

УДК 657.6

**Слісєєва О.К.***доктор економічних наук, професор,  
завідувач кафедри статистики, обліку  
та економічної інформатики**Дніпропетровського національного університету  
імені Олеся Гончара***Гільорме Т.В.***кандидат економічних наук, доцент кафедри  
статистики, обліку та економічної інформатики**Дніпропетровського національного університету  
імені Олеся Гончара***Михайліченко В.А.***студент**Дніпропетровського національного університету  
імені Олеся Гончара*

## ОБҐРУНТУВАННЯ ПІДХОДІВ ЩОДО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

### JUSTIFICATION APPROACHES TO ACCOUNTING AND AUDITING ENTERPRISES OPERATING COSTS

#### АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто системне дослідження, критична оцінка та розробка пропозицій щодо удосконалення теоретичних положень та діючої практики формування обліку та аудиту витрат операційної діяльності підприємства з урахуванням різних облікових концепцій калькулювання продукції та стратегічного контролю витрат.

**Ключові слова:** витрати, операційна діяльність, «стандарт-костинг», «директ-костинг», внутрішній аудит.

#### АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены системное исследование, критическая оценка и разработка предложений по совершенствованию теоретических положений и действующей практики формирования учета расходов операционной деятельности предприятия с учетом различных учетных концепций калькуляции продукции и стратегического контроля расходов.

**Ключевые слова:** расходы, операционная деятельность, «стандарт-костинг», «директ-костинг», внутренний аудит.

#### ANNOTATION

The article examines the is systematic research, critical assessment and proposals for improvement of theoretical positions and the current practice of formation of accounting and audit expenses of the company operating according to different accounting concepts and strategic calculation of production cost control.

**Keywords:** costs, operating activities, «standard-costing», «direct costing», internal audit.

**Постановка проблеми.** На розвиток теорії і практики управління витратами операційної діяльності сучасного підприємства суттєво впливає процес поглиблення фінансової кризи у діяльності суб'єктів господарювання. Основна мета трансформацій у цій сфері полягає у розкритті інформації, необхідної для прийняття точних та стратегічних управлінських рішень. Особливої актуальності ці питання набувають у промисловості, продукція яких досить матеріаломістка. Неодмінною умовою збереження суб'єктами господарювання конкурентних позицій є не тільки зниження собівартості реалізованої продукції, але й розробка аналітичного

забезпечення стратегічного управління витратами, спрямованого на пошук резервів формування стійкої конкурентної переваги за витратами.

#### Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Вагомий внесок у розвиток методології обліку, аналізу та аудиту витрат операційної діяльності промислового підприємства зробили праці провідних вітчизняних науковців, зокрема П.Й. Атамаса, Ф.Ф. Бутинця, В.М. Івахненка, Є.В. Мниха, М.Г. Чумаченка, та зарубіжних учених Е.А. Аткинсона, В. Говиндараджана, Ш. Датара, К. Друрі, В.В. Ковалева, М. Портера, Г.В. Савицької, Дж. Фостера, Ч.Т. Хонгрена, О.Д. Шеремета, Дж.К. Шанка.

**Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми.** Критичний аналіз фахової літератури свідчить, що у сучасних вітчизняних методології обліку та аналізу витрат операційної діяльності промислового підприємства, що базується на нормативному методі їх калькулювання, практично не враховано зарубіжний досвід та теоретичні засади концептуального розвитку технологій менеджменту операційних витрат, їх бюджетування. Недостатньо уваги вітчизняні науковці також приділяють питанням мінімізації витрат на основі функціонального та процесного підходів до їх обліку.

**Формулювання цілей статті.** Метою статті є розробка теоретичних, методологічних положень та практичних рекомендацій щодо удосконалення системи управління витратами операційної діяльності промислового підприємства.

#### Виклад основного матеріалу дослідження.

В умовах фінансової кризи перспективною стає діяльність служби внутрішнього аудиту підприємства по створенню ефективної системи управління операційними витратами, яка включає: удосконалення організації системи бухгалтер-

ського обліку витрат, підвищення ефективності системи внутрішнього контролю та аудиту витрат, аналіз витрат із застосування моделей управління витратами (рис. 1).

