

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

**СКРИП СЕРГІЙ МИХАЙЛОВИЧ**

**АУДИТ МАТЕРІАЛЬНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА І ШЛЯХИ  
ЗМЕНШЕННЯ МАТЕРІАЛОМІСТКОСТІ ПРОДУКЦІЇ**

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

Науковий керівник:  
к.е.н., доц. Серединська В.М.

Тернопіль 2019

## **РОЗДІЛ 1**

### **ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ, АУДИТУ ТА АНАЛІЗУ**

#### **1.1. Економічний зміст та еволюція понятійно-категоріального апарату знань про витрати підприємства**

Витрати є економічною категорією, яка вивчається науковцями впродовж тривалого періоду часу. Це пов'язано з важливою роллю витрат у функціонуванні соціально-економічних систем і постійним бажанням їх мінімізувати для росту кінцевого результату діяльності господарюючих суб'єктів.

Наукові дослідження будь-яких категорій варто починати з вивчення історії їх виникнення та розвитку. Історичний аспект дослідження сутності витрат отримав своє відображення у працях багатьох науковців [26; 59; 60; 73]. Варто вказати, що частіше виокремлюють чотири етапи еволюції знань про витрати.

На першому етапі, який охоплює XXVIII–II ст. до н. е. формується найпростіше уявлення про витрати і їх роль у веденні господарства. Цей етап характеризується наявністю публічної звітності про витрати, відстеженням, обліком і контролем витрат на господарському і державному рівнях. У цей час формування багатства відбувалося загарбанням нових територій, захопленням рабів з подальшою організацією їхньої праці. Уже тоді виникали завдання, пов'язані із зменшенням витрат предметів праці на основі їх раціонального використання. Варто зазначити, що на першому етапі розвитку не існувало чіткого визначення категорії витрат. Ними вважалися ресурси, що застосовувалися під час господарювання та були об'єктом обліку на державному рівні. Одними із основоположників наукової економіки часів античності були Ксенофонт та Аристотель.

На другому етапі (XIV–XIX ст.) відбуваються спроби розкрити сутність категорії «витрати», з'являються різні теорії витрат. Зокрема, відомою є теорія

фізіократів (Кене Ф.), теорія затрат (А. Сміта та Д. Рікардо), теорія трудової вартості (К. Маркса), вчення про справедливую ціну (У. Петті), неокласична теорія вартості (А.Маршал) та ін. (додаток А).

Третій етап характеризується використанням математичних методів у теорії витрат. На поч. ХХ ст. виникло розуміння того, що функціонування економіки відбувається за принципом порівняння витрат та результатів. Є.Є. Слуцьким за допомогою математичного апарату було доведено взаємодію теорії витрат виробництва і теорії попиту та пропозиції [60]. У цей період практично усі вчення були спрямовані на вирішення проблеми класифікації виробничих витрат, їх розподілу і обліку. Вважалося, що крім витрат на сировину та працю, склад виробничих витрат має поповнитися витратами на обладнання і ренту. Виникла така економічна категорія, як собівартість виробленої продукції, яка охоплювала усі виробничі витрати, понесені на виробництво конкурентної продукції.

У межах четвертого етапу відбувається виникнення нового напрямку дослідження – управління витратами, дослідження їх поведінки у процесі господарювання (кін. ХХ – поч. ХХІ ст.). Зокрема, варто відмітити дослідження англо-американських науковців та розвиток трьох підходів до обліку та методів обліку витрат і калькулювання: Г. Емерсон, Ч. Гаріссон – «стандарт-костинг», Дж. Кларк, Дж. Харріс – «директ-костинг», О. Хаггінс – «центри відповідальності» [73].

Аналізуючи сучасні підходи до визначення сутності витрат, можна зробити висновок про існування різних тлумачень даної дефініції, які суттєво різняться між собою (табл. 1.1). Крім того, зустрічаються різні думки щодо можливості використання термінів «видатки», «платежі», «затрати». Зокрема, О. О. Орлов, обстоює таку позицію: «коли підприємство отримує засіб виробництва, ціна покупки складає видатки підприємства. Момент видатків, сума яких фіксується у бухгалтерських документах, як правило, збігається з постачанням цього засобу виробництва. Якщо відбувається виплата грошей із каси, з банківських та інших рахунків підприємства, це називається платежем...

У разі використання того чи іншого виробничого чинника, мова йде про виробничі витрати...» [37, с. 104].

Таблиця 1.1

Визначення поняття «витрати» економічної категорії в працях сучасних науковців

Автор, джерело	Визначення поняття «витрати»
Ентоні Р., Піс Дж. [71, с. 46]	Грошове вимірювання суми видатків, що використовуються з певною метою
Мних Є. В. [32, с. 392]; Шваб Л. І. [70, с. 425]	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками)
Грешак М. Г., Коцюба О. С. [9, с. 16]	Обсяг використаних ресурсів грошовому вимірюванні для досягнення певної мети
Кальєніна Н. В. [14, с. 46]	Являють собою ресурси для отримання доходів протягом поточного періоду
Куцигіна О. А. [20, с. 14]	Це вартість використаних ресурсів або грошові кошти, витрачені на придбання ресурсів, необхідних для виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг
Міддлтон Д. [28, с. 177]	Це те, що потрібно віддати, щоб отримати бажане
Нашкерська Г. В. [34, с. 390]	Це процес споживання або використання матеріалів, товарів, робіт і послуг у процесі одержання доходу. Здійснення витрат прямо або опосередковано пов'язується з процесами виробництва та реалізації продукції
Савчук В. П. [52, с. 18]	Являють собою зменшення активів або збільшення зобов'язань (пасивів), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів у рамках діяльності підприємства
Сухарева Л. А., Петренко С. Н. [64, с. 21]	Найбільш невизначене слово в управлінні, яке визначається сумою видатків, зазначених підприємством на момент придбання товарів або послуг
Турило А. М. [67, с. 9–10]	Вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, які необхідні для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети
Крушельницька О. В. [19, с. 120]	Витрати - грошова оцінка матеріальних і трудових ресурсів, що пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, надання послуг
Хорнгрен Ч. Г., Фостер Дж. [69, с. 20]	Спожиті ресурси або гроші, які треба заплатити за товари та послуги
Скрипник М.І. [57]	Витрати – грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції

Професор О. В. Олійник переконаний, що в обліковій практиці доцільно вживати термін «витрати», адже він використовується вітчизняними науковцями протягом багатьох років. Термін «затрати» доцільно застосовувати у значенні втрата, утрата, шкода; або знищення [35, с. 146–147]. А використання терміна «затрати» є механічним запозиченням іншомовного слова. Термін «затрати» В.А.Дерій пропонує застосовувати у тих випадках, коли йдеться про затрати конкретного часу (людино- днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, одиниць тощо), реальних грошей (готівки) на придбання товарно-матеріальних цінностей [10, с. 157].

Деякі науковці розуміють витрати як кошти, що підлягають сплаті за придбані активи. Однак, такі платежі не можна назвати витратами, бо вони впливають на фінансовий результат опосередковано шляхом списання вартості придбаних запасів на виробництво продукції, або нарахуванням амортизації при використанні основних засобів, нематеріальних активів. Якщо основні засоби використовуються у виробництві, то амортизація входить до складу собівартості продукції, якщо ні – то списується на фінансовий результат за звітний період.

Вважаємо використання терміну «витрати» практично безальтернативним, адже він вживається в нормативно-правових актах, що регулюють ведення бухгалтерського обліку, а терміни «видатки», «платежі» пов'язані з бюджетною сферою і з використанням фіскальних інструментів держави.

Враховуючи суттєві відмінності у трактуванні базових понять у сфері управління витратами, компромісним варіантом буде дотримання термінів, що стандартно використовуються у основних нормативно-правових актах (стандартах). Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», витрати є зменшенням економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [45]. Схоже визначення подано у [47] та у п. 4.25 Концептуальної

основи складання і подання фінансових звітів [18], а саме, витрати є зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.

Відповідно до Податкового кодексу України [39] витратами є сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності. Так, спостерігається відмінності у трактуваннях, це пояснюється різними цілями систем: бухгалтерського обліку та податкового.

Під час проведення аудиту та аналізу витрат особливе значення має їх інформаційне забезпечення. Лише достовірна інформація може забезпечити прийняття раціональних управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію витрат господарюючого суб'єкта та якісного управління виробничими процесами в цілому і витратами зокрема. Особливо потрібно відмітити досить різні підходи до оцінювання корисності інформації щодо витрат з боку різних користувачів і суб'єктів управління. У рамках фінансового та управлінського обліку формується масив інформації про витрати для різних цілей – для управління, зовнішніх інституційних користувачів, інвесторів та власників. Цільова орієнтованість інформаційно-аналітичного забезпечення процесів, пов'язаних з формуванням витрат відповідно до основних зацікавлених суб'єктів подана на рис. 1.1.

Коментуючи інформацію подану на рис. 1.1, варто підкреслити, що найбільш детальну і розгалужу систему інформаційних запитів формують менеджери підприємства у ході оперативного управління процесами виробництва. Для цього вони користуються даними внутрішньої управлінської інформації підприємства, яка містить інформацію про ресурсне забезпечення

підприємства, про основних постачальників і споживачів, про тривалість виробничого циклу та основні процеси виробництва.



Рис 1.1. Цільова орієнтованість інформаційно-аналітичного забезпечення процесів формування витрат основних зацікавлених суб'єктів

Джерело: сформовано на підставі [22]

Власники підприємства мають дещо інші вимоги до інформаційного та аналітичного забезпечення процесів управління витратами. Їх інтереси спрямовані на досягнення загальних стратегічних цілей, у тому числі стратегічних цілей, пов'язаних з управлінням витратами. А ще, власники зосереджують свою увагу на моніторингу операційних процесів, бо намагаються попередити можливі хиби зловживання і управлінського персоналу. У своїй діяльності вони керуються у періодичною внутрішньою управлінською звітністю, яка б дозволяла здійснювати оцінювати рівень досягнення стратегічних цілей. Підходи управлінців і власників до аналізу витрати можуть істотно відрізнятись через різну кінцеву мету їх діяльності. Власники, перш за все, цікавляться кінцевим результатом діяльності підприємства, бо це визначає розмір фінансових результатів, який буде

розподілятися між ними. А управлінську команду цікавить місячна, квартальна винагорода у вигляді заробітної плати та преміальних виплат.

Контролюючими органами формується певні регулятивні обмеження при функціонуванні підприємства і, які істотно впливають на відображення та фіксацію витрат у облікових документах. Їх, як і аудиторські фірми, у першу чергу, цікавить фінансова звітність і правильне та достовірне відображення фактів здійснених витрат. У цих умовах важливим є виважений підхід управлінського персоналу до формування облікової політики підприємства.

Сучасні умови господарювання підприємств вимагають максимального узгодження різних цілей вказаних суб'єктів та їх пристосування до нових умов функціонування. Для цього потрібно дотримуватися певних вимог, а саме [22]:

- забезпечувати можливості використання інформації для планування, обліку, контролю, аналізу;
- забезпечувати можливості використання інформації для різних рівнів управління (стратегічний, оперативний, тактичний);
- регламентувати процеси надання даних про витрати (регламенти, інструкції, положення, наказ про облікову політику);
- посилювати відповідальність за своєчасність та достовірність інформації про витрати;
- забезпечувати можливість порівнювати показники витрат за різні різні часові інтервали.

Таким чином, застосування господарюючими суб'єктами стратегії, спрямованої на мінімізацію витрат вимагає від них більш ретельного та деталізованого здійснення аналізу та контролю витрат.

## **1.2. Структура та класифікація витрат підприємства**

Важливим принципом раціональної організації обліку, аудиту та аналізу витрат є їх класифікація. Вона дозволяє виявляти проблеми формування, спрогнозувати на перспективу, забезпечує ефективний моніторинг та контроль з позицій законності і доцільності здійснення та достовірності подання у



звітності. Відповідно до конкретних особливостей виробництва з врахуванням різних потреб, застосовується та чи інша класифікація. Зазначене вимагає класифікації витрат за різними ознаками, використання різних критеріїв їх розмежування (рис.1.2).

Одне із найважливіших серед наведених критеріїв класифікації витрат є їх поділ за видами діяльності: операційні, фінансові та інвестиційні. Операційні витрати пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт, наданням послуг; управлінням та обслуговуванням підприємства, реалізацією продукції; гарантійним обслуговуванням і гарантійним ремонтом; а також з іншими операціями, що виникають в процесі операційної діяльності (визнані економічні санкції, втрати від знецінення запасів, втрати від операційних курсових різниць і т.п.), Таким чином, операційні витрати включають витрати на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг) і, так звані, витрати періоду, до яких належать адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Критерії групування витрат	Види витрат
За видами діяльності	основна, операційна, фінансова, інвестиційна
За видами витрат	за елементами; за статтями калькуляції;
За зв'язком витрат з обсягом виробництва	постійні; змінні
За способом включення у собівартість	прямі; непрямі ;
За календарними періодами	витрати звітного періоду, майбутніх періодів і наступних періодів
Зв відношенням і технологічного процесу	основні; накладні
За структурою	одноелементні; комплексні
За зв'язком із планом	планові; непланові
За залежністю від менеджерів	релевантні; нерелевантні
За функціями управління	виробничі; адміністративні; збутові
За об'єктами	продукція, роботи, послуги, господарські процеси, види діяльності
За доцільністю витрачання ресурсів	продуктивні; непродуктивні
За характером виробництва	витрати основного виробництва; витрати допоміжного виробництва
За місцем виникнення	цехи; відділи; зміни; дільниці; робочі місця; служби; бригади; виробничі лінії; інші підрозділи

Рис.1.2. Основні критерії групування витрат підприємства

Фінансові витрати, втрати від участі у капіталі і інші витрати характеризують фінансову та інвестиційну діяльність підприємства. До складу фінансових витрат входять витрати на проценти і інші витрати підприємства, які пов'язані із залученням позикового капіталу. Втрати від участі у капіталі показують збиток, який отримано через інвестиції в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі у капіталі.

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

Елементи витрат і статті калькуляції дозволяють класифікувати витрати за економічним змістом і цільовою спрямованістю. Згідно з п. 21 П(С)БО 16 «Витрати» до складу економічних елементів відносять: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальне страхування; амортизація; інші витрати [44]. Таке групування витрат операційної діяльності відповідає класифікації витрат згідно МСБО 1 [30]. Групування витрат за економічними елементами дозволяє формувати дані про розмір витрачених ресурсів незалежно від місця і цілей використання, планувати та контролювати структуру витрат у межах підприємства, а також порівнювати її з різними підприємствами. Однак, така класифікація витрат не дає можливості розрахувати собівартість окремих видів продукції, визначити обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства. Через це її доповнюють класифікацією витрат за статтями калькуляції, тобто класифікують витрати залежно від їх призначення та місця виникнення. Конкретний перелік статей калькуляції собівартості продукції, послуг підприємства визначається його керівництвом і регулюється наказом про облікову політику. Для промислових підприємств класифікація витрат за статтями дозволяє взяти під контроль витрачання ресурсів, організувати збір даних про витрати за центрами і сферами відповідальності.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» визначають собівартість реалізованої продукції та виробничу собівартість продукції (робіт, послуг). Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) є більш ширшим поняття і складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат і понаднормативних виробничих витрат [44].

До складу виробничої собівартості входять лише ті витрати, які безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції і визначаються технологією та організацією виробництва (прямі матеріальні, прямі трудові витрати та інші прямі витрати), а в частині витрат на управління – лише змінні і постійні розподілені загальновиробничі витрати.

У п. 102 і 103 МСБО 1 «Подання фінансових звітів» пропонується класифікувати витрат за двома напрямками: «за характером» і за «функціями витрат» або «собівартістю реалізації» [30]. Відповідно до першого напрямку у фінансовій звітності витрати групуються за характером: сировина і витратні матеріали, витрати на виплати працівникам, витрати на амортизацію, інші витрати та не перерозподіляють за функціями у межах господарюючого суб'єкта. Такий підхід спрощує подання операційних витрат у фінансовій звітності. За функціями витрат або «собівартістю реалізації» витрати класифікують на збутові витрати, адміністративні витрати, інші витрати. Такий підхід дозволяє господарюючому суб'єкту подавати інформацію про собівартість реалізації окремо від інших витрат. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» при формуванні Звіту про фінансові результати передбачає відображення витрат за функціями у першому розділі, а за характером (елементами витрат) – у другому.

Відповідно до технологічного процесу виокремлюють основні та накладні витрати. Витрати на сировину і матеріали, заробітну плату робітників, відрахування на соціальні заходи і т.д. називають основними, бо вони безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції (виконанням робіт, наданням послуг). Накладні витрати пов'язують з організацією,

Так, з рис. 1.3. видно, що при істотному збільшенні обсягів придбання виробничих запасів за умови зменшення цін на них, кількість виготовленої продукції зростає швидше, ніж вартість спожитої сировини (див. позначене пунктиром). Це веде до зменшення матеріаломісткості продукції.

