

УДК 657.471.6

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА

**Ніконович М.О., к. е. н., доцент кафедри фінансового аналізу та контролю
Київський національний торговельно-економічний університет**

В статті визначено основні ділянки обліку витрат виробництва, які можуть бути використані як інформаційна база для аудиторських доказів та процедури їх отримання. Надано рекомендації щодо отримання та оцінки доказів ефективності системи внутрішнього контролю витрат виробництва.

Ключові слова: аудит, витрати, інформація, доказ, виробництво.

В умовах ринкової економіки одним із ключових завдань управлінського персоналу виробничих підприємств та вимог користувачів фінансової звітності є повне та своєчасне розкриття у звітності інформації про витрати як основного важелю управління прибутком. Як відомо, одним із найбільш ефективних способів забезпечення впевненості щодо достовірності фінансових даних є аудит. Ефективність організаційно-методичних прийомів аудиту залежить від багатьох чинників, але одним з найважливіших є достатність та відповідність аудиторських доказів. Це зумовлює необхідність дослідження, систематизації та вдосконалення підходів до забезпечення доказовості аудиту витрат виробництва.

Метою дослідження є визначення та структуризація інформаційної бази аудиторських доказів.

Питання інформаційного забезпечення доказовості аудиту розглядалось у роботах вітчизняних та зарубіжних науковців, присвячених аудиту, серед яких можна виділити роботи Бутинця Ф.Ф. [2], Бодюка А.В. [1], Кулаковської Л.П. [7], Пічі Ю.В. [7], Редько О.Ю. [18] та ін. В роботах Бутинця Ф.Ф. [2], Кулаковської Л.П. та Пічі Ю.В. [7] визначено інформаційне забезпечення аудиту та його структуру у відповідності до ділянок системи обліку суб'єкту перевірки. Бодюк А.В. [1] та Редько О.Ю. [18] більш детально розглядають інформацію, використовувану аудитором, у контексті застосування Міжнародних стандартів аудиту та доказовості аудиту в цілому.

З останніх публікацій на тему організації та методики аудиту витрат можна виділити наукові статті Матюхи Н., Карлюги О. [8] та Калашнік Т. [6]. В роботах висвітлено узагальнені підходи до організації та методики аудиту витрат, без конкретизації інформаційного забезпечення аудиту. На нашу думку, питання інформаційного забезпечення аудиту потребує подальшої розробки в напрямках галузевого застосування та відповідно до об'єктів аудиту (щодо виконання окремих завдань).

Міжнародний стандарт аудиту 500 «Аудиторські докази» визначає мету аудитора в аспекті отримання аудиторських доказів через розробку та виконання аудиторських процедур у такий спосіб, який робить можливим отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів, що дадуть змогу сформулювати висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора [9, с. 400].

Для оцінки інформаційної бази аудиторських доказів при проведенні аудиту витрат виробництва можна розглядати її у вигляді наступної схеми (рис. 1). На схемі зображено три

блоки ділянок, безпосередньо пов'язаних з системою обліку витрат виробництва, та окремо виділено блок інформаційної бази з метою отримання розуміння контролю витрат.

Перш за все аудитор має отримати докази щодо правильності застосовуваних критеріїв оцінки активів, а саме:

- права і зобов'язання – підтвердження або скасування прав організації на витрати, відображені в обліку та звітності, документально підтверджені;
- виникнення – дані, що підтверджують факт виникнення витрат;
- вартісна оцінка – підтвердження правильної оцінки витрат, відображених у валюті України.

Інформаційна база перевірки порядку відображення даних первинного обліку виробничих витрат утворюється з наступних джерел: накази керівника про дозвільні підписи його заступників, внутрішні накази, норми, схеми документообігу, посадові інструкції, положення про цехи/відділи та ін.; первинні документи – документи внутрішнього переміщення товарно-матеріальних цінностей, інвентарні описи, лімітно-забірні карти, картки обліку, відомості, виробничі та матеріальні звіти та ін.; реєстри аналітичного та синтетичного обліку витрат – журнали-ордери, картки рахунків витрат, оборотно-сальдові відомості; наказ про облікову політику.

