

*Редько О.Ю.,  
д.е.н., професор,  
директор Національного центру  
обліку та аудиту,  
Перший проректор  
Національної академії статистики,  
обліку та аудиту  
Ніконович М. О.,  
к.е.н., доцент кафедри  
фінансового аналізу і контролю,  
Київський національний  
торгівельно-економічний університет*

## **ПЛАНОВО-ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА**

**Вступ.** В сучасних умовах існування вітчизняних виробничих підприємств особлива увага управлінського персоналу та засновників приділяється достовірності формування та відображення у звітності облікової інформації про витрати. Одним з найефективніших інструментів забезпечення достовірності звітної інформації про витрати є проведення регулярних аудиторських перевірок. Розглядаючи питання застосування теоретико-методичної бази з організації та методики аудиту доцільно більше детально розглянути питання застосування Міжнародних стандартів аудиту та іншої науково-методичної літератури для вибору оптимальних шляхів проведення процедур з організації та планування аудиту витрат виробництва.

**Метою** даної статті є конкретизація та вдосконалення існуючих підходів до організації та планування аудиту витрат виробництва.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Організації та плануванню аудиту витрат присвячено ряд праць вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема О. Миронова, М. Азарская, Ф. Бутинець, М. Скрипник, В. Савченко та ін. [2-5]. Визначені в них підходи є досить вичерпними, але носять здебільшого уніфікований характер, спрямований на їх застосування для систем обліку витрат більшості галузей народного господарювання. Через що виникає

потреба в подальшій їх розробці та конкретизації, з метою створення рішень більш прикладного характеру, зокрема, для підприємств реального сектору виробництва, для яких характерні складні господарські процеси, пов'язані з застосовуваними організаційними та технологічними схемами, які накладають певний відбиток на процеси обліку та контролю витрат.

Відповідно МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» - аудитор має визначити загальну стратегію аудиту, яка б встановлювала обсяг, час і напрям аудиту, а також спрямувала розробку плану аудиту [1, с. 265]. Для виконання вимог та рекомендацій МСА основними стратегічними завданнями аудиту витрат виробництва, серед інших, можна виділити дослідження та перевірку наступних об'єктів та ділянок обліку (Рис. 1).

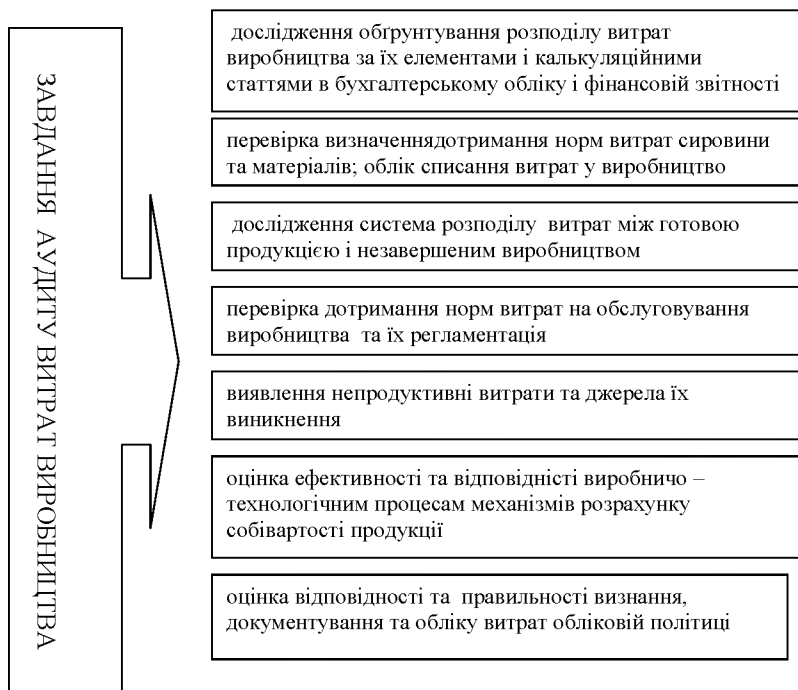
Для виконання вищевказаних завдань, процес отримання аудитором розуміння, щодо системи накопичення, систематизації, обліку та консолідації даних про витрати доцільно розділити на запропоновані блоки та проводити в наступній послідовності (Рис. 2). Спочатку доцільно провести дослідження формування витрат виробництва по елементах, визначити сутність і обґрунтованість виробничих звітів по окремих видах витрат. Наступним кроком, доцільно перевірити правильність калькуляцій собівартості продукції відповідно статей. Потім отримати розуміння щодо механізму визначення собівартості продукції та виявити непродуктивні витрати.

Перш за все аудитору необхідно здійснити загальну оцінку інформаційно бази аудиту, в аспекті її використання в якості джерела аудиторських доказів. Основними джерелами доказів є: первинна документація, калькуляції, виробничі та матеріальні звіти, бухгалтерські реєстри по кореспонденції рахунків витрат по елементам (80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати»), а також журнали-ордери; фінансовою звітність попередніх періодів, статистична й оперативна звітність і т.п.