Враховуючи зацікавленість власників у зростанні виробництва продукції, на підприємстві може застосовуватися відрядно-прогресивна чи відрядно-преміальна система заробітної плати, які передбачають застосування зростаючих розцінок з оплати праці залежно від кількості виробленої продукції, або преміювання працівників за перевиконання виробничого завдання, поліпшення якості продукції, збільшення обсягу виконаних робіт. За таких мов поведінка витрат з оплати праці на рис. 1.2 позначена літерою М.

МСБО 2 «Запаси» регламентує склад витрат, пов'язаних з виробництвом продукції і формуванням її собівартості, називаючи такі процеси «переробкою запасів». У п. 12 даного стандарту вказано, що витрати на переробку запасів включають витрати прямо пов'язані з одиницями виробництва, які діляться на постійні і змінні. До постійних виробничих накладних витрат стандартом відносяться такі непрямі витрати як амортизація, утримання будівель і обладнання заводу, а також витрати на управління та адміністративні витрати заводу. Змінні виробничі накладні витрати – це такі непрямі витрати на виробництво, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно обсягу виробництва (п. 12). Використання у стандарті терміну «завод» свідчить, що МСБО 2 підпорядковане потребам промислових підприємств і не враховує особливості функціонування різних галузей економіки. Крім того, положення МСБО 2 дозволяють віднести до складу накладних виробничих витрат на переробку запасів частину адміністративних і збутових витрат підприємств, яку можна пов'язати з виробленою продукцією. Таким чином, МСБО 2 прямо не встановлює норму про невключення до собівартості адміністративних і збутових витрат, на відміну від вітчизняного П(С)БО 16. Згідно МСБО 2 прямі витрати на доставку продукції (delivery costs) можуть бути включені у собівартість продукції за рішенням підприємства.

Окрім того, МСБО 2 у п. 15 дозволяє включати до складу собівартості продукції і інші витрати, якщо їх понесено з метою приведення запасів до теперішнього стану. Прикладом може бути витрати на проектування продукції для конкретних клієнтів. П(С)БО 16 такі випадки не допускаються.

За способом включення у собівартість витрати можуть бути прямі і непрямі. Прямі витрати безпосередньо включають до складу виробничої собівартості конкретної продукції (робіт, послуг), бо такі витрати є технологічно неминучі, а ще шляхом документування операцій завжди є можливість визначити таку продукцію. Непрямі витрати безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним способом неможливо, бо вони пов'язані з виробництвом кількох видів продукції. Непрямі витрати включають до собівартості продукції з використанням спеціальних методів та із застосуванням бази розподілу, яка встановлена на підприємстві. Для прикладу, непрямими витратами є загальновиробничі витрати.

За календарними періодами виокремлюють витрати звітного періоду, майбутніх періодів і наступних періодів. Витратами звітного періоду виникають у звітному періоді та формують фінансовий результат звітного періоду. Витрати майбутніх періодів – це витрати, здійснені у звітному періоді, але стосуються наступних облікових (наприклад, наперед сплачені орендні платежі, страхові виплати, рекламні послуги тощо). Наступні витрати можуть формуватися через події, які вже відбулися, однак їх сума і час майбутніх платежів не визначені. Наприклад, оплата відпуски працівникам, здійснення гарантійного ремонту реалізованої продукції тощо). Ці витрати називають забезпеченнями і їх розмір визначається із застосуванням попередніх аналітичних чи експертних оцінок.

За структурою витрати бувають одноелементні і комплексні. Одноелементними – є економічно однорідними витрати, які не можна поділити на складові (витрати на сировину, матеріали, паливо, енергію, заробітну плату працівників тощо). Цей принцип лежить в основі класифікації витрат за економічними елементами. До складу комплексних витрат включаються

кількох економічних елементів. Для прикладу, комплексними є загальновиробничі витрати, до складу яких входять практично всі економічні елементи.

За зв'язком із планом витрати бувають планові та непланові, тобто одних – планують інших – ні. Планові витрати формують планову собівартість продукції, а непланові відображають лише у фактичній собівартості продукції, або формують витрати періоду.

Класифікація витрат на релевантні (регульовані) та нерелевантні (не регульовані) пов'язана із процесом прийняття управлінських рішень. Витрати виробничих запасів залежать від норми їх витрачання на одиницю конкретного виду продукції, тому їх називають релевантними. Прикладом витрат, які не регулюються підприємством є витрати – витрати з податку на прибуток, бо ставка податку на прибуток встановлюється Податковим кодексом.

Класифікація витрат за об'єктами (на продукцію, роботи, послуги, господарські процеси, види діяльності) дозволяє встановити ефективність виробництва окремих видів продукції, замовлень, оцінити рентабельність певних видів діяльності.

За доцільністю витрачання ресурсів виділяють продуктивні і непродуктивні витрати. Продуктивні витрати визначені технологією та організацією виробництва, а непродуктивні – виникають через недотримання технологічного процесу, правил зберігання запасів, розкрадання. Наприклад, витрати на виправлення браку (втрати від браку), списання нестач і т. д.

За характером виробництва виокремлюють витрати основного і допоміжного виробництва. Витратами основного виробництва є витрати основних цехів, дільниць, які безпосередньо задіяні у виготовленні продукції. Ремонтні, енергетичні, компресорні, тарні цехи і т.д. формують допоміжні виробництва, їх витрати є витратами допоміжного виробництва.

За місцями виникнення та здійснення контролю за витратами розрізняють центри витрат та центри відповідальності. Витрати за місцями виникнення групують відповідно до організаційної структури підприємства.

Треба відзначити, що управляють лише тими витратами які можна виміряти, спланувати, а потім контролювати. Через це, центри витрат, тобто місця виникнення є осередком їх формування і, відповідно, контролю за ними. Такими центрами можуть бути цехи, підрозділи, дільниці підприємства або ж бути частини. Виокремлення центрів витрат проводиться за різними ознаками, зокрема за: функціями структурних підрозділів (цехи основного виробництва – як виробничі центри витрат та допоміжні цехи як обслуговуючі центри витрат); єдністю обладнання (група обладнання з однаковими технічними характеристиками), виконанням виробничих операцій однакової складності (група робітників, які виконують однакову роботу) тощо.

Центри відповідальності будуються на підставі центрів витрат для закріплення відповідальності за раціональне використання ресурсів за керівниками різних структурних підрозділів. Зокрема, головний енергетик відповідає за економне витрачання енергії по підприємству в цілому. Однак, можуть виникати ситуації, коли кілька центрів витрат є об'єктом контролю однієї посадової особи. До слова, начальник цеху відповідає за формування собівартості продукції за всіма дільницями, які входять до його складу. Даний факт свідчить, що визначення конкретних центрів витрат і центрів відповідальності вимагає врахування особливостей організації, технології виробництва та структури управління для оцінювання витрат та виявлення непродуктивних.

Узагальнюючи вищевикладене, слід відмітити, що багатогранність ознак, за котрими групують витрати ще раз підтверджує творчість цього процесу. Відповідно до конкретних особливостей виробництва на тому чи іншому підприємстві та з урахуванням потреб, зумовлених необхідністю прийняття управлінських рішень, пошуку шляхів зниження витрат, застосовується та чи інша класифікація.

### 1.3. Порядок визнання, оцінювання та відображення витрат у системі бухгалтерських рахунків

Підприємства, які ведуть облік за національними стандартами при формуванні інформації про визнані витрат керуються положеннями П(С)БО 16 «Витрати». У складі МСФЗ відсутній окремий стандарт, який регулює правила оцінювання і визнання витрат підприємства. Основні положення, які визначають методологічні засади відображення в бухгалтерському обліку даних про витрати містяться у Концептуальних основах складання та подання фінансових звітів. Окремі положення щодо обліку витрат представлені у МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи», МСБО 2 «Запаси» та ін. Крім стандартів, облік витрат регламентується Податковим кодексом України, який визначає методологічні засади визнання витрат і доходів у податковому обліку з метою визначення фінансового результату і бази нарахування податку на прибуток.

Згідно п.4.49 Концептуальної основи, витрати визнаються у фінансовій звітності, коли виникає зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язання, які можна достовірно виміряти. Це фактично означає, що визнання витрат відбувається одночасно з визнанням збільшення зобов'язань або зменшення активів [18].

На рис.1.4 подані умови визнання витрат підприємства, які регламентуються П (С)БО 16 «Витрати».

Керуючись визначенням сутності витрат, поданих у нормативно-правових актах, можна стверджувати, що до витрат, пов'язаних зі зменшенням економічних вигід (активів) в обліковому періоді відносять:

- витрати зі списання матеріальних ресурсів на виробництво, ремонт устаткування, на адміністративні потреби;
- витрати від знецінення, нестачі запасів;



- нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів, малоцінних необоротних активів;
- списання основних засобів, нематеріальних активів, МШП та інших нематеріальних активів, які виявилися непридатними і не можуть бути використані;
- визнані економічні санкції;
- нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості.



Рис.1.4. Визнання витрат згідно П(С)БО 16

Джерело: розроблено на підставі [44]

Збільшення зобов'язань протягом облікового періоду зумовлюють такі витрати як:

- заробітна плат працівників;
- податки, збори, внески, обов'язкові платежі;
- транспортні витрати;

- послуги сторонніх організацій;
- оренда, витрати зв'язку, послуг з реклами, інші витрати, пов'язані зі збільшенням зобов'язань.

На підставі застосування принципу нарахування та відповідності доходів і витрат витрати, останні визнаються в обліку у тому періоді, у якому визнаний дохід, для отримання якого здійснено ці витрати. Для прикладу, матеріальні витрати, які входять до складу собівартості продукції, визнають такими на момент одержання доходу від продажу продукції. Деколи прямий зв'язок між доходами та витратами встановити досить важко. Зокрема, це стосується таких довгострокових активів як основні засоби, нематеріальні активи, які забезпечують економічні вигоди впродовж декількох років. У такому випадку витрати у вигляді амортизації визнаються на підставі систематичного їх розподілу впродовж тих облікових періодів, під час яких надходять економічні вигоди. Якщо неможливо пов'язати витрати із доходами певного періоду, то тоді їх відображають у складі витрат того з звітного періоду, під час якого їх здійснили.

Витрати потрібно зразу визнавати у Звіті про фінансові результати, якщо:

- витрати не пов'язані з майбутніми економічними вигодами;
- економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню як актив балансу;
- виникають зобов'язання без визнання активу.

Наприклад, гроші, потрачені на проведення аудиту фінансової звітності, показують в обліку як витрати у тому періоді його проведення, бо у них відсутній зв'язок з майбутніми економічними вигодами. Ще одним прикладом є псування запасів і втрата ними здатності приносити економічну вигоду у майбутньому, що зумовлює визнання відповідних витрат (збитків) у Звіті про фінансові результати.

Порівняльну характеристику щодо визнання та оцінювання витрат згідно вимог П(С)БО, МСФЗ, ПКУ наведено на рис. 1.5

Концентуальна основа фінансової звітності, МСФЗ	П(С)БО	ПКУ
<b>Визнання витрат</b>		
<p>Витрати визнаються у звіті про прибутки та збитки, коли виникає зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язання, які можна достовірно виміряти.</p> <p>Витрати визнаються у звіті про прибутки та збитки на основі безпосереднього зв'язку між понесеними витратами та заробленим доходом від конкретних статей</p>	<p>Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.</p> <p>Витрати визнаються витратами певного з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.</p>	<p>Відповідно до норм Податкового кодексу витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому визнано доходи від реалізації таких товарів, виконання робіт, надання послуг; інші витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони здійснюються, з урахуванням окремих особливостей, тобто діє принцип нарахування відповідності доходів і витрат</p>
<b>Оцінка витрат</b>		
<p>У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат, але в деяких стандартах, містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визнаються в Звіті про прибутки та збитки</p>	<p>У П(С)БО відсутні спеціальні, викладені в окремому узятому стандарті, правила відносно оцінки витрат організації, але стандарти вказують на деякі особливості оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом</p>	<p>Витрати, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, визнаються на підставі первинних документів, що підтверджують здійснення платником податку витрат, обов'язковість ведення і зберігання яких передбачено правилами ведення бухгалтерського обліку</p>

Рис. 1.5 Порівняльна характеристика щодо визнання та оцінювання витрат згідно вимог П(С)БО, МСФЗ, ПКУ

Джерело: Сформовано на підставі [18; 44; 39;]

Порівнюючи оцінку та визнання витрат за Міжнародними стандартами фінансової звітності, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку можна зробити висновок, що національний та міжнародний підходи до оцінки та визначення витрат ідентичні. Разом з тим, певні питання, що стосуються практичного застосування стандартів дещо відрізняються від прийнятих на міжнародному рівні, оскільки враховують вітчизняну специфіку. Зокрема, у П(С)БО16 «Витрати» наводиться детальний перелік витрат, які не визнаються витратами та не відображаються у Звіті про фінансові результати, а МСФЗ

такий перелік відсутній. А ще П(С)БО 16 «Витрати» деталізує склад адміністративний витрат, витрат та збут та загальновиробничих витрат, що значно полегшує працю бухгалтера зі складання їх класифікації на підприємстві. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» загальновиробничі витрати включаються до складу виробничої собівартості продукції робіт, послуг, а відповідно до МСБО 2 «Запаси» – до оцінки запасів, а саме до витрат на їх переробку.

Варто також зазначити, що МСБО, так само як і ПС(Б)О, не визначають порядок ведення бухгалтерського обліку. Вони описують загальні правила оцінки та подання інформації у фінансових звітах.

Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено, що облік витрат операційної діяльності може здійснюватися як із використанням 8-го класу плану рахунків «Витрати за елементами», так і без нього.

Приведенні обліку без застосування рахунків 8 класу, витрати підприємства можуть відразу з рахунків, на яких вони відображаються (13, 20, 22, 25, 37, 39, 63, 65, 66), списуватися на витратні рахунки (23, 91, 92, 93, 94) з подальшим списанням витрат з рахунків класу 9 «Витрати діяльності» на рахунок 79 «Фінансові результати». Схему обліку витрат операційної діяльності без використання бухгалтерських рахунків класу 8 показано на рис. 1.6.

Для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду, а також для обліку витрат операційної діяльності за економічними елементами використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами». На цих рахунках ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати.

Суб'єктами малого підприємництва, а також іншими організаціями, які не займаються комерційною діяльністю для обліку витрат можуть використовуватися лише рахунки 8-го класу. При цьому, щомісяця прямі і виробничі накладні витрати списують у дебет рахунку 23 «Виробництво», а

адміністративні витрати, витрат на збут, інші операційні витрати у дебет рахунку 79 «Фінансові результати» у кінці року або щомісячно.

20, 22, 25, 28

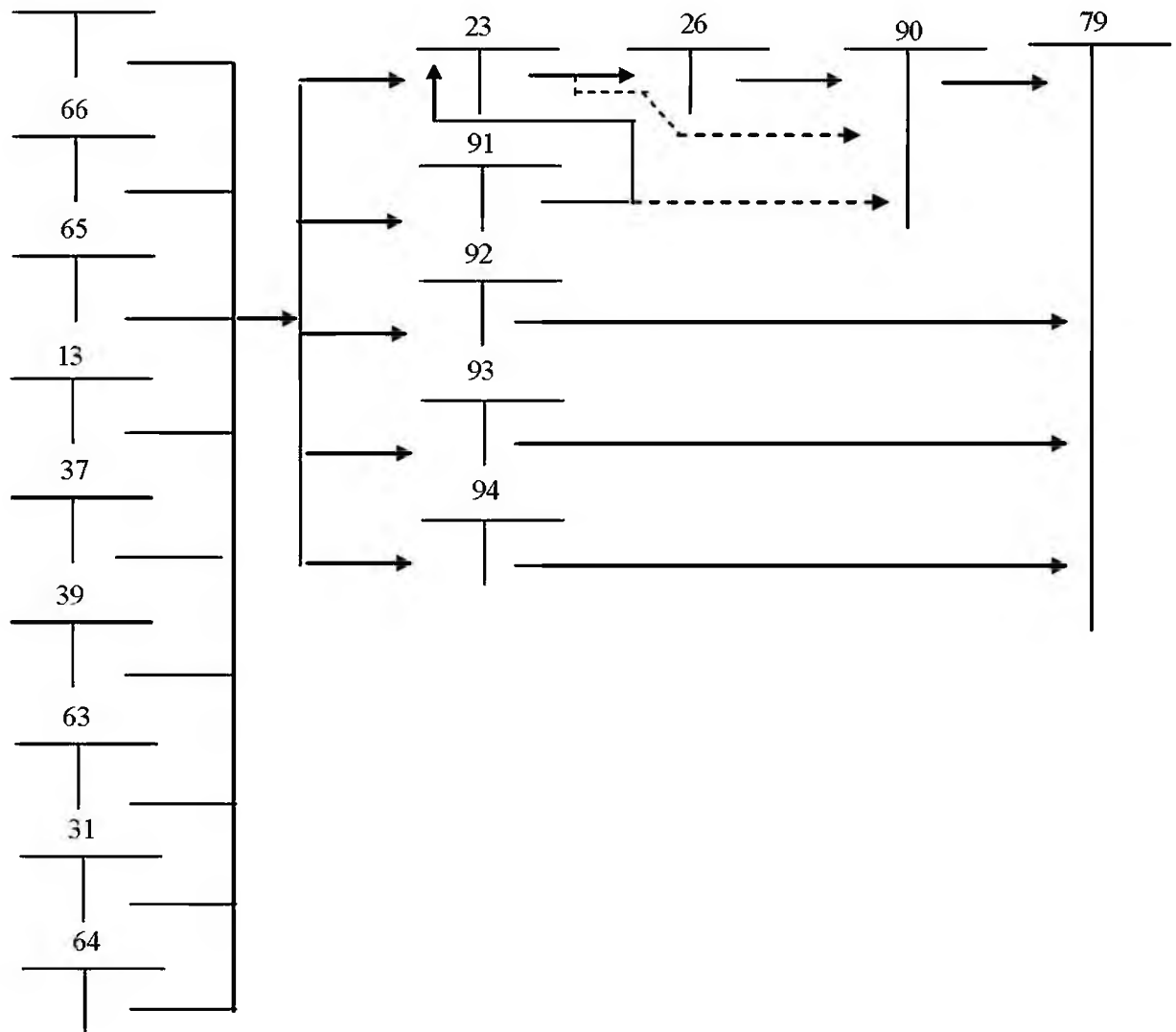


Рис 1.6. Облік витрат операційної діяльності без використання бухгалтерських рахунків 8 – го класу

Джерело: сформовано на підставі [23]

Інші підприємства рахунки цього класу можуть використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами із щомісячним списанням сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» і рахунками класу 9 «Витрати діяльності».

