

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Західноукраїнський національний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра фінансового контролю та аудиту

**ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО АУДИТУ
МАТЕРІАЛЬНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ**

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
Освітньо-професійна програма – Аудит і державний фінансовий контроль
Кваліфікаційна робота

Виконала студентка
групи ОАДФКм-21
Х. Дубчак
Науковий керівник:
к.е.н., доцент М.Т. Щирба

Тернопіль - 2022

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. МАТЕРІАЛЬНІ ВИТРАТИ ЯК ПРЕДМЕТ АУДИТУ.....	8
1.1. Визначення та структура матеріальних витрат підприємства.....	8
1.2. Ризики виробництва в контексті завдань аудиту матеріальних витрат підприємства	12
Висновки до розділу 1	28
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНЕ ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДОКАЗОВОСТІ АУДИТУ	30
2.1. Аналіз нормативно-довідкової інформації та її застосування в аудиті матеріальних витрат	30
2.2. Система первинного обліку матеріальних витрат як інформаційна база аудиторських доказів.....	36
2.3. Методика отримання аудиторських доказів.....	48
Висновки до розділу 2	75
РОЗДІЛ 3. ОЦІНКА АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ ЯК ОСНОВА ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ МАТЕРІАЛЬНИХ ВИТРАТ	77
3.1. Планування як визначальний етап аудиту матеріальних витрат	77
3.2. Оцінка аудиторського ризику, пов'язаного з бізнес-середовищем об'єкта	92
Висновки до розділу 3	113
ВИСНОВКИ	114
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	117

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. У сучасних умовах економічної нестабільності, невизначеності та загострення конкурентної боротьби у світових економічних процесах перед вітчизняною економікою постає необхідність вирішення ряду питань, які можуть суттєво поліпшити фінансово-економічну ситуацію в Україні. Одним із таких питань є пошук шляхів збільшення потоку капітальних інвестицій. Актуальності в цьому сенсі набуває розгляд інвестиційної привабливості великих виробничих підприємств, невід'ємна умова поліпшення якої є збільшення рівня довіри до фінансової звітності та пошуки шляхів оптимізації собівартості продукції через створення ефективної системи контролю за матеріальними витратами.

Така ситуація вимагає залучення до управління всіх можливих інструментів різноманітних елементів економічної інфраструктури, які дозволяють оптимізувати механізм ціноутворення. Одним із ключових елементів, спрямованих як на поліпшення інвестиційної активності в цілому по галузі, так і на вирішення локальних питань правильного визначення та зниження собівартості вироблюваної продукції підприємств, є аудит.

Дослідження методичних та організаційних положень аудиту матеріальних витрат підприємств потребують конкретизації у галузевому аспекті. В загальному обсязі капітальних інвестицій значну питому вагу мають ті з них, що спрямовані у підприємства будівельної галузі промисловості. Постійне зростання цін на будівельні матеріали зумовлює складне конкурентне середовище діяльності підприємств - забудовників, що в умовах нестачі інвестиційних коштів негативно впливає на відновлення потенціалу галузі.

За базу дослідження обрано будівельну галузь, а саме: підприємства з виробництва залізобетонних конструкцій. Останні є найбільш поширеним будівельним матеріалом, що застосовується в житловому та промисловому будівництві. Характерними особливостями підприємств з виробництва

залізобетонних конструкцій є застарілість матеріально-технічної бази та висока матеріаломісткість виробництва, що накладає суттєвий відбиток на процес обліку витрат. У цьому аспекті зростає актуальність досліджень, спрямованих на адаптацію наукових методів аудиту матеріальних витрат до специфіки аналізованих підприємств.

Організація та методика внутрішнього контролю й аудиту витрат досліджувалась в працях вітчизняних та зарубіжних вчених, серед яких: Р. Адамс, В. Адамовська, М. Білуха, Ф. Бутинець, Г. Давидов, В. Дерій, І. Дмитренко, В. Загородний, Т. Каменська, Д. Кармайкл, М. Корінько, Р. Криницький, А. Кузьмінський, Н. Малюга, М. Никонович, В. Пантелєєв, І. Пилипенко, Н. Проскуріна, О. Редько, В. Савченко, М. Скрипник, В. Шевчук та ін. Проте система обліку матеріальних витрат підприємств із виробництва залізобетонних конструкцій має ряд характерних особливостей, тому питання організації та методики аудиту матеріальних витрат, особливо з урахуванням сучасних умов господарювання, вимагають додаткового дослідження.

До положень, що потребують додаткового опрацювання, належать: уточнення сутності та складу матеріальних витрат підприємств; упровадження на підприємствах ефективних систем внутрішнього контролю; дослідження впливу сучасних автоматизованих інформаційних систем обліку та контролю на облік матеріальних витрат; розробка та впровадження організаційно-методичної бази аудиту, яка б дозволила вирішити ряд типових для всіх підприємств галузі питань, що постають перед аудитором.

Мета і завдання дослідження. За мету дослідження поставлено розробку організаційно-методичної бази аудиторської перевірки матеріальних витрат підприємств.

Відповідно до поставленої мети, в роботі передбачено вирішення таких завдань:

– дослідити економічну та практичну сутність поняття «матеріальні витрати» в контексті аудиту матеріальних витрат підприємств, окреслити їх види та структуру;

- визначити потенційні ризики аудиту, пов'язані з особливостями технології виробництва підприємств у контексті завдань аудиту матеріальних витрат;
- надати рекомендації щодо вибору та побудови бази аудиторських доказів для перевірки матеріальних витрат підприємств;
- визначити аудиторські ризики, пов'язані з несистемним використанням нормативно-довідкової інформації в бухгалтерському обліку матеріальних витрат підприємств;
- запропонувати рекомендації щодо вдосконалення процедурного забезпечення аудиту матеріальних витрат підприємств;
- розробити методику отримання достатніх та відповідних доказів для формування професійного судження за результатами аудиту матеріальних витрат підприємств;
- окреслити фактори зміни рівня аудиторського ризику, зумовлені застосуванням автоматизованих систем збору, накопичення і обробки облікової інформації про матеріальні витрати;
- сформулювати рекомендації щодо планування аудиту матеріальних витрат та вибору методів оцінки суттєвості викривлень облікової інформації;
- побудувати систему оцінки факторів впливу на зміну рівня аудиторського ризику при проведенні аудиту матеріальних витрат підприємств.

Об'єктом дослідження є аудит матеріальних витрат підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій.

Предметом дослідження є організаційне та методичне забезпечення аудиту матеріальних витрат підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій.

Методи дослідження. Теоретико-методичною основою дослідження є розробки вітчизняних та зарубіжних економістів з обліку й аудиту, законодавчі та нормативні акти України, галузеві норми, стандарти та правила, а також

отримані шляхом спостереження дані про системи обліку матеріальних витрат підприємств.

У дослідженні використано методологічний апарат сучасної економічної науки та діалектичний підхід до діючої системи обліку, аудиту та контролю матеріальних витрат підприємств. Достовірність отриманих результатів забезпечується оптимальним вибором наукових методів: в основу дослідження покладено системний підхід, що дозволило сформулювати концепцію обліку матеріальних витрат підприємств, яка враховує технологічні особливості виробництва, та в зв'язку з цим розробити рекомендації щодо адаптації існуючих загальнонаукових підходів до аудиту матеріальних витрат. Застосування історичного та логічного методів дало змогу вивчити систему внутрішнього контролю матеріальних витрат підприємств та її вплив на процедури оцінки аудиторського ризику. З використанням методів зведення та групування здійснено обробку інформаційно-довідкової бази дослідження. Використання методів причинно-наслідкового зв'язку та моделювання сприяло розробці методичного забезпечення аудиту матеріальних витрат підприємств.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає у розробці нових методичних підходів та вирішенні організаційних завдань з перевірки матеріальних витрат у процесі аудиту матеріальних витрат підприємств.

Практичне значення одержаних результатів полягає у використанні їх з метою вдосконалення та адаптації організаційно-методологічної бази аудиту матеріальних витрат підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій, що дозволить вирішити такі питання:

1) для аудиторів – оптимізація часу аудиторської перевірки, можливість застосування прикладних результатів дослідження та оцінки системи обліку матеріальних витрат, отримання розуміння щодо процедур оцінки ризиків у середовищі застосування автоматизованих систем обробки інформації, структуризації факторів підвищення ризиків та ін.;

2) для керівництва підприємства та власників – підвищення довіри за результатами аудиту до даних про матеріальні витрати; зменшення інформаційної невизначеності; розуміння ефективності системи внутрішнього контролю.

Структура і обсяг кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота, основний зміст якої викладено на 116 сторінках друкованого тексту, складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 81 найменування на 8 сторінках. Робота містить 12 таблиць і 28 рисунків і 1 формулу.

За результатами проведених досліджень автором опубліковано 2 статті на тему: «The economic essence of the enterprise's material costs» та «Planning as the most important stage of the audit of material costs of the enterprise».

РОЗДІЛ 1

МАТЕРІАЛЬНІ ВИТРАТИ ЯК ПРЕДМЕТ АУДИТУ

1.1. Визначення та структура матеріальних витрат підприємств

З метою підвищення конкурентоспроможності в сучасних умовах світової фінансової кризи, яка спричинила різкий спад економічної активності у вітчизняному будівництві, пріоритетним завданням управління підприємств постає розробка та впровадження чіткого визначення собівартості вироблюваної продукції. Для цього управлінський персонал має сконцентруватися на таких ключових факторах як ефективність витрат, якість продукції, інноваційні технології. Також необхідно розвивати нові підходи до менеджменту підприємства. Оскільки споживачі будуть купувати продукцію за найнижчою ціною, за умови, що інші параметри у продукції виробників галузі будуть однаковими, забезпечення низького рівня витрат дозволяє отримати сильну конкурентну перевагу.

Однією з головних умов ефективного менеджменту виробничого підприємством є повнота, достовірність та оперативність відображення в обліку інформації про витрати, які в свою чергу формують собівартість продукції (робіт, послуг). Достовірне відображення інформації про витрати обумовлює правильне визначення фінансового результату діяльності підприємства. Така інформація формується на основі обліку витрат – від правильної організації обліку витрат і системи калькулювання собівартості залежить міра впливу результатів діяльності окремих підрозділів на підвищення ефективності виробництва, обґрунтованість планування якісних і кількісних показників.

Відзначимо, що оскільки об'єктом дослідження є аудит матеріальних витрат, на основі розгляду наведених вище визначень терміну «витрати», були виділені наступні підходи до визначення:

1) визначення, наведене у П(С)БО 16 «Витрати» [57] та МСФО [81], характеризує об'єкт з облікової точки зору, тобто розкриває місце витрат в системі бухгалтерського обліку, а саме: в балансі підприємства.

2) більшість досліджених визначень науковців, що наведені вище, є схожими за своєю сутністю, та здебільшого висвітлюють економічну сторону об'єкту дослідження, але не акцентують увагу на обліковому аспекті витрат.

3) в проекції наведених вище визначень на визначення досліджуваних «матеріальних витрат», можна запропонувати наступне: матеріальними витратами промислового підприємства за певний період називається вартість матеріальних ресурсів, які були використані у виробництві продукції в такому періоді та вартість яких можна безпосередньо віднести на одиницю продукції.

Дослідивши нормативну базу, було встановлено, що основним нормативним актом, який визначає комплекс понять, пов'язаних з визначенням та класифікацією витрат в Україні, є П(С)БО 16 «Витрати» [57]. Згідно з П(С)БО 16 до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) входять:

- 1) прямі матеріальні витрати;
- 2) прямі витрати на оплату праці;
- 3) інші прямі витрати;
- 4) змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

При цьому, необхідно підкреслити, що перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції встановлюється підприємством самостійно.

Проведене нами дослідження свідчить, що для більшості досліджених підприємств характерна наступна номенклатура операційних витрат:

- витрати на підготовку і освоєння виробництва;
- витрати, пов'язані безпосередньо з виробництвом продукції, обумовлені технологією та організацією виробництва (матеріальні витрати): сировина й основні матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі

вироби, паливо й енергія; будівельні матеріали; запасні частини, тара і тарні матеріали, допоміжні та інші матеріали;

- витрати на оплату праці;
- витрати, пов'язані з поліпшенням технології і організації виробництва, а також з поліпшенням якості продукції;
- витрати, пов'язані з винахідництвом, технічним поліпшенням і раціоналізаторськими пропозиціями;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (поточний та капітальні ремонти);
- витрати на забезпечення нормальних умов праці і техніки безпеки;
- витрати, пов'язані з набором працівників;
- поточні витрати, пов'язані з утриманням і експлуатацією фондів природоохоронного значення;
- витрати, пов'язані з управлінням виробництва;
- витрати на підготовку та перепідготовку кадрів;
- витрати на транспортування працівників до місця роботи;
- відрахування на обов'язкове соціальне страхування та пенсійне забезпечення;
- витрати на страхування майна підприємства;
- витрати на гарантійне обслуговування;
- витрати, пов'язані зі збутом продукції (пакування, зберігання, транспортування);
- витрати на оновлення основних виробничих фондів (амортизація на повне оновлення);
- амортизація нематеріальних активів;
- втрати від браку;
- витрати від простоїв з внутрішньовиробничих причин.

Виходячи з наведеної вище номенклатури, дослідження ряду підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій показало, що найбільшу питому вагу мають матеріальні витрати (Рис. 1.1).