Для отримання розуміння класифікації витрат за елементами аудитор встановлює повноту віднесення витрат за елементами на відповідний звітний період:

1) матеріальні витрати;

- 2) витрати на оплату праці;
- 3) відрахування на соціальні заходи;
- 4) амортизація;
- 5) інші операційні витрати (по видах витрат);
- 6) інші витрати (за видами витрат).

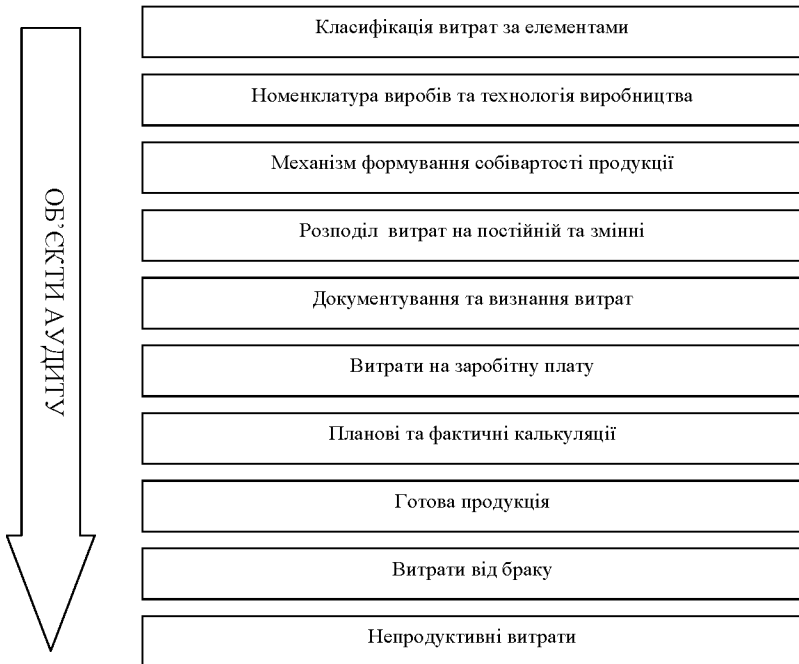


**Рис.1. Стратегічні завдання аудиту витрат виробництва**

Призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного року використовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами». Дослідження рахунків класу вісім дозволяє можливість установити: загальну суму витрат, структуру і питому вагу. Поелементний розподіл витрат викорис-товується під час аналізу витрат виробництва для визначення факторів впливау на ефективність виробництва. Поелементне групування витрат є підставою для складання планових норм витрт на одиницю продукції.

Далі проводиться дослідження номенклатури виробів та технології виробництва. Крім класифікації по елементах, аудитор визначає технологічні особливості циклів виробництва у місцях виникнення витрат, з метою отримання підтвердження достовірності та повноти обліку витрат для визначення собівартості за видів вироблюваної продукції, визначається порядок віднесення витрат за видами продукції.

Для отримання розуміння механізму визначення собівартості продукції досліджуються: виробнича собівартість продукції, що виявляла реалізована протягом звітного періоду, постійні загальновиробничі витрати та наднормативні витрати.



**Рис.2. Послідовність аудиту витрат виробництва**

При дослідженні механізму собівартості виділяються наступні елементи обліку витрат: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі

витрати та правильність віднесення загальновиробничих витрат до постійних і змінних.

Окрему увагу слід приділити дослідженню процесу розподілу витрат на постійній та змінні, а саме:

1) відповідність змін витрат на обслуговування й управління виробництвом пропорційно зміні обсягу діяльності;

2) відповідність фактичним обсягам виробництва розподілу витрат на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин роботи, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат);

3) включення нерозподілених постійних загально виробничих витрат до складу собівартості реалізованої продукції в періоді їх виникнення;

4) зіставлення даних матеріальних складів про відпустку сировини і матеріалів у виробництво з показниками цехів про надходження їх у виробництво і на підставі аналізу записів із кредиту рахунку 201 «Сировина і матеріали» і дебету рахунку 23 «Виробництво» ревізор може підтвердити списання матеріальних витрат на виробничі потреби і включення їх у собівартість продукції. З іншого боку, ревізор перевіряє правильність списання суми витрат на фінансові результати наприкінці звітного року або щомісяця.

Далі проводяться процедури для отримання розуміння про систему документування та визнання витрат. Для перевірки правильності визначення фактичної собівартості сировини і матеріалів аудиторі необхідно дослідити первинні документи постачальників (накладні, рахунки, товарно-транспортні накладні), у яких визначено ціни та кількість товаро-матеріальних цінностей, транспортні та інші витрати, пов'язані з придбанням. Товарно-транспортні документи зіставляють з даними бухгалтерського фінансового обліку (книгою обліку надходження вантажів, журналом-ордером, відомістю), у яких показано кількість отриманих матеріалів та їхню вартість. Витрати на сировину і матеріали перевіряються шляхом визначення правильності застосування технічно обґрунтованих норм витрат.

