

УДК 657.6

**МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ
ВИРОБНИЦТВА**

О.П. Дяченко, А.О. Ройченко

Одеський державний аграрний університет, м. Одеса

***Анотація.** В статті здійснено аналіз методичних аспектів проведення аудиту витрат виробництва, адже вони є одним із найважливіших об'єктів обліку, проаналізовано склад витрат та собівартості сільськогосподарської продукції. Викладено основні етапи проведення аудиту витрат виробництва. Розкрито організаційні та методичні аспекти аудиту витрат виробництва. Вказано на аудиторські процедури, які використовуються при аудиті витрат виробництва. Подано послідовність проведення аудиту. 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 господарювання.*

***Ключові слова:** аудит, витрати, аудит витрат виробництва, методика аудиту, собівартість, аудиторські процедури, аналітичні процедури.*

Вступ. Високоякісна продукція як визначальний чинник посилення ринкових позицій підприємства гарантує конкурентні переваги виробникам, сприяє підвищенню ефективності діяльності підприємства, задовольняє зростаючі потреби споживачів і, що особливо важливо в умовах глобалізації та інтеграції національних економік у світову економічну систему, розширює експортні можливості для економіки держави загалом. Відповідно низька якість продукції породжує проблеми продовольчого, екологічного та соціального характеру.

У процесі забезпечення виробництва і реалізації продукції високої якості важлива роль відводиться обліковій та контрольній складовим управління. Завдяки їх механізмам не тільки формується достовірна інформація про досягнуті показники якості продукції на підприємстві для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, а й забезпечується

проведення систематичного контролю та аналізу процесу виробництва з метою підвищення якості продукції та усунення фактів безгосподарності, непродуктивних витрат і прямих втрат продукції.

Під час здійснення аудиторського контролю відповідності показників звітності підприємства окреме вагоме місце має проведення аудиту витрат, що викликано значним безпосереднім впливом правильності їх відображення на майже будь-які види звітних форм. При цьому проведення такого аудиту матиме специфічне наповнення залежно від особливостей об'єкта дослідження.

Аудит виробничої діяльності підприємства і витрат на виробництво є найважливішою і, водночас, найскладнішою частиною аудиторської перевірки. Одними з основних показників роботи будь-якого 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 господарювання. Раціональний аналіз і аудит витрат є запорукою фінансової стабільності та стійкості у роботі промислових підприємств.

Аналіз останніх досліджень свідчить, що проблеми удосконалення аудиту витрат та методика зниження витрат виробництва розглядають в своїх роботах вітчизняні і зарубіжні вчені. Значне місце посідають дослідження таких наукових діячів: Т. Бутинець [1], С. Голов [2], М. Огійчука [3], Ю. Цал-Цалко [4] та інших вчених. Незважаючи на те, що окремі інструменти питання ґрунтовно досліджені вченими і практиками, ускладнення економічних відносин вимагає додаткової, більш глибокої їх розробки. Зокрема, вкрай актуальна нині проблема методичних підходів до проведення аудиту витрат. Певні організаційно-методичні особливості аудиту витрат виробництва потребують конкретизації у галузевому аспекті.

Метою дослідження є визначення основних напрямків, мети та методики проведення аудиту витрат на підприємстві, розробка пропозицій

щодо його удосконалення.

Результати досліджень. Метою діяльності будь-якого підприємства є виробництво продукції або надання будь-яких послуг. Враховуючи важливість цього процесу, приділяти увагу аудиту виробництва продукції особливо важливо, оскільки без нього неможливо зрозуміти достовірність бухгалтерської або фінансової інформації в усіх її аспектах. Тобто для перевірки точності ведення бухгалтерського обліку аудитор повинен з'ясувати, наскільки діюча на підприємстві методика його ведення відповідає нормативним документам.

Собівартість одиниці продукції є основою для прийняття більшості управлінських рішень. Успіх підприємства залежить від своєчасної та достовірної інформації про формування собівартості, тому що: витрати на виробництво є базою для встановлення ціни продажу; інформація про собівартість знаходиться в основі прогнозування та управління виробництвом та використовується для вирішення великої кількості поточних оперативних завдань управління.