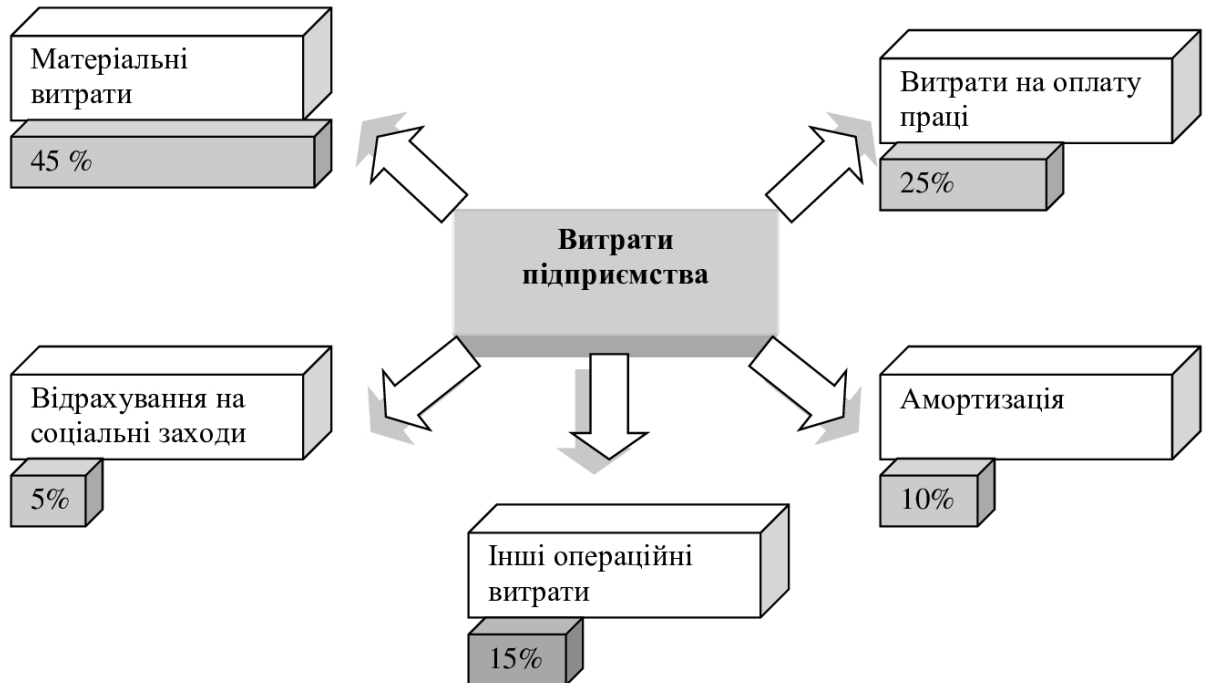


Рис. 1.1. Витрати підприємства з виробництва залізобетонних конструкцій

Також встановлена питома вага видів матеріальних витрат підприємства з виробництва залізобетонних конструкцій (Рис. 1.2).

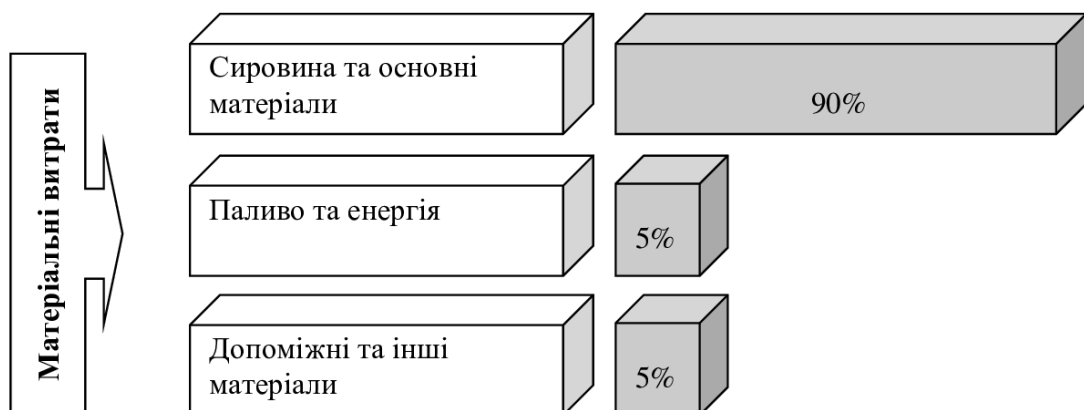


Рис. 1.2 Питома вага матеріальних витрат у загальному обсязі за видами

Огляд підходів до трактування терміну «витрати» показав, що єдиного, прийнятого більшістю вчених визначення не існує. Певні відмінності можна пояснити, перш за все, в комплексі якими поняттями та економічними категоріями воно застосовується.

В аспекті досліджуваного питання можна зробити висновок, що поняття «витрати» необхідно розглядати, перш за все, як грошове вираження всіх структурних елементів запасів підприємства з виробництва залізобетонних конструкцій, які використовуються для вироблення певної одиниці продукції.

1.2. Ризики виробництва в контексті завдань аудиту матеріальних витрат підприємств

Суттєвий вплив на сучасний стан галузі зумовив той факт, що в останні роки існування Союзу Радянських Соціалістичних Республік (СРСР) в якості основних матеріалів житлового та промислового будівництва використовувались бетон та залізобетонні конструкції. Через що, саме в той період був закладений основний обсяг виробничих потужностей СРСР, що в теперішній час зумовлює певні специфічні риси, притаманні цій галузі промисловості. Так технічне переозброєння, реконструкція діючих підприємств і спорудження нових заводів з виробництва збірних конструкцій, що визначають прогрес галузі, потребуватиме більш ніж на третину оновити активну частину виробничих основних фондів.

1989 року в СРСР в загальному обсязі вартості матеріальних ресурсів, що застосовувались у капітальному будівництві, питома вага конструкцій з залізобетону сягала 25% [37, с. 210].

Отже, на основі проведеного аналізу спрощено функціональну структуру підприємств з виробництва товарних бетонів, розчинів та залізобетонних виробів з метою дослідження питання особливостей обліку та аудиту матеріальних витрат можна представити у вигляді схеми (Рис. 1.3.)

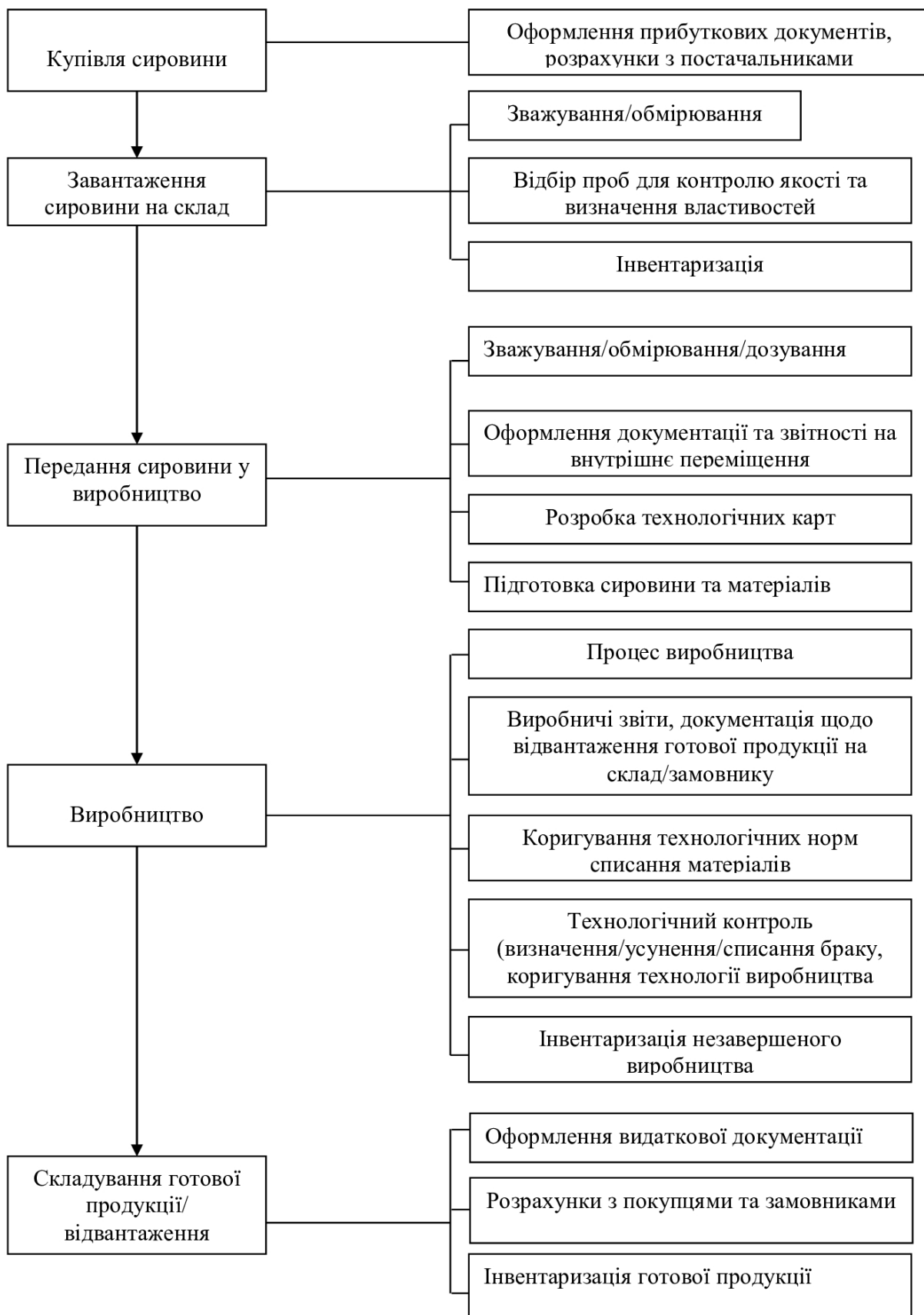


Рис. 1.3. Функціональна структура виробництва

Безперебійну ритмічну роботу підприємства забезпечує визначена організація складського господарства (Рис.1.4). Проведені нами дослідження показали, що на складах накопичуються запаси сировини та матеріалів, вартість переробки яких складає від 20 до 45% відсотків вартості виготовлення продукції.

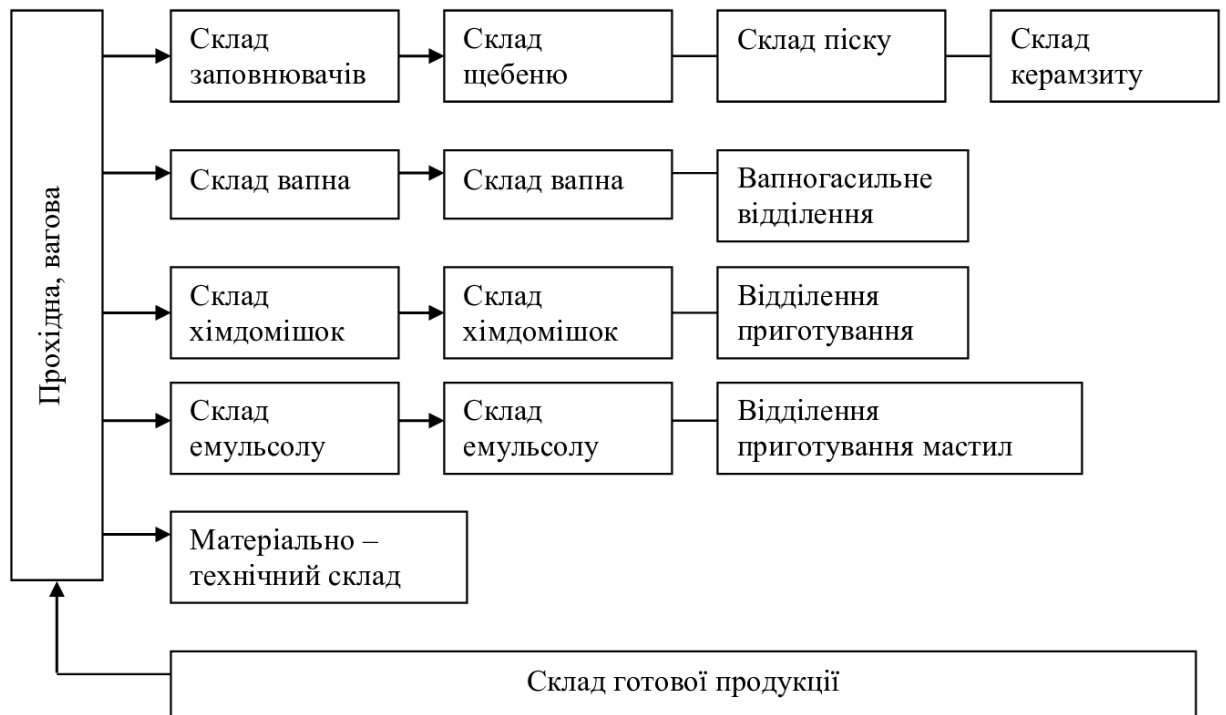


Рис. 1.4. Схема складського господарства

В залежності від властивостей матеріалів та їх цінності склади підрозділяються на відкриті, напівзакриті та закриті. Так, заповнювачі (щебінь, пісок), як правило, зберігають на відкритих складах, арматурну сталь та елементи металевого профілю – в напівзакритих, цемент – тільки у закритих. В закритих приміщеннях легше організувати комплексну механізацію і автоматизацію складських операцій [37, с. 211].

На підприємствах з випуску збірного залізобетону цемент постачають залізничним транспортом в спеціальних вагонах-цементовозах з донним вивантаженням або в звичайних закритих вагонах, мішках, а також в автоцементовозах. Зважаючи на гігроскопічність цементу, складські ємкості

для його зберігання виконують геометричними у вигляді силосів з тим, щоб забезпечити мінімальний обмін повітря при вивантаженні та завантаженні.

Дослідивши діючу практику, можна відзначити, що облік та контроль кількості цементу на складі може здійснюватись за допомогою датчиків (Рис.1.5):

1) датчики рівня — встановлюються, як правило, на певних позначках висоти силосу, вони можуть надавати інформацію про заповненість тих рівнів силосу, на яких відповідно встановлені датчики, тобто порожній, половина завантаження, повний. Такі датчики використовуються, як правило, в технологічних цілях (завантаження/розвантаження) та не дають достатньої для обліку інформації про кількість цементу;

2) датчики, описані в перших двох пунктах, не можуть надати достатньої для обліку та контролю інформації через гігроскопічні властивості цементу, що при завантаженні/вивантаженні формують конус, форма якого не повторюється. На одному метрі висоти цементного силосу місткістю в 900 тон цементу розміщується близько 30 тон, таким чином в конічному насипі може бути від 5 до 30 тон цементу. Цю проблему можуть вирішити ультразвукові та радіолокаційні датчики, які працюють сумісно з процесорами, які відповідно до заданих формул обчислюють кількість цементу через рельєф поверхні, але такі датчики мають високу вартість і практично не застосовуються для виміру рівня цементу на складах.



Рис. 1.5. Датчики вимірювання кількості цементу на складі [37]

Достатню увагу слід також приділити класифікації складів. Тип складу визначається в залежності від зовнішнього та внутрішнього транспорту, засобів приймання, зберігання та видачі заповнювачів, типу обладнання, що застосовується для здійснення складських операцій. Розрізняють такі типи складів: прирельсові – з доставкою матеріалів залізничним транспортом; безрельсові – з доставкою матеріалів самоскидами, канатною дорогою, стрічковим конвеєром; берегові – з доставкою матеріалів баржами. Вони можуть бути відкритими та закритими, а за способом складування та зберігання – штабельні, напівбункерні, бункерні та силосні. Склади можуть бути обладнані естакадами, підземними галереями та конструктивним устаткуванням (Рис. 1.6).