Схему обліку витрат операційної діяльності з використанням бухгалтерських рахунків класу 8 показано на рис. 1.6.

При управлінні підприємством найбільш важливе значення має управління витратами. Для підвищення ефективності господарювання керівництво повинно володіти інформацією про понесені витрати на будь-який момент часу за видами діяльності, окремими видами продукції, за кожним цехом та іншими структурними підрозділами підприємства тощо.

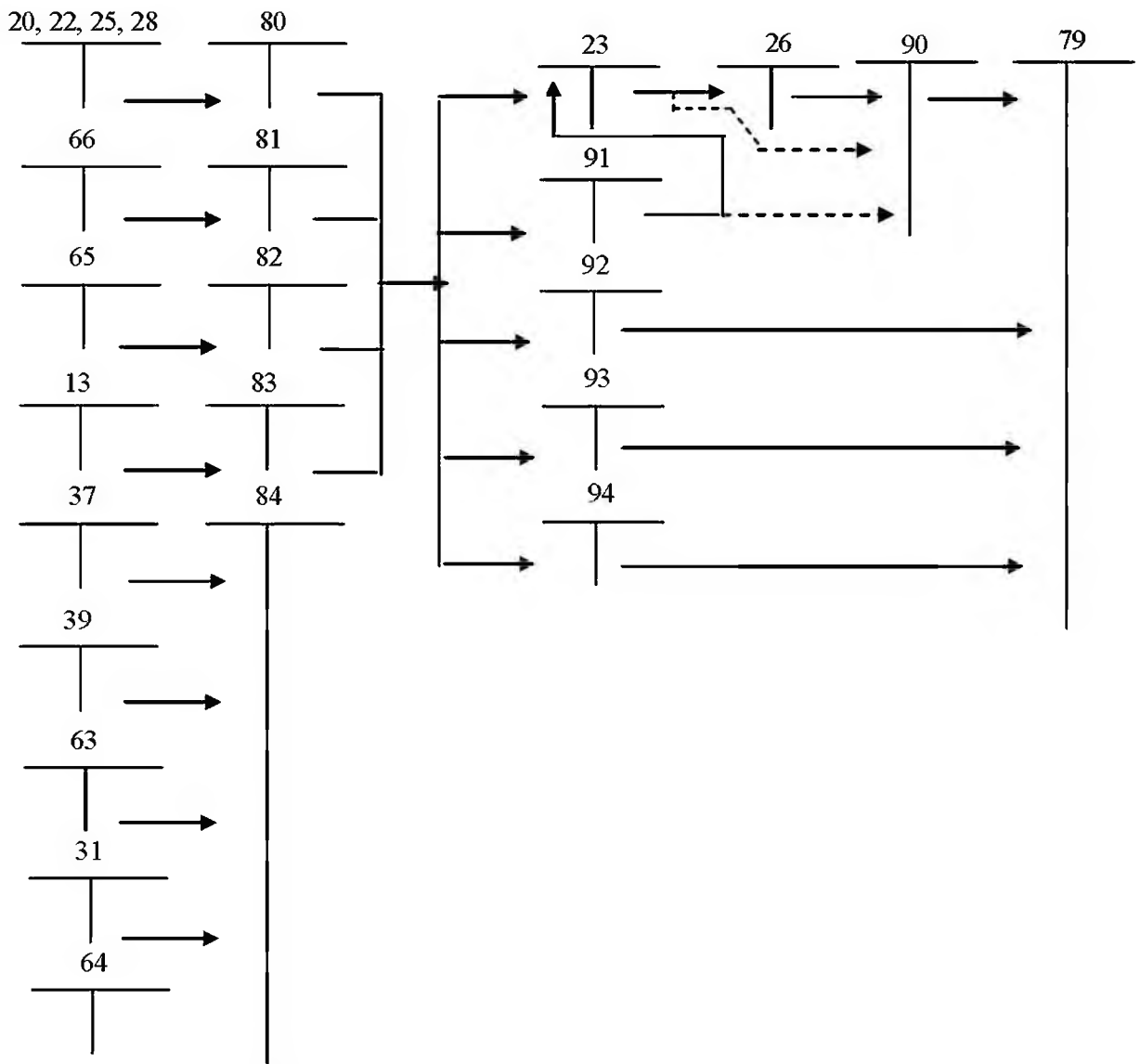


Рис. 1.6. Облік витрат операційної діяльності з використанням бухгалтерських рахунків 8 – го класу

Джерело: сформовано на підставі [23]

Облік витрат надає таку інформацію, дозволяє контролювати витрати, встановлювати критерії ефективності виробництва. Проведення оперативного

контролю і аналізу надає керівництву дані про ефективність діяльності, виокремлює ті ділянки, які потребують вжиття заходів щодо зменшення витрат.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ МАТЕРІАЛЬНИХ ВИТРАТ

#### 2.1. Організація аудиту матеріальних витрат

Під організацією аудиту розуміють встановлений аудиторською фірмою порядок та технологію проведення аудиторської перевірки для забезпечення максимальної ефективності аудиторської праці, зниження витрат діяльності та отримання прибутку. Варто зауважити, що з метою ефективної організації аудиторської перевірки потрібно дотримуватись науково-обґрунтованої послідовності у виконанні аудиторських робіт. Організацію та проведення аудиту можна представити у вигляді циклічного процесу, який можна умовно деталізувати на підготовчий, основний і заключний етапи.

Сукупність робіт з аудиту матеріальних витрат, як і в цілому робіт з проведення аудиту об'єктів обліку можна представити на рис. 2.1.

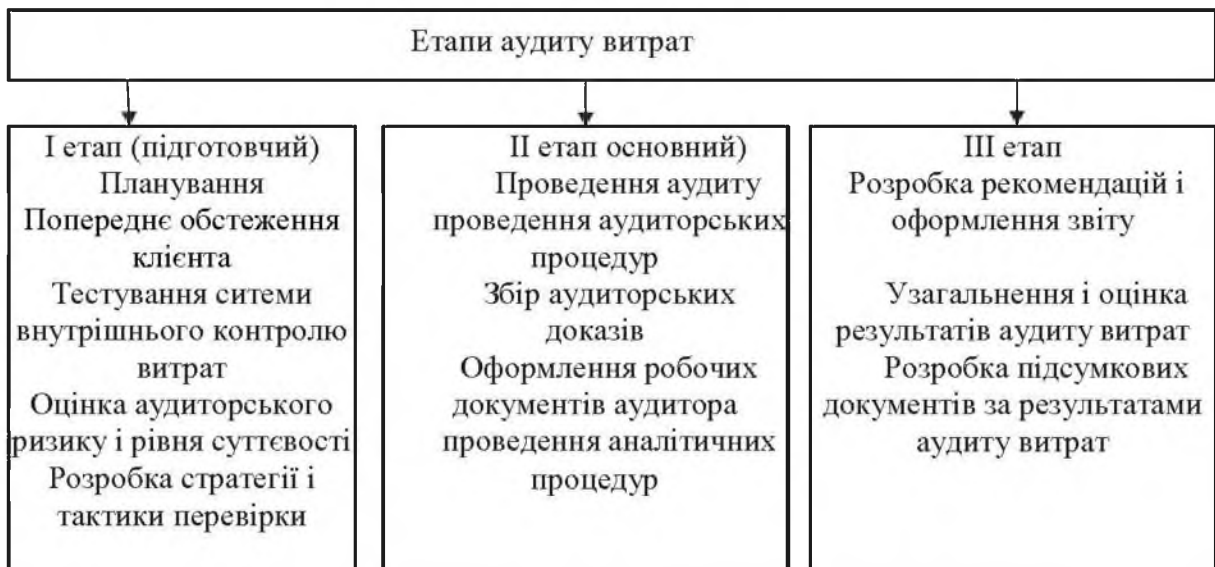


Рис. 2.1. Етапи проведення аудиторської перевірки витрат

Джерело: сформовано на підставі [49]

Під плануванням аудиту розуміють підготовку головної стратегії і конкретних підходів до характеру, періоду та часу проведення аудиту. Планування аудиту допомагає належним чином організувати роботу аудитора, здійснювати нагляд за роботою асистентів, які беруть участь в перевірці,



координувати роботу інших аудиторів і фахівців інших професій. На цьому етапі аудитором вивчається наявна та доступна йому інформація про підприємство-замовника, погоджуються з керівництвом клієнта основні організаційні питання з аудиту, формується робоча бригада для його проведення. Основні роботи підготовчого етапу узагальнено на рис. 2.2.

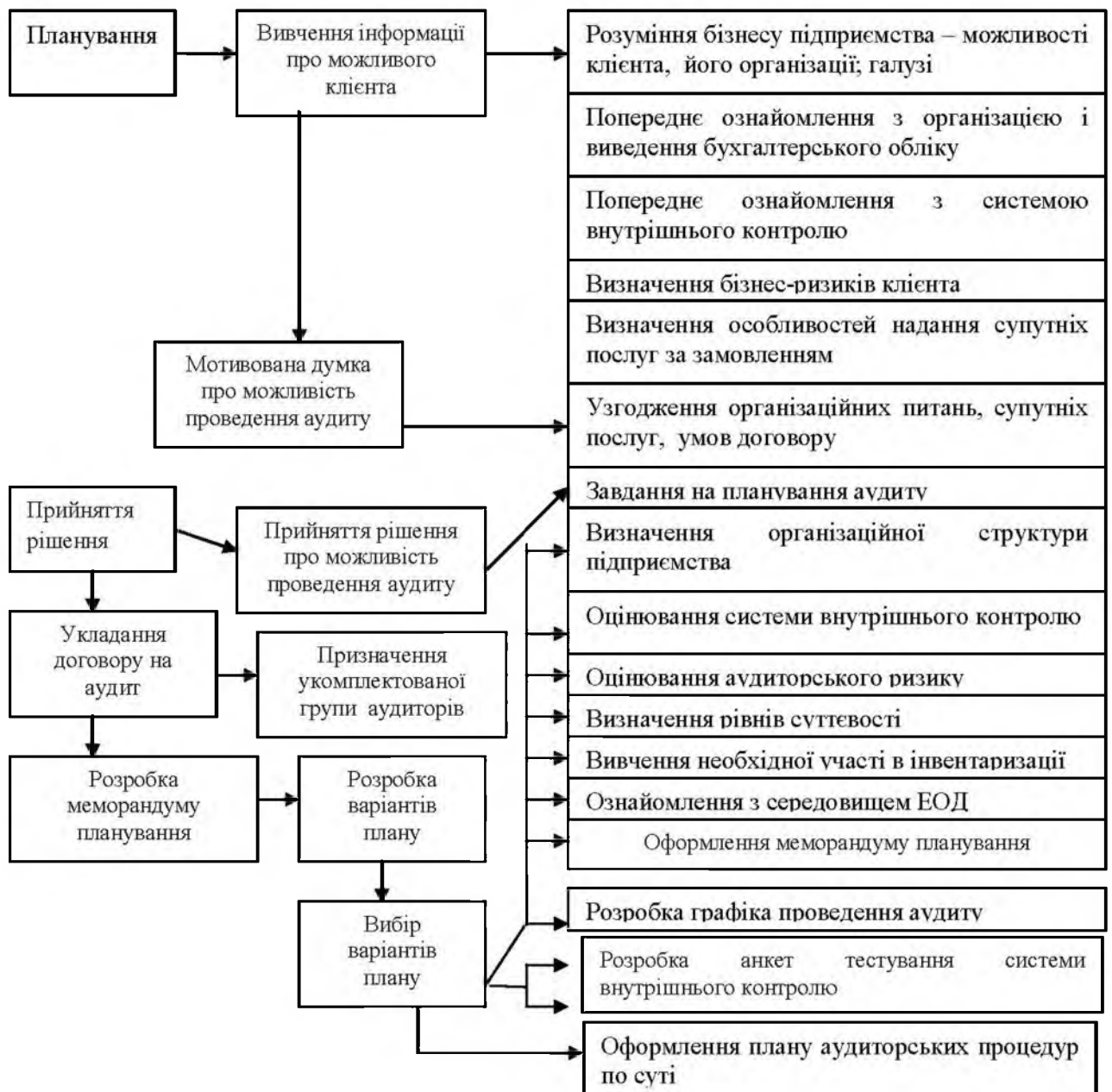


Рис. 2.2. Сукупність робіт підготовчого етапу аудиту

Джерело: сформовано на підставі [49]

Перший крок у контактах з аудиторською фірмою робить клієнт, який після попередньої усної згоди, надсилає лист з проханням про проведення аудиту, в якому зазначає мету, завдання, бажаний масштаб аудиторської перевірки. Розглянувши пропозиції, аудиторська фірма надсилає лист-зобов'язання, в якому дає згоду або відмовляється від запропонованої роботи.

Аудиторська фірма, як будь-яка організація, намагається сформувати достатній портфель замовлень для забезпечення ритмічної роботи. Однак керівництву потрібно враховувати специфіку аудиторської діяльності, в якій велика увага приділяється дотриманню етичних вимог. Це вимагає прискіпливого вибору клієнтів. Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості та супутні послуги» [29] вимагає від аудиторської фірми розробки і застосування відповідних процедури стосовно визнання можливості співпраці з клієнтом.

Прийняти завдання чи продовжити взаємовідносини з клієнтом аудитор може лише після оцінювання своєї компетентності для виконання завдання, можливості, наявності часу і ресурсів. Для цього аудитору необхідно:

1. Здійснити попереднє обстеження клієнта. До укладання договору про аудит (чи надсилання листа-угоди) клієнт має бути сповіщений про той факт, що до прийняття завдання аудиторська фірма має провести певні процедури попереднього обстеження клієнта, і що такі процедури є необхідними під час першого і кожного наступного виконання завдання. Якщо клієнт не дає своєї згоди на виконання процедур прийняття завдання або надає згоду, а потім перешкоджає виконанню процедур прийняття завдання, фірма відмовляється від виконання завдання.

2. Поспілкуватися з попереднім аудитором і виявити причини і ініціатора припинення співпраці, встановити якісь дії, які впливали на незалежність аудитора, проблеми, які виникали.

3. Оцінити можливості дотримання етичних вимог і, особливо, вимог незалежності.

4. Розглянути питання чесності керівництва підприємства клієнта. Розглядаючи питання стосовно чесності клієнта, аудиторська фірма збирає інформацію про ділову репутацію власників та керівництва підприємства-клієнта, легальність його діяльності, практику ведення бізнесу (наявність судових процесів та конфліктних ситуацій). Ця інформація може надходити з таких джерел:

- накопичена інформація та досвід аудиторської фірми, набутий під час попередньої співпраці з клієнтом (у разі коли договір укладається не вперше);
- спілкування з керівництвом, власниками та персоналом підприємства;
- спілкування з попереднім аудитором або аудиторською фірмою, що надавали аудиторські послуги клієнту (за письмовою згодою клієнта) з дотриманням вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів;
- пошук інформації у відповідних загальнодоступних базах даних;
- інші джерела, із дотриманням вимог МСА та Кодексу етики професійних бухгалтерів (наприклад, опитування третіх сторін).

Попереднє дослідження суб'єкта господарювання аудитор виконує, керуючись вимогами МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища» [29], який надає рекомендації з досягнення розуміння бізнесу клієнта, що дозволить йому правильно інтерпретувати інформацію, отриману під час перевірки.