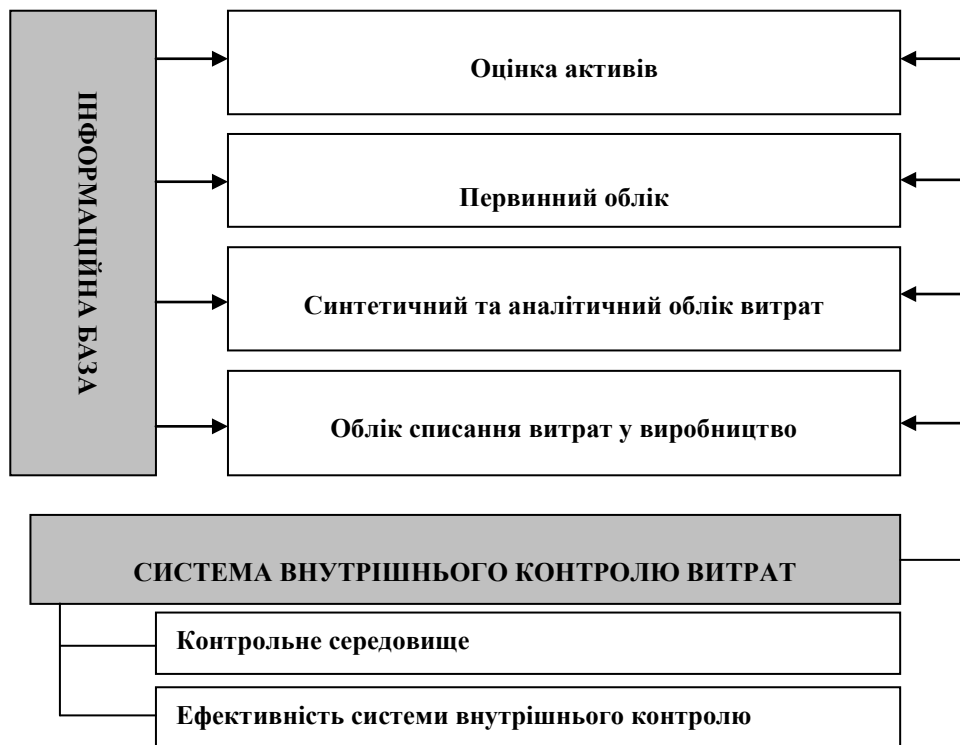


Рис. 1. Структура інформаційної бази аудиторських доказів

* Розроблено автором [5]

На підставі дослідження вищезазначених документів аудитором проводиться тестування і перевірка по суті, результати виконання процедур відображаються у робочих документах аудитора.

Нормативно-правове регулювання процесів документування і обліку витрат виробництва регламентується наступними документами:

- 1) Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [3];
- 2) План рахунків бухгалтерського обліку банків України [17];
- 3) Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України [4];

4) Методичні рекомендації по плануванню, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Все про бухгалтерський облік. – 2001. - №77 (623). – С. 2-25. [5];

- 5) П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10];
- 6) П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [11];
- 7) П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [12];
- 8) П(С)БО 9 «Запаси» [13];
- 9) П(С)БО 16 «Витрати» [14];
- 10) П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» [15];
- 11) П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» [16];
- 12) Облікова політика організації.

Аудитор може отримати розуміння процесів документування та обліку витрат виробництва шляхом дослідження наступних носіїв облікових даних: первинних документів; внутрішньоцехових та виробничих звітів; реєстрів синтетичного і аналітичного обліку за рахунками обліку товарно-матеріальних цінностей та витрат щодо відображення даних по рахунках обліку: 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувальні предмети», 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 70 «Доходи від реалізації», 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 83 «Амортизація необоротних матеріальних активів», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати».