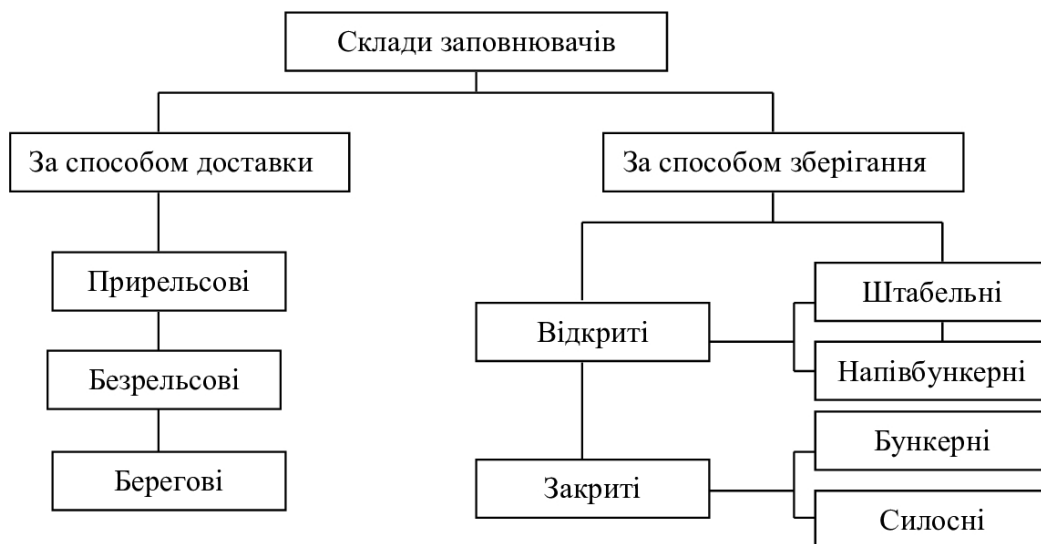


Рис. 1.6. Склади заповнювачів

Заповнювачі, а саме: пісок та щебінь різних фракцій, як правило, зберігають на відкритих складах. Строки запасу заповнювачів на заводських складах при надходженні транспортом становлять:

Залізничним – 7-10 розрахункових робочих діб.

Автомобільним – 5-7 [37, с. 211-212].

В обліковому аспекті важливо відзначити, що при такому способі складування для обліку та контролю кількості застосовується метод геодезичного обміру, тобто з сировини формуються купи правильної форми, вираховується їх об'єм та через щільність матеріалу вираховується його

кількість. Цей метод може надати відносні дані, через велику ймовірність похибки при вимірюванні, особливо на складах великих підприємств, де одночасно розміщується до 100 000 тон заповнювачів.

Таким чином, через складність виміру кількості цементу та заповнювачів на складах на практиці дані обліку, як правило, формуються з прибуткових та видаткових документів, а більш точні дані можна отримати при формуванні на складі нульового залишку сировини певного виду. Такий недолік обліку відносно контролю підвищує ймовірність шахрайств та викривлень облікової інформації.

Окремо слід виділити, що партії арматури, що постачаються на завод повинні мати заводський паспорт, в якому вказані її механічні властивості. Облік арматури ведеться шляхом зважування при оприбуткуванні та відвантаженні у виробництво, за допомогою порталного або мостового крану, автомобільних та залізничних вагах.

Добавки для бетонів від підприємств постачальників повинні супроводжуватись паспортами, що гарантують їх відповідність технічним вимогам. В залежності від призначення добавок висувають специфічні вимоги до їх перевезення та зберігання. До складів добавок висувають також підвищенні вимоги щодо техніки безпеки та пожежної безпеки. Кількість добавок визначається шляхом вимірювання рівня в ємкостях, де вони зберігаються, або зважування та перерахунку відповідно до щільності. Також, слід звернути увагу на їх герметичність та цілісність. Більшість добавок є агресивною речовиною та можуть роз'їдати ємкості, в яких вони зберігаються.

Готові бетонні та залізобетонні вироби, прийняті відділом технічного контролю заводу, слід зберігати та транспортувати у відповідності до вимог технічних умов на вироби конкретних видів та ГОСТ 13015.4 – 84.

В якості вантажопід'ємного обладнання можна застосовувати мостові, порталні (козлові) або баштові самохідні повноповоротні крани.

Слід звернути увагу, що певні складності контролю кількості та номенклатури виробів з залізобетону пов'язані з великою площею складів та безпосередньо з розмірами виробів. Так, між щаблями на складі повинно бути достатня відстань для проходу, склади мають бути обладнані спеціальними містками. Вироби мають складуватись маркувальними надписами в бік проходу. Для зручності обліку та контролю склади розділяють на сектори для постійного зберігання однакових номенклатурних груп виробів. Як свідчить проведене нами дослідження вітчизняних підприємств галузі, зазначені правила складування досить часто не дотримуються, що зумовлює збільшення тривалості процедур контролю або застосування додаткових процедур контролю матеріальних цінностей.

На даний час блок цехів основного виробництва складається з наступних цехів та підрозділів (Рис 1.7).

Арматурні цехи заводів залізобетонних конструкцій, як правило, складаються з наступних технологічних відділів: заготівельного, зварювання плоских сіток та каркасів, зборки просторових каркасів, складу готових виробів та відділення закладних деталей. До арматурних цехів відносять також склади арматурної сталі.

У загальному компонуванні заводів залізобетонних конструкцій арматурні цехи розташовують паралельно до формувальних цехів або в одному з пропарювальних прольотів, прилеглому до торців формувальних цехів. Вивіз готових арматурних виробів з арматурного в формувачні цехи здійснюється за допомогою саморухоючогося візка [48, с. 14].

В цілому, в аспекті обліку та контролю за витратами матеріалів при виготовлення арматурних блоків та каркасів слід відзначити наступні особливості технології виробництва та документообігу:

- 1) процес випробування арматури, який здійснюється лабораторією і може коригувати номенклатуру та кількість арматури в технологічних картах;

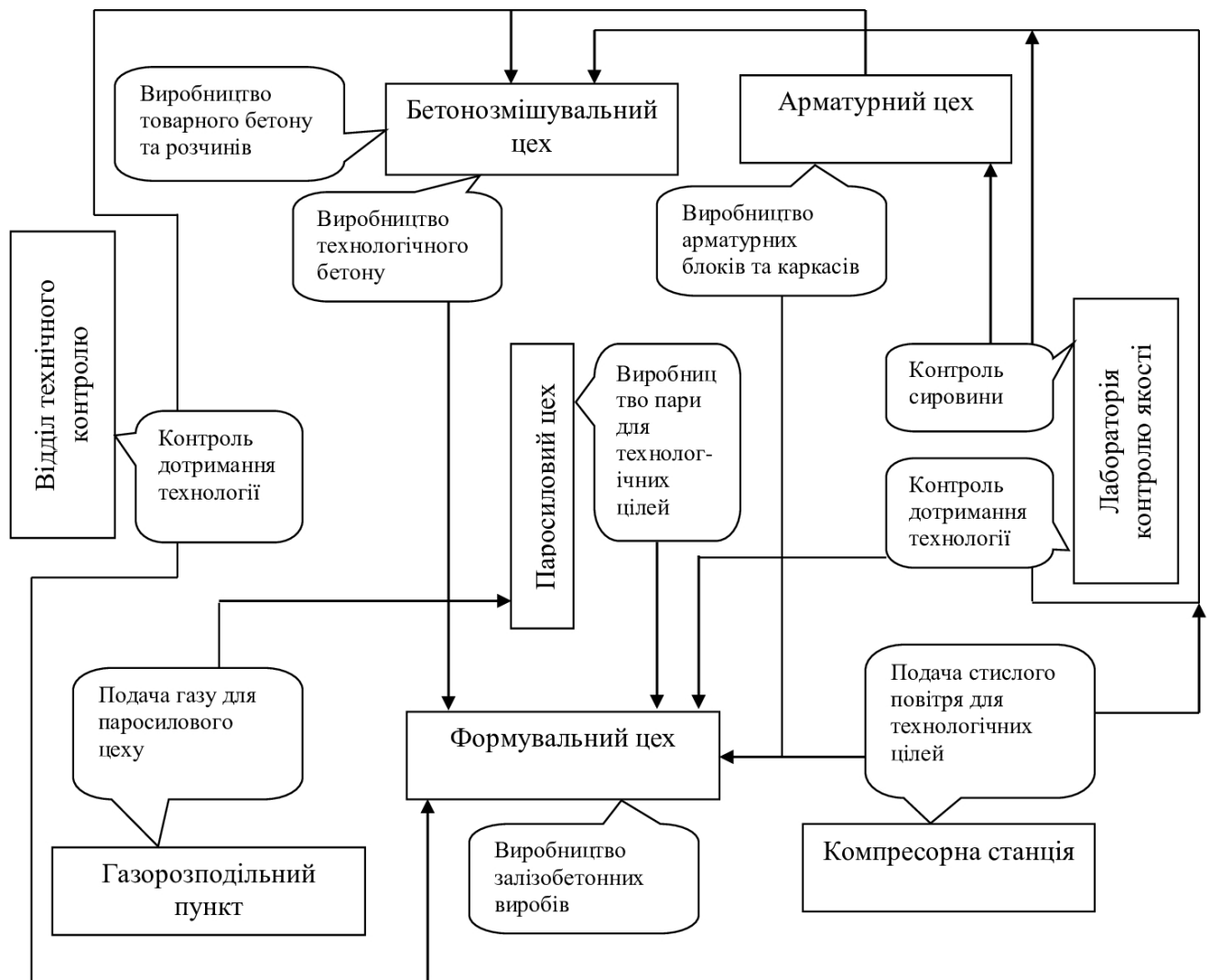


Рис. 1.7. Цехи та підрозділи основного виробництва

- 2) ймовірність пересортування як наслідок збоїв постачання (замість одного класу (марки сталі) використовується інша) – такі явища значно ускладнюють процес обліку та контролю;
- 3) норми та процес оприбуткування відходів;
- 4) систему та методи обліку передання виробів (напівфабрикатів) з однієї технологічної ділянки на іншу або до формувального цеху.

На досліджуваних підприємствах в загальному спостерігається тенденція, що питома вага витрат формувальних цехів визначається, здебільшого, видами

використовуваних технологічних ліній. Найбільше поширення отримали (65-70%) поточно-агрегатні і конвеєрні лінії.

Отже, на основі проведеного аналізу встановлено, що серед етапів технологічного процесу формування залізобетонних виробів, на яких є ризик викривлення інформації про витрати, можна відзначити наступні:

1) облік утворення та переробки браку – при виявленні браку відділом технічного контролю мають складатися відповідні акти та брак-картки, але з метою уникнення покарання за помилки або недотримання технології трапляються випадки, коли відбраковані вироби подрібнюються та використовуються в якості сировини для більш низькотехнологічних виробів, собівартість яких набагато менша від відбракованого виробу. В такому випадку реальна собівартість заформованного виробу стає в рази більшою, ніж планова;

2) контроль за використанням бетонів виключно тих марок, які передбачені технологією виробництва;

3) технічний стан устаткування – при тривалому використанні металоформ їх розміри та геометрія можуть змінюватися, як правило у бік збільшення, що призводить до необхідності використання більшої кількості бетону.

Окремо слід розглянути визначення та технології виробництва бетонної суміші.

Бетон – це штучний каменевидний будівельний матеріал, що отримують в результаті твердіння раціонально підібраної суміші в'язучого, заповнювачів, води та, за необхідності, спеціальних добавок. Бетони відповідно до ГОСТ 25192-82 класифікують за наступними ознаками: основним призначенням; видом в'язучого, заповнювачів, води та спеціальних добавок.

Бетони можуть бути виготовлені на основі таких в'язучих: цементних, вапняних, шлакових, гіпсових, спеціальних; на таких заповнювачах: щільних, пористих, спеціальних; такої структури: щільної, поризованої, ячеїстої, крупно пористої.

При цьому необхідно підкреслити, що вимоги до якості бетонів встановлюються у відповідності до ГОСТ 25192-82, в залежності від їх призначення та умов роботи в конструкціях будівель та споруд, в стандартах на бетони визначеного виду, в стандартах та технічних умовах на збірні бетонні та залізобетонні вироби, в робочих кресленнях монолітних бетонних і залізобетонних конструкцій. Вимоги до матеріалів для виготовлення бетону (в'язучих, добавок, заповнювачів), його складу і технологічних параметрів встановлюють, виходячи з основних характеристик якості бетону в залежності від призначення конструкцій та умов їх використання.

Досягнути встановлених вимог, що висуваються до бетону, можливо за рахунок раціонального вибору матеріалів, підбору складу та режимів приготування, укладання, ущільнення та твердіння у відповідності з діючими технологічними правилами та стандартами підприємства, які в свою чергу мають певні облікові та контрольні аспекти.

Показники якості визначають шляхом випробування бетону в конструкціях або спеціальних контрольних зразках.

Під маркою бетону (ГОСТ 26192-82) розуміють одне з нормованих значень уніфікованого ряду даного показника якості.

Якість бетонної суміші випробовує лабораторія, шляхом пресування зразків бетону (затверділого бетону) на спеціальному пресі. Після випробувань коригуються рецепти виготовлення бетонів до досягнення зразками визначеної міцності. Таким чином, витрати сировини залежать від технічного стану та точності лабораторного пресу.

Слід відзначити, що бетонні заводи та бетонозмішувальні установки оснащені приладами для контролю тиску, температури, витрати рідини, порошковидних матеріалів. Бетонну суміш виготовляють в бетонозмішувальних цехах або установках різної виробничої потужності. Установки поділяють за потужністю, характером компонування у вертикальній

площині їх відділень, схемою розташування бетонозмішувальних установок в плані, способом дозування та методом управління.

Бетонозмішувальний цех розділений на яруси, де в першому верхньому відділенні розташовані механізми приймання і розподілу цементу та заповнювачів. За допомогою стислого повітря цемент надходить по трубопроводу до циклону, осідає і шнеком направляється у відсік бункеру.

Повітря від цементного пилу очищується за допомогою фільтру і виходить в атмосферу, а цемент (відділений від повітря) надходить до бункеру. Заповнювачі за допомогою поворотної воронки і транспортера розподіляють по бункерам.

В другому нижньому відділенні встановлені дозатори цементу, заповнювачів та води. Віддозовані порції цементу та заповнювачів надходять до воронки, в нижній частині якої розташована дворукавна тічка.