Згідно із П(С)БО 16 «Витрати» собівартість продукції поділяється на виробничу і повну. Виробнича собівартість - це витрати, що прямо пов'язані з виробництвом продукції: прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизація виробничих основних засобів, вартість прямих послуг виробничого призначення, інші прямі і непрямі витрати (паливо, електроенергія і т. д.). Повна собівартість включає, крім виробничої собівартості, ще й витрати на управління підприємством, на збут, фінансові витрати, інші операційні витрати.

Крім того, до складу повної собівартості включаються витрати на збут, які пов'язані з реалізацією продукції. У першу чергу, це оплата праці збувальників, витрати на рекламу, упаковку, відрядження, транспортування та страхування продукції, витрати на її гарантійне обслуговування і т. п. Інші операційні витрати включають витрати на операції в іноземній валюті, втрати від курсової різниці і т. д. До фінансових належать витрати на нарахування

процентів за користування кредитами та інші витрати, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, включених до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО) [5].

До складу витрат на виробництво також включається заробітна плата та ЄСВ, аудит яких дуже важливий. Наслідком його проведення повинні стати відповіді на питання про метод ведення бухгалтерського обліку заробітної плати та ЄСВ, про автоматизацію даного процесу, про ведення документообігу, про затвердження первинних форм документів (штатний розпис, наряд на роботу, табель обліку робочого часу тощо), про контроль за процесом нарахування заробітної плати з боку осіб, відповідальних за складання звітності.

Згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність», аудит - перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [6].

Аудиторська перевірка формується у відповідній послідовності: від загального до конкретного або від конкретного до загального. Найчастіше застосовується підхід від загального до детального (конкретного). Кожен аудитор самостійно вибирає послідовність своєї роботи залежно від особливостей діяльності клієнта й умов договору. В аудиторській фірмі бажано мати апробовані методики аудиторської перевірки, що дає змогу знизити до мінімуму ризик перевірки, а також зменшити термін її проведення [2, с. 354].

Аудиторська перевірка витрат на виробництво є одним з трудомістких процесів в аудиторській діяльності, вимагає великої зосередженості, знань нормативних та інструктивних матеріалів з їх наступними змінами, а також

особливостей правильного розрахунку виробничих витрат в окремих видах господарської діяльності організації.

На підприємствах технологічним процесом передбачено виникнення побічної продукції та відходів, які можуть реалізовуватись самостійно, тому дуже важливими є питання, які виникають у ході проведення аудиту щодо вивчення існуючої на підприємстві системи оцінки та обліку і побічної продукції, виявлення її недоліків та визначення шляхів щодо її вдосконалення.

Проведення аудиторських перевірок обліку витрат на виробництво є одним із основних питань аналізу діяльності виробничих підприємств. Визначення собівартості готової продукції (робіт, послуг) є однією з основних задач підприємства.

Методика аудиту – це спосіб дослідження дій і подій у системі суб'єкта господарювання з метою підтвердження виданої ним фінансової інформації.

Вивчення та узагальнення вітчизняного досвіду, дало змогу конкретизувати задачі, необхідні для проведення аудиту витрат. Це:

- 1) ефективність функціонування підприємств в цілому на основі фінансової звітності;
- 2) порівняльна оцінка фінансової звітності за ряд періодів (років, кварталів, місяців);
- 3) необхідність і можливості розширення підприємства з метою зниження сукупних витрат;
- 4) дослідження рівня наявності застарілих товарів у запасах;
- 5) списання зіпсованих чи втрачених ТМЦ;
- 6) оцінка і підготовка персоналу;
- 7) тенденції одержання прибутків з урахуванням попередніх періодів в даній галузі діяльності.

У ході аудиту собівартості необхідно перевірити порядок:

- списання паливно-мастильних матеріалів;
- визначення амортизаційних відрахувань на повне відновлення

вартості машин і обладнання;

- правильність віднесення до складу собівартості витрат на експлуатацію і ремонт обладнання;

- поділ витрат на змінні та постійні відповідно до класифікаційних ознак П(С)БО 16 "Витрати" і розподіл витрат за видами продукції [3, с. 287].

Найбільш раціональним при здійсненні аудиту витрат є використання наступних методів, що вказані на рисунку 1.

Розглянемо послідовність проведення аудиторської перевірки. На першому етапі «Планування аудиту» відбуваються наступні процедури: тестування витрат виробництва; оцінка аудиторського ризику і рівня суттєвості; складання плану і програми аудиту.