У методологічному аспекті спостерігається відсутність обґрунтованих дієвих стандартів внутрішньої аудиторської перевірки за об'єктами обліку. Важливою складовою зазначеної проблеми є недосконалість методичних засад аудиту операційних витрат підприємств, що складає найбільшу питому вагу перевірки різноманітних суб'єктів господарювання.

Аудит виробничої діяльності підприємства і витрат на виробництво є найважливішою і водночас найскладнішою частиною аудиторської перевірки [8, с. 28]. Одними з основних показників діяльності промислового підприємства є випуск продукції та її собівартість. При проведенні аудиту витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції вивчаються процеси і явища, відображені документально і пов'язані з виробничою діяльністю суб'єкта гос-

подарювання. Раціональний аналіз і аудит витрат є фундаментом фінансової стабільності та стійкості промислових підприємств.

Метою аудиторських перевірок є сприяння раціональному використанню засобів і предметів праці, а також самої праці для зниження витрат виробництва і одержання підприємством стабільного прибутку. Також метою аудиту витрат є встановлення вірогідності даних первинних документів щодо визначення витрат, повноти та своєчасності їх відображення в облікових реєстрах, відповідності методики обліку витрат чинним нормативним актам [3, с. 134].

Підрозділи внутрішнього аудиту суб'єктів господарювання використовують власні розробки щодо порядку перевірки витрат підприємства і жодне з них не враховує досвід своїх колег і власні здобутки, у зв'язку з тим що не відображено в економічних джерелах методологію проведення системи ефективних аудиторських процедур. Результатом цього є збільшення не тільки термінів перевірки, але і зниження якості та результативності такого аудиту.

При формуванні стандарту внутрішнього аудиту за об'єктами перевірки необхідно включити такі елементи: загальні положення; особливості системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю; фактори, які впливають на збільшення ризику викривлень у обліку; джерела та процедури отримання аудиторських доказів; порядок проведення аудиту; принципи висвітлення результатів аудиту в письмовому звіті за наслідками аудиторської перевірки, який представляється керівництву підприємства; порядок формування аудиторського висновку за результатами аудиту (рис. 2).

Для зручності проведення аудиторської перевірки необхідно побудувати графік Ганта. Це можливо здійснити за допомогою MS Excel та MS Project. Так, за допомогою програмного продукту MS Project можливо побудувати: програму аудиторської перевірки витрат підприємства; етапи аудиторської перевірки витрат; Ліст людських ресурсів при реалізації стратегії аудиторської перевірки та сільовий графік аудиторської перевірки витрат. Також для здійснення внутрішньої аудиторської перевірки необхідно поєднати дані MS Project та «1С», що дасть змогу створити ефективну систему внутрішнього аудиту будь-якого об'єкта, особливо витрат операційної діяльності підприємства.

При цьому стратегічний аудит витрат операційної діяльності регламентується відповідними принципами, до яких належать [6, с. 27]: комп-

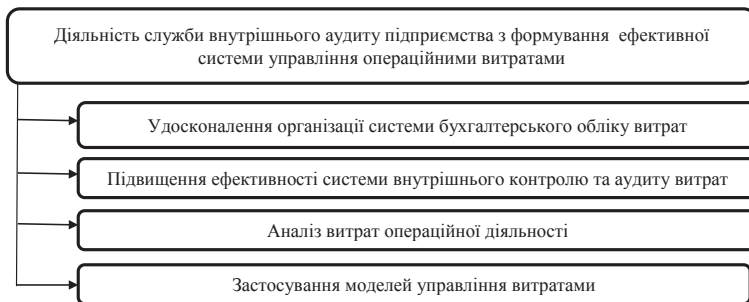


Рис. 1. Напрями діяльності служби внутрішнього аудиту з формування ефективної системи управління витратами операційної діяльності підприємства