Дозування матеріалів здійснюється шляхом насипання матеріалів в дозатори, які набирають матеріали до заданої у рецепті ваги шляхом відкривання та закривання затворів бункерів накопичування, які знаходяться на верхньому ярусі.

За допомогою пневмоприводів з електромагнітними клапанами здійснюється управління впускними та випускними затворами дозаторів, перекидними шиберами, що перекидають механізми бетонозмішувачів та витратних бункерів.

Окрім того, слід зауважити, що одним циклом роботи лінії виготовлення бетону, як правило, вважається 1 м. куб. Кількість матеріалів, необхідних для виробництва, визначається технологією виготовлення; коригування здійснюються лабораторією в залежності від випробувань матеріалів за вологістю, набором міцності та ін. Суттєвим для обліку та контролю за витратами матеріалів є застосування в рецептах норм природного убутку матеріалів.

Управління механізмами бетонозмішувального вузла здійснюється з дистанційного пульта керування за допомогою автоматизованої системи управління технологією виробничого процесу, яка реалізована у вигляді комплексу комп'ютерних програм.

Достатню увагу слід також приділити тому факту, що списання матеріалів на виготовлення бетону на більшості підприємств здійснюється на основі даних електронних звітів, які формує вищезазначений програмний комплекс. Програмний комплекс, у свою чергу, отримує ці дані з електронних тензометричних ваг дозаторів у певні моменти процесу навантаження та розвантаження дозаторів. Таким чином, технічний стан електронних тензометричних ваг, системи наповнення та вивантаження дозаторів напряму впливає на коректність даних електронних звітів.

Добавки до бетону надходять на склад у певній концентрації і перед застосуванням розріджуються водою у визначених рецептурою пропорціях. Дані про концентрацію добавки, що надійшла на склад, та кількість розрідженої добавки, як правило, визначається лабораторією. Через зміни концентрації для контролю коректності даних про витрати добавки слід звернути увагу на правильність перерахунку даних про вхідні та вихідні залишки на складі добавки.

Вважаємо за потрібне також відзначити, що ризик викривлення даних витрат заповнювачів часто спричиняється змінами вологості сировини. Так, через кліматичні умови або інші чинники вологість матеріалів може змінюватись і разом з тим змінюється їх вага. Таким чином, невчасно зроблені коригування рецептів спричиняють перевитрати або економію матеріалів, які в свою чергу змінюють якісні показники бетону та призводять до викривлень інформації про списання матеріалів у виробництво.

В наступному виробничому циклі суха суміш надходить до бетонозмішувача, де цемент, заповнювачі та вода перемішуються. Потім бетонна суміш потрапляє в роздатковий бункер. Цикл повторюється.

Після перемішування готова суміш потрапляє в розхідні бункери, а потім через пускові затвори – на транспортери або в вантажні автомобілі, або в самохідні бетоноукладальники, що доставляють суміш на технологічні лінії [48, с. 16].

Слід також відзначити, що в процесі виготовлення збірного залізобетону 70 % загальновиробничого енергоспоживання припадає на теплову обробку. При прискореному твердінні бетону питома вага енергоспоживання приблизно в два рази перевищує нормативні витрати тепла. В пропарювальних камерах ямного типу проходить теплову обробку більш ніж 70% річного випуску збірного залізобетону. Залишкова частина оброблюється в камерах безперервної дії, касетах та стендах з застосуванням пари, газу та рідких теплоносіїв.

Дефіцит теплової енергії змушує економно та раціонально використовувати паливно-енергетичні ресурси для досягнення нормативного енергоспоживання, технічними прийомами якого є: дотримання загальних технічних вимог економічної експлуатації агрегатів, автоматизація режимів теплової обробки виробів, систем контролю, обліку і регулювання витрат на технологічні та загальновиробничі цілі. На більшості досліджуваних підприємствах застосовується парова термічна обробка виробів в ямних камерах. Пар подається паросиловим цехом з застосуванням котлів, що нагріваються газом. Витрати газу залежать від технології виробництва, герметичності пропарювальних камер, герметичності та тепловитрат системи подання пари, температури навколишнього середовища. Облік витрат газу ведеться за допомогою газових лічильників.

В результаті проведених нами досліджень підприємств можна відзначити, що середньогалузева структура витрат підприємств складає у відсотках (Рис. 1.8) та відповідно до етапів виробництва (Рис. 1.9):

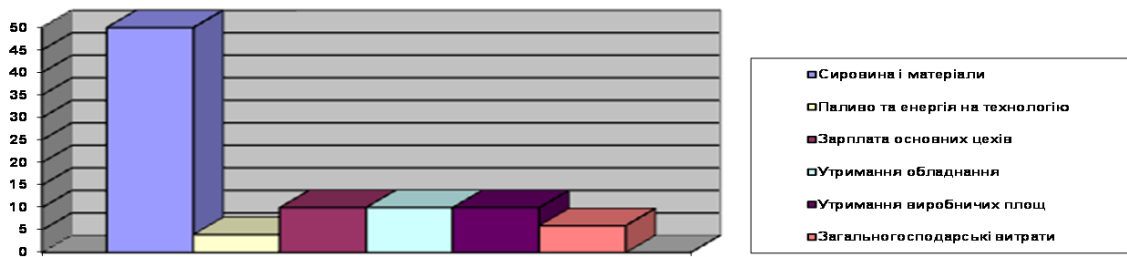


Рис. 1.8. Структура витрат підприємств

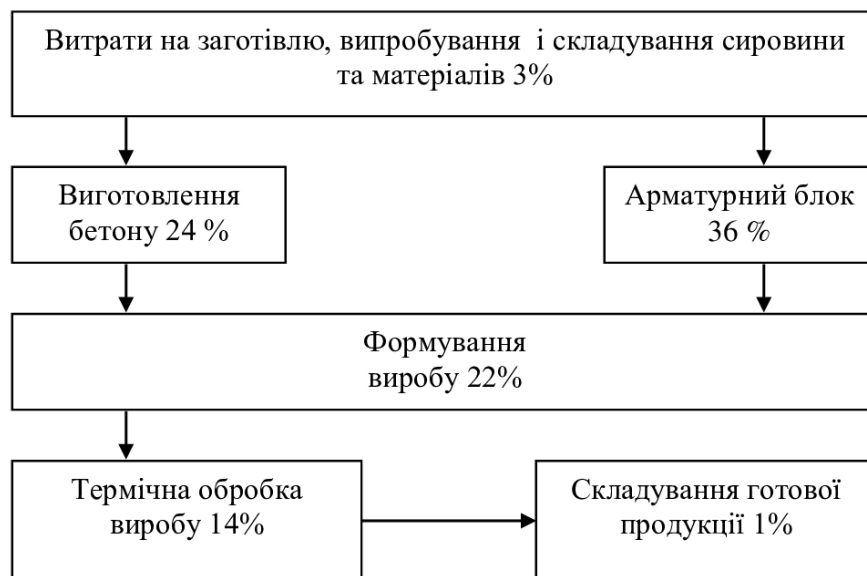


Рис. 1.9. Схема відсоткового співвідношення витрат на етапах виготовлення залізобетонних виробів

Відомо, що в останні роки структура витрат змінилась у зв'язку зі зростанням витрат на енергоносії. В першу чергу, це стосується енергомістких матеріалів: цементу, металу, керамзиту. Вартість енерговитрат на технологічні цілі виросла в 1,5 – 2 рази.

В загальному обсязі собівартості переробки на заводах основну долю складають формувальні цехи, трудовитрати в яких складають 60% від загальнозаводських, утримання обладнання – 90% (в тому числі, форм – 75%), виробничої площі – 70%, енерговтрати – близько 70%.

Дослідження свідчить про наступні фактори зміни показників витрат:

- 1) кон'юнктура ринку товарних бетонів та виробів з залізобетону;
- 2) кон'юнктура ринку сировини та матеріалів – в сезонний період вартість сировини та матеріалів значно зростає, умови відвантаження стають більш жорсткими;
- 3) фінансування галузі з боку державного сектора;
- 4) розміри інвестицій;
- 5) обсяг виробництва;
- 6) вартість енергоносіїв;
- 7) зміна вартості залізничних та автотранспортних послуг;
- 8) кон'юнктура ринку праці;
- 9) сталість законодавчо-нормативної бази щодо оподаткування, безпосередньо будівельного комплексу виробництва, стану гірничо-збагачувальної галузі, охорони праці та навколишнього середовища;
- 10) сезонний фактор – попит на товарний бетон та вироби з залізобетону залежить від активності на ринку будівельно-монтажних робіт, а саме: з середини весни до середини осені. При низьких температурах обсяги будівельно-монтажних робіт значно спадають, а разом з ними спадає обсяг виробництва. Також, наприклад, у квітні відбувається нерест риби, через що припиняється намівання піску і зростає його вартість;
- 11) розміри ввізного мита та сировину та матеріали, які постачаються з-за кордону;
- 12) технічний стан устаткування, прогнозованість ремонтів.

Таким чином, виробництво товарних бетонів, розчинів та залізобетонних виробів має ряд особливостей, які зумовлюють відповідні особливості облікових процесів та методики внутрішнього контролю. Розміщення підприємств та технологія виробництва характеризується матеріаломісткістю, енергомісткістю, трудомісткістю, фондомісткістю та наявністю власної сформованої матеріально-технічної бази. Більшість виробничих потужностей залишилась у спадщину з часів існування СРСР, знаходиться в незадовільному

технічному стані та є морально застарілою, що зумовлює високий рівень витрат підприємств на технологічне обслуговування, енергоресурси, робочу силу та необхідність проведення комплексних модернізацій технологічних ліній.

У результаті досліджень встановлено, що проектування заводів розраховувалось, виходячи з великих обсягів виробництва (виробничі цехи, склади), відповідно вони розміщувались на великій площі, тому коефіцієнт корисного використання виробничої площі, особливо у період спаду виробництва, сягає близько 15 %.

Перехід від планово-розподільної системи господарювання до ринкової виявив значний надлишок виробничих потужностей, енергоємність та трудоемність їх використання. Це питання стало ще більш актуальним в період світової фінансової кризи. При низьких обсягах виробництва частка витрат, пов'язаних з утриманням неефективних виробничих потужностей, збільшилася в декілька разів. Проте питання оцінки ефективності використання виробничих потужностей треба розглядати в комплексі з аналізом рівня реалізації системних процесів обліку та контролю на підприємствах, тобто систем формування первинної інформації про доходи та витрати діяльності підприємств та її консолідації, яка, в свою чергу, має забезпечити прийняття адекватних управлінських рішень про надлишок або нераціональне використання виробничих потужностей.

На сьогоднішній день технологічним лініям, що використовуються більшістю підприємств галузі, притаманний низький рівень автоматизації виробничих процесів і, як наслідок, процесів обліку та контролю. Також більшості підприємств, на яких було проведено дослідження, притаманний низький рівень комунікативних зв'язків між керівництвом та структурними підрозділами, що в цілому, окрім властивих цим проблемам підвищених витрат на енергетичні та трудові ресурси, зумовлює ймовірність прийняття неефективних управлінських рішень та викривлення розрахунків собівартості як окремих технологічних ліній, так і підприємства в цілому.

Висновки до розділу 1

За результатами проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. В аспекті досліджуваного питання вжито визначення терміна «матеріальні витрати виробництва» як вартості матеріальних ресурсів, використаних у виробництві, яку можна безпосередньо віднести на одиницю продукції. Такий підхід надає можливість найбільш повно відобразити сутність матеріальних витрат як об'єкта аудиторської перевірки.

2. Аналіз структури витрат ряду підприємств досліджуваної галузі свідчить, що найбільшу питому вагу у собівартості продукції займають матеріальні витрати. Для розробки організаційно-методичної бази в аудиті матеріальних витрат запропоновано максимальну деталізацію елементів витрат, оскільки для кожного елементу можуть бути характерні різні господарські та, як наслідок, облікові процеси, що, у свою чергу, дозволяє розділити облікові процеси за окремими класами з метою типізації аудиторських процедур та розробки окремих алгоритмів їх виконання.

3. Дослідження виробничих операцій та відповідного структурування, групування та класифікації матеріальних витрат щодо таких операцій надало можливість визначити й теоретично обґрунтувати ймовірність виявлення ризиків аудиту матеріальних витрат, зумовлених технологічними особливостями підприємств, що дозволяє зосередитись у ході аудиту на найбільш суттєвих ділянках обліку матеріальних витрат і тим самим підвищити обґрунтованість аудиторської думки та якість аудиторського висновку.

4. Система первинного обліку матеріальних витрат підприємств визначається відповідними технологічними процесами, а види витрат – технологічними циклами. Таким чином, розробка ефективної методики аудиторської перевірки матеріальних витрат вимагає від аудитора поглибленого розуміння бізнесу суб'єкта господарювання, що в умовах існуючої науково-методичної бази потребує здійснення додаткових процедур з

отримання такого розуміння як на етапі планування, так і впродовж усієї перевірки. Для вирішення цього питання запропоновано моделі інформаційної бази обліку з виокремленням ключових елементів для висловлення професійного судження стосовно достовірності обліку матеріальних витрат. Використання таких моделей дозволяє оптимізувати час перевірки та зосередити увагу на найважливіших її аспектах.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИЧНЕ ТА ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДОКАЗОВОСТІ АУДИТУ

2.1. Аналіз нормативно-довідкової інформації та її застосування в аудиті матеріальних витрат

Як вже зазначалось в підрозділі 1.1., питома вага матеріальних витрат у виробництві товарних бетонів та залізобетонних конструкцій сягає 50 – 80 % від загального обсягу витрат підприємства. При плануванні та розробці методики аудиту підприємств з виробництва товарних бетонів та залізобетонних конструкцій, аудитору слід, перш за все, провести інвентаризацію нормативно-правових актів, що регламентують бухгалтерський облік та механізми розробки норм витрат матеріалів на одиницю виробленої продукції.

Перш за все слід виділити, що за останні десятиріччя було перероблено з радянських зразків та створено ряд загальних та галузевих нормативно-законодавчих актів, що мають використовуватись для вирішення завдань обліку та аудиту матеріальних витрат на підприємствах з виробництва залізобетонних конструкцій. Така тенденція сприяє вирішенню практичних завдань обліку та аудиту, але його нормативно-правове регулювання не відповідає повній сукупності завдань, які висуває практика; існує багато документів, постанов та інших нормативних актів, прийнятих у різний час або погано зв'язаних між собою, що, у свою чергу, зумовлює необхідність детального їх дослідження та виявлення проблемних місць, які потребують більш детального дослідження та розробки підходів до їх вирішення.