Вивчаючи бізнес клієнта аудитор слід оцінити економічну ситуацію в країні, економічні фактори, які можуть впливати на справи клієнта (спад виробництва, інфляція, рівень безробіття, обмінний курс валют, рівень процентних ставок, урядові постанови та законодавчі акти, постійні зміни в законодавстві і політиці уряду і т.п. Все це ті обставини, що можуть спричинити тиск на управлінський персонал, підштовхнути його на шлях перекручення фінансової звітності.

Вивчення особливості галузі клієнта (умови праці, стан технології, рівень конкуренції, кількість банкрутств, існування галузевих нормативних документів щодо ведення бухгалтерського обліку; особливі аспекти діяльності) дозволять аудитору зрозуміти з якими галузевими ризиками йому доведеться зіткнутися, чи компетентний він у вирішенні специфічних проблем цієї галузі, чи потрібно залучати спеціалістів для рішення малознайомих і специфічних питань, тобто оцінити власну спроможності щодо виконання роботи, також зробити висновок про можливість підприємства залишатися діючим. Високий рівень конкуренції, велике число банкрутств в галузі, значний спад ділової активності, відсталість технології можуть викликати у аудитора сумніви щодо підтвердження можливості підприємства залишатися діючим. Збільшення темпів зростання галузі може супроводжуватися появою недостатньо кваліфікованих кадрів, що веде до росту помилок у фінансовій звітності [51].

Крім вивчення характеру бізнесу клієнта та факторів впливу на нього, аудитору необхідно оцінити стан підприємницької діяльності клієнта, його бізнес-ризиків зібравши інформацію про обсяг і характер діяльності, види продукції, основних постачальників, споживачів продукції, плани з придбання, продажу активів, злиття з іншими підприємствами, додатковий випуск акцій тощо. Розуміння намірів власників і адміністрації щодо майбутніх операцій допоможе розробити правильну стратегію подальшого співробітництва з цим клієнтом, запропонувати дійсно необхідні послуги в галузі обліку, аудиту і консалтингу, сформулювати правильну думку щодо фінансової звітності підприємства оцінити можливість настання так званих, подальших подій.

Аудитор повинен отримати знання щодо загального рівня компетентності управлінського та облікового персоналу, частоту змін в його складі, структури розподілу обов'язків і розмежування відповідальності організаційно-правової і управлінської структури. Такі знання не тільки необхідні для збору аудиторських доказів, але і для оцінки аудиторського ризику, дозволяють виявити можливі помилки в обліку і звітності. Нечіткість

організаційної структури, відсутність належного розподілу обов'язків свідчать про слабкий внутрішній контроль, а отже збільшують ймовірність помилок.

Методами отримання інформації є власне спостереження за діяльністю клієнта, вивчення офіційної статистики та ділової періодики. Аудитор оглядає основні приміщення підприємства-клієнта, аналізує основні контракти і угоди, укладені клієнтом, порівнює фінансові та інші дані підприємства-клієнта з аналогічними даними підприємств. Крім цього, аудитор доповнює одержану інформацію опитуванням офіційних осіб та працівників клієнта, попередніх аудиторів, а також інших осіб, які мають необхідні для нього відомості та досвід роботи в певній галузі.

Згідно з МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» аудитор має задокументувати загальну стратегію проведення аудиту у Меморандумі, де відобразити ключові рішення щодо обсягу, терміну і порядку проведення аудиту. Зміст Меморандуму визначається складністю поставленого клієнтом завдання, характером та розмірами його фінансово-господарської діяльності, наявністю пов'язаних сторін, використання ним комп'ютерних інформаційних технологій, необхідністю залучення сторонніх фахівців. У додатку Б представлено один із можливих варіантів такого документу.

Загальна стратегія виконання завдання з аудиту деталізується у вигляді детального Плану аудиту за окремими об'єктами, які часто називають аудиторськими програмами. План є документом у якому висвітлено всі аудиторські процедури, які необхідно здійснити в ході аудиторської перевірки для виконання Меморандуму планування. Він має бути настільки детальним, щоб використовуватись як інструкція для членів аудиторської групи, а також як засіб контролю правильності виконання роботи.

Аудиторська фірма, як правило, розробляє план за всіма об'єктами, до якої включає максимально можливий обсяг інформації, максимально можливий обсяг аудиторських процедур. Маючи такий план, аудитор може викреслити з нього ті аудиторські процедури, які не підходять для даного клієнта. Адже характер та обсяг заходів з планування залежить від розміру і складності

суб'єкта господарювання, попереднього досвіду роботи з ним. Один із можливих варіантів плану аудиторської перевірки виробничих витрат подано у додатку В.

У ході проведення аудиту план може змінюватися у зв'язку з отриманням несподіваних результатів. Якщо перегляд плану призводить до суттєвого збільшення обсягу аудиторських процедур, то такі обставини слід обговорити з керівництвом клієнта. Вони можуть вимагати додаткової оплати. Відмова клієнта збільшити обсяг аудиторської перевірки є ознакою обмеження роботи аудитора, що може бути причиною модифікації аудиторського висновку. Події або мотиви, що змусили аудитора внести значні зміни у план оформляються ним документально. Висновки, зроблені аудитором при виконанні кожного розділу плану відображаються в його робочих документах. Вони є основою для підготовки аудиторського звіту і формування думки про достовірність фінансової звітності та обліку в їх суттєвих аспектах.

Варто наголосити, що загальна стратегія аудиту повинна розроблятися лише після того, як аудитор дослідить та задокументує систему внутрішнього контролю підприємства і дасть оцінку ризику суттєвих викривлень на рівні фінансових звітів, за класами операцій, залишками на рахунках.

Згідно з МСА належне розуміння системи внутрішнього контролю протрібне для прийняття обґрунтованого рішення про її надійність, а отже, можливість покластись на неї у ході перевірки. Надійність системи контролю полягає в її здатності ефективно попереджати, виявляти і виправляти помилки в обліку, як випадкові (ненавмисні), так і ті, що впливають із зловмисних дій конкретних осіб. Це допоможе аудитору при плануванні і зборі аудиторських доказів. Для вивчення слабких і сильних сторін внутрішнього контролю процесу виробництва і витрат аудитором розробляються спеціальні анкети тестів. Під час такого тестування аудитор встановлює: чи визначаються в наказі про облікову політику витрати, що списуються на виробництво, відповідно до облікових стандартів; чи не змінювалась протягом звітного періоду облікова політика щодо визначення витрат на виробництво і собівартості продукції; чи

дотримуються на підприємстві вимог, встановлених наказом про облікову політику. Анкети тестів системи внутрішнього контролю витрат підприємства відображено нами в додатку Г.

Крім того, у процесі підготовчого етапу аудиту необхідно встановити плановий рівень суттєвості та оцінити рівень ризику аудиторської перевірки. Аудиторський ризик при аудиті витрат виробництва можна визначити як ймовірність невиявлення суттєвих викривлень інформації про витрати на виробництво продукції у бухгалтерській звітності, відносно якої висловлена невідповідна думка про достовірність, або ймовірність визнання, що вона містить суттєві викривлення цієї інформації, коли насправді таких викривлень у бухгалтерській звітності немає.

Висновки аудитора щодо оцінки внутрішнього ризику та ризику контролю визначають характер, обсяг і масштаб процедур аудиту кожного рахунку чи групи рахунків. Якщо результати тестів засобів контролю позитивні, аудитор визначає, чи може він зменшити детальні аудиторські процедури по суті (попередньо визначивши рівень суттєвості економічної інформації). Якщо результати додаткових перевірок засобів контролю вказують на те, що елементи структури контролю протягом певного періоду працювали неефективно, то аудитор повинен провести коригування плану проведення аудиту в напрямі збільшення перевірок господарських операцій по суті.

Основний етап полягає у виконанні плану аудиторської перевірки, зборі необхідної кількості аудиторських доказів, які засвідчують відсутність суттєвих викривлень оборотів і залишків по рахунках, реєстрацію і відображення всіх операцій у фінансовій звітності і т.п. Для цього аудитором використовуються контрольні-методичні аудиторські процедури. Серед них: фактична і документальна перевірки, спостереження, обстеження, підтвердження, опитування (запит), повторне виконання, повторний підрахунок, аналітичні процедури. Зокрема, фактична перевірка здійснюється з використанням інвентаризації, контрольного вимірювання робіт, контрольного запуску

сировини і матеріалів у виробництво, лабораторного аналізу. Вона дозволяє встановити:

- наявність об'єктів обліку в натурі;
- відповідність фактичного обсягу та вартості виконаних робіт, тому яка впливає з облікових даних;
- реальність норм витрачання матеріальних ресурсів;
- якість сировини, матеріалів, готової продукції, дотримання рецептури тощо, а також технічних умов і державних стандартів при виготовленні продукції.

Перевірка документів може бути формальною, арифметичною і по суті. Формальна перевірка документа означає вивчення та аналіз первинного документа з точки зору його можливості мати юридичну чинність для здійснення записів у бухгалтерському обліку. Вимоги щодо оформлення первинної документації відображені у Положенні «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [46].

Арифметична перевірка документів та записів передбачає повторне обчислення арифметичних розрахунків, вивчення узгодженості показників за суміжні періоди узгодженості показників різних облікових регістрах, формах звітності. Зокрема, при проведенні аудитів матеріальних витрат, наприклад, здійснюють перерахунок даних у документах на отримання матеріалів від постачальників, звіряють дані прибуткових накладних з товарно-транспортними накладними, матеріальними звітами про надходження ресурсів. товарно-транспортні накладні – з даними звітів щодо обсягів виробленої продукції за період.

Перевірка документів по суті дозволяє встановити законність і доцільність господарських операцій, достовірність відображення операцій на рахунках та включення до статей звітності. Вона здійснюється на рівні класів операцій, залишків на рахунках з використанням нормативної, зустрічної перевірок, взаємного контролю документів, хронологічного аналізу, повторного застосування облікової процедури.



Спостереження допомагає отримувати докази, які дозволяють зробити висновки щодо ефективності процедур внутрішньогосподарського контролю, після яких не залишається ознак їх проведення з погляду аудиту, а отже, й оцінити можливий ризик суттєвого викривлення облікової інформації. За допомогою спостереження за процесом (наприклад, за здійсненням процесу оприбуткування матеріальних цінностей на складі та їх документальним оформленням), який виконують працівники підприємства клієнта, можна оцінити його відповідності встановленим нормам.

Аналітичні процедури виконують протягом усіх етапів аудиторської перевірки, що підвищує її якість і скорочує витрати праці. До типових видів аналітичних процедур можна віднести:

- порівняння показників питомої ваги матеріальних витрат зі середньогалузевими даними;
- порівняння фактичних показників витрат з нормативними та аналіз причини таких змін;
- зіставлення змін декількох елементів витрат та встановлення їх взаємозв'язку;
- порівняння фактичних даних про матеріальні витрати звітного періоду з показниками попереднього періоду;
- порівняння фактичних даних про витрати з прогнозними, визначеними аудитором.

На підсумковому етапі аудиту необхідно:

- згрупувати виявлені недоліки, скласти накопичувальні відомості порушень;
- повідомити управлінський персонал про недоліки і помилки у організації та веденні бухгалтерського обліку, складанні фінансової звітності шляхом складання Звіту аудитора про виконану роботу (Листа інформування найвищого управлінського персоналу);
- обговорити результати аудиту з найвищим управлінським персоналом клієнта;

- розробити проект профілактичних та попереджувальних дій;
- узагальнити та відобразити результати перевірки у Звіті незалежного аудитора (Аудиторському звіті/висновку).

## **2.2. Аудит матеріальних витрат основної діяльності**

З позиції аудитора фінансову звітність та її показники у сукупності потрібно розглядати як твердження чи запевнення керівництва суб'єкта господарювання, які відповідають за правильність визнання, оцінювання, подання і розкриття різних її елементів. До тих пір, поки аудитор не буде мати доказів, які спростовують дані твердження, фінансова звітність вважатиметься достовірною. Різні статті фінансової звітності містять різні твердження. Твердження, що містять показники витрат у Звіті про фінансові результати, або твердження щодо класів операцій та подій згідно з МСА 315 є такими [29]:

- настання: операції та події, що відображені у звітності, відбулися (настали) та стосуються підприємства;
- повнота: всі операції та події, які повинні реєструватися, були зареєстровані та відображені у звітності;
- точність: суми та інші дані, які стосуються відображених у звітності операцій та подій, відображені належним чином, тобто правильно;
- закриття реєстрів: операції та події відображені у відповідному звітному обліковому періоді;
- класифікація: операції та події відображені на відповідних рахунках.

Перераховані твердження з вимагають від аудиторів при вивченні операцій з обліку матеріальних витрат виконати такі завдання [51]:

- перевірити правильність складання первинних документів щодо формування матеріальних витрат;
- перевірити обґрунтованість формування витрат виробництва за елементами і статтями калькуляції;
- перевірити правильності розмежування виробничих витрат за звітними періодами;

- перевірити дотримання методу вибуття запасів, зазначених в наказі про облікову політику;
- перевірити правильності та обґрунтованості планування розміру прямих матеріальних витрат, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг
- перевірити правильність відображення у витратах витрат від браку;
- перевірити суму матеріальних витрат, яка віднесена на незавершене виробництво;
- підтвердити законність і правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат ;
- оцінити стан синтетичного і аналітичного обліку матеріальних витрат;
- перевірити повноту, правильність і достовірність відображення інформації про витрати підприємства у фінансовій звітності.

Цикл виробництва та здійснення витрат охоплює сукупність господарських операцій, які пов'язані з процесом споживання елементів виробництва з метою створення готової продукції або наданням послуг. Процедури аудиту у цьому сегменті є найбільш складними і трудомісткими, мають індивідуальні особливості, бо визначаються характером галузі та специфікою діяльності клієнта. Складність ситуації посилюється і тим, що більшість джерел аудиторських доказів пов'язані з документами, які формуються працівниками підприємства, що знижує рівень їх доказовості. У зв'язку з цим успішність аудиту витратних операцій залежатиме від розуміння аудитором змісту та технологічних особливостей виробництва, від безпосереднього обстеження виробничих цехів, технологічних ліній, складського господарства.

Витрати, які досліджуються у межах виробничого циклу і здійснення витрат варто вивчати, перш за все, у двох напрямках: витрати, пов'язані із виробничим процесом; витрати, не пов'язані із виробничим процесом.

Дослідження складу виробничих витрат пов'язаних з виробничим процесом здійснюється під час тестування кредитових оборотів за рахунками, з

яких відбувається списання витрат, що формують виробничу собівартість (сировини, амортизації, розрахунків з працівниками, постачальниками тощо).

Окрім витрат, які безпосередньо пов'язані з процесом виробництва, у цьому циклі досліджуються операційні витрати, що виходять за межі виробничого процесу: адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. На відміну від витрат, пов'язаних безпосередньо із процесом виробництва, здійснення таких витрат не трансформується у будь-який актив, що може відобразитися у статтях балансу. Витрати цієї групи завжди включають до складу витрат періоду (до статей Звіту про фінансові результати). Саме тому одним із головних питань, яке необхідно вивчити за цим напрямом перевірки, є питання правильності класифікації витрат.

До типового переліку сегментів фінансової звітності, які містять наслідки операцій виробничого циклу та здійснення витрат є: у Балансі – запаси (ряд. 1100); у Звіті про фінансові результати – собівартість реалізованої продукції товарів, робіт, наданих послуг (ряд.2050); адміністративні витрати (ряд. 2130); витрати на збут (ряд.2150); інші операційні витрати (ряд.2180); розділ «Елементи операційних витрат» (рядки 2500; 2505; 2510; 2515; 2520; 2550). У примітках до фінансової звітності (форма №5) – розділ V «Доходи і витрати».

Метою виконання процедур перевірки операцій циклу виробництва та здійснення витрат є отримання доказів щодо тверджень, які містять показники фінансової звітності, що виникають у результаті проведення операцій цього циклу. У табл. 2.1 наведено один із варіантів матриці формування процедур аудиту для отримання доказів у межах циклу виробництва та здійснення витрат. Ідентифіковані твердження щодо статей звітності пов'язано із відповідними процедурами отримання аудиторських доказів.

Формування показників фінансової звітності, які відображають наслідки операцій виробничого циклу та здійснення витрат, залежить від операційних характеристик кожного підприємства. Так, у підприємств, які спеціалізуються на наданні послуг, стаття балансу «Запаси» ніколи не буде включати залишки незавершеного виробництва та готової продукції.