Джерело: авторська розробка



Рис. 2. Розділи стандарту внутрішнього аудиту «Аудит витрат підприємства»

Джерело: авторська розробка

лексність (враховують усі чинники, які впливають на систему управління витратами), оперативність (своєчасне ухвалення рішень щодо вдосконалення організації системи управління витратами), перспективність (враховувати перспективи розвитку підприємства), багатоаспектність (аудит витрат як по вертикалі, так і по горизонталі може здійснюватися по різним каналам: адміністративному, економічному, правовому та ін.), узгодженість (узгоджено з основними цілями підприємства і синхронізовано в часі), адаптивність (гнучкість – прилаштування технології і методології аудиту витрат до зміни системи управління витратами), паралельність (одночасне виконання окремих елементів аудиту витрат за функціональними напрямками, що підвищує оперативність аудиту системи управління витратами).

Виходячи із того, що основним технологічним прийомом здійснення аудиту витрат на підприємствах є діагностування його діяльності, доцільно виокремити основні структурні елементи реалізації діагностування, за допомогою яких і здійснюється аудит витрат. Такими структурними елементами технології діагностування виступають [8, с. 24]:

1. Моніторинг (механізми збору даних про діяльність підрозділів суб'єкта господарювання, його керованість, які забезпечують виявлення на цій основі найбільш важливих тенденцій і невіршених проблем по управлінню витратами в межах даного підприємства).

2. Аналіз (розподіл системи управління витратами на складові елементи, що тим самим дозволило б дослідити і визначити його фактичний стан, ідентифікувати найбільш істотні характеристики та критерії вимог).

3. Оцінка (визначення рівня ефективності витрат і системи управління витратами шляхом співставлення фактичних знань, вмінь і показників їх відповідності конкретним параметрам, критеріям, нормам, правилам, принципам, стандартам, цілям і завданням підприємства).

4. Експертиза документації з витратами операційної діяльності (положень, інструкцій, регламентів, правил, кодексів і так далі), оцінка їх повноти і достатності, правильності складання і ефективності використання у процесі управління витратами.

5. Ревізія діловодства на предмет контролю дотримання, затверджених законодавством правил і норм ведення обліку витрат, достовірності і об'єктивного віддзеркалення в документах дійсного положення, відсутність порушень.

6. Запровадження нововведень щодо діагностування операційної діяльності, для практичного використання прогресивних ідей, винаходів, результатів.

7. Розробка рекомендацій – письмовий або усний відгук, порада або вказівка про певний спосіб дій, вдосконалення методів по управлінню витратами для досягнення цілей і завдань підприємства.

Нами пропонується проводити внутрішній аудит витрату відповідно до стадії життєвого циклу продукції. Концепція життєвого циклу товару (ЖЦТ) розроблена у 1965 р. Т. Левітом [1, р. 86].

Удосконалення системи управління витратами промислового підприємства можливо при застосуванні ефективної моделі обліку витрат в управлінському обліку. Сучасні традиційні методи калькулювання орієнтовані на основному на виробничий етап життєвого циклу продукту [9, с. 336]. При цьому поза увагою залишаються інші етапи життєвого циклу продукту: цикл дослідження, розробки та проектування; цикл після продажного обслуговування; цикл виведення продукту з ринку та утилізації. Це можливо при застосуванні в управлінському обліку концепції LCC (life-cycle costing). Залежно від фази життєвого циклу використовуються різні методи управління [3, с. 556]: стандарт-костинг, таргет-костинг, директ-костинг та кайзер-костинг тощо. Дані методи застосовуються в залежності від етапу життєвого циклу продукції.

Також традиційний підхід до аналізу витрат операційної діяльності звужує рівень прийняття управлінських рішень – обліковці, економісти, нормувальники, технології. Тоді як застосування систем обліку витрат в залежності від життєвого циклу дає змогу поділити аналіз витрат на дві ієрархічні системи: оперативний та стратегічний аналіз.

