

УДК 657.6:338.3

## ВИЗНАЧЕННЯ МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ

*Горбачьов В.О.*

*Кримський економічний інститут ДВНЗ «Київський національний економічний університет  
ім. Вадима Гетьмана», м. Сімферополь, Україна  
E-mail: vladimir12gor@gmail.com*

Розкрито проблемні питання визначення методики проведення аудиту виробничих витрат на промисловому підприємстві. Виділені основні погляди з визначення методики аудиту та проведено обґрунтування методики аудиту виробничих витрат.

**Ключові слова:** аудит, методика аудиту, виробничі витрати.

**Постановка проблеми.** З розвитком економічних відносин все більш актуальними є питання проведення аудиту. Ефективність аудиторського контролю, значної мірою, залежить від правильності визначення методики аудиту. Останнім часом, у спеціалізованій літературі та на практиці питанням методики аудиту приділяється значна увага, проте методика аудиту виробничих витрат на сьогодні залишається недостатньо розробленою. Хоча розробка і впровадження в аудиторську практику нових, більш досконалих методик аудиту є основним питанням удосконалення процесу проведення аудиту. Від повноти і наукової обґрунтованості методики залежить практичне застосування, обґрунтування висновків аудиту, терміни проведення аудиту і в цілому ефективність аудиту.

Пріоритетне місце в наукових працях з аудиту відведено методиці аудиту об'єктів бухгалтерського обліку, однак питання загальної методики аудиту виробничих витрат висвітлено недостатньо.

**Аналіз підходів щодо теми дослідження.** Загальні питання методики аудиту досить ґрунтовно висвітлені у працях вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів. Значне місце займають дослідження методики аудиту таких вітчизняних та зарубіжних науковців як: Гончарук Я. [1], Кулаковська Л. [2], Сопко В. [3], Усач Б. [4], Фролова Т. [5], Шкіря Н. [6], Янчева Л. [7] та інші.

Всі дослідження вітчизняних та зарубіжних авторів є актуальними і у різних частинах доповнюють один одного.

Проведений аналіз літературних джерел свідчить про те, що проблеми удосконалення аудиту виробничих витрат розглядають в своїх роботах вітчизняні і зарубіжні вчені, але відсутність комплексного підходу з визначення методики аудиту виробничих витрат потребує подальшого вивчення і обґрунтування.

**Метою дослідження** є виявлення підходів щодо побудови методики аудиту та розробка пропозицій щодо удосконалення методики аудиту виробничих витрат на промисловому підприємстві.

**Основні результати дослідження.** Аудиторська перевірка – це складний і тривалий процес. Аудитори постійно працюють над тим, щоб максимально скоротити час перевірок, не занижуючи при цьому їх якості і не збільшуючи аудиторського підприємницького ризику. Вирішення даної проблеми можливе лише за умови формування чіткої методики аудиту, під якою мають на увазі

послідовність і порядок застосування окремих методів аудиторської перевірки та її організації з метою встановлення об'єктивної істини щодо аудиторської інформації і доведення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів фінансової звітності й аудиту.

Метою аудиторських перевірок є сприяння раціональному використанню засобів і предметів праці, а також самої праці для зниження витрат виробництва і одержання підприємством стабільного прибутку. 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.

Аналізуючи сучасні підходи до розробки методики аудиту можна стверджувати, що не існує загальноприйнятої практики її розробки.

В сучасних наукових розробках можна виділити 4 основних підходи до створення методики аудиту: 1) бухгалтерський; 2) юридичний; 3) спеціальний; 4) галузевий.

Бухгалтерський підхід є традиційним. Він ґрунтується на розробці методик перевірки за різними розділами бухгалтерського обліку, наприклад, аудит касових операцій, аудит розрахунків з персоналом по оплаті праці й т.д. Методики аудиторської перевірки за рахунками бухгалтерського обліку виступають складовими частинами кожної аудиторської перевірки. У стандартах аудиторської діяльності вони називаються методиками перевірки оборотів і сальдо по рахунках бухгалтерського обліку.

Юридичний підхід передбачає розробку методик перевірки різних питань з юридичної точки зору. У деяких аспектах такі методики перетинаються з бухгалтерськими, але мають на увазі більше глибоке вивчення правової сторони відображення господарської діяльності підприємства в обліку. До таких методик можна віднести методику аудиту статутного капіталу, що включає експертизу правильності й повноти формування статутного капіталу, а також порядок перевірки правильності відображення в обліку розрахунків із засновниками.