При перевірці документування та обліку витрат аудитор розглядає правильність обліку господарських операцій в синтетичному і аналітичному обліку по вищевказаних рахунках і субрахунках та її відповідність внутрішньо-цеховій виробничій звітності. Також проводиться перевірка програмних продуктів, за допомогою яких ведеться накопичення, систематизація та облік витрат. На підставі вищевказаних реєстрів та звітів визначається правильність і своєчасність відображення господарських операцій в обліку (синтетичний та аналітичний облік) і звітності.

При відборі інформації для створення доказової бази достовірності обліку її можна структурувати наступним чином: за видами витрат; за кожним видом витрат окремо; у відповідності до рахунків або субрахунків витрат; у відповідності до центрів утворення інформації про витрати.

При відборі операцій для застосування аудиторської вибірки їх доцільно розділити на дві групи – операції по синтетичним і аналітичним рахункам 20, 22, 24, 25, 26, 80, 91 в розрізі кожної статті витрат та операції по синтетичному і аналітичному рахунку 23 в розрізі аналітичного обліку.

Процес списання витрат на одиницю продукції регулюється наступним переліком нормативно-правових документів:

- 1) Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [3];
- 2) План рахунків бухгалтерського обліку банків України [17];
- 3) Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України [4];

4) Методичні рекомендації по плануванню, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Все про бухгалтерський облік. – 2001. - №77 (623). – С. 2-25 [5];

- 5) П(С)БО 9 «Запаси» [1];
- 6) П(С)БО 16 «Витрати» [14];
- 7) Облікова політика організації.

Для отримання доказів достовірності облікових даних про списання витрат на підставі реєстрів обліку операцій по рахунках синтетичного і аналітичного обліку за рахунками обліку, а також первинних документів та виробничої звітності визначається правильність, повнота та своєчасність відображення списання витрат в обліку та звітності.

Облікову інформацію по рахунках обліку можна розподілити за видами витрат та кожним рахунком/субрахунком обліку витрат.

Аудиторські вибірки доцільно застосовувати до наступних груп операцій:

- 1) операції по синтетичному і аналітичному рахунку 20 в розрізі кожного виду витрат та субрахунків;
- 2) операції по синтетичному і аналітичному рахунку 90 в розрізі кожного виду витрат та субрахунків;
- 3) сальдо по синтетичному і аналітичному рахунку (20, 23, 91) в розрізі кожного виду витрат та субрахунків;
- 4) операції по синтетичному та аналітичному обліку за іншими рахунками в розрізі кожного виду витрат і субрахунків.

Процедури перевірки системи внутрішнього контролю обліку витрат виробництва спрямовані на отримання доказів підтвердження наступних процесів: порядку відображення витрат на рахунках аналітичного і синтетичного обліку; повнота та правильність віднесення витрат на рахунки синтетичного обліку; організація контролю за обліковими операціями; виконання вимог облікової політики.

Ключовими напрямками щодо проведення процедур перевірки ефективності системи внутрішнього контролю є перевірка: наявності дозвільних підписів на фінансових документах з оплати та обліку витрат, своєчасності та повноти обліку витрат в облікових регістрах.

Збір аудиторських доказів здійснюється через проведення процедур, які за цільовою ознакою можна розподілити на три групи відповідно до етапів аудиту:

1. Підготовка і планування аудиту: перевірка оборотів і сальдо за обліковими регістрами виникнення витрат; перевірка відповідності первинного, аналітичного, синтетичного, зведеного обліку і бухгалтерської звітності; тестування системи внутрішнього контролю.

2. Процедури по суті – застосовуються для отримання:

- 1) розуміння правильності організації та проведення інвентаризації витрат (товарно-матеріальних цінностей та незавершеного виробництва) і відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку;
- 2) документального підтвердження операцій з обліку витрат, відображених у бухгалтерському обліку, щодо оформлення первинних документів, оформлення облікових регістрів, повноти документального підтвердження;
- 3) повноти відображення операцій у зведеному обліку;
- 4) повноти розкриття інформації в бухгалтерській звітності.