Оперативний аналіз виробничих витрат пов'язаний з рівнем прийняття управлінських рішень – менеджмент середнього рівня (начальники підрозділів, провідні спеціалісти, професіонали). При цьому можливо виділити два етапи даного виду аналізу: аналіз собівартості окремого виду продукції за складом груп («стандарт-костинг», «директ-костинг», «абзорпшен-костинг») та аналіз собівартості одиниці продукції за функціями виробів і процесами («кайзен-костинг»; «таргет-костинг»; процесний аналіз загальновиробничих витрат (АВ-костинг)).

Стратегічний аналіз витрат операційної діяльності пов'язаний з рівнем прийняття управлінських рішень – менеджмент високого рівня (топ-менеджмент). При цьому відбувається аналіз витрат за ланцюжком створення вартості: аналіз витрат за життєвим циклом операційної діяльності; конкурентний та порівняльний аналіз за прийомом бенчмаркінгу; аналіз витрат на забезпечення якості.

Розмежування рівнів аналізу витрат операційної діяльності підприємств на засадах концепції LCC дає змогу врахувати положення теорії «обліку відповідальності» (Responsibility Accounting), що заснована на концепції «центри відповідальності», у перше запропонованої А. Хігінсом. Теорія Дж.А. Хігінса базувалася на трансформації організаційної структури підприємства – на підприємстві необхідні закріплення витрат за керівниками різних рівнів та систематичний контроль за дотриманням

вартості кошторисів за кожною відповідальною особою [4, с. 25].

Визначення виду центру відповідальності залежить від організаційної структури підприємства. Так, для лінійно-функціональної – центри, пов'язані з прибутковістю підприємства («центр витрат», «центр доходів», «центр прибутків»), тоді як дивізіональної – («центр прибутків») та «центр інвестицій».

Таргет-костинг доцільно застосовувати на етапі проектування нового виробу або модернізації існуючої продукції за допомогою маркетингових досліджень, тобто фактично є очікуваною ринковою ціною продукту та послуги [7]. Завдання даного калькулювання є оптимально спроектувати витрати майбутнього продукту на першому етапі життєвого циклу (дослідження, розробка і проектування) у зв'язку з тим, що на стадії виробничого циклу не існує можливості проявити технологічну гнучкість.

Прийняття рішень про оновлення або модернізацію асортименту потребує проведення структурного аналізу витрат операційної діяльності підприємства за стадіями життєвого циклу продукції. Для цього витрати операційної діяльності структуровано таким чином [7]: довиробничі (розробка формування виробу, виготовлення технологічної оснастки, відпрацювання виробу на технологічність, пуско-налагоджувальні роботи, придбання необхідного обладнання); виробничі витрати (прямі витрати

на виробі, непрямі витрати виробництва); поза-виробничі витрати (адміністративні та комерційні витрати на збут); післявиробничі витрати (утилізація відходів та технологічної оснастки).

За результатами цього аналізу формується інформація про зіставність витрат, що визнаються на виробничій стадії життєвого циклу асортиментної позиції, та інших операційних витрат, що визнаються на довиробничій, поза-виробничій та післявиробничій стадіях життєвого циклу асортиментної позиції (табл. 1).

На етапі виробничого циклу найчастіше використовуються такі системи: стандарт-костинг, директ-костинг та кайзер-костинг.

При використанні калькулювання «стандарт-костинг» на собівартість окремого виду продукції впливають такі фактори: обсяг виробництва продукції, прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати, змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати. На наш погляд, факторна модель аналізу собівартості окремого виду продукції ( $P$ ) на основі використання інформації, розкритої за системою калькулювання «стандарт-костинг», формалізована таким чином (формула 1):

$$P = Q \times (C_1 + C_2 + C_3 + C_4 + C_5) \quad (1)$$

де  $Q$  – кількість виготовленої продукції,  $C_1$  – прямі матеріальні витрати на один виріб,  $C_2$  – прямі витрати на оплату праці на один виріб,  $C_3$  – інші прямі витрати на один виріб,