Матриця формування процедур отримання аудиторських доказів щодо тверджень в статтях фінансової звітності, які відображають наслідки операцій виробничого циклу та здійснення витрат

Процедура отримання доказів	Назва твердження									
	Існування	Права і зобов'язання	Повнота	Оцінка вартості та розподіл	Наявність	Точність	Закриття реєстрів	Класифікація	Зрозумілість	
<b>Стаття Балансу «Запаси» ( в частині «Незавершене виробництво»)</b>										
Перевірка	+	+	+	+	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	
Спостереження	+									
Зовнішнє підтвердження		+								
Повторне обчислення	+		+	+						
Повторне виконання	+		+	+						
Аналітичні процедури		+	+	+						
Запит	+			+						
<b>Стаття Балансу «Запаси» ( частині готової продукції)</b>										
Перевірка	+	+	+	+	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	
Спостереження	+									
Зовнішнє підтвердження				+						
Повторне обчислення	+		+	+						
Повторне виконання	+		+	+						
Аналітичні процедури			+	+						
Запит	+			+						
Спостереження		+	+	+	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	
Зовнішнє підтвердження				+						
Повторне обчислення			+	+						
Повторне виконання			+	+						
Аналітичні процедури				+						
Запит	+									
<b>Стаття Звіту про фінансові результати «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) «Адміністративні витрати», «Витрати на збут», «Інші операційні витрати»; розділ Звіту про фінансові результати «Елементи операційних витрат»</b>										
Перевірка	Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	+	Твердження не застосовується	+	+	+	+	Твердження не застосовується	
Спостереження			+		+					
Зовнішнє підтвердження								+		
Повторне обчислення						+		+		
Повторне виконання										+
Аналітичні процедури						+		+		
Запит								+		
<b>Інформація, яка розкривається у примітках</b>										
Перевірка	Твердження не застосовується	+	+	Твердження не застосовується		Твердження не застосовується	Твердження не застосовується	+		
Спостереження										
Зовнішнє підтвердження		+								
Повторне обчислення								+		
Повторне виконання										
Аналітичні процедури								+		
Запит										+

Твердження «Права і зобов'язання» для операцій циклу виробництва та витрат має вказувати на те, що виробнича діяльність підприємства відповідає статутним вимогам. Даний факт вимагає від аудитора вивчення статуту підприємства і його реєстраційних документів. На підприємстві виробничий процес має бути організований відповідно до вимог чинного законодавства з охорони праці, довкілля, технічної безпеки виробництва тощо. За певних обставин господарська діяльність підприємства може здійснюватися лише тільки після отримання спеціальних дозволів. Через це аудиторські процедури при перевірці даного твердження вимагають не лише вивчення статутних документів, але і застосування зовнішніх запитів для отримання інформації, яка підтверджує законність діяльності підприємства.

Крім того, твердження «Права та зобов'язання» пов'язане з вимогою санкціонування керівництвом номенклатури, обсягу і якості готової продукції. Це вказує на те, що на підприємстві повинні бути плани виробництва та реалізації продукції, які обґрунтовані стратегією його розвитку, маркетинговими дослідженнями, укладеними договорами. Отримати аудиторські докази з цих питань можна на підставі опитування вищого керівництвом підприємства, перевірки наявних планів та застосування аналітичних процедур

Формування витрат, які безпосередньо не пов'язані з виробничим процесом, повинно здійснюватися на підставі затверджених бюджетів, які мають контролюватися впродовж року..

Особливістю аудиту матеріальних витрат є, перш за все, перевірка санкціонування та документального підтвердження відповідних витрат. Однак, наявні правильно оформлені первинні документи в окремих випадках можуть бути недостатнім аудиторським доказом, бо фактично виготовлену протягом року продукція, можуть не оприбуткувати у повному обсязі, на її виготовлення потратити менше сировини, ніж вказано у первинних документах.

Кожне виробниче споживання матеріальних, трудових та інших ресурсів на підприємстві повинно обґрунтовуватися наявними нормами технологічних

витрат. Через це проведення нормативної перевірки виробничого процесу можна вважати однією із важливих аудиторських процедур. За її допомогою можна отримати докази щодо таких тверджень як «Повнота», «Оцінка вартості та розподіл», «Точність».

Під час нормативної перевірки аудитор повинен:

- визначити перелік показників, які підлягають нормуванню;
- встановити фактично існуючий перелік наявних норм, які діяли протягом звітного року;
- дослідити існуючі на підприємстві процедури затвердження та перегляду норм;
- перевірити правильність застосування встановлених норм упродовж звітного року;
- порівняти (за можливості) норми, які використовують на підприємстві, з аналогами на інших підприємствах або із офіційними галузевими.

Аудитор здійснює перевірку дотримання встановлених норм витрачання матеріальних ресурсів на підставі взаємного контролю технологічної документації і калькуляцій собівартості продукції; зустрічної перевірки видаткових документів (лімітно-забірних карт, накладних-вимог, даних матеріального звіту матеріально-відповідальних осіб, що зберігаються у різних місцях підприємства ( на складах, цехах, в бухгалтерії).

Реальність норм витрачання матеріальних ресурсів, тобто отримати доказ щодо твердження «Точність» можна на підставі контрольного запуску сировини і матеріалів у виробництво. Контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво (експеримент) дозволяє встановити реальності норм витрачання матеріальних ресурсів, виявити факти застосування застарілих норм, в результаті чого в цехах і на складі утворюються невраховані лишки матеріальних ресурсів. Різниця між фактично витраченими та списаними ресурсами визначає розмір матеріальної шкоди, завданої підприємству.

Результати контрольного запуску сировини і матеріалів у виробництво оформляються актом, в якому зазначається склад комісії, характеристика

сировини і матеріалів, кількість зворотних відходів, нормативні і фактичні витрати матеріальних ресурсів, фактичний і нормативний вихід продукції. Цей прийом полягає у тому, що певну партію сировини переробляють у присутності комісії, зважують кількість одержаної з неї продукції і встановлюють, таким чином, фактичний вихід продукції з одиниці сировини, який зіставляють з даними обліку у відповідних документах і бухгалтерських регістрах. За допомогою цього прийому встановлюють повноту оприбуткування продукції та обґрунтованість списання сировини як фактичну кількість оприбуткованої продукції.

Застосування контрольних замірювань робіт дозволяє встановити відповідність фактичного обсягу та вартості виконаних робіт, тому який впливає з облікових даних (актів приймання робіт, накладних-вимог на відпуск матеріальних ресурсів, нарядів на заробітну плату і т.п.). Це дозволяє виявити нереальні операції, а значить, фіктивні документи, помилки в повноті відображення господарських операцій з обліку витрат.

Процедури щодо твердження «Існування» щодо статей, які містять наслідки здійснених матеріальних витрат традиційно виступає інвентаризація або дослідження надійності результатів її проведення. У процесі інвентаризації акцент робиться на оцінку того, чи обліковувані об'єкти можуть визнаватися активами. З цією метою використовуються такі процедури, як спостереження, запит, аналітичні процедури. Вироблена та реалізована продукція має відповідати чинним стандартам якості. Наявність на складах готової продукції, яка не відповідає встановленим вимогам, не дозволяє ідентифікувати її як актив. Тому до процесу аудиту можуть бути залучені спеціальні експерти, які мають достатню кваліфікацію для оцінювання відповідності залишків готової продукції вимогам якості на основі лабораторного аналізу, тобто шляхом застосування аудиторської процедури повторного виконання із залученням експертів.

Найпроблемнішим з точки зору виконання процедур отримання доказів є твердження «Існування» та «Оцінка вартості та розподіл» щодо складової



незавершеного виробництва, яка включається до статті балансу «Запаси». Незавершене виробництво має перевірятися не тільки на предмет фактичної наявності, а й щодо його правильного оцінювання. Це зумовлене тим, що дуже часто виробнича діяльність підприємства характеризується неперервним технологічним процесом, що може значно ускладнювати фізичну оцінку кількості залишків на дату проведення інвентаризації. У таких випадках процедури інвентаризації, як найбільш надійні в отриманні доказів щодо твердження «Існування», здійснюються з урахуванням галузевих особливостей кожного підприємства. При цьому кількість матеріальних ресурсів, які входять до складу незавершеного виробництва визначається розрахунково (на основі показників лічильників чи показників рівня завантаженості технологічних ліній тощо). Для цього члени комісії повинні досконало знати весь технологічний процес виготовлення того чи іншого виробу, умовно поділити його на етапи і залежно від того, який етап проходить виріб, визначати відсоток його готовності.

Крім того фактичні результати інвентаризації потрібно відкоригувати на невраховані складові вартості незавершеного виробництва, зокрема на зарплату виробничих працівників, і інші прямі витрати (п. 10 П(С)БО 9, п. 11 П(С)БО 16 «Витрати»). У кожному випадку аудитор має провести процедури перевірки надійності отриманих результатів інвентаризації й обов'язково виконати альтернативні (додаткові) процедури отримання доказів, якими є повторне обчислення та застосування аналітичних процедур.

Перевірка твердження «Оцінка вартості та розподіл» для незавершеного виробництва й готової продукції і як наслідок, твердження «Точність» для статті у Звіті про фінансові результати також потребує застосування ширшого спектра процедур отримання доказів. Саме ці статті виступають найбільш ризиковими сегментами у фінансовій звітності виробничих підприємств. Такі ризики є наслідком імовірних маніпуляцій в застосовуваних підприємством методах формування виробничої собівартості, собівартості реалізованої продукції, класифікацією витрат. Наприклад, включення загальновиробничих

витрат до виробничої собівартості продукції, хоча яка певна їх частина має бути віднесена до собівартості реалізованої продукції. Інколи частина адміністративних витрат може ідентифікуватися підприємством як загальновиробничі, що, своєю чергою, також впливає на оцінки відповідних статей фінансової звітності.

Діагностування та виявлення можливих перекручень за цими статтями проводять шляхом виконання процедури повторного виконання та аналітичних процедур.

Крім того, перевірка цих тверджень вимагає вивчення облікової політики підприємства і її дотримання. У сегменті циклу виробництва та здійснення витрат облікова політика підприємства має передбачати такі елементи [25]:

- визначення методу вибуття готової продукції;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат;
- базу розподілу загальновиробничих витрат;
- визначення нормальної потужності.

Операції руху готової продукції можуть оцінюватися в бухгалтерському обліку із застосуванням методу ідентифікованої собівартості, методу середньозваженої собівартості, методу ФІФО.

Важливим у ході перевірки є встановлення правильності оцінювання і списання зворотних відходів. Такі можуть бути оцінені за чистою вартістю реалізації або первісною вартістю вихідної сировини. Обраний метод оцінки відходів зазначається в Наказі про облікову політику підприємства. При цьому до відходів не відносяться залишки матеріальних ресурсів, які відповідно до встановленої технології передаються в інші цехи як повноцінні матеріали для виробництва інших видів продукції, а також супутня продукція. Безповоротні відходи оцінці не підлягають. Варто зазначити, що такі відходи не тільки знижують рівень використання матеріалів, але й негативно впливають на навколишнє середовище. У цьому випадку значення має застосування безвідходних технологій та покращення утилізації вторинних матеріальних ресурсів.

Відсутність опису складу загальновиробничих витрат, обґрунтування бази їх розподілу в обліковій політиці підприємства є суттєвим фактором, що підвищує ризики виникнення помилок у фінансовій звітності.

У кінці звітного місяця загальновиробничі витрати розподіляють на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо. До виробничої собівартості (у дебет рахунку 23 «Виробництво») включаються змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати. Постійні нерозподілені включаються до собівартості реалізованої продукції і списуються в дебет рахунку 901 «Собівартість реалізації».

Погоджуючись оплачувати, наприклад, орендну плату, керівництво розраховує на визначений рівень виробництва. За даними минулих років можна судити про те, який рівень виробництва є для підприємства «нормальним». Якщо обсяг діяльності зменшується, сума постійних витрат не змінюється, а отже, їх величина на одиницю продукції буде завищеною порівняно з нормальною потужністю. При цьому частина таких витрат буде наднормативною, тож не повинна відноситися на собівартість продукції. Таким чином, сума нерозподілених витрат виникне, якщо рівень виробництва у звітному періоді менше, ніж при нормальній потужності. Значить постійні загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості продукції повністю тільки у тому випадку, коли фактичний обсяг виробництва дорівнює або перевищує нормальну потужність.

У процесі перевірки аудитор повинен дослідити застосовану на підприємстві класифікацію загальновиробничих витрат на постійні та змінні.

Не менш важливим у процесі дослідження застосовуваних елементів облікової політики підприємства є вивчення підходів до формування й оцінки нормальної потужності. Значна сума нерозподілених загальновиробничих витрат може бути результатом:

- неправильного оцінювання показників нормального рівня виробництва, які потребують аналізу аудитором з метою визначення напрямів подальшого

тестування;

- дії певних обставин, пов'язаних із неефективним управлінням господарською діяльністю.

Під нормальною потужністю розуміють очікуваний середній обсяг діяльності, якого можна досягти за звичайних умов роботи підприємства протягом кількох років. Обсяг діяльності можна вимірювати кількістю виготовленої продукції, зарплатою робітників виробництва, сумою прямих витрат. Якщо наприклад, базою розподілу загальновиробничих витрат є прямі матеріальні витрати, то для розрахунку нормальної потужності визначається їх рівень протягом кількох років. Нормальною потужністю при цьому буде обсяг діяльності, при якому прямі матеріальні витрати складають розрахункову величину.

Таким чином, правильне (адекватне) визначення нормальної потужності впливає на значення показників балансу та фінансових результатів підприємства. Особливе значення тут має інформація, отримана аудитором під час попереднього ознайомлення із бізнесом замовника, а також розуміння його функціонування, виконання аналітичних процедур.

Аналітичні процедури, пов'язані з визначенням виду діяльності підприємства для є важливим правильного розмежування доходів і витрат підприємства по основній та іншій діяльності.

### **2.3. Шляхи удосконалення аудиту матеріальних витрат підприємства**

Гарантом розвитку та удосконалення аудиту фінансової звітності в цілому, і матеріальних витрат зокрема, є його комп'ютеризація. Це дозволить знизити витрати робочого часу і праці аудитора, врахувати інформаційні потреби різних користувачів – інвесторів, власників, акціонерів, а отже, створює нові можливості в організації та методиці проведення аудиту.

У міжнародній аудиторській практиці професійні організації приділяють значну увагу питанням, які пов'язані з комп'ютеризацією аудиту. Це засвідчує постійне оновлення положень Міжнародних стандартів аудиту. У сучасній

редакції МСА відсутні окремі стандарти, які стосуються інформаційних технологій. Тепер аудит в цілому вважається комп'ютерним, через це рекомендації з даних питань містяться майже у кожному стандарті.

Програмне забезпечення аудиту ґрунтується на комп'ютерних програмах, які можуть застосовуватися для різноманітних процедур перевірки: тестування результатів обробки даних в інформаційній системі клієнта; отримання інформації про «незвичайні відхилення» різних показників, виявлення несподіваних співвідношень між елементами фінансової інформації, між статтями звітності за поточний період, неочікуваної їх динаміки та зон можливих навмисних і ненавмисних помилок в обліку і звітності; тестування на відповідність систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю; оцінювання можливості підприємства залишатися діючим.

При роботі із спеціальними аудиторськими програмами (системами) аудитор повинен виконати такі процедури [4]:

- визначити завдання, які потрібно виконати з використанням спеціального програмного забезпечення;
- скласти план виконання визначених завдань задач і оцінити реальність застосування аудиторських програмних засобів. Для цього аналізуються автоматизована система обліку підприємства та оцінюється можливість застосування аудиторського програмного забезпечення;
- здійснити налагодження стандартних програмних засобів, адаптувати існуючі програми або розробити нові для аудиторської перевірки.

Суб'єкт аудиторської діяльності при створенні комп'ютерної системи аудиту на етапі планування перевірки повинен обирати комп'ютерну програму, яка б найкраще відповідала потребам певного підприємства. Це вимагає визначення вимог до програмного забезпечення та поділу його за певними критеріями на групи, що дозволить порівнювати їх функціональні можливості. Варто зазначити, що вибір програмного забезпечення для аудиту і безпосереднє його застосування є досить складною проблемою для аудиторів, адже їм

доводиться зустрічатися з різними за складністю автоматизованими системами обліку клієнтів.

Програмне забезпечення аудиту повинно задовольняти не лише вимоги законодавчо-нормативної бази з аудиту, таких як Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [48], Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг и [29], а й рішень Органу суспільного нагляду щодо зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських послуг.

Характеристика основних комп'ютерні програми, які застосовують в аудиту подана у таб. 2.2.