Рис. 1. Методи проведення аудиту витрат

Розроблено авторами

На початковому етапі проведення аудиту слід визначити, що являє собою процес виробництва на даному підприємстві. Це неможливо без вивчення технологічної документації, положень про структурні підрозділи, посадових інструкцій співробітників (які беруть участь у виробничому процесі), схеми документообігу, прийнятої облікової політики підприємства,

норм витрати матеріальних і фінансових ресурсів. Крім того, корисно було б провести опитування керівного складу. Наприклад, у директора виробництва можна з'ясувати, які саме співробітники насправді відповідають за ті чи інші завдання і чи впоралися вони з ними. Адже працівник практично може виконувати і ті завдання, які не зазначені в його посадовій інструкції і, навпаки, може не впоратися з тими обов'язками, які йому призначило керівництво підприємства в тій же інструкції.

Аналіз виробничого процесу слід почати з направлення запитів керівникам виробничих підрозділів, що утворюють даний процес. У запиті треба вказати перелік документів, регламентів і нормативів, які стосуються процесу та необхідних для його аналізу. Це дасть можливість отримати інформацію про те, як здійснюється виробничий процес і наскільки він відповідає варіанту формування витрат, затвердженому в обліковій політиці, виявити проблемні зони і ділянки, що вимагають підвищеної уваги.

Другий етап, який є безпосередньо проведенням аудиту, має такий алгоритм: проведення аудиторських процедур; збір аудиторських доказів; оформлення робочих документів аудитора; проведення аналітичних процедур.

Здійснюючи аудиторські процедури, аудитор визначає можливі помилки, які виникають в ході перевірки. Щодо аудиту витрат виробництва, то типовими помилками є: невідповідність застосованого методу обліку витрат, зафіксованому в обліковій політиці; витрати підприємства не співставимі з доходами; неправильна оцінка залишків незавершеного виробництва; неправильне розмежування витрат за звітними періодами; необґрунтоване включення в собівартість окремих видів витрат; порушення методології обліку.

Третій етап проведення аудиту витрат виробництва має на меті розробку рекомендацій і оформлення звіту та включає дві основні складові: узагальнення і оцінка результатів аудиту витрат та розробка підсумкових документів за результатами аудиту витрат.

При цьому аудитор формує відповідні робочі документи (табл. 1), де зазначає знайдені помилки і їх вплив на достовірність бухгалтерської звітності.

Таблиця 1

Відомість виявлених помилок і порушень під час аудиту витрат виробництва

№ п/п	Первинний документ, обліковий регістр	Виявлені порушення	Рекомендації з їх усунення
1			

Розроблено авторами

Свою незалежну думку аудитор висловлює в аудиторському висновку, яким закінчується аудиторська перевірка. Аудитор складає висновок про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо витрат і собівартості реалізованої продукції, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок обліку, підготовки і подання фінансових звітів. Щоб скласти об'єктивну думку щодо інформації про витрати суб'єкта господарювання, випуск продукції та її собівартість, аудитору необхідно: одержати обґрунтовану гарантію того, що інформація в бухгалтерській документації та інших джерелах даних із питань перевірки достовірності і достатності; вирішити, чи правильно відтворена в обліку і звітності відповідна інформація.

Висновок аудитора, на нашу думку, має складатись з трьох частин. Перша – інформаційна частина. Вона має містити об'єкт аудиту, мета та завдання аудиту, термін проведення аудиту, прізвище, ім'я, по батькові відповідальної особи за проведення аудиту. Друга – основна частина. В ній аудитор перелічує процедури, що були здійснені в процесі аудиту, зазначає отримані результати та базуючись на цьому робить загальний висновок стосовно об'єкта контролю. В цій частині аудитор має зазначити, що в процесі аудиторської перевірки були виконані всі поставлені завдання, а отримані результати дають можливість сформулювати висновок про об'єкт дослідження. Третя – заключна частина. В ній аудитор вказує, що аудит був

проведений згідно затвердженого плану та програми проведення аудиту та наводить пропозиції з усунення виявлених недоліків.