Спеціальний підхід містить у собі розробку методик перевірки груп підприємств, що володіють загальними спеціальними ознаками (структурою керування, структурою капіталу, чисельністю працівників, податковим режимом, організаційно-правовою формою). Наприклад, методики аудиту підприємств з іноземними інвестиціями, підприємств, що працюють в умовах спеціальних податкових режимів (по спрощеній системі оподаткування).

Галузевий підхід передбачає розробку методики аудиту підприємств залежно від виду їхньої діяльності й галузевої приналежності. До таких методик відносяться методики аудиту: виробничих підприємств, підприємств торгівлі, сільськогосподарських підприємств, будівельних організацій, банків, страхових організацій, інвестиційних інститутів. У цих методиках враховані особливості перевірки складу витрат, організації управлінського обліку.

Виділяють основні положення, які є складовими частинами методики:

1. Нормативне забезпечення для проведення аудиту (зовнішнє, внутрішнє).
2. Предметна область проведення перевірок.
3. Методика перевірки розділів обліку.
4. Особливості проведення аудиту в умовах комп'ютерної обробки даних.

Необхідно підкреслити вимоги до оформлення методики детальної

перевірки. Незважаючи на те, що розробка методики є внутрішнім питанням фірми, воно повинна бути оформлена як відповідний документ нормативно-довідкового характеру.

При різних методиках використовують сучасні методи та методичні прийоми, серед яких: фактична перевірка, документальна перевірка (аналітична, формальна, арифметична, по суті, та інші), опитування, тестування.

Розглядаючи ці підходи до побудови методики аудиту необхідно зазначити, що для забезпечення підвищення ефективності аудиторського контролю на підприємстві у сучасних умовах господарювання необхідно використання методик аудиту побудованих на основі врахування різних традиційних підходів.

На думку автора найбільш прийнятним для вітчизняної аудиторської практики є методика аудиту розроблена з урахуванням традиційного бухгалтерського підходу та більш нового та менш розробленого галузевого підходу, що дасть змогу відійти від шаблонів під час розроблення методики аудиту та підвищити ефективність аудиту за рахунок урахування галузевих особливостей підприємств на яких проводиться аудит.

Грунтуючись на використанні особливостей двох традиційних підходів до побудови методики аудиту при розробці методики аудиту виробничих витрат промислового підприємства, можна сформулювати послідовність проведення такого аудиту у вигляді єдиної (типовий) схеми, що включає:

1) аудиторську оцінку нормативних документів, які регулюють організацію та методику обліку виробничих витрат підприємства;

2) розробку аудитором опису альтернативних облікових рішень, вибір яких наданий підприємству діючими нормативними документами;

3) аудиторську оцінку діючої на підприємстві облікової політики в частині організації та методики обліку виробничих витрат;

4) визначення аудитором переліку типових порушень;

5) розробка аудитором класифікатора можливих порушень;

6) визначення аудитором переліку питань для проведення типових опитувань на етапі планування аудиторської перевірки;

7) визначення аудитором переліку аудиторських процедур, які застосовуються при перевірці оборотів і залишків по рахункам обліку виробничих витрат;

8) визначення аудитором послідовності виконання аудиторських процедур;

9) визначення та врахування впливу на результати аудиту особливостей проведення аудиту в умовах використання ПК (ЕОМ);

10) аудит відображення виробничих витрат в регістрах аналітичного обліку;

12) аудит відображення виробничих витрат в регістри синтетичного обліку;

12) аудит показників форм бухгалтерської звітності, у яких відображається інформація пов'язана з виробничими витратами.

13) застосування аудитором методів економічного аналізу для розробки пропозицій з підвищення ефективності управління виробничими витратами на підприємстві;

14) формування аудиторського висновку по результатам проведеного аудиту виробничих витрат.

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.

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.

Формуючи методику аудиту виробничих витрат аудитор повинен чітко розуміти мету такого аудиту.

Мета аудиту виробничих витрат – сформувану обґрунтовану думку щодо вірогідності та повноти інформації про собівартість продукції (робіт, послуг), відображених у формах бухгалтерської (фінансової) звітності підприємства, що перевіряється, і приміток до неї.