Таблиця 2.2

## Характеристика програмних продуктів в аудиті [4]

Програмний продукт	Функціональні можливості та переваги в аудиті
ЕкспрессАудит: ПРОФ 3.0	<ul style="list-style-type: none"> <li>• можливість розроблення загального плану та програми аудиту;</li> <li>• здатність супроводжувати аудит від початкового етапу до кінцевого;</li> <li>• розподіл об'єктів аудиту за виконавцями;</li> <li>• створення робочої документації аудиту;</li> <li>• збирання, систематизація й обробка результатів аудиторської перевірки;</li> <li>• формування звітної документації за результатами аудиту;</li> <li>• зберігання результатів аудиторських перевірок;</li> <li>• можливість вивчення та оцінювання систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю економічних суб'єктів, що перевіряються;</li> <li>• можливість організувати внутрішній контроль якості аудиту.</li> </ul>
AuditXP Комплекс Аудит	<ul style="list-style-type: none"> <li>• пропонує оригінальну методику проведення аудиту, що містить вбудовані алгоритми розрахунків, планування, формування та аналізу вибірки, вибору видів виявлених порушень та автоматичного побудови висновків за розділами аудиту та підсумкового погодження;</li> <li>• містить понад 700 бланків, процедур, довідкових таблиць і звітів за чотирма етапами проведення аудиту (підготовчий, планування аудиту, проведення аудиту, заключний);</li> <li>• включає методику контролю якості аудиторської перевірки, блок аналітичних процедур та фінансового аналізу;</li> <li>• надає можливість автономної роботи аудиторам на переносних комп'ютерах з подальшим вивантаженням результатів аудиту за розділами в один обраний комп'ютер без використання мережевої версії;</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• вбудований редактор бланків дає змогу створювати нові та змінювати вже існуючі бланки аудиторських процедур або взагалі повністю змінити програму під внутрішні стандарти організації.</li> </ul>
Audit Expert	<ul style="list-style-type: none"> <li>• система дає змогу привести дані вітчизняної бухгалтерської звітності за різні періоди часу до єдиного вигляду. Стандартні бухгалтерські форми звітності перетворюються на форми, що відповідають міжнародним стандартам фінансової звітності (IFRS) і є базисом для проведення фінансового аналізу;</li> <li>• програма орієнтована на аналітичні процедури аудиту, в розрізі лише фінансового аналізу;</li> <li>• на підставі даних бухгалтерських звітів формуються аналітичні форми звітності. Ці дані допомагають не тільки проаналізувати поточний фінансовий стан підприємства, але й оцінити динаміку його зміни, а також побудувати прогноз на найближчий період;</li> <li>• реалізовано можливість впровадження власних методик фінансового аналізу, можна знайти шляхи підвищення ефективності використання виробничих ресурсів, зниження собівартості продукції і потреб в обігових капіталах, покращення показників фондоотдачі;</li> <li>• система дає змогу використовувати для фінансового аналізу дані оборотно- сальдової відомості;</li> <li>• систематично проводити порівняльний фінансовий аналіз за даними компаній- конкурентів, лідерів галузі;</li> <li>• дає змогу переоцінити різні статті активів та пасивів балансу для проведення фінансового аналізу за реальними даними.</li> </ul>
Pervasive Audit Master 6.3 20 USER SERVER	<ul style="list-style-type: none"> <li>• дозволяє підприємству використовувати свою власну методологію;</li> <li>• можливість адаптувати кожен процедуру по вступній частині та тексту, але лише один раз;</li> <li>• дає змогу узагальнити виявлені порушення і на їх основі підготувати альтернативну звітність;</li> <li>• забезпечує можливість взаємозв'язку аудиторських процедур і господарських операцій, що перевіряються;</li> <li>• реалізовано можливість опису аудиторських ризиків і контрольного середовища в розрізі господарських операцій (бізнес-процесів).</li> </ul>
Abacus Professional	<ul style="list-style-type: none"> <li>• на стадії перевірки правильності оформлення документів і пов'язаних з ними проводок, накопичувальних реєстрів і звітів аудитор може використовувати спосіб дослідження за будь-якою ознакою, наприклад, за сумами або контрагентами, які видаються "підозрілими";</li> <li>• для формування звітів довільної форми є спеціальний конструктор документів і звітів – Abacus Designer, за допомогою якого розробники доопрацьовують звіти за технічним завданням самих аудиторів;</li> <li>• на основі Abacus Designer можна також підготувати контрольні акти звіряння розрахунків, спеціальні звіти, в яких інформація може бути представлена в різних розрізах, з різною глибиною аналітики;</li> <li>• аудитор може моделювати ситуацію зміни облікової політики фірми-клієнта на основі реальних даних.</li> </ul>

Audit System/2	<ul style="list-style-type: none"> <li>• поєднує можливості текстового і табличного редакторів і програми для складання оборотно-сальдової відомості. Вона призначена для полегшення комплексної підготовки робочої документації і звітності та проведення їх консолідації;</li> <li>• автоматичне заповнення робочих документів аудитора даними бухгалтерського обліку.</li> </ul>
Excel	<ul style="list-style-type: none"> <li>• адаптивність до постійних змін в методиці проведення аудиту та його організації;</li> <li>• можливість проведення складних математичних розрахунків;</li> <li>• можливість введення робочих документів аудиту;</li> <li>• можливість взаємозв'язку між елементами методики проведення аудиту;</li> <li>• можливість програмування бази даних під власну методику проведення аудиту;</li> <li>• адаптивність до будь-якого комп'ютерного забезпечення;</li> <li>• можливість адаптувати під будь-які стандарти обліку.</li> </ul>

Найбільш поширеним є застосування в аудиті Excel зумовлено, по-перше, тим, що офіційні програмні продукти вимагають значних витрат на придбання, встановлення тощо. По-друге, більшість аудиторських організацій вважають такі програмні продукти не дієвими та економічно не вигідними. Крім того, сучасні комп'ютерні програми з аудиту вимагають додаткового введення інформації про клієнта аудиторських послуг з відповідних баз «1С», «Парус» або внесення даних про клієнта та його облік самостійно, якщо облік ведеться вручну.

Огляд літературних джерел, вивчення аудиторської практики і запитів практикуючих аудиторів дозволив визначити такі основні вимоги до аудиторських програмних продуктів:

- зв'язок з автоматизованими системами обліку на рівні вихідної інформації, наявність розвинутих засобів контролю операцій, додаткових засобів імпорту і експорту даних, представлених у різних форматах;

- гнучкість. Програмне забезпечення має легко перенастроюватися, адже аудитор працює з різними клієнтами, у яких різні облікові політики, форми звітності та документів, навіть різні плани рахунків;

- ергономічність та простота. Програмне забезпечення має бути зручним для введення значних обсягів інформації, простим у користуванні, розраховуватися не на програміста, а на аудитора, який не має достатніх знань



у комп'ютерній сфері;

- можливість професійної оперативної підтримки зі сторони розробника.

Крім того, потрібно, щоб комп'ютерна програма здійснювала імпорт інформації, наприклад з Excel, яким найактивніше користуються як вітчизняні, так і іноземні аудитори. Імпорт даних повинен адаптувати їх до бази даних комп'ютерної програми, у робочу документацію, або, навіть, на підставі певного алгоритму формувати аудиторський звіт. Зрозуміло, що такий звіт вимагатиме від аудитора доопрацювання, однак коригувати створене легше, ніж створювати самостійно. За таких умов зменшуються витрати робочого часу аудитора на створення робочої документації, і збільшуються на більш важливих процедурах аудиту, які комп'ютер виконати не може, зокрема йдеться про професійне судження аудитора.

При проведенні аудиту з використанням комп'ютерних систем виникає необхідність врахування додаткових факторів, які формують аудиторський ризик. Ними є: децентралізація комп'ютерної мережі, географічна відділеність комп'ютерних терміналів, недостатній рівень знань бухгалтерського персоналу у галузі інформаційних технологій, слабкий внутрішній контроль за функціонуванням середовища комп'ютерної обробки даних тощо [4].

Робота у комп'ютерній мережі дозволяє здійснювати взаємний обмін інформацією між аудиторами, які перебувають далеко один від одного, але працюють над одним завданням за умови складної організації структури підприємства. Такій мережевій прив'язці притаманний великий ризик втручання у інформацію при обміні нею між аудиторами і вимагає постійного оновлення програмного забезпечення.

Напрямами зменшення рівня аудиторського ризику у системі автоматизованої обробки даних є:

- застосування ліцензійних систем автоматизації обліку та аудиту;
- використання сучасного програмного забезпечення;

- застосування єдиного середовища комп'ютерної обробки даних в межах економічного суб'єкта, включаючи філії, підрозділи, представництва, дочірні підприємства тощо;
- функціонування спеціальної системи контролю програмного забезпечення;
- наявність можливого поглиблення деяких видів контролю за рахунок застосування спеціально розробленого для аудиторів програмного забезпечення.

Варто відмітити, що з метою зниження аудиторського ризику доцільно використовувати спеціаліста з технології комп'ютерної обробки економічної інформації. Це дозволить визначити «слабкі місця» у компютерній обліковій системі та більш точного визначення рівня ризику контролю на підприємстві.

## РОЗДІЛ 3

### АНАЛІЗ МАТЕРІАЛЬНИХ ВИТРАТ І НАПРЯМКИ ЇХ ЗНИЖЕННЯ

#### 3.1. Аналіз складу та динаміки матеріальних витрат

Методика аналізу матеріальних витрат полягає у проведенні горизонтального і вертикального аналізу, з'ясування структури витрат, факторного аналізу зміни їх обсягу, відшукування причин невиправданих перевитрат і непродуктивних витрат.

Аналіз структури витрат на виробництво за економічними елементами. полягає у зіставленні витрат в абсолютній сумі і у відсотках до загальної суми витрат з плановими, фактичними за минулий рік з метою виявлення тенденцій і напрямків зміни окремих елементів. За результатами проведеного аналізу можна зробити наступні висновки:

- зміна питомої ваги витрат на заробітну плату характеризує зміни трудомісткості продукції: збільшення питомої ваги таких витрат є наслідком зростання трудомісткості продукції, і навпаки;
- зміна питомої ваги матеріальних витрат визначає зміни у матеріаломісткості виробництва та продуктивності праці: збільшення питомої ваги матеріальних витрат може свідчити про ріст матеріаломісткості, бути наслідком зростання продуктивності праці, ділової активності і навпаки;
- зміна питомої ваги амортизаційних відрахувань характеризує фондомісткість виробництва, зміну його технічного рівня, зміну амортизаційної політики підприємства.

Таким чином, вивчення структури витрат за елементами, а також динаміки таких змін за аналізовані періоди, дозволяє виявити найбільш резервомісткий об'єкт, оцінити раціональність структури, зробити висновок про необхідність і можливість її зміни у напрямі зниження матеріало- або трудомісткості.

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

Таблиця 3.1

Оцінка складу і структури операційних витрат товариства за 2017-2018 роки

Елементи витрат	Минулий період, тис. грн		Звітний період, тис. грн		Динаміка		
	Сума тис. грн	Питома вага %	Сума тис. грн	Питома вага %	абсолютна тис. грн.	відносна тис. грн	у структурі %
1. Матеріальні витрати	3076,9	72,9	3278,9	71,8	202,0	6,6	-1,1
2. Витрати на оплату праці	431,9	10,3	515,1	11,3	83,2	19,3	1,0
3. Відрахування на соціальні заходи	156,6	3,7	183,0	4,0	26,4	16,9	0,3
4. Амортизація	134,7	4,4	152,1	3,3	17,4	12,9	-1,1
5. Інші операційні витрати	418,6	8,7	439,0	6,6	20,4	4,9	-2,1
Разом	4218,7	100		100	662,8	7,3	-

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

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

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

Таким чином, вивчення структури витрат за наведеними елементами, а також змін, які відбулися за звітний період дає можливість виділити найбільш резервомісткий об'єкт. Наведені в таблиці 3.1 дані свідчать, що аналізоване виробництво є матеріаломістким.

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

Аналіз собівартості продукції за статтями є важливою складовою оцінки результатів господарювання підприємства. Його результати дають можливість встановити, за якими статтями є економія, а за якими - перевитрачання, тим самим визначаючи конкретні напрями оптимізації рівня собівартості продукції, подальшого вивчення можливих резервів її зменшення.

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

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

Аналітичну цінність для подальшого пошуку напрямків економії витрат мають такі розрахункові аналітичні показники, які відображають їх обсяг за калькуляційними статтями, що припадають на одну гривню випущеної чи реалізованої продукції.

Для більш глибокого вивчення причин зміни собівартості товарного випуску аналізуються звітні калькуляції окремих виробів, порівнюють

фактичний рівень витрат на одиницю продукції з плановим і даними минулих років в цілому по виробках і за окремими статтями витрат.

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

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

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

- проводиться оцінювання динаміки витрат на 1 грн. продукції;
- порівнюються отримані дані з даними інших підприємств, середньогалузевими показниками тощо;
- виявляються фактору впливу на зміну рівня витрат на 1 грн. товарної продукції;
- визначається впливу виявлених факторів на зміну прибутку підприємства.

Витрати на 1 грн. товарної продукції розраховуються за формулою [54]:

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

$q$  - обсяг продукції  $i$ -го виду;

$C_i$  – собівартість одиниці  $i$ -го виду продукції;

$P_i$  - відпускна ціна  $i$ -го виду продукції;

$n$  - кількість видів продукції.

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

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

- зміна структури випущеної продукції: цей фактор впливає на загальну суму витрат через зміну середньої собівартості одиниці продукції у зв'язку зі збільшенням або зменшенням питомої ваги конкретного виду продукції (роботи, послуги). При зростанні питомої ваги продукції, яка має витрати на 1 грн. нижче, ніж на всю продукцію, величина витрат на гривню продукції в цілому знизиться, і навпаки;

- зміна рівня витрат на виробництво окремих видів продукції: собівартість продукції по суті є сумою витрат на виробництво окремих видів продукції; відповідно, чим меншою є сума витрат на виробництво окремих видів продукції, тим нижчий рівень витрат на 1 грн. продукції, і навпаки;

- зміна цін на використані ресурси: характер впливу цього фактору аналогічний впливу попереднього фактору;

- зміна цін на продукцію: цей фактор здійснює зворотній вплив на рівень витрат на 1 грн. продукції, тобто зниження цін спричиняє збільшення витрат на 1 грн. продукції, і навпаки.

Вплив наведених факторів на зміну витрат на 1 грн. продукції можна визначити методами елімінування, скориставшись такою формулою [54]:

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

Де  $Z_{\text{заг}}$  загальна сума витрат;

$q$  обсяг виробництва;

$ПВ$  структура продукції;

$B_i$  змінні витрати на одиницю продукції;

$A$  сума постійних витрат на весь випуск продукції

За умов матеріаломісткого виробництва витрати на 1 грн. продукції знаходяться у прямій залежності від рівня матеріальних витрат. Вивчення матеріальних витрат розпочинають із порівняння їх фактичного обсягу з плановим чи базовим рівнем, обчислення впливу окремих факторів на виявлені

відхилення. Кількість факторів і методика їх дослідження залежать від особливостей технологічного процесу, а також видів сировини, матеріалів і енергоносіїв, що використовуються.

В цілому загальна сума матеріальних витрат залежить від обсягу та структури виробництва продукції та рівня матеріальних витрат у собівартості окремих видів продукції (рис.3.1).

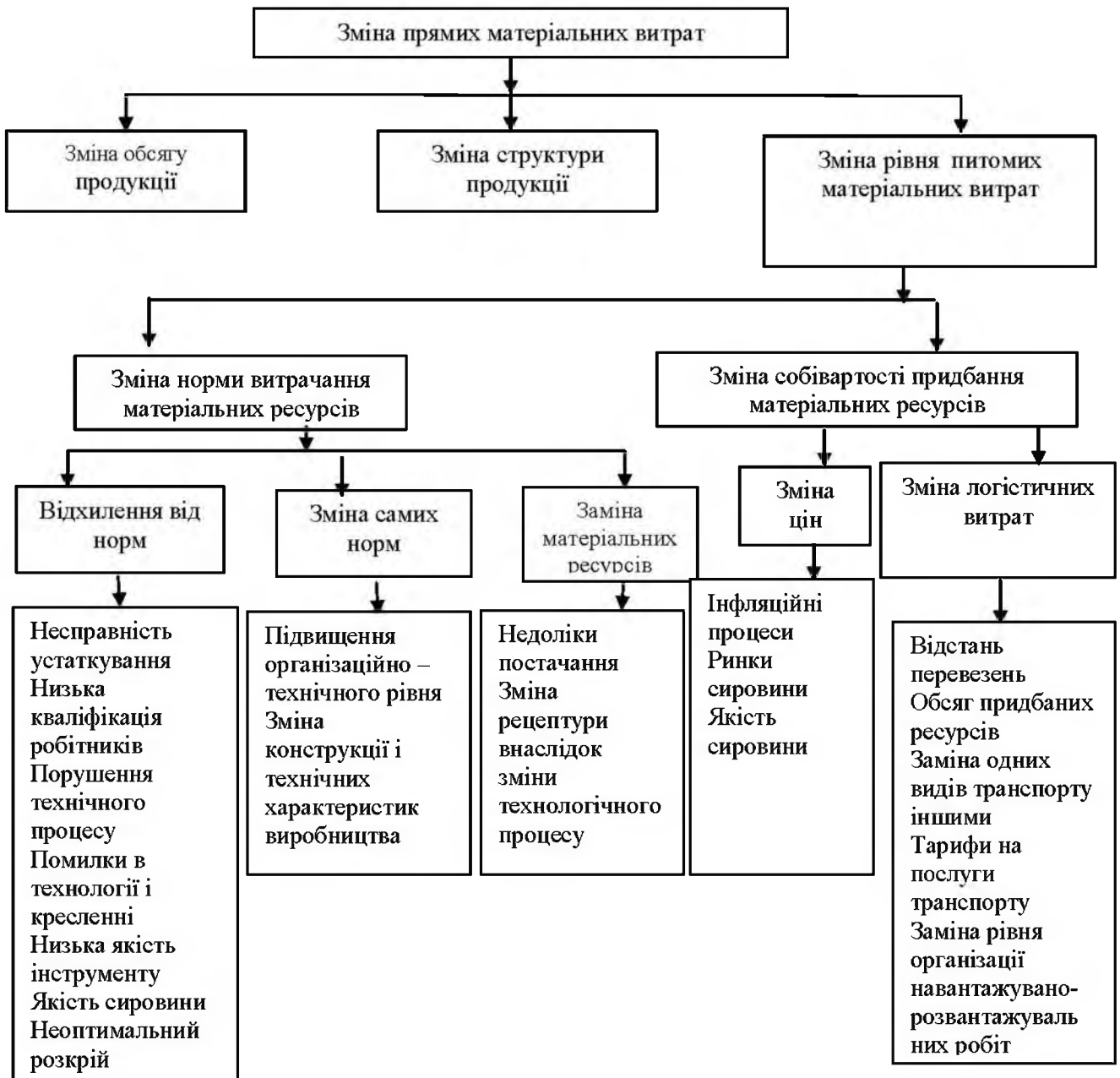


Рис. 3.1 Структурно-логічна модель факторної системи аналізу матеріальних витрат



Фактори зміни обсягу та структури продукції одноелементні, які не підлягають деталізації. Зміна рівня витрат на окремі види продукції складний фактор, який деталізують на фактори другого та третього рівнів.