Таблиця 1

**Структурний аналіз витрат за стадіями життєвого циклу виробу застосуванні системи «таргет-костинг»**

№ з/п	Найменування показника	Сума, тис. грн.	Питома вага витрат, %
1	Виробництво планове виробу в місяць, од.		
2	Виробництво планове виробу на рік, од.		
	<b>ДОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ</b>		
3	РАЗОМ довиробничі витрати, грн		
	<b>ВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ</b>		
4	Прямі витрати на матеріали та комплектуючі на 1 виріб, грн		
5	Прямі витрати на відрядну заробітну плату на 1 виріб, грн		
6	Прямі витрати на виробництво річної програми, грн		
7	Непрямі витрати на виробництво 1 виріб, грн		
8	Непрямі витрати на виробництво річної програми, грн		
9	Плановий період виробництва виробу, років		
10	РАЗОМ виробничі витрати, грн [(р.6+р.8)Ч р.9]		
	<b>ПОЗАВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ</b>		
11	Адміністративні витрати у звітному періоді, грн		
12	Плановий період безперервності діяльності, років		
13	РАЗОМ адміністративні витрати, грн. (р.12Чр.9)		
14	Витрати на збут (комерційні) за річною виробничою програмою, грн		
15	Плановий період реалізації виробу ряду, років		
16	РАЗОМ витрати на збут (комерційні), грн (р.16Ч р.9)		
	<b>ПІСЛЯВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ</b>		
17	Утилізація технологічної оснастки на металобрухт		
18	РАЗОМ післявиробничі витрати		
19	РАЗОМ ВИТРАТИ ЖИТТЄВОГО ЦИКЛУ, грн		100

Джерело: [2, с. 226]

Таблиця 2

**Схема розрахунку впливу відхилень перелічених факторів  
на зміну виробничої собівартості продукції при застосуванні системи «стандарт-костинг»**

№ з/п	Вплив відхилень перелічених факторів на зміну виробничої собівартості продукції	Формула
1	Вплив відхилення (зміни) обсягів діяльності	$\Delta P_Q = \Delta Q \times (C_1^{\text{стандарт}} + C_2^{\text{стандарт}} + C_3^{\text{стандарт}} + C_4^{\text{стандарт}} + C_5^{\text{стандарт}})$
2	Вплив відхилення стандартів прямих матеріальних витрат на одиницю продукції	$\Delta P_{C_1} = Q^{\text{факт}} \times \Delta C_1$
3	Вплив відхилення стандартів прямих витрат на оплату праці на одиницю продукції	$\Delta P_{C_2} = Q^{\text{факт}} \times \Delta C_2$
4	Вплив відхилення стандартів інших прямих витрат на одиницю продукції	$\Delta P_{C_3} = Q^{\text{факт}} \times \Delta C_3$
5	Вплив відхилення стандартів змінних загальновиробничих витрат на одиницю продукції	$\Delta P_{C_4} = Q^{\text{факт}} \times \Delta C_4$
6	Вплив відхилення стандартів постійних розподілених загальновиробничих витрат на одиницю продукції	$\Delta P_{C_5} = Q^{\text{факт}} \times \Delta C_5$
Загальна сума зміни собівартості продукції має дорівнювати сумі усіх типів відхилень		$\Delta P = \Delta P_Q + \Delta P_{C_1} + \Delta P_{C_2} + \Delta P_{C_3} + \Delta P_{C_4} + \Delta P_{C_5}$

*Джерело: авторська розробка*

$C_4$  – змінні загальновиробничі витрати на один виріб;  $C_5$  – постійні розподілені загальновиробничі витрати на один виріб.

З використанням способу абсолютних різниць схема розрахунку впливу відхилень перелічених факторів на зміну виробничої собівартості продукції проілюстрована таким чином (таблиця 2).