Витрати на заробітну плату виробничого персоналу перевіряються шляхом проведення процедур щодо:

1) витрат на оплату праці, нараховану відповідно встановленим розцінкам, тарифних ставок і посадових окладів;

2) витрат на допоміжні виплати (премії, надбавки до тарифних ставок і окладів, компенсаційні виплати тощо);

3) розрахунків по соціальному страхуванню, сплаті податків і зборів (обов'язкових платежів), штрафних санкцій, видатків на відрядження, відшкодуванням збитків та ін.

Важливим питанням аудиту витрат виробництва є вивчення механізмів розрахунку собівартості одиниць окремих видів продукції. Планову собівартість у розрізі окремих калькуляційних статей витрат зіставляють із плановою і фактичною собівартістю за минулі періоди, із нормативами витрат і фактичним рівнем витрат за аналізований період. Що надає можливість виявлення значних відхилень планових показників від фактичних (перевитрату або економії) та визначити їх причини.

Окремим етапом аудиту витрат виробництва є виявлення непродуктивних витрат. Під час проведення аудиторських процедур визначаються причини відхилення фактичної собівартості від планової, виявляються резерви зниження витрат та причин, які призвели до непродуктивних витрат, а саме:

1) правильність віднесення витрат на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг);

2) прийняті показники рентабельності, розмір резервного капіталу й фондів спеціального призначення;

3) повнота обліку витрат на виробництво і реалізацію продукції, що включаються в собівартість, відповідно первинній документації, якою оформляються всі операції з випуску продукції;

4) склад витрат за видами калькуляційних статей відповідно матеріальних звітів підрозділів, щоб виявити допущені втрати чи перевитрати.

5) статті витрат, пов'язані з матеріальними витратами, видатками на оплату праці, на обслуговування виробничого процесу, втрати від браку, простоїв, нестач тощо.

Окремим етапом аудиту витрат виробництва є перевірка даних обліку про готову продукцію. Застосовуються процедури щодо розрахунків даних звітів про витрати та калькуляцій собівартості продукції у відповідності до звітів про обсяги готової продукції за період. Проводяться спостереження та повторні

інвентаризації товаро-матеріальних цінностей, зданої на склад готової продукції та незавершеного виробництва.

Перевірка витрат на виробництво може встановити наявність кошторисів витрат, планових калькуляцій які суперечать принципам облікової політики і норм витрачання сировини і матеріалів, які не відповідають застосовуваним технологічним схемам. Для цього перевіряється правильність складання звітів про собівартість продукції, записи в бухгалтерських документах для встановлення фактичної собівартості виробництва.

Облік витрат від браку являє собою ділянку обліку витрат виробництва, для якої характерний підвищений рівень суттєвого викривлення, тому під час аудиту слід запланувати процедури щодо отримання підтверджень правильності відображення в обліку і звітності витрат від браку, відповідності витрат від браку затвердженим нормам, отримання підтверджень зовнішніх та внутрішніх щодо відповідності таких норм застосовуваним технологічним процесам.

**Висновки і пропозиції.** Дослідження теорії та практики планування аудиту витрат свідчить, що навіть для підприємств з виробництва однакового виду продукції, аудитору необхідно отримати попереднє розуміння особливостей технології виробництва, яка використовується та зумовлену нею систему обліку витрат. А вже в контексті даної системи відправною точкою, безпосередньо, планування аудиту є виділення технологічних циклів та відповідних для них процесів обліку витрат, для яких характерний найбільший рівень ризику суттєвого викривлення облікових даних, з метою раціонального розрахунку часу аудиту, розподілу уваги групи з виконання завдання щодо надання впевненості та визначення необхідності залучення сторонніх експертів.

В статті виділено ділянки обліку витрат виробництва, для яких характерний найбільший ризик суттєвого викривлення фінансових даних, що необхідно враховувати при формулюванні завдання аудиту витрат виробництва, його стратегії та планування.

### **Список використаних джерел:**

1. Міжнародні стандарти контролю якості аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / Пер. с англ. Мови: Ольховікова О.Л., Селезньов О.В., Балченко С.А., Біндер С.Г., Гик О.В. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2010. – 842 с.
2. Миронова О.А. Аудит: теорія и методология: учеб. пособие / О.А. Миронова, М.А. Азарская. – Москва: 2007. – 248 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: навчальний посібник/ Бутинець Ф.Ф. — Житомир: ПП «Рута», 2001. — 416 с.
4. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості. [Текст]: монографія / М.І. Скрипник, 2011. – 732 с.
5. Савченко В. Я. Аудит: Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.