У процесі аналітичного дослідження значна увага приділяється зміні матеріальних витрат за рахунок зміни рівня витрат на окремі види продукції. Для підприємств більшості галузей аналіз цієї зміни полягає у вивченні впливу таких факторів як: норми витрат, собівартість придбання матеріальних ресурсів. На кожен з цих факторів впливають фактори третього рівня: відхилення від норм, зміна самих норм, заміна матеріалів, зміна цін на матеріальні ресурси та зміна логістичних витрат.

Подальший аналіз спрямований на виявлення причин, що викликали вплив розглянутих факторів, і працівників, з вини яких відбулися ці відхилення. Так, відхилення від норм може статися через несправність устаткування, низьку кваліфікацію робітників, порушення технологічного процесу, помилки в технологічному процесі і кресленні, низьку якість інструменту і т.д. При цьому проявляється специфіка не тільки галузі, що аналізується, але й особливості технології, організації виробництва, а також системи управління.

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

Зміна собівартості придбання матеріальних ресурсів можлива через зміну цін та зміну величини логістичних витрат. Рівень впливу кожного фактору на зміну величини матеріальних витрат визначається методами елімінування.

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

Вартість матеріалів є складним економічним елементом, що включає в себе як основні матеріали, так і комплектуючі вироби, напівфабрикати,

паливно-енергетичні витрати тощо. За кожним видом матеріалів ведеться порівняння витрат і виявляються причини відхилень.

Аналіз матеріальних витрат, як правило, завершується відшукуванням шляхів зниження витрат і розробкою відповідних заходів щодо раціонального їх використання.

### **3.2. Аналіз ефективності використання матеріальних ресурсів**

Оцінити рівень використання матеріальних ресурсів можна на підставі аналізу дотримання норм їх витрачання. Перевитрати є свідченням нераціонального їх витрачання, що вимагає дослідження конкретних причин та винуватців. Економії матеріальних ресурсів можна досягти не тільки використанням більш дешевих їх видів, впровадженням у технологічний процес інновацій, а ще через завищені норми. Оцінювання обґрунтованості та реальності норм витрачання матеріальних ресурсів, дозволяє встановити фактичне застосування застарілих норм, в результаті чого в цехах і на складі утворюються невраховані лишки матеріальних ресурсів. Різниця між фактично витраченими та списаними ресурсами визначає розмір матеріальної шкоди, завданої підприємству. Аналізуючи обґрунтованість норм витрат, проводять порівняння:

- поточних норм і фактичні витрати з середньогалузевими;
- поточних норм з нормами минулих років (за умови незмінності технічного рівня виробництва);
- поточних норм з фактичними витратами.

Під нормою витрачання розуміють максимальну кількість сировини, матеріалів, палива, енергії і ін. ресурсів, які витрачаються на виробництво одиниці продукції чи виконання певної послуги. До складу норм входить [54]:

- чисте витрачання ресурсів, тобто їх кількість, яка безпосередньо увійшла до складу виробленої продукції;
- технологічні відходи, які характеризують кількість матеріальних ресурсів, яка не входить до складу готової продукції, а виникають під час

технологічного процесу і можуть бути використані як вторинні ресурси чи некондиційна сировина;

– втрати, які характеризують кількість матеріальних ресурсів, що безповоротно втрачена через особливості технологічного процесу.

У ході аналізу встановлюють рівень охоплення матеріальних ресурсів нормованим витрачанням в основному та допоміжних виробництвах за видами продукції, робіт, послуг; вивчають прядок розроблення, перегляду та обліку норм і відхилення від норм.

Співвідношення чистого витрачання матеріальних ресурсів і загальної норми витрачання характеризує її раціональність. При постійному чистому витрачання, але за умов різних варіантів технологічної обробки матеріальних ресурсів змінними є величина відходів і втрат, а значить і загальна норма витрат.

Узагальнюючим показником, який характеризує дотримання норм витрачання матеріальних ресурсів є коефіцієнт використання матеріалів. Він визначається як частка від ділення фактичних матеріальних витрат на матеріальні витрати, розраховані на підставі планових калькуляцій і фактичного випуску та асортименту продукції. Значення коефіцієнта більше від 1, свідчить про перевитрачання матеріалів, менше від 1 – про економію матеріальних ресурсів.

Для характеристики ефективності використання матеріальних ресурсів застосовують систему показників приведену у таблиці 3.2. До узагальнюючих показників належать прибуток на гривню матеріальних витрат, матеріаловіддача, матеріаломісткість, коефіцієнт співвідношень темпів зростання обсягу виробництва і матеріальних витрат, частка матеріальних витрат у собівартості продукції, коефіцієнт корисного використання матеріалів і т.п.

Застосування узагальнюючих показників в аналізі дозволяє отримати лише загальну уяву про рівень ефективності використання матеріальних ресурсів. Більш детальну інформацію забезпечує аналіз часткових показників.

Таблиця 3.2

Система показників для виміру ефективності використання матеріальних  
ресурсів

№	Показники	Алгоритм розрахунку	Економічний зміст
Узагальнюючі показники			
1.	Прибуток на 1 грн. матеріальних витрат	Визначається відношенням прибутку від реалізації продукції до суми матеріальних витрат	Характеризує ефективність використання матеріальних витрат за прибутком
2.	Матеріаловіддача	Визначається відношенням вартості товарної (реалізованої) продукції до суми матеріальних витрат	Характеризує віддачу матеріальних витрат – вартість виробленої або реалізованої продукції з кожної гривні спожитих матеріальних ресурсів
3.	Матеріаломісткість	Визначається відношенням суми матеріальних витрат до вартості товарної (реалізованої) продукції	Характеризує рівень матеріальних витрат, що припадає на 1 гривню виробленої або реалізованої продукції
4.	Оборотність матеріальних запасів	Визначається як відношення собівартості реалізованої продукції до середніх залишків запасів	Характеризує швидкість обороту запасів
5.	Питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції	Визначається відношенням вартості матеріальних витрат на виробництво продукції до собівартості виготовленої продукції	Характеризує структуру собівартості продукції
6.	Коефіцієнт корисного використання матеріальних ресурсів	Визначається як відношення чистого витрачання матеріальних ресурсів до їх загальних витрат	Характеризує частку матеріальних ресурсів які безпосередньо ввійшли до складу виробленої продукції
7.	Коефіцієнт відходів	Визначається як відношення вартості повернутих матеріальних ресурсів до їх загальних витрат	Характеризує частку вторинних ресурси чи некондиційної сировини
8.	Паливомісткість	Визначається відношенням спожитого палива до вартості товарної (реалізованої) продукції	Характеризує рівень витрат на паливо, що припадає на 1 гривню виробленої або реалізованої продукції
9.	Енергомісткість	Визначається відношенням суми спожитої енергії до вартості товарної (реалізованої) продукції	Характеризує рівень витрат на енергію, що припадає на 1 гривню виробленої або реалізованої продукції

Часткові показники застосовують для характеристики ефективності використання окремих видів матеріальних ресурсів ефективність споживання окремих елементів матеріальних ресурсів (основних, допоміжних матеріалів, палива, енергії тощо), а також матеріаломісткість окремих виробів (питома матеріаломісткість).

Аналіз показників ефективності використання матеріальних ресурсів починають із зіставлення фактичних показників з плановими, фактичними за минулий період, визначення темпів і тенденцій їх зміни і відхилення від плану. Збільшення матеріаломісткості, зменшення матеріаловіддачі, збільшення відсотка відходів і зменшення відсотка корисного використання матеріальних ресурсів свідчить про погіршення ефективності їх використання.

Проаналізуємо динаміку рівня показників ефективності використання матеріальних товариства за даними фінансової звітності. Результати розрахунку відобразимо у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Аналіз показників ефективності використання матеріальних ресурсів  
товариства за 2017-2018 роки

№	Показники	Од. виміру	2017 рік	2018 рік	Динаміка (+,-)
1.	Прибуток на 1 грн. матеріальних витрат	грн.	0,036	0,038	+0,002
2.	Матеріаловіддача	грн.	1,432	1,194	-0,238
3.	Матеріаломісткість	грн.	0,698	0,837	+0,139
4.	Оборотність матеріальних запасів	-	14,7	29,8	+15,1
5.	Питома вага матеріальних витрат у собівартості реалізації продукції	%	69,00	77,00	+8

Як свідчить аналіз, прибуток на 1 грн. матеріальних витрат зріс на 0,002 грн. і склав у 2018 році 0,038 грн. Матеріаловіддача дорівнює 1,194 грн. у звітному році, тобто погіршилась на 0,238 грн., відповідно зросла матеріаломісткість на 0,139 грн. і дорівнює у звітному році 0,837 грн. Оборотноість матеріальних запасів зросла у 2018 році приблизно у 15 раз і склала 29,8, що є позитивною динамікою. Також зросла частка матеріальних

витрат у собівартості продукції яка у 2018 році склала 77% та порівняно із 2017 роком зросла на 8%.

Визначена негативна динаміка зниження матеріаловіддачі та збільшення частки матеріальних витрат у собівартості продукції свідчить про неефективне використання матеріальних ресурсів. Вивчення впливу факторів на зміну матеріальних витрат (норми використаних матеріалів та ціни матеріалів) здійснюється з використанням методів елімінування.

При погіршенні використання матеріальних ресурсів зростають повернуті відходи. Їх вартість віднімається від витрат сировини і матеріалів. Даний факт може привести до хибного висновку, що ріст повернутих відходів веде до зниження собівартості продукції. Однак, це лише ілюзія, адже збільшення понадпланових відходів зумовлює непродуктивні витрати, пов'язані з ростом матеріальних витрат через різницю у ціні сировини і повернутих відходів.

Науковці у ході аналізу матеріальних ресурсів підприємства пропонують ще оцінювати структуру матеріальних запасів; визначати питому вагу матеріальних запасів у складі оборотних активів підприємства; визначати частку матеріальних запасів у загальній сумі робочого капіталу; оцінювати ефективність використання матеріальних запасів підприємства на підставі розрахунку коефіцієнту оборотності матеріальних запасів, тривалості обороту матеріальних запасів у днях; визначати проміжок часу між придбанням матеріальних запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виробленої з них продукції.

Узагальнивши дані літературних джерел, пропонуємо для аналізу ефективності використання матеріальних ресурсів застосовувати таку систему показників:

- узагальнюючі показники ефективності: (матеріаловіддача; матеріалоємність; коефіцієнт співвідношення темпів зростання обсягів виробництва і матеріальних витрат; частка матеріальних витрат у собівартості продукції, коефіцієнт використання матеріалів);

- індивідуальні (часткові) показники ефективності: сировиномісткість; металомісткість; паливомісткість; енергомісткість; питома матеріаломісткість окремих видів продукції; параметрична матеріаломісткість; конструктивна матеріаломісткість);

- показники фінансової результативності: прибуток на одну гривну матеріальних витрат (матеріалорентабельність); матеріалодохідність; оборотність матеріальних запасів; тривалість обороту матеріальних запасів у днях;

- коефіцієнт забезпеченості запасів власним оборотним капіталом; частка запасів в оборотних активах;

- факторні моделі матеріаловіддачі та матеріаломісткості.

Застосування даної системи показників дає можливість реалізувати комплексний підхід до аналізу ефективності використання матеріальних ресурсів.

### **3.3. Шляхи зниження матеріаломісткості продукції**

На заключному етапі аналізу витрат підприємства виявляються шляхи зниження матеріаломісткості та собівартості продукції, розробляються заходи щодо їх використання.

Знизити матеріаломісткості і собівартості продукції можна шляхом [67]:

- збільшення обсягу виробництва продукції (виявляються при аналізі виробництва продукції; утворюються за рахунок економії умовно-постійних витрат у результаті зростання обсягу виробництва);

- зменшення витрат на виробництво продукції (виявляються при аналізі матеріаломісткості продукції; утворюються за рахунок дотримання норм витрачання матеріальних ресурсів, використання ефективної цінової політики);

- застосування ресурсозберігаючої техніки та технології, безвідходних технологій, використання прогресивних видів матеріалів, усунення втрат при переробці, зберіганні і транспортуванні матеріалів, посилення контролю за зберіганням матеріалів, ліквідації браку і втрат матеріалів;

– застосування вторинного використання матеріальних ресурсів (утилізація відходів, їх регенерація, відновлення, збір, заготівля і використання відходів тощо).

Важливу роль у зниженні витрат на виробництво продукції відіграє оперативний економічний аналіз, який дає змогу своєчасно оцінити господарські ситуації, пов'язані з формуванням собівартості продукції, виявити негативні причини та недоліки, внутрішньогосподарські напрямки покращання використання виробничих ресурсів і оперативно приймати відповідні управлінські рішення.

Ефективність оперативного аналізу витрат багато в чому залежить від організації оперативного планування, обліку та регулювання. Належна організація оперативного планування передбачає своєчасну розробку оптимальних планових завдань, що базуються на економічно обґрунтованих нормативах для окремих структурних підрозділів підприємства і своєчасне їх доведення до виконавців.

Для оперативного управління на виробничих ділянках проводять групування відхилень від норм і зміни норм за місцями виникнення, причинами і винуватцями. Групування проводяться щоденно, щодакдно, щомісячно за елементами витрат і статтями калькуляцій. Такий оперативний щоденний аналіз виробничих витрат на місцях їх виникнення дає можливість виявити відхилення від норм витрачання матеріальних ресурсів, фонду заробітної плати по кожній операції завдяки оперативному спостереженню за комплексними втратами: загальновиробничими та іншими – у межах затверджених кошторисів, а для умовно-змінних витрат – з урахуванням виконання плану випуску продукції.

Оперативний аналіз здійснюють на підставі первинної документації оперативного й бухгалтерського обліку, в яких фіксуються відхилення від норм, причини такого відхилення і персональну відповідальність за їх виникнення.



Протягом звітнього періоду можуть виникати різні за змістом і часом дії господарські ситуації. Одні з них спричиняють перевитрачання матеріальних і трудових ресурсів, інші – навпаки, створюють сприятливі умови для економії даних ресурсів. Якщо оперативно не аналізувати фактори формування собівартості і не приймати відповідні заходи, то результати ретроспективного аналізу собівартості продукції за даними місячної (квартальної) звітності не відобразатимуть реальних змін витрат на виробництво.

Оперативний аналіз витрат на виробництво продукції має ряд особливостей, які необхідно враховувати при його організації і проведенні [68]:

- своєчасність оперативного аналізу собівартості продукції: аналіз проводиться протягом того відрізка часу, у якому виникли та продовжують діяти короткотермінові причини, що спричиняють відхилення при формуванні собівартості продукції:

- необхідність виявлення і вивчення впливу на собівартість продукції не всіх факторів, а тільки основних на даному рівні управління, які спричиняють суттєві відхилення від програми формування собівартості продукції, яка виготовляється. Виявити та виміряти всі фактори в оперативному циклі управління недоцільно і практично неможливо. Визначаючи коло основних факторів, необхідно враховувати специфіку виробничого процесу підприємства.

- застосування різних методик оперативного аналізу собівартості продукції, що враховують специфіку галузі (тип виробництва, особливості організаційної системи управління тощо);

- практична цінність аналізу окремих елементів витрат, зокрема, палива, енергії всіх видів, допоміжних матеріалів тощо.

До найбільш ефективних видів аналізу господарської діяльності з метою виявлення резервів економії матеріальних, трудових витрат і, відповідно зниження собівартості продукції відноситься функціонально-вартісний аналіз (ФВА).

Функціонально-вартісний аналіз, передбачає одночасне та взаємопов'язане дослідження функцій об'єкту (виробу, роботи, послуги) і вартості цих функцій (витрат живої та уречевленої праці на створення і виконання функцій).