Запропонована факторна модель аналізу собівартості окремого виду продукції на основі калькулювання «стандарт-костинг» забезпечує виявлення центрів, які допустили найбільші відхилення прямих виробничих витрат від встановлених стандартів та надає суттєву інформацію для прийняття управлінських рішень у сфері планування стандартів прямих витрат при складанні бюджетів виробничої собівартості за окремими видами продукції.

Застосування системи «абзорпшен-костинг» може підтверджувати вплив на собівартість окремого виду продукції факторів, а саме: прямих витрат, постійних розподілених загальновиробничих витрат та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат. Оскільки нерозподілені постійні загальновиробничі витрати не відносяться на витрати періоду, а включаються у собівартість за видами продукції при застосуванні концепції калькулювання «абзорпшен-костинг», об'єктом аналізу стає повна собівартість, доречна інформація щодо якої уможливорює аналіз цінової еластичності попиту покупців та аналіз цінової пропозиції конкурентів в умовах коливання попиту за окремим видом продукції та забезпечує прийняття управлінських рішень у сфері ціноутворення та формування цінової політики щодо асортиментних позицій [2, с. 227].

Застосування калькулювання «директ-костинг» дає змогу виокремити фактори впливу на

собівартість окремого виду продукції, зокрема такі: прямі витрати та змінні загальновиробничі витрати. Це дає змогу визначити новий об'єкт аналізу – собівартість за змінними витратами, що уможливорює проведення аналізу маржинальної рентабельності за окремим видом продукції та прийняття управлінських рішень з питань асортименту та формування асортиментної політики.

**Висновки.** Калькулювання життєвого циклу виробу розширює межі традиційних підходів до управління витратами за рахунок врахування витрат за весь термін існування продукції, визначити цільовий прибуток. При цьому застосування в управлінському обліку концепції LCC (life-cycle costing) дає змогу удосконалити методику внутрішнього аудиту витрат операційної діяльності. Це все дає змогу створити механізм послідовного та цілеспрямованого управління процесом створення цільової вартості продукту. На наш погляд, подальшими розробками можуть бути: можливість поєднання даних облікових моделей витрат, у зв'язку з тим, що кожна з них спрямована на вирішення задачі оптимального управління витратами та результатами; розробка моделі обліку після виробничих витрат (утилізація відходів та технологічного оснащення).

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Levitt T. Exploit the product life cycle / T. Levitt // Harvard Business Review. – Vol. 43. – November-December 1965. – Pp. 81-84.
- Абрамова О.В. Облік витрат за стадіями життєвого циклу засобів індивідуального захисту / О.В. Абрамова // Актуальні проблеми економіки. – науковий журнал. – 2011. – № 10. – С. 225-228.
- Аткинсон Э. Управленческий учет: [пер. с англ.] / Э. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, М. Янг. – М.: Вильямс, 2005. – 880 с.

4. Банасько Т.М. Побудова організаційної структури управління як передумова створення системи обліку витрат [Текст] / Т.М. Банасько // Формування ринкових відносин в Україні. – 2013. – № 9. – С. 24-27.
5. Герасим П.М. Управлінський облік на підприємстві (методика ведення) [Текст]: монографія [Текст] / П.М. Герасим, І.Є. Давидович, П.Я. Хомич. – Тернопіль: Економічна думка, 2013. – 270 с.
6. Гільорме Т.В. Методологічні засади стратегічного аудиту персоналу підприємства / Т.В. Гільорме, О.Ю. Жежеленко // Науковий вісник Одеського національного економічного університету. – 2015. – Випуск № 5(225). – С. 25-41.
7. Зосименко Т.І. Концептуально-методичні основи вітчизняного та іноземного досвіду управління витратами [Електронний ресурс] / Т.І. Зосименко. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vcndtu>.
8. Рачинський А.П. Аудит персоналу як технологія забезпечення ефективності системи управління персоналом органів влади: навч.-метод. матеріали / А.П. Рачинський; уклад. Н.А. Коняшина. – К., НАДУ. – 2013. – 36 с.
9. Скрипник М. Особливості методу калькулювання за стадіями життєвого циклу / М. Скрипник // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С. 334-337.