3. Заключні процедури включають: аналіз помилок, виявлених в ході перевірки, та їх впливу на тотожність даних обліку і звітності; складання аудиторського висновку.

Таким чином, для аудиту витрат виробництва характерними рисами є великі обсяги однотипних операцій, що вимагають правильної оцінки облікової інформації для проведення процедур по суті, та суттєві ризики викривлення облікових даних, що відображають витрати виробництва схожих видів продукції. Запропоновані нами підходи до визначення та структуризації інформаційної бази аудиту витрат виробництва дозволяють значно зменшити час на проведення процедур без суттєвого зниження якості аудиторських доказів.

Література:

1. Бодюк А.В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: монографія/ А.В. Бодюк – К.: Кондор, 2009. – 356 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: навчальний посібник/ Бутинець Ф.Ф. — Житомир: ПП «Рута», 2001. — 416 с.
3. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".
4. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку банків України. Затверджено постановою Правління НБУ від 17.06.2004 р. № 280.

5. Інструкція про застосування «Методичних рекомендацій по плануванню, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств»// Все про бухгалтерський облік. – 2001. - №77 (623). – С. 2-25.

6. Калашнік Т.М. Методика аудиту витрат на підприємстві/ Міжнародна науково-практична конференція «Обліково-аналітичне забезпечення в системі фінансово-економічної інформації»/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://conference.nuos.edu.ua/catalog/lectureDetail?conferenceId=4&lectureId=1864>

7. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: підручник/ Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: Каравела, 2009. – 544 с.

8. Матюха Н.Г. Дослідження внутрішнього аудиту витрат підприємства/ Н.Г. Матюха, О.Є. Карлюга// Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка"/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1960>

9. Міжнародні стандарти контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1/ Пер. с англ.: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Балченко С.А., Біндер С.Г., Гик О.В. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2010. – 842 с.

10. Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 «Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку» («Загальні вимоги до фінансової звітності») (Стандарт № 1).

11. Наказ Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 «Про затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку» («Звіт про фінансові результати») (Стандарт № 3).

12. Наказ Міністерства фінансів України від 28.05.99 р. № 137 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах») (Стандарт № 6).

13. Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Запаси») (Стандарт № 9)

14. Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Витрати») (Стандарт № 16).

15. Наказ Міністерства фінансів України від 24.01.2005 р. № 817 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Зменшення корисності активів») (Стандарт № 28).

16. Наказ Міністерства фінансів України від 26.08.2008 р. № 1090 «Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку» («Витрати на розвідку запасів корисних копалин») (Стандарт № 33).

17. План рахунків бухгалтерського обліку банків України. Затверджено постановою Правління НБУ від 17.06.2004 р. № 280.

18. Редько О.Ю. Аудиторські докази: практичний посібник по застосуванню положень МСА № 500-580/ Редько О.Ю. – К.: НЦОА, 2012. – 32 с.

ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ АУДИТА ЗАТРАТ ПРОИЗВОДСТВА

Никонович М.О., к. э. н., доцент кафедры финансового анализа и контроля
Киевский национальный торгово-экономический университет

В статье определены основные участки учета затрат производства, которые могут быть использованы как информационная база для аудиторских доказательств и процедуры их получения. Даны рекомендации относительно получения и оценки доказательств эффективности системы внутреннего контроля затрат производства.

Ключевые слова: аудит, затраты, информация, доказательство, производство.

INFORMATIONAL ENSURING OF PRODUCTION EXPENSES AUDIT

Nikonovich M., Ph.D., the senior lecturer of chair of the financial analysis
and control

Kiev National Trade and Economic University

The main sections of the accounting of the production expenses, which can be used as the informational basis for the audit evidences and the procedure of their obtaining, are determined in the article. The recommendations regarding the receipt and assessment of evidences for the effectiveness of internal system of production expenses control are given.

Keywords: audit costs, information, evidence, production.

Надійшла до редколегії 25.02.2014 р.