У процесі перевірки витрат на виробництво продукції вирішуються наступні завдання аудиту:

- оцінка обґрунтованості застосовуваного методу обліку витрат, варіанту зведеного обліку витрат, методів розподілу загальновиробничих витрат;
- підтвердження первісної оцінки систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю виробничих витрат;
- підтвердження вірогідності оформлення та відображення в обліку прямих і накладних (непрямих) витрат;
- оцінка якості інвентаризації незавершеного виробництва;
- арифметичний контроль показників собівартості по даним зведеного обліку витрат на виробництво.

До початку документальної перевірки аудиторіві необхідно вивчити організаційні та технологічні особливості підприємства, спеціалізацію, масштаби та структуру кожного виду його виробничої діяльності. На основі аналізу облікової політики та особливостей виробництва аудитор з'ясує обґрунтованість застосовуваного на практиці методу обліку виробничих витрат і варіанта зведеного обліку витрат.

Якщо в процесі перевірки встановлено, що в обліковій політиці обґрунтований метод обліку витрат, що відповідає вимогам технологічного процесу, а фактично елементи цього методу не використовуються, то аудитор повинен зафіксувати дане відхилення в робочих документах і визначити його вплив на формування собівартості продукції. Якщо описаний в обліковій політиці метод обліку витрат не відповідає особливостям технологічного процесу, то аудитор може порекомендувати клієнтові ряд змін, які дозволять організувати виробничий облік відповідно до вимог нормативних документів.

Важливою особливістю аудиту витрат є оцінка правильності обчислення собівартості продукції, що виконується шляхом арифметичного контролю дані відомості (виробничого звіту) зведеного обліку витрат. При цьому собівартість випуску продукції в умовах застосування «позамовного» і «попередільного» методу обліку витрат формується як алгебраїчна сума витрат за період і змін величини незавершеного виробництва, а в умовах нормативного методу – як алгебраїчна сума нормативної собівартості випуску продукції, змін норм і

відхилень від норм.

Виявлені в ході перевірки відхилення фіксуються в робочих документах аудитора, визначається їхній кількісний вплив на показники звітності.

Розробляючи методику аудиту виробничих витрат аудитор повинен враховувати, що вона є невід'ємною частиною методики аудиту витрат на підприємстві.

Найбільш поширений бухгалтерський підхід до формування методики аудиту виробничих витрат використовує наступну послідовність аудиту, яка складається з етапів аудиторського дослідження.

Перевіряючи правильність формування собівартості продукції (робіт, послуг,) аудитору необхідно дослідити:

- облікову політику з метою визначення обґрунтованості вибору методу обліку витрат і калькулювання, варіанту зведеного обліку, порядку відображення на рахунках витрат та методів розподілу загальновиробничих витрат;
- організацію аналітичного обліку витрат на виробництво;
- відповідність групування витрат за місцями їх виникнення (виробництво, цех, дільниця, робоче місце);
- правильність оцінки незавершеного виробництва, розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;
- ведення синтетичного та аналітичного обліку витрат на виробництво;
- арифметичний контроль показників собівартості за даними зведеного обліку;
- ведення обліку витрат допоміжного виробництва;
- складання бухгалтерських записів з обліку витрат на виробництво;
- відповідність записів аналітичного і синтетичного обліку по рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головній книзі, звітності.

Перевіряючи правильність накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат аудитор, передусім, повинен перевірити правомірність віднесення витрат до загальновиробничих.

Досліджуючи операції з обліку загальновиробничих витрат необхідно перевірити правильність і достовірність їх розподілу. При цьому за все, перевіряється дотримання П(С)БО 16, щодо порядку розподілу загальновиробничих витрат. Після перевірки правильності проведення розподілу загальновиробничих витрат, перевіряють відповідне відображення в бухгалтерському обліку результатів розподілу. Аудитору необхідно пам'ятати, що всі розподілені змінні та постійні загальновиробничі витрати є елементами собівартості готової продукції та незавершеного виробництва.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції в період їх виникнення. При цьому загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

Вище описаний підхід менш трудомісткий, але не достатньо зручний при поточному аудиті. Аудит витрат на виробництво за наведеною методикою забезпечує отримання інформації про витрати по закінченню випуску, а тому вона може бути вже невчасною для цілей контролю та оперативного втручання у виробничі процеси. Тому більш доцільним є використання поряд з вище наведеним підходом й іншого, що базується на основі співставлення нормативу

витрат на одиницю продукції з фактичними витратами на цю одиницю. При цьому слід виконати наступні дії:

- визначити нормативні витрати на одиницю виробу по кожному технологічному процесу;
- визначити фактичні витрати на одиницю виробу по кожному технологічному процесу (по кожній операції);
- порівняти нормативні та фактичні витрати на одиницю продукції і встановити відхилення між ними;
- здійснити аналіз відхилень, на підставі цього встановити їх причини та винуватців;
- виконати заходи по усуненню причини відхилень або переглянути норми за потребою.