Під функціями розуміють споживчі властивості (якості) об'єкту. Вони поділяються на: головну функцію, що виражає призначення об'єкту; основні функції, що забезпечують виконання головної; допоміжні функції, які реалізують основні: зайві або непотрібні функції; шкідливі функції. У сукупності ці функції виражають споживчу вартість об'єкту.

Послідовність проведення ФВА коротко виражають наступним чином: елімінувати функції виробу; знайти за допомогою творчого, колективного обговорення альтернативні варіанти здійснення цих функцій; розвинути й втілити найбільш економічно доцільні з цих варіантів.

Основними завданнями проведення функціонально-вартісного аналізу є:

- підвищення конкурентоспроможності продукції;
- підвищення якості об'єкта в цілому або його складових частин;
- зниження витрат на виробництво (зниження матеріаломісткості, фондомісткості, трудомісткості, енергомісткості);
- підвищення продуктивності праці;
- заміна дефіцитних, імпортованих матеріалів і комплектуючих виробів;
- попередження, скорочення і усунення браку;
- зниження експлуатаційних і транспортних витрат;
- підвищення екологічності виробництва;
- розробка нових або удосконалення існуючих конструкцій, технологічних процесів, систем організації праці і управління виробництвом тощо.

Вирішення перерахованих завдань базується на наступних основних підходах ФВА:

- функціональний підхід означає, що в ході аналізу увага дослідника концентрується не на об'єкті та його елементах (носіях функцій), а на самих функціях, абстрагуючись від об'єкту:

- поєднання функціонального і економічного підходу дозволяє вирішувати одночасно два завдання: підвищення якості та зниження собівартості об'єкту;

- поєднання інженерного та економічного підходів забезпечує пошук і вирішення складних інженерно-економічних завдань з метою усунення шкідливих і непотрібних функцій, а також зниження втрат дорогих функцій;

- своєчасна мінімізація майбутніх витрат головна увага приділяється не минулим витратам, які вже здійснилися, а майбутнім витратам, які необхідно мінімізувати;

- нестандартний максимально використовує оригінальні, незвичайні, нестандартні рішення;

- системний використовується як при дослідженні функцій (їх групування і визначення суттєвості). так і при дослідженні витрат на виконання даних функцій;

- універсальність ФВА може застосовуватися у будь-якій сфері, де створюється споживча вартість.

Функціонально-вартісний аналіз продукції з метою зниження собівартості у першу чергу проводять за видами продукції, що мають найбільшу питому вагу в загальному обсязі виробництва за умови її збереження в перспективі. Можна використовувати й інші критерії при виборі об'єкта ФВА, наприклад, питому вагу даного виробу в загальній трудомісткості, матеріальних витрат, витрати конкретного матеріалу тощо. За цими критеріями встановлюють і черговість проведення ФВА.

Об'єктами вивчення ФВА за окремими видами продукції можуть бути дорогі деталі і вузли низької якості, дефіцитні матеріали та ін.

Основна мета ФВА собівартості продукції виявлення оптимального співвідношення між споживчою вартістю об'єкта та витратами на його виробництво.

Аналізуючи собівартість готової продукції, оцінюються також розрахункова та фактична калькуляції виробів, виявляються та вимірюються фактори перевитрат, які класифікуються на викликані змінами відповідно до результатів ФВА, прорахунками та помилками функціональних відділів, які проводили підготовку виробничого процесу.

Резерви зниження собівартості при ФВА визначають шляхом виявлення й усунення зайвих витрат, закладених у недосконалість конструкції виробу в цілому або його деталей, відсталої технології її організації виробництва. Основну увагу при цьому приділяють виявленню неекономічних технічних рішень, непотрібних і невикористаних функцій, недовикористаних функціональних ресурсів (щодо міцності, класу точності тощо), відхилень від нормальних умов, передбачених процесами виготовлення і організації виробництва тощо.

Результатом проведення ФВА повинно бути зниження витрат одиниці продукції. Це досягається шляхом:

- збільшення споживчої вартості об'єкта при скороченні витрат на його виготовлення;
- збільшення споживчої вартості об'єкта за умови, що витрати на його виготовлення не змінюються;
- збільшення споживчої вартості об'єкта швидше, ніж витрат на його виготовлення;
- незмінність споживчої вартості об'єкта при одночасному скороченні витрат на його виготовлення.

Економічний ефект на рівні окремих технічних рішень у системі ФВА проявляється в економії витрат на матеріали, заробітну плату для виготовлення продукції тощо.

Практика застосування ФВА показує, що найбільший ефект проявляється на передпроектній та проектній стадіях життєвого циклу виробу. На інших стадіях ефективність нижча, але не менша порівняно з техніко-економічним аналізом, який є його логічним продовженням, їх різниця полягає в тому, що ФВА дозволяє знайти резерви економії матеріальних, трудових та грошових ресурсів на підставі дослідження функцій об'єкту; техніко-економічний аналіз дає можливість виявити резерви економії цих ресурсів на базі дослідження прийомів і способів створення об'єкта з вже заданими функціями.

У результаті проведеного аналізу витрат на виробництво виявляють напрями зниження собівартості, для реалізації яких необхідно розробити відповідні управлінські рішення.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит: методика документування : нав. посібник / під ред. Пилипенка І.І. К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України, 2003. 457 с.
2. Аудит: основи державного, незалежного та внутрішнього аудиту: підруч. / В.В. Немченко, О.Ю. Редько та ін. К.: Центр учбової літератури. 2012. 540 с.
3. Беренда Н.І., Дьякова Н.І. Організація внутрішнього аудиту на підприємствах України. Економіка. Випуск 1(45). Т. 1. 2015. С. 242–245.
4. Бойко Н.М. Порівняльна оцінка та вибір програмних продуктів аудиту реальних інвестицій. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2009. №647. С.581-586.
5. Виноградова М. О. Аудит : навчальний посібник. К. : ЦУЛ, 2014. 500 с.
6. Власюк Г.В. особливості аудиту витрат виробництва та собівартості продукції. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2012. № 4(67). С.91-95. URL: [http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2012/4\\_2012/20.pdf](http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2012/4_2012/20.pdf)
7. Гамова О.В., Головань В.А. Проведення аудиту витрат на виробництво: теоретичні аспекти. *Економічний вісник Донбасу*. 2014. № 1 (35). С.126-130.
8. Головацька С.І., Сашко О.П. Внутрішній контроль витрат підприємства: організаційно-методичні аспекти. *Молодий вчений*. 2016. № 5(32). С. 3640. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2016/5/10.pdf> (дата звернення 27.03.2019)
9. Грещак М.Г., Коцюба О. С.. Управління витратами: навч. метод. Посібник. КНЕУ, 2002. 131 с.
10. Дерій В. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку та контролю. *Галицький економічний вісник*. 2010. № 1 (26). С. 154–160.
11. Долюк А.В., Кургінян А.З. Порівняльна характеристика визнання, оцінки і відображення в обліку та звітності підприємств витрат

діяльності за міжнародними та національними стандартами. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. Випуск 3 (24). С.145-153.

12. Дунаев И.М., Скворцов Т.П., Чупирин Н.Н. Организация проектирования системы технологического контроля. М.: Машиностроение, 2013. 191 с.

13. Івахненко С.В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології. Наукове видання. К.: Знання, 2005. 286 с.

14. Кальєніна Н. В. Методи управління витратами, їх переваги та недоліки. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. Запоріжжя, 2007. № 5. С. 32–36.

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

16. Козаченко Г. В., Погорелов Ю. С., Макухін Г. А. Управління затратами підприємства : монографія. К. : Либра, 2007. 320 с.

17. Комарницький Б.М. Системи контролю виробничих процесів в ринкових умовах. *Маркетинг і менеджмент інновацій*. 2011. №3. Т.1. С. 161-168.

18. Концептуальна основа фінансової звітності. Стандарт Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) від 01.09.2010. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/929\\_009](https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/929_009) (дата звернення 14.09.2019).

19. Крушельницька О.В. Управління витратами: навч. посібник. Житомир, ЖДТУ, 2005. 196 с.

20. Куцыгина О. А. Управление затратами на предприятиях: учеб. пособие. Воронеж, 2010. 84 с.

21. Лісовський І.В. Інформаційно-аналітичне забезпечення управління витратами промислових підприємств: дис...канд. економ. наук:

08.00.04)/Хмельницький національний університет. Хмельницький, 2016. 226с.

22. Лісовський І. В., Рудніченко Є. М.. Формування моделі оптимізації інформаційно-аналітичного забезпечення управління витратами промислового підприємства. *Бізнес інформ*, 2015. № 9. С. 129–134.

23. Лишиленко О.В. Бухгалтерський управлінський облік: навч. посібник. К.: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2004. 254 с.

24. Маляревський Ю. Д., Лабунська С. В., Безкоровайна Л. В., Чечетова Н. Ф.. Управлінський облік : навч. посіб. Харків : Інжек, 2009. 248 с.

25. Малахов В.А Дискусійні питання визначення методики аудиту витрат на українських підприємствах *Бізнесінформ*. 2015. № 12. С.263-268. URL: [http://dspace.ubs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/1439/1/malakhov\\_polemic\\_issues.pdf](http://dspace.ubs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/1439/1/malakhov_polemic_issues.pdf)

26. Мельник О.С. Тенденції розвитку витрат через призму історії. Збірник статей учасників вісімнадцятої всеукраїнської практично-пізнавальної конференції «Наукова думка сучасності і майбутнього». URL: [aukam.triada.in.ua/index.php/arkhiv-konferentsij/arkhiv-konferentsiji-18](http://aukam.triada.in.ua/index.php/arkhiv-konferentsij/arkhiv-konferentsiji-18) (дата звернення 14.08.2019).

27. Мельник Є.Г. Визнання та особливості обліку витрат: міжнародний та вітчизняний досвід. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. Випуск 3 (33). С.157-168.

28. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений. пер. с англ. И. И. Елисеевой. М. : Издательское объединение «ЮНИТИ», 1997. 408 с.

29. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 років, частина 1. URL: <http://www.apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-2016-2017> (дата звернення: 18.08.2019).



30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB) від 01.01.2012. № 929\_013 URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/929\\_013](https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/929_013) (дата звернення 21.09.2019).
31. Мініна Є. О. Стратегічне управління затратами промислового підприємства : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04. Сєверодонецьк, 2015. 227 с.
32. Мних Є. В. Економічний аналіз : підруч. для студ. ВНЗ. К. : Центр навч. л-ри, 2003. 412 с.
33. Назаренко Т.П. Служба внутрішнього аудиту: особливості організації Економічний аналіз. 2016. Том 23. № 2. С. 119-125.
34. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.
35. Олійник О. В. Класифікація витрат підприємства. *Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Серія: економічні наук.* 2001. № 14. С. 146-152.
36. Онисько С.М., Марич П.М. Фінанси підприємств: підручник. Львів: Магнолія Плюс, 2005. 366 с.
37. Орлов О. О., Рясних Є. Г., Рудніченко Є. М. Управління накладними затратами в системі формування фінансових результатів промислових підприємств: монографія. Хмельницький : ХНУ, 2010. 223 с.
38. Панадій О.П. Стандартизація обліку витрат виробництва за вітчизняними і зарубіжними правилами та її вплив на окреслення меж управлінського обліку. *Науковий вісник Херсонського державного університету.* 2014. Випуск 9-1. Частина 2. С. 200-204. URL: [http://www.ej.kherson.ua/journal/economic\\_09-1/101.pdf](http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_09-1/101.pdf) (дата звернення 18.09.2019).
39. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення 16.05.2019. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 17.9.09.2019).

40. Подольский В.И., Щербакова Н.С., Комиссаров В.Л. Компьютерный аудит: практ. пособ М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. 128 с.
41. Петренко С. М. Інформаційне забезпечення внутрішнього контролю господарських систем : монографія. Донецьк : ДонНУЕТ, 2007. 290 с.
42. Погорелов Ю. С., Козаченко Г.В. Використання методів управління затратами: принципові підходи. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2015. № 3. Т. 2. С. 18–24.
43. Політична економія: навч.посіб./ К.Т.Кривенко, В.С.Савчук, О.О.Беляєв та ін.; за ред. д.е.н., проф. К.Т.Кривенка. К.: КНЕУ, 2005. 508 с.
44. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999. № 318. Дата оновлення 27.06.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення 26.09.2019).
45. Про затвердження національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. Дата оновлення 20.06.2018. URL <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 06.06.2019).
46. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. Дата оновлення 20.06.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення 12.09.2019).
47. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. Дата оновлення 18.09.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 19.08.2019).

48. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення 19.08.2019).

49. Редько О.Ю., Ніконович М.О. Планово-організаційний аспект аудиторської перевірки витрат виробництва. *Бухгалтерський облік аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2014. № 1. С.282-289.

50. Ромашко О.М. Оцінка та облік витрат за міжнародними стандартами звітності. *Проблеми матеріальної культури. Економічні науки*. С.103-108. URL: <http://dspace.nbu.gov.ua/xmlui/bitstream/handle/123456789/92419/27-Romashko.pdf?sequence=1> (дата звернення 13.09.2019).

51. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит : навч. посібник для вузів. К: Центр учбової літератури, 2008. 413 с.

52. Савчук В. П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций. К. : Издательский дом «Максимум», 2001. 600 с.

53. Сахарцева І. І., Семенов Г. А., Бескоста Г. М. Бухгалтерський облік : навч. посіб; за ред. І.І.Сахарцевої. К. : Кондор, 2010. 554с .

54. Серединська В.М., Загородна О.М., Федорович Р.В. Економічний аналіз : навч. посібник. Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. 416 с.

55. Селіщев С.В. Процедурне забезпечення аудиту матеріальних витрат підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій. *Агросвіт*, 2014. № 11. С.71-74.

56. Система фінансового контролю в Україні : сучасний стан організації та перспективи розвитку : монографія / Л. В. Дікань, Ю. В. Голуб, Н. В. Синюгіна [та ін.]. Харків : ХНЕУ, 2010. 96 с.

57. Скрипник М.І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять. *Економічні науки*. Випуск 7 (25). Ч.5. 2010. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/en\\_oif/2010\\_7\\_5/27.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/en_oif/2010_7_5/27.pdf)

58. Смоляр Л. Г. , Овчарик Р. Ю., Кам'янська О. В. Облік і аудит : навч. посіб. К. : Ліра-К, 2013. 616 с.
59. Сначов М.П., Корчаковська М.В., Ломтева І.М. Основні етапи розвитку систем обліку витрат. *Open Academic Journals Index*, 2012, С. 292 - 297 URL: <http://oaji.net/articles/2014/1555-1418980579.pdf> (дата звернення 18.08.21019).
60. Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект. *Економічний аналіз*. 2010. Випуск № 6. С. 152-154. URL: [http://econa.at.ua/Vypusk\\_6/soroka.pdf](http://econa.at.ua/Vypusk_6/soroka.pdf) (дата звернення 18.05.2019).
61. Степанов В. И. Нормирование расхода материальных ресурсов : учеб. пособ. М. : Академия, 2009. 176 с.
62. Сусіденко В. Т. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посіб. К.: «Центр учбової літератури», 2016. 224 с
63. . Суха О.Р. Аудит : навч. посіб. Львів : Новий Світ-2000. 2011. 284 с.
64. Сухарева Л. А. , Петренко С. Н.. Контроллинг – основа управления бизнесом К. : Эльга ; Ника-центр, 2002. 208 с
65. Стецюк Л. С. Оцінка стану інформаційного забезпечення аналізу господарської діяльності підприємства. *Облік і фінанси*. 2014. № 3 (65). С. 136–141.
66. Труфіна Ж.С. Внутрішній контроль як один з механізмів формування управління витратами виробництва. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2013. Вип. 2. С. 327–331.
67. Турило А. М. Кравчук Ю. Б., Турило А. А. Управління витратами підприємства : навч. посібник. К. : Центр навч. л-ри, 2006. 120 с.
68. Філіна Г. І. Управління витратами та цінами: навч. посіб. К. : Персонал, 2008. 240 с.
69. Хорнгрен Ч. Т., Дж. Фостер. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Пер. с англ. М. : Финансы и статистика, 1995. 416 с.

70. Шваб Л. І. Економіка підприємства. 2-е вид. К. : Каравела, 2005. 568 с.
71. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры; пер. с англ. ; под ред. и с предисл. А. М. Петрачкова. М. : Финансы и статистика, 1993. 557с.
72. Юрченко О.А. Витрати іншої операційної діяльності: склад і класифікація. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації*. 2014. № 1. С.429-442. URL: <http://nasoa.edu.ua/wp-content/uploads/periodicals/b-obl/141/45.pdf> (дата зрнення 03.09.2019).
73. Ягмур К.А. Еволюція категорії «витрати на виробництво»: матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 35-річчю кафедри бухгалтерського обліку і аудиту (Ч.1). Полтава: Полтавський університет споживчої кооперації України. 2006. с. 175.