З метою дослідження нормативно-правової бази аудиту підприємств з виробництва товарних бетонів доцільно розділити законодавчо-нормативні акти на такі підгрупи:

- нормативно-методологічна база з організації та ведення обліку;

- нормативно-методологічна база з організації та проведення аудиту;
- закони, підзаконні акти, накази, галузеві інструкції, які безпосередньо стосуються галузевої специфіки виробництва (Рис. 2.1).

Слід зазначити, що більшість перелічених нормативно-правових актів мають узагальнений характер. Їх використання для аудиту матеріальних витрат підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій не буде значно відрізнятися від застосування в аудиті матеріальних витрат інших галузей промисловості. Для отримання нормативно-правового підґрунтя щодо регулювання процесів формування облікової інформації про матеріальні витрати для підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій та розчинів аудиторю слід дослідити найсуттєвіші нормативні акти – ГОСТ та ДСТУ, що регулюють механізм визначення норм витрат матеріалів, палива та енергії, норми природного убутку та виробничі втрати матеріалів.

Природний убуток продукції являє собою втрати (зменшення маси продукції при збереженні якості у межах вимог нормативних документів), що є наслідками фізично-хімічних властивостей, впливу метеорологічних факторів та недосконалості існуючих в даний час засобів захисту продукції від втрат при транспортуванні та зберіганні.

До природного убутку не відносять втрати, спричинені порушенням вимог стандартів, технічних умов, правил перевезення вантажів, а також втрати внаслідок руйнування тари та зміни якості продукції.

Норми природного убутку не встановлюються на продукцію:

- 1) облік кількості якої здійснюється в одиницях, відмінних від маси;
- 2) транспортовану або таку, що зберігається в герметичній тарі;
- 3) яка легко поглинає вологу (при перевезеннях морським або річковим транспортом).

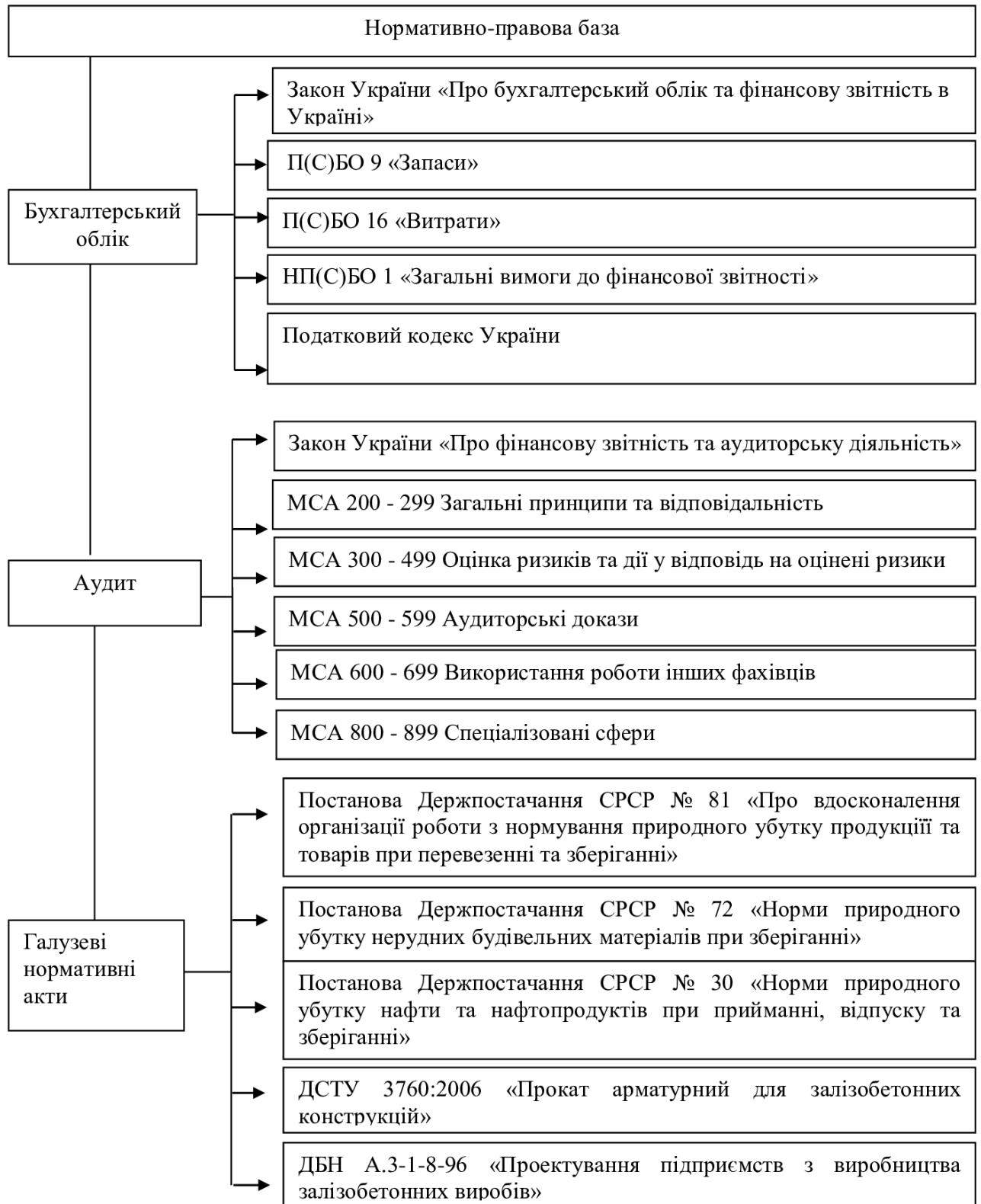


Рис. 2.1. Схема нормативно-правової бази аудиту матеріальних витрат підприємств з виготовлення залізобетонних конструкцій

Величина природного убутку продукції при перевезенні визначається різницею мас нетто вантажу, які визначаються в початковому пункті до завантаження і кінцевому пункті транспортування після вивантаження.

Норми природного убутку при зберіганні враховують втрати, що виникли в процесі зберігання, а також при внутрішньоскладських операціях (складування, перевалювання та ін.).

Величина природного убутку продукції при зберіганні визначається різницею мас нетто на початку та наприкінці зберігання.

Термін зберігання продукції не повинен перевищувати граничного терміну зберігання, визначеного стандартами або технічними умовами.

Норми природного убутку можуть застосовуватись виключно у випадку виявлення фактичних нестач і є граничними.

Перелічені вище положення визначають норми природного убутку наступних матеріалів:

1) цементу:

– при залізничних перевезеннях в критих вагонах-хопперах, цистернах-цементовозах насипом або в критих вагонах насипом;

– при морських та річкових перевезеннях;

2) норми природного убутку нерудних будівельних матеріалів (щебінь, пісок будівельний, піщано-гравійна суміш, гравій та відсів дроблення) при перевезенні залізничним та автомобільним транспортом;

3) норми природного убутку нерудних будівельних матеріалів (щебінь, пісок будівельний, піщано-гравійна суміш, гравій та відсів дроблення) при зберіганні;

4) норми природного убутку автомобільних бензинів при прийманні, відпуску та зберіганні до одного місяця;

5) норми природного убутку нафти та нафтопродуктів при прийманні, відпуску та зберіганні до одного місяця.

3. ДСТУ 3760:2006 «Прокат арматурний для залізобетонних конструкцій» та ГОСТ 6727-80 «Проволока низьковуглеродної сталі холоднотягнута для

армування залізобетонних конструкцій» регламентують норми приймання, визначення якості та кількості металопрокату. Приймання на склад металопрокату здійснюється за його вагою, а відпуск у виробництво, згідно креслень, здійснюється за довжиною. Відповідно до технічних умов з виробництва металопрокату існують відхилення у співвідношенні вага–довжина металопрокату за рахунок збільшення діаметру, через що при його списанні у виробництво систематично виявляється перевищення норм, визначених кресленнями та технічними умовами з виготовлення залізобетонних виробів. Такі перевищення регламентуються.

Цей стандарт поширюється на прокат арматурний гладкого та періодичного профілю діаметром від 5,5 до 40 мм, призначений для армування звичайних і попередньо напружених залізобетонних конструкцій.

Арматурний прокат поділяється на класи залежно від показника механічних властивостей та службових властивостей. Відповідно до досліджуваного аспекту обліку матеріальних витрат, цей стандарт містить інформацію про:

- 1) номінальний діаметр арматурного прокату, площу поперечного перерізу, масу одного метру довжини прокату та допустимі відхилення за масою;
- 2) пакування прокату;
- 3) методику контролю маси прутків;
- 4) визначення контрольної партії;
- 5) супроводжувальні документи;
- 6) методику вимірювання геометричних параметрів прокату;
- 7) методику визначення розмірів прокату;
- 8) методику визначення маси одного метру довжини прокату.

4. ДСТУ 4121-2002 «Метали чорні вторинні» поширюється на метали чорні вторинні (далі – металобрухт) для переробки, а також на продукти їхньої переробки (шихтовий брухт), які використовують як металургійну сировину у процесі виплавляння чавуну та сталі, для виробництва сталевих і чавунних виливків та феросплавів або з іншою метою. Цей стандарт визначає

характеристику та показники якості шихтового металобрухту за видами, його ознаки та класифікацію.

Таким чином, вищенаведені нормативні акти здебільшого регламентують такі суттєві аспекти обліку матеріальних витрат, як:

- визначення граничних норм витрат матеріалів на одиницю продукції;
- допустимі відхилення кількості партій номенклатури матеріалів;
- норми технологічних витрат та природного убутку сировини та матеріалів.

Проведене дослідження дозволяє стверджувати, що більшість наведених нормативних актів носить більш технологічне, ніж облікове, спрямування, а спеціальна науково-методична література щодо їх застосування в аспекті обліку та аудиту матеріальних витрат підприємств з виробництва залізобетонних виробів практично відсутня.

Аналіз застосування вищезазначених нормативних актів свідчить, що наведені в них показники та методики обчислення хоча і застосовуються в цілях обліку та аудиту витрат, але мають здебільшого несистемний характер. Це можна насамперед пов'язувати з відсутністю адаптованої до цілей обліку та аудиту методики їх застосування, що, у свою чергу, робить актуальним більш поглиблений розгляд та вивчення цього питання. На основі дослідження нормативно-довідкової інформації, яка використовується в обліку матеріальних витрат підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій, розроблена методика перевірки.

2.2. Система первинного обліку матеріальних витрат як інформаційна база аудиторських доказів

Виробництво залізобетонних конструкцій, товарних бетонів та розчинів, як вже було зазначено вище, характеризується високою матеріаломісткістю – значною питомою вагою прямих матеріальних витрат, тому для розробки методики аудиту матеріальних витрат та планування аудиторських процедур необхідно отримати розуміння стану системи документообігу та обліку матеріальних витрат на підприємстві.

Дослідження літературних джерел [1; 2; 11; 14; 17; 18; 20; 22; 26; 36; 45 та ін.] свідчить, що питання обліку витрат в промисловості досліджувалось багатьма вітчизняними та зарубіжними науковцями, але такі дослідження носять узагальнений характер та не відображають специфіку облікової системи матеріальних витрат на підприємствах з виробництва залізобетонних виробів. Таким чином, для оцінки можливості використання системи обліку витрат у якості інформаційної бази аудиторських доказів на підприємствах з виробництва залізобетонних конструкцій, яка могла б служити підґрунтям для планування та розробки методики аудиту, слід більш детально розглянути специфічні риси системи обліку матеріальних витрат на досліджуваних підприємствах, враховуючи технологічні особливості, систему документообігу, джерела формування облікової інформації, застосування автоматизованих систем обробки інформації та ін.

«Аудиторські докази – це вся інформація, яку використовує аудитор для формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка; вони охоплюють інформацію, яка міститься в облікових записах, що є основою фінансових звітів та іншої інформації» [43]. Докази, що використовуються для обґрунтування аудиторської думки та звітності, згідно з МСА 500 [43] та

практичним посібником по застосуванню положень МСА, мають відповідати певним вимогам (Табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Вимоги до аудиторських доказів

№ з.п.	Назва	Визначення
1	2	3
1	Достатність	«Критерій кількості аудиторських доказів. На кількісну оцінку аудиторських доказів впливає рівень аудиторського ризику суттєвого викривлення та якість отриманих доказів».
2	Відповідність	«Це критерій якості аудиторських доказів, тобто їх доречності та достовірності щодо підтвердження класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації і пов'язаних з нею тверджень або виявлення викривлень в них».
3	Доречність	«Являє собою визначення логічного зв'язку доказів з метою процедури аудиту, а також, якщо це доречно, з твердженням, що розглядається. На доречність інформації, що використовується, може впливати напрям тестування».
4	Достовірність	«На достовірність інформації, яка використовується як аудиторські докази, а отже, і самих аудиторських доказів впливає джерело і характер інформації, а також умови її отримання, включаючи заходи внутрішнього контролю за підготовкою і зберіганням, якщо це доречно».

Аналіз досвіду діяльності досліджених підприємств при аудиті матеріальних витрат на підприємствах з виробництва залізобетонних конструкцій свідчить, що аудиторські докази базуються на відображенні інформації про дотримання наступних принципів обліку:

1) відповідність облікових даних про матеріальні витрати нормам списання та залишкам на складі;

2) підтверженість облікової інформації відповідними документами;

3) віднесення інформації про витрати виключно до періодів їх виникнення;

4) повнота відображення інформації – всі витрати, понесені у періоді, задокументовані та відображені у звітності;

5) відповідність підходів до оцінки запасів обліковій політиці підприємства та П(С)БО 9 «Запаси» [58];

6) дотримання тотожних одиниць виміру запасів при оприбуткуванні та відпуску їх у виробництво або дотримання методики їх переведення в інші одиниці виміру;

7) дотримання правильної класифікації матеріальних витрат у системі обліку витрат підприємства відповідно до облікової політики та П(С)БО 16 «Витрати» [57].

Загальні принципи бухгалтерського обліку матеріальних витрат підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій практично не відрізняються від принципів обліку матеріальних витрат підприємств інших галузей промисловості. Але, з іншого боку, якщо взяти до уваги специфіку виробничого процесу та схеми документообігу, первинний облік та систематизація цих видів витрат мають характерні відмінності. Проведені тестування свідчать, що первинний облік сягає в середньому до 60 % в інформаційній базі аудиту матеріальних витрат підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій (Рис. 2.2).