Під час розробки методики аудиту виробничих витрат на промисловому підприємстві аудитор повинен особливу увагу приділити 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 поза виробничих витрат.

На промислових 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.

Також при розробці методики аудиту виробничих витрат необхідно враховувати необхідність приділяти значну увагу обліку відходів виробництва, які у багатьох сучасних технологічних процесах можуть бути використані як вторинна сировина (наприклад, на підприємствах з виробництва пластмасової продукції).

Відповідно, для проведення аудиту витрат промислових підприємств можна запропонувати використання при розробці методики аудиту інформації про технологічні особливості виробничої діяльності промислового підприємства на наступних етапах аудиту:

- 1) під час оцінки нормативних документів, що регулюють організацію та методику обліку виробничих витрат на підприємстві;
- 2) під час аудиторської оцінки діючої на підприємстві облікової політики в частині організації та методики обліку виробничих витрат;
- 3) під час розробки аудитором класифікатора можливих порушень обліку виробничих витрат на підприємстві.

Практика показує, що проведення аудиту собівартості 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.

**Висновки.** Запропоновані у статті рекомендації дозволять за рахунок

забезпечення використання найбільш дієвої методики аудиту виробничих витрат провести всебічне аудиторське дослідження організації та методики обліку виробничих витрат на підприємствах, своєчасно виявити порушення, а також розробити рекомендації з внесення необхідних змін в облікову політику підприємства у частині організації та методики обліку виробничих витрат.

Питання, які розглянуті автором у статті потребують подальшого вивчення в частині визначення найбільш ефективних прийомів проведення аудиту виробничих витрат, рекомендацій стосовно організації та техніки проведення аудиту виробничих витрат на промисловому підприємстві.

#### **Список літератури**

1. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький: Навч. посібник. - 3-є вид., перероб. і доп. - К.: Знання, 2008. – 364 с.
2. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: Навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю.В. Піча – К.: Каравела, 2004. – 568 с.
3. Сопко В. В., Шило В. П., Верхоглядова Н. І. Організація і методика проведення аудиту: Навч.-практ. посіб. – 2-е видання, доп. і перероб. / В. В. Сопко, В. П. Шило – К.: ВД «Професіонал», 2006. – 576 с.
4. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. – 4-е видання, доп. і перероб. / Б.Ф. Усач – К.: Знання, 2007. – 231 с.
5. Фролова Т.А. Аудит: конспект лекцій / Т.А. Фролова. – Таганрог: ТТИ ЮФУ, 2009. –432 с
6. Шкіря Н.Л. Аудит: Навчальний посібник / Н.Л. Шкіря, Т.Г. Нікульнікова, Н.В. Залізник. – Львів: «Магнолія 2006», 2007. – 348 с.
7. Янчева Л.М. Аудит: навч. Посіб. / Л.М. Янчева, З.О. Макеева, А.О. Баранова та ін. – К.: Знання, 2009. – 335 с.

*Поступила в редакцію 01.06.2012 г.*

**Горбачев В. А. Определение методики аудита производственных затрат / В.А. Горбачёв // Ученые записки ТНУ. Серия: Экономика и управление. – 2012. – Т. 25 (64), № 2. – С. 23-29.**

Раскрыты проблемные вопросы формирования методики аудита производственных затрат. Выделены основные подходы к формированию методики аудита и предложены подходы к разработке методики аудита производственных затрат на промышленных предприятиях.

**Ключевые слова:** аудит, методика аудита, производственные затраты.

**Gorbachov V.A. Definition of methods of audit of production costs / V.A. Gorbachev // Uchenye zapiski TNU. Series: Economy and management. – 2012. – Vol. 25 (64), № 2. – P. 23-29.**

Disclosed problem questions of formation methods of audit of production costs. Dedicated to the main approaches to the formation of the audit methodology and offer approach to the development of a methodology for audit of production costs at industrial enterprises.

**Keywords:** audit, audit methods, the costs of production.