Для удосконалення методики аудиту можна запропонувати приділяти особливу увагу наступним основним показникам:

- наявність віднесення на зменшення або збільшення собівартості продукції (робіт, послуг) сум, які не мають прямого відношення до собівартості;

- правильність віднесення витрат майбутніх періодів на собівартість продукції;

- збір і віднесення на собівартість позавиробничих витрат.

Пропозиції до поліпшення методики аудиту витрат дозволяє найбільш детально перевірити використання, облік і управління витратами на підприємстві.

Висновки та перспективи подальших досліджень. В наш час у світовій практиці спостерігається доволі суттєва потреба в аудиторській послугах, тому потребують удосконалення методичні підходи щодо проведення аудиту витрат на підприємствах різних галузей економіки.

Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції окремого підприємства є важливим об'єктом аудиторського дослідження. Специфіка його проведення залежатиме насамперед від специфіки галузі, в якій працює підприємство, а також від конкретних організаційно-технологічних особливостей досліджуваного підприємства, на що і варто звернути особливу увагу аудитору під час перевірки. Аудит собівартості продукції дасть змогу уникнути фактів завищення ціни на продукцію окремого підприємства, правильно визначити отриманий прибуток і, відповідно до цього, обчислити величину податку на прибуток, а також зможемо попередити факти розкрадання на підприємстві.

Практика показує, що проведення аудиту витрат виробництва сприяє функціонуванню високоефективної системи бухгалтерського обліку; запобігає виникненню порушень; сприяє мінімізації витрат виробничих

запасів, грошових коштів; надає керівництву інформацію про фінансово-господарську діяльність для ефективного управління витратами. Наведені пропозиції з удосконалення методики аудиту дозволяють підвищити ефективність проведення аудиту витрат та забезпечити зниження витрат на виробництво.

Проведені дослідження мають на меті подальше удосконалення методики аудиту витрат та етапів його проведення, що в свою чергу повинно забезпечити оптимізацію витрат виробництва та підвищення ефективності виробництва.

Література

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік / Ф.Ф. Бутинець та ін. – Житомир: ЖІТІ, 2000.– 448 с.
2. Голов С.Ф. Фінансовий облік: підручник / С.Ф. Голов В.М. Костюченко, І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко – К: Лібра, 2005. – 976 с.
3. Огійчук М.Ф. Аудит: організація і методика: [навч. посібник] / М.Ф.Огійчук, І.Т.Новіков, І.І.Рагуліна.- К.: Алерта, 2010.-584с.
4. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник / Ю.С. Цал-Цалко. – Житомир: Житомирський інженерно-технологічний інститут, 2002. – 647 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» / Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 19.01.2000 р. за № 27/4248 [Електронний ресурс] . – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>
6. Про аудиторську діяльність: Закон України прийнятий 22 квітня 1993 р. № 3125-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>

АННОТАЦІЯ

Дяченко А.П., Ройченко А.А. Методические аспекты проведения аудита затрат производства

В статье осуществлен анализ методических аспектов проведения аудита издержек производства, ведь они являются одним из важнейших объектов учета. Проанализирован состав расходов и себестоимости

сельскохозяйственной продукции. В статье изложены основные этапы проведения аудита затрат производства. Раскрыты организационные и методические аспекты аудита издержек производства. Указано на аудиторские процедуры, используемые при аудите издержек производства. Подано последовательность проведения аудита. При проведении аудита затрат на производство, себестоимости производимой и реализуемой продукции изучаются процессы и явления, отраженные документально и связанные с производственной деятельностью предприятия.

Ключевые слова: *аудит, расходы, аудит издержек производства, методика аудита, себестоимость, аудиторские процедуры, аналитические процедуры.*

SUMMARY

Diachenko O.P., Roychenko A.O. Methodical aspects of production expenditure auditing

The article analyzes the methodical aspects of auditing production costs, as they are one of the most important objects of accounting. The composition and costs of agricultural products are analyzed. The article outlines the main stages of the audit of production costs. The organizational and methodical aspects of the audit of production costs are revealed. Reference is made to the audit procedures used when auditing production costs. The sequence of the audit is submitted. When conducting an audit of production costs, the cost of manufactured and sold products, processes and phenomena that are documented and related to the production activity of the entity are studied.

Keywords: *audit, costs, production cost audit, audit methodology, cost, audit procedures, analytical procedures.*