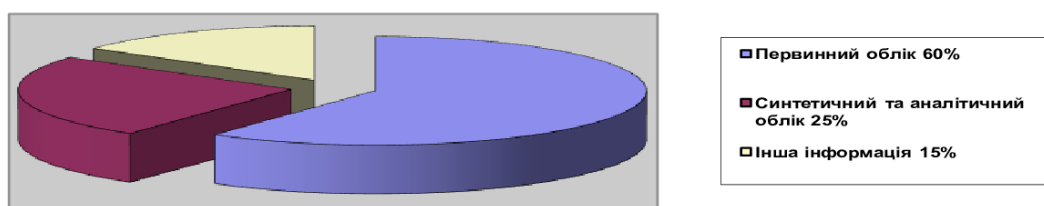


Рис. 2.2. Питома вага первинного обліку в загальній інформаційній базі аудиту матеріальних витрат

Більшість вчених дійшли єдиної думки, що система обліку матеріальних витрат підприємства повинна надавати інформаційну базу щодо забезпечення реалізації таких функцій:

1) розподіл витрат на виробництво продукції відповідно до інформаційних потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів;

2) надавати інформацію, достатню для прийняття обґрунтованих управлінських рішень;

3) надавати інформацію, необхідну для визначення економічних показників функціонування підприємства, планування та контролю.

Також було доведено, що інформація про витрати необхідна для прийняття управлінських рішень на основі визначення рентабельності за такими різноманітними сегментами та рівнями виробничої діяльності, як: окремі продукти, послуги, споживачі продукції, щоб гарантувати зайнятість підприємства виключно прибутковими напрямками діяльності. Така сама інформація використовується для розподілу ресурсів і прийняття рішень щодо асортименту продукції, виявлення неприбуткових видів продукції. Визначення собівартості та класифікація витрат впливає на прийняття рішень щодо встановлення цін продажу, особливо визначення цін на унікальні (замовні) види продукції, на які ще немає сформованих ринком цін. Система обліку витрат має задовольняти потреби у нестандартній інформації, пов'язані з розробкою та впровадженням нових продуктів, інвестиціями в устаткування, інноваційною діяльністю.

Прийняття обґрунтованих управлінських рішень вимагає забезпечення оптимального ступеню достовірності та прозорості системи обліку витрат, що зумовлює потребу в ефективно функціонуючій системі внутрішнього аудиту та проведенні незалежних аудиторських перевірок.

Перше, що необхідно визначити, – завдання системи обліку матеріальних витрат, а саме: надання повної, достовірної та своєчасної облікової інформації про використання матеріальних ресурсів у виробничих процесах суб'єкта господарювання, а також забезпечення контролю такого використання відповідно до визначених виробничих процесів. Повсякденний облік за місцями виникнення витрат забезпечує поточне визначення ймовірних відхилень від

затверджених норм, джерел і факторів їх виникнення, а також оперативність керування витратами.

Дослідивши діючу практику обліку матеріальних витрат, можна стверджувати, що в основі організації обліку матеріальних витрат на виробництво лежать наступні принципи: документування витрат і повне їх відображення на рахунках обліку виробництва; групування витрат за обсягами обліку та місцями їх виникнення; відповідність елементів обліку матеріалів елементам визначених калькуляцій, даним про фактичні витрати відносно норм витрат, рецептурним листам тощо; аналітичність обраної структури та класифікації витрат, що відносяться на одиницю продукції; локалізація витрат, викликаних виготовленням певної продукції.

Найсуттєвішим нормативно-правовим актом в даному аспекті є П(С)БО 16 «Витрати». Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [57] до матеріальних витрат виробництва включають вартість сировини та матеріалів, витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва) (Рис.2.3).

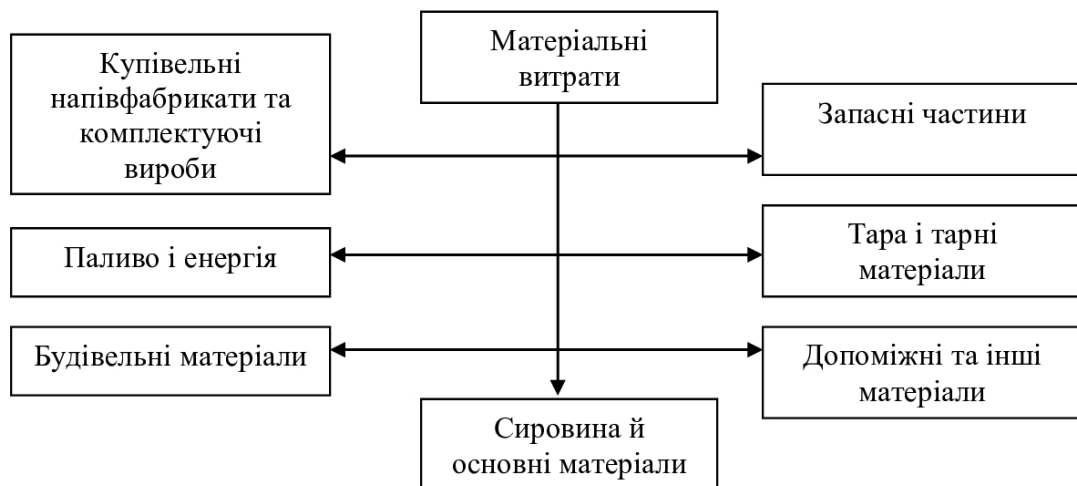


Рис. 2.3 Елементи матеріальних витрат

В результаті дослідження ряду підприємств встановлено, що відповідно до виробничих циклів сировину та матеріали, що використовуються заводами залізобетонних конструкцій, можна розподілити наступним чином (Рис. 2.4).

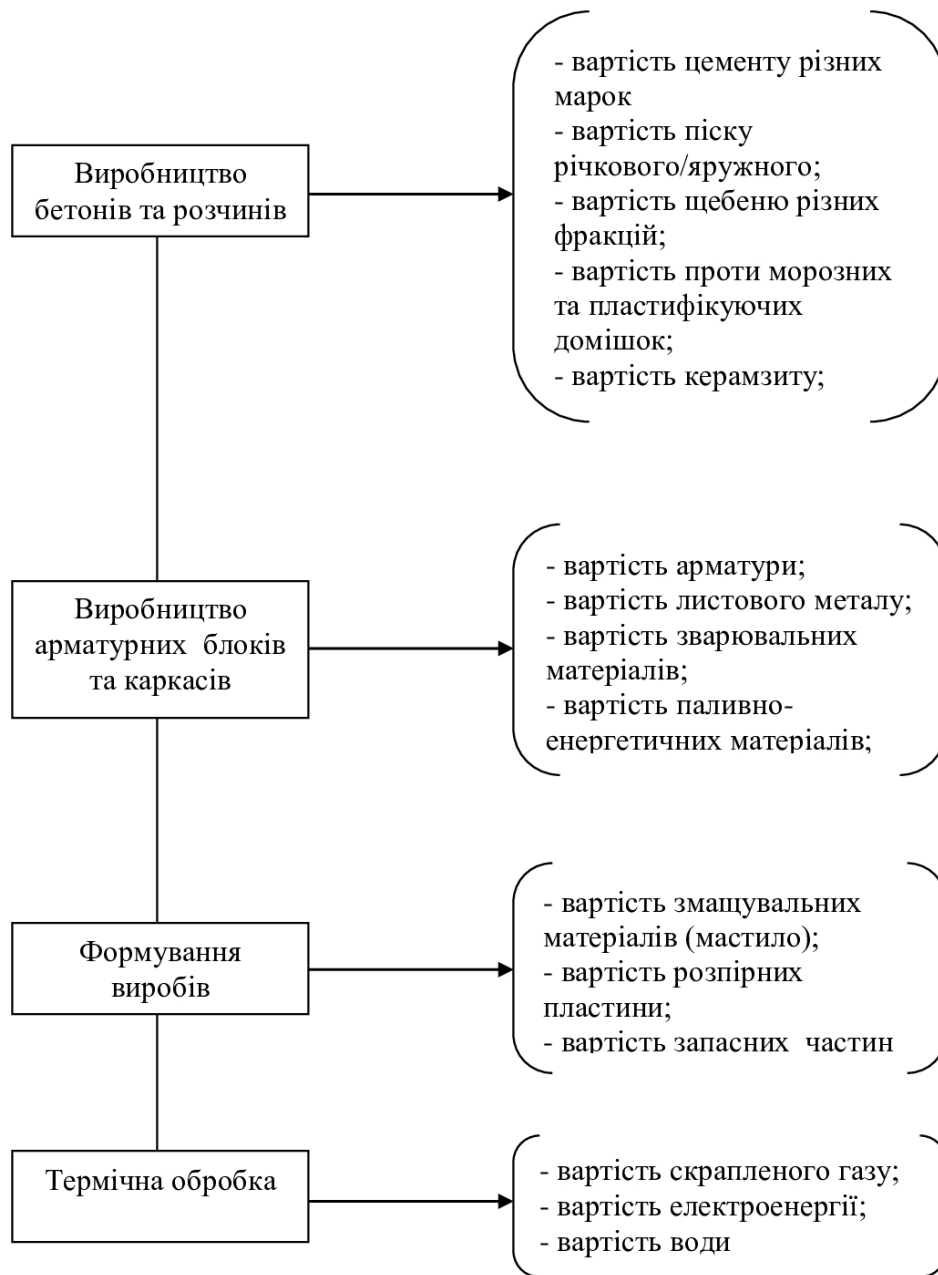


Рис. 2.4 Розподіл видів матеріальних витрат для виробничих циклів виробництва залізобетонних конструкцій

Надходження сировини та матеріалів на склади підприємства оформлюється відповідними товарно-транспортними накладними та прибутковими накладними, а при надходженні вантажів залізничним транспортом – залізнодорожними накладними, які реєструються у відповідних журналах.

Документом, в якому відображається кількість цього виду матеріальних цінностей, що підлягають відпуску зі складу до виробничих підрозділів, залежно від розроблених норм витрати матеріалів, купованих напівфабрикатів і комплектуючих як на одиницю готової продукції, що випускається, так і на весь обсяг випуску конкретного її виду, є, як правило, накладна на внутрішнє переміщення або акти приймання-передачі [47, с. 86].

На підставі даних про обсяги виробленої продукції та документів на внутрішнє переміщення зі складу наприкінці звітної періоду (як правило, місяць) складаються матеріальний та виробничі звіти. При виробленні бетону, переміщення сировини – передача її у виробництво – здійснюється на основі показників автоматичних систем управління бетонозмішувальним вузлом (БЗВ) та не оформлюється накладними.

Для консолідації інформації про обсяги виробництва та рух матеріальних цінностей складають виробничий та матеріальний звіти відповідно.

Детально і оперативно проаналізувавши систему первинного обліку матеріальних витрат ряду підприємств, нами запропоновано наступну схему перевірки (Рис. 2.5).

Дослідивши діючу практику, можна відзначити, що форма виробничого акта або наряд-замовлення дає можливість отримати інформацію про витрачання матеріалів для виготовлення готових виробів, перелік робіт та об'єкти основних засобів, на яких виконувались такі роботи. На підприємствах з виробництва залізобетонних виробів такі роботи спрямовані на ремонт та обслуговування устаткування та приміщень заводів.

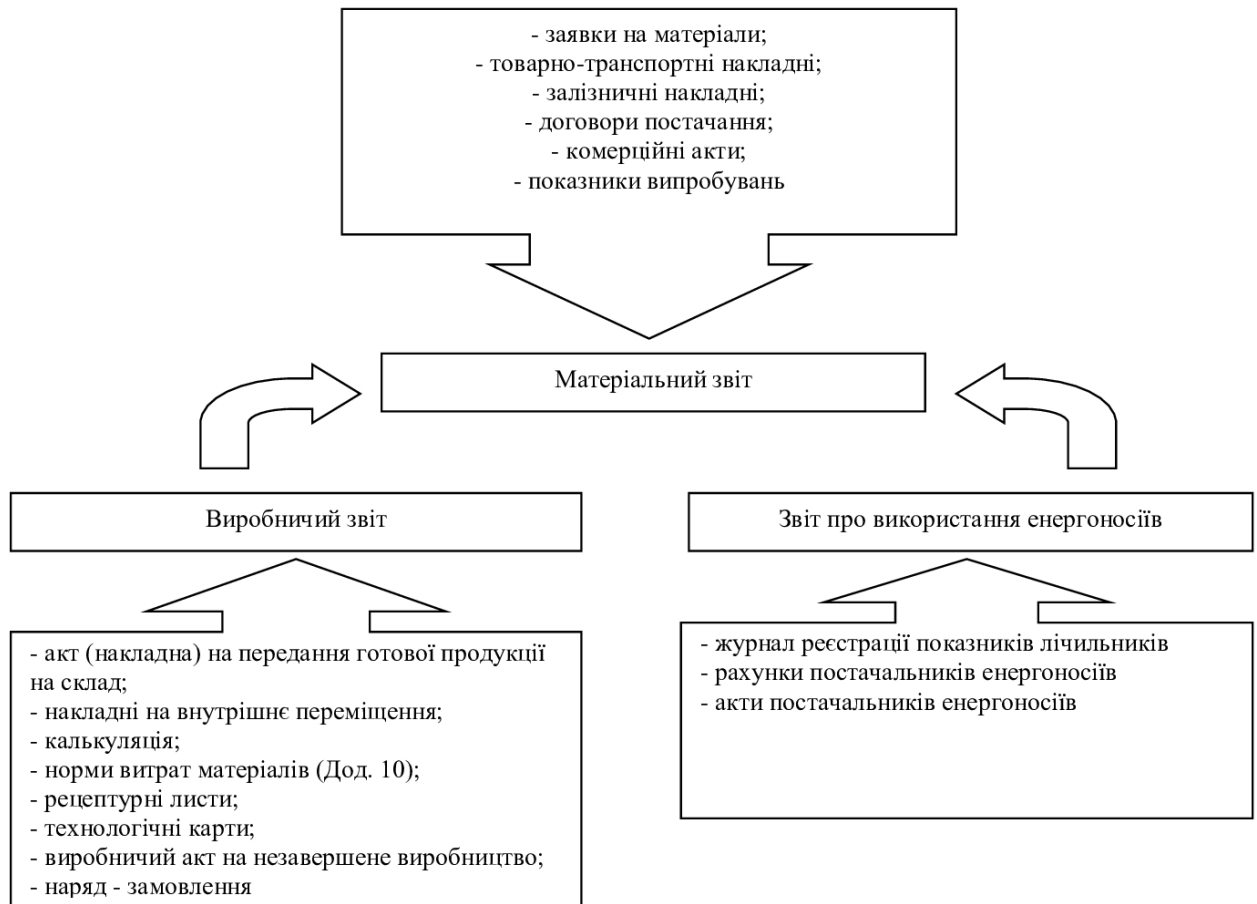


Рис 2.5. Схема інформаційних потоків в системі документування даних про матеріальні витрати

У дослідженні Поплюйка В.М. також стверджується, що визначають як фактичну величину витрачених цінностей, так і нормативну, встановлюють економію (перевитрату) матеріалів, а також вартість витрачених матеріалів. Документи ведуться службою головного механіка або обліковцями цехів, з відповідними підрозділами підприємства узгоджується застосування норм, наприкінці місяця акт з необхідними візами подається начальнику цеху для затвердження уповноваженою особою підприємства, головним інженером. Реєстрація нарядів-замовлень здійснюється в окремому журналі [36, с. 79].

Виходячи з результатів здійснених досліджень підприємств, основні господарські процеси, пов'язані з виробництвом залізобетонних конструкцій, та їх документування можна відобразити схематично наступним чином (Рис. 2.6, 2.7).

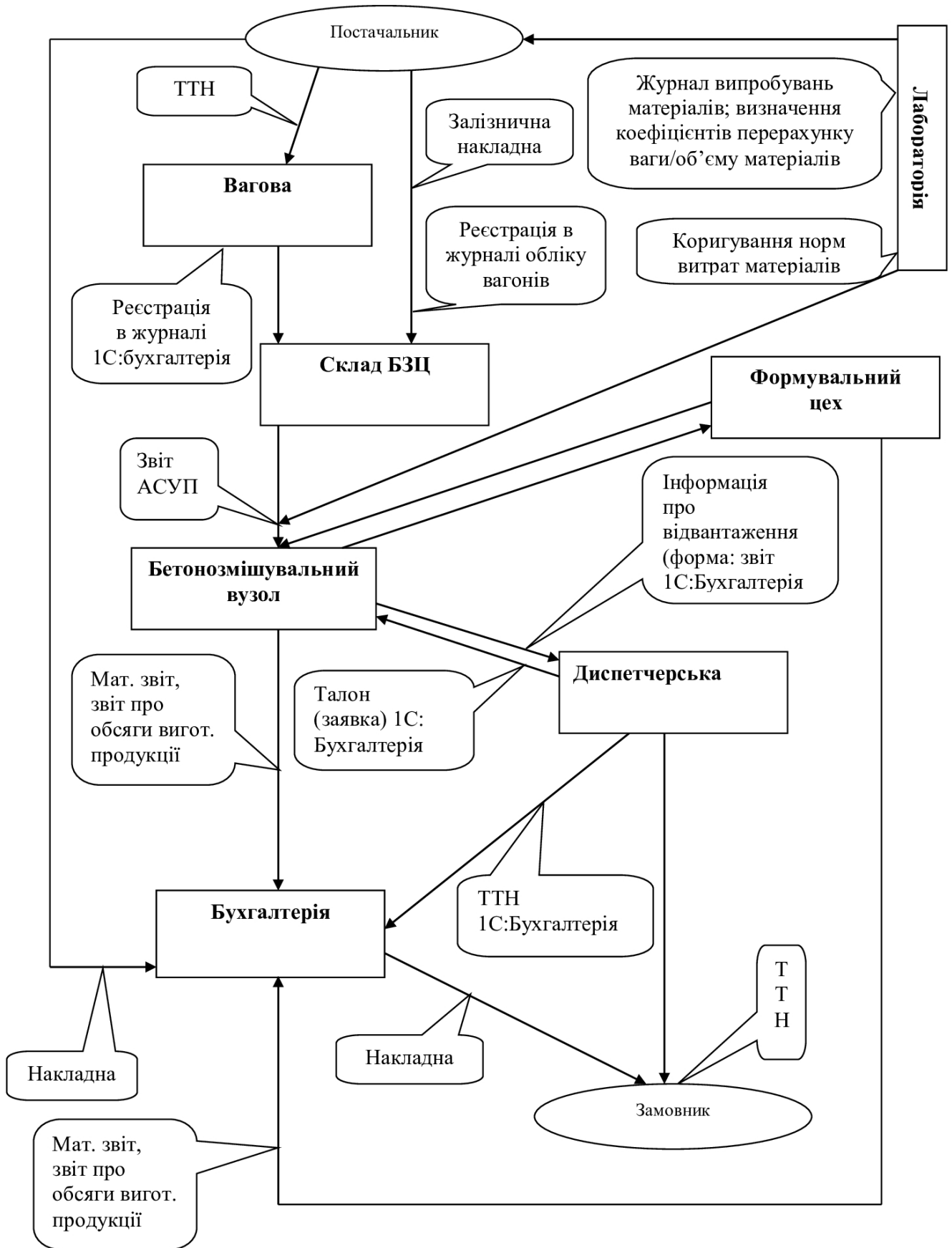


Рис. 2.7 Схема виробництва бетонів та розчинів

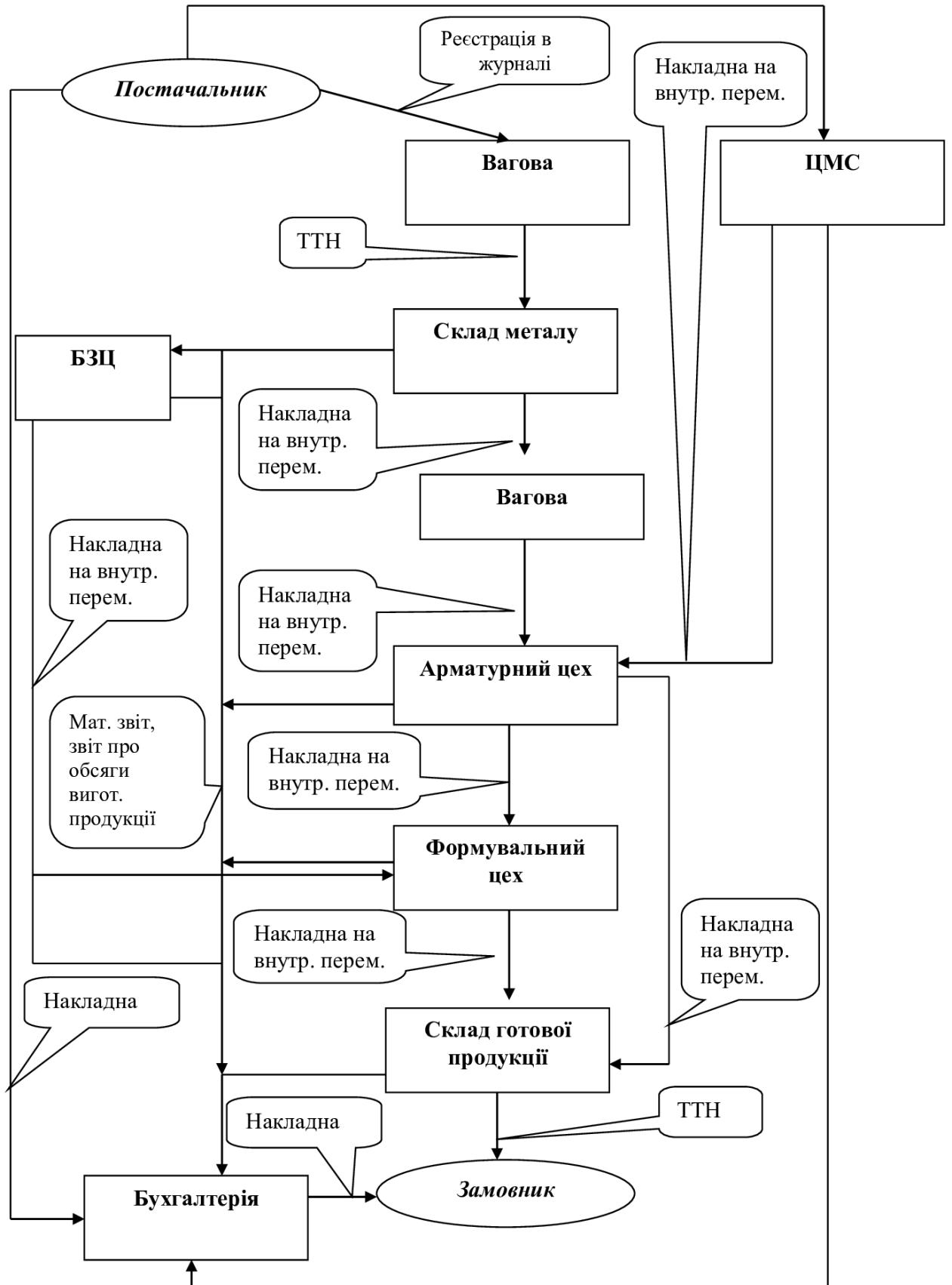


Рис. 2.7 Схема виготовлення арматурних каркасів та залізобетонних виробів

На базі дослідження ряду підприємств з виробництва залізобетонних виробів можна зробити висновок, що застосовувані на них системи документообігу щодо відображення облікової інформації про матеріальні витрати мають характерні ділянки, які в певній мірі можуть спричинити або спровокувати викривлення даних про здійснювані господарські операції, для яких характерна досить висока ймовірність помилок або шахрайств.

Зазначені ділянки системи документообігу можна умовно розділити на три групи ризику суттєвого викривлення облікової інформації: низький, середній та високий (Табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Типові ризики системи документообігу з обліку матеріальних витрат

Рівень ризику	Сутність ризиків
1	2
Низький	Документи не надають змоги ефективно реалізовувати заходи контролю. Доцільно додати інформацію, необхідну для заходів контролю, до основних даних обліку. Наприклад, до ТТН поряд з об'ємом бетону додати його вагу (для контрольних зважувань).
	Застосування внутрішніх форм документів, які не затверджені відповідними наказами, постановами та положеннями.
Середній	Відсутність затвердженого графіку документообігу або його порушення, що унеможливорює заходи контролю.
	Розмежування прав доступу – на документах досить часто зустрічається відсутність даних про особу, що створила документ, відсутність підписів таких осіб, що у свою чергу спричиняє невизначеність відповідальності.
	Відсутність у пакетах відповідних документів разом з ТТН постачальників паспортів або сертифікатів якості.
	Відсутність договорів матеріальної відповідальності у осіб, що відповідають за збереження матеріальних цінностей, та відсутність посилок на них у первинних документах.
	Відсутність реквізитів доручень у первинних документах, наприклад, ТТН на перевезення бетону водієм-експедитором.
	Поряд з кількістю бетону, що зазначена в ТТН, доцільно писати граничний обсяг бетону, що може перевозитись для можливості візуального контролю.

Продовження табл. 2.2

1	2
	При переході одиниць виміру необхідно визначати кількість в обох вимірниках та застосований коефіцієнт перерахунку.
Високий	Певні операції можуть не документуватись, наприклад, зміна ваги одиниці продукції через зміни показників випробувань матеріалів.
	Відсутність зразків підписів уповноважених осіб та самого факту звіряння підписів.
	Можливість коригування даних первинних документів через недостатньо ефективну організацію місць їх зберігання або порушення графіку документообігу.

По закінченню перевірки матеріальних звітів працівниками центральної бухгалтерії проводиться систематизація облікових даних про матеріальні витрати на бухгалтерських рахунках та в регістрах бухгалтерського обліку.

Узагальнюючи наведене вище, можна стверджувати, що оцінка аудитором ступеню застосовуваності системи первинного обліку матеріальних витрат у якості інформаційної бази аудиторських доказів ґрунтується на наступних факторах:

- 1) ступінь регламентованості системи первинного обліку внутрішньою та зовнішньою нормативною документацією;
- 2) відповідність системи первинного обліку структурі та застосовуваним підприємством технологіям виробництва;
- 3) повнота відображення інформації про господарські процеси, в результаті яких утворюється інформація про матеріальні витрати;
- 4) забезпечення системою первинного обліку ефективного функціонування системи внутрішнього контролю.

2.3. Методика отримання аудиторських доказів

Питання вибору підходів до розробки методики отримання аудиторських доказів досліджувалось багатьма вітчизняними та зарубіжними науковцями [4; 5; 6; 7; 8; 9; 13; 16; 30; 49; 52], але слід зазначити, що більшість праць має загальнотеоретичний характер.

Облікова система підприємств з виробництва залізобетонних виробів має багато рис, характерних для підприємств інших галузей промисловості, але має певні суттєві відзнаки, що зумовлені, перш за все, технологічними особливостями виробництва. Тому питання дослідження методики отримання аудиторських доказів на підприємствах з виробництва залізобетонних виробів заслуговує більш детального розгляду. В аспекті досліджуваної теми доцільно розділити аудиторські докази відносно виробничих/облікових процесів, які вона відображає, у вигляді чотирьох цільових блоків (Рис. 2.8).

Основою бази аудиторських доказів при проведенні аудиту матеріальних витрат підприємств з виробництва залізобетонних виробів є первинна документація, нормативно – законодавчі документи, технологічна література, звітність підприємства. На основі проведених нами тестувань інформаційну базу аудиторських доказів можна відобразити у вигляді схеми (Рис. 2.9).

Перевірка складського обліку починається з перевірки відповідності фактичних залишків матеріальних цінностей. Для цього аудитор перевіряє прибуткові та видаткові документи, звіти про партії номенклатури, звіти про рух товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), аналізує відповідність розрахунків природного убутку матеріалів при складуванні визначеним нормам. Для перевірки майнових прав підприємства на товарно-матеріальні цінності, що знаходяться на складах, перевіряються прибуткові накладні, товарно-транспортні накладні, журнали реєстрації прибуткових документів, талони на зважування сировини та матеріалів, картки обліку ТМЦ. Для отримання розуміння щодо відповідності даних проведених інвентаризацій досліджуються правила проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, особливо



Рис. 2.8. Запропонована інформаційна структура доказової бази аудиту

якщо це стосується сировини та матеріалів, кількість яких визначити точно неможливо: пісок, щебінь, цемент. На основі проведеного дослідження первинної документації проводиться перевірка відображення результатів інвентаризацій – актів інвентаризації, інвентаризаційних описів – у реєстрах бухгалтерського обліку – оприбуткування надлишків, відшкодування нестач товарно-матеріальних цінностей.

Таким чином, для отримання розуміння правил оформлення внутрішньої та зовнішньої документації аудитор має дослідити посадові інструкції, положення про відділи на предмет розмежування відповідальності працівників щодо здійснення господарських операцій та їх документування, правила та інструкції, що регламентують оформлення документів, організацію внутрішнього документообігу на підприємстві. Також, слід визначитись з наявністю та ефективністю функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві через положення щодо проведення заходів контролю, положення про відділ внутрішнього аудиту або інших підрозділів та заходів, що реалізують завдання внутрішнього контролю.

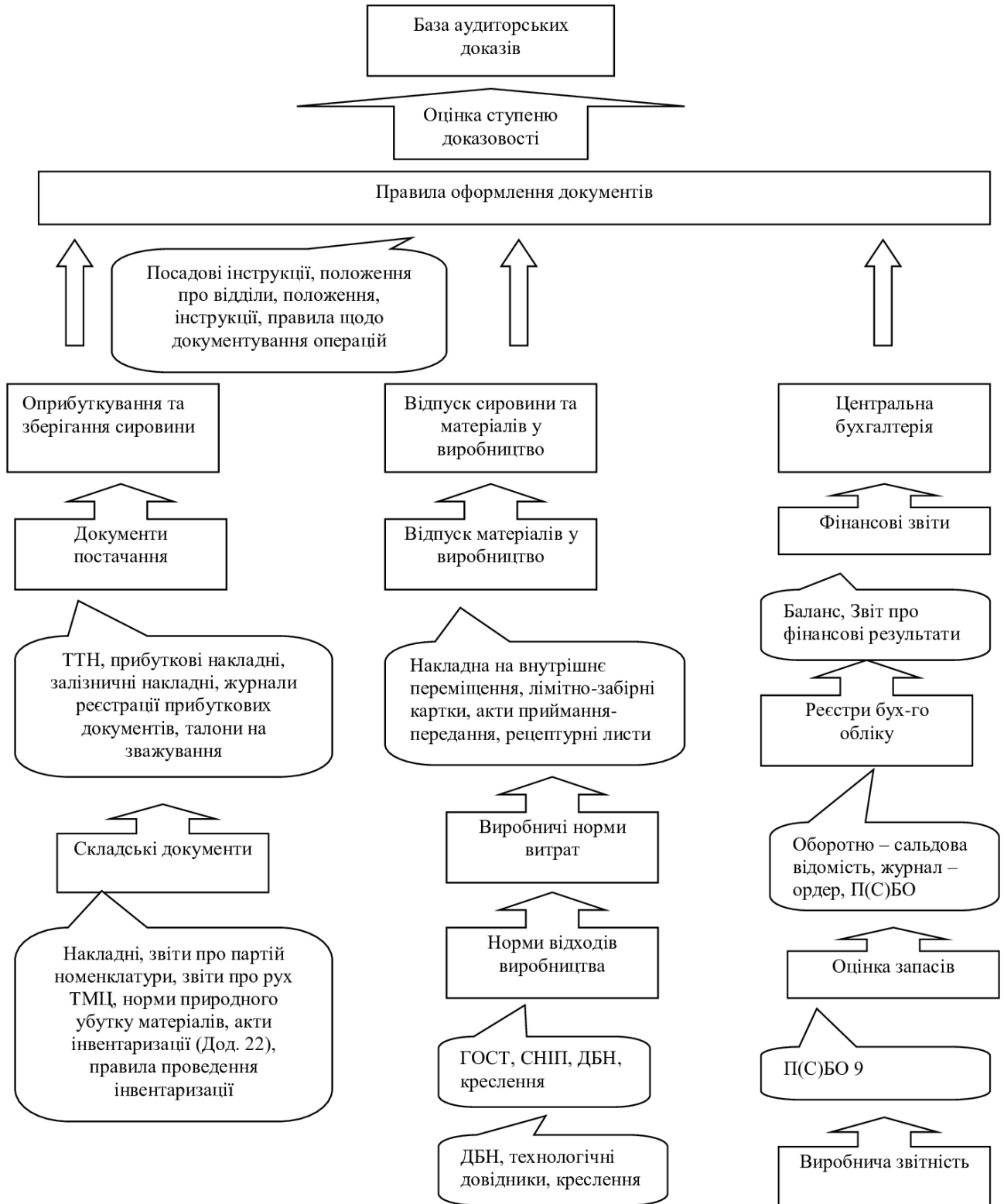


Рис. 2.9 Інформаційна база аудиторських доказів

З іншого боку, розуміння щодо відображення облікових процесів списання запасів у виробництво аудитор може отримати з облікової політики підприємства. Господарські процеси щодо списання матеріалів у виробництво відображаються накладними на внутрішнє переміщення запасів, лімітно-забірними картами, актами приймання-передачі. Перевіряється правильність визначення норм витрат сировини та матеріалів відповідно до положень ДБН, технологічних довідників, результатів лабораторних досліджень матеріалів. Для визначення правильності та застосування норм списання відходів виробництва використовуються відповідні ГОСТ, ДБН, креслення.

Наступним кроком після проведення комплексу процедур щодо перевірки складського обліку, відповідності фактичних залишків запасів обліковим даним та оформлення списання запасів у виробництво обліків аудитору слід отримати розуміння щодо повноти відображення первинних даних про матеріальні витрати у виробничій звітності підприємства – у звітах про виготовлення продукції, матеріальних звітах, а також стандартних регістрах обліку: журналах проведень, оборотно-сальдовій відомості, журналі-ордері, балансі, звіті про фінансові результати.

Особливу увагу слід приділити правильності визначення первісної вартості запасів і застосовуваних облікових оцінок відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [7]. Процес збору інформації, на якій ґрунтуються аудиторські докази та звітність, здійснюється шляхом проведення певних аудиторських процедур.

На основі проведеного аналізу визначення терміну «аудиторські процедури» дозволяє стверджувати, що більшість зарубіжних та вітчизняних науковців розкривають цей термін через певну регламентовану сукупність або послідовність дій для отримання аудиторських доказів.

Оскільки будь-яка послідовність дій являє собою комплекс цілеспрямованих методичних прийомів, з практичної точки зору, для більш детального розгляду та дослідження питання застосування аудиторських

процедур необхідно проаналізувати підходи до визначення безпосередньо поняття «методика аудиту» (Табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Визначення терміну «методика» в науковій літературі

№ з.п.	Зміст визначення	Джерело визначення
1	2	3
1.	Застосування сукупності способів і прийомів що дозволяють провести аудит системно, у найбільш доцільній послідовності.	[7]
2	Сукупність аудиторських процедур, направлених на вивчення об'єкту аудиту.	[8]
3.	Послідовність і порядок застосування окремих методів аудиторської перевірки і її організації з метою встановлення об'єктивної істини відносно аудированої інформації й доведення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів фінансової звітності й аудита.	[4]
4.	Сукупність методів навчання будь-чому, практичного виконання будь-чого.	[38]
5.	Сукупність методів, прийомів доцільного проведення будь-якої роботи.	[16]
6.	Сукупність методів, прийомів (способів) проведення будь-якої роботи.	[13]
7.	Опис конкретних прийомів, способів, техніки виконання.	[5]
8.	Конкретний план дій, на основі методу, створення інструкції, чіткого алгоритму.	[9]

Наведені вище визначення свідчать, що найбільш поширеним підходом до визначення «методики» є розкриття її через «сукупність методів, прийомів та процедур».

О.Ю. Редько наводить наступний перелік методів, що застосовуються в аудиторській практиці, розділяючи його на дві групи – загальнонаукові методи та спеціальні методи, до яких відносяться:

1) загальнонаукові: дедукція, індукція, аналіз, синтез, абстракція, конкретизація, моделювання, спостереження, аналогія, формалізація.

2) спеціальні: інвентаризація, контрольні заміри, тестування вибіркоче спостереження, верифікація, колація, узагальнення (Рис.2.3.3).



Рис. 2.10 Методи аудиту [30].

Для більш детального розгляду процес аудиту матеріальних витрат можна спрощено відобразити на основі розділу процесу виробництва на п'ять основних етапів згідно схеми структури виробництва та представити наступний алгоритм застосування загальнонаукових та спеціальних методів отримання аудиторських доказів при аудиті матеріальних витрат на підприємствах з виробництва залізобетонних конструкцій (Табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Алгоритм застосування методів аудиту

№ з.п.	Господарська операція	Назва методу	Приклад застосування
1	2	3	4
1.	Зважування/ обмірювання/ дозування	Моделювання	Моделювання процесу визначення об'єму керамзиту, що надійшов на склад, виходячи з його насипної щільності та ваги
		Спостереження	Спостереження за процесом передання сировини у виробництво та застосовуваним технологіям визначення кількості сировини
		Формалізація	Побудова формул визначення кількості сировини та матеріалів що передаються у виробництво у випадках переходу одиниць вимірювання (надходження за обсягом – передання у виробництво за вагою)
		Контрольні Заміри	Контрольний замір ваги арматури одного виду, що надійшла у партії (декілька видів арматури одночасно)
		Вибіркове спостереження	Побудова вибірки для визначення правильності зняття даних з вимірювальних пристроїв, за допомогою яких визначається кількість сировини та матеріалів
		Верифікація	Визначення відповідності процесу зважування/обмірювання/дозування відповідним регламентам та стандартам

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4
2.	Оформлення документації та звітності на внутрішнє переміщення	Індукція	При складанні одного комерційного акту про розбіжність кількості сировини за документацією постачальника та даними вагової свідчить, що такі акти мають бути складені і на інші партії від такого постачальника
		Дедукція	На основі вивчення залізничних рахунків можна визначити кількість сировини та матеріалів, що надійшли на підприємство залізничним транспортом
		Аналіз	Розподіл загального обсягу матеріалів одного виду, що надійшли за видом транспорту постачання
		Синтез	Визначення загального обсягу надходження матеріалів за період шляхом визначення добутку обсягу виробленої продукції на норми витрат матеріалів з врахуванням залишків на початок та кінець періоду
		Конкретизація	Вивчення умов постачання матеріалів від альтернативних постачальників
		Формалізація	Побудова формул, за допомогою яких можна перевірити певні показники звітності
		Вибіркове спостереження	Побудова вибірки для відбору документів на передання сировини на виробництво партії товарного бетону для зіставлення їх з талонами на відвантаження таких партій
		Верифікація	Підтвердження даних звітів первинною документацією
		Колація	Визначення відповідності кількості переданої у виробництво сировини замовленням на неї та кількості виробленої продукції
3.	Розробка технологічних карт	Аналогія	Зіставлення технологічних карт з картами на аналогічні види продукції, що застосовувались у минулому.
		Формалізація	Визначення правильності розрахунку собівартості виробів за технологічними картами та фактичною собівартістю

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4
		Тестування	Опитування персоналу щодо частоти та особливостей змін у технологічних процесах
		Колація	Визначення відповідності затверджених у технологічних картах норм витрат матеріалів фактично застосовуваним нормам, фактичним витратам матеріалів на одиницю продукції
		Спостереження	Порівняння кількості переданих у виробництво матеріалів кількості відходів виробництва за певний період
4.	Підготовка сировини та матеріалів	Тестування	Опитування персоналу щодо відповідності процесу підготовки сировини регламентуючій такий процес документації
		Вибіркове спостереження	Побудова вибірки на основі кількості операцій з переробки сировини, витрати на переробку якої є найбільшими

Узагальнюючи результати дослідження праць вітчизняних та зарубіжних вчених [7; 8; 13; 30; 49], можна запропонувати екстраполяцію зазначених вище методів, при проведенні аудиту матеріальних витрат, на наступні типові аудиторські процедури:

1) Перерахунок документів клієнта (арифметична перевірка) – процедура, при якій перевіряється точність незалежних підрахунків, обчислень та інших арифметичних дій. Даний тип перевірки, найчастіше, застосовується вибірково. При аудиті матеріальних витрат перераховують документи на отримання матеріалів від постачальників, а саме: звіряють дані прибуткових накладних з товарно-транспортними накладними, талонами на зважування, матеріальними звітами про надходження ресурсів, звіряють талони на відвантаження продукції, товарно-транспортні накладні з даними звітів про обсяги виробленої продукції за період.

2) Експертна перевірка, яка дозволяє підтвердити справжність документів. Перевіряється справжність підписів посадових осіб, відсутність дописок тексту, букв, закреслення, відповідність складання документів дат відображення в них операцій. Застосовується для виявлення тотожності підписів на дорученнях на одержання товарно-матеріальних цінностей та видаткових або прибуткових накладних. Визначається справжність підписів на матеріальних звітах, лімітно-забірних картах, наряд-замовленнях.

Експертна перевірка застосовується при визначенні правильності формування даних про матеріальні витрати, що формуються у звітах автоматизованих систем управління технологічними процесами (АСУ ТП). Перевіряється відповідність логіки програмного забезпечення сутності технологічних процесів, вчасність зняття даних, їх повнота та точність вимірювання витрат матеріалів при їх відпуску у виробництво.

Щодо визначення або підтвердження норм списання сировини та матеріалів, які на підприємстві визначаються лабораторією, – зразки готової продукції або сировини, що надходить, можуть бути відправлені в дослідні інститути відповідного профілю.

Так, наприклад, норму списання цементу на виробництво одного м. куб. бетону визначають шляхом пресування заформованих зразків застиглому бетону. Від точності показників тиску пресу напряму залежить норма списання цементу, яка може суттєво коливатись в залежності від якості цементу та його марки. На основі даних, знятих з датчиків пресу, розробляються та коригуються рецептурні норми витрат цементу. Для перевірки правильності таких норм зразки можна перевірити одночасно в будь-якій іншій організації або дослідному інституті, який має випробувальних прес з необхідною точністю вимірювання.

3) Інвентаризація – перевірка ТМЦ шляхом перерахунку, обмірювання, зважування та огляду. Ця процедура дозволяє отримати точну інформацію про наявність, орієнтовну вартість і стан майна економічного суб'єкта. Дані

наявності господарських коштів заносяться в інвентаризаційні описи та звіряльні відомості, які з метою встановлення нестач або надлишків зводяться з даними бухгалтерського обліку.

За результатами досліджень виявлено, що аудитор (аудиторська фірма) до початку інвентаризації повинен з'ясувати деякі питання:

- частота інвентаризацій майна і фінансових зобов'язань;
- за раніше проведеної інвентаризації перевірити бухгалтерську документацію;
- ознайомитися з номенклатурою товарно-матеріальних цінностей;
- виявити дорогі товарно-матеріальних цінностей;
- проаналізувати систему внутрішнього контролю і систему обліку товарно-матеріальних цінностей.

Аудитор (аудиторська фірма) може спостерігати за процесом інвентаризації. При цьому він зобов'язаний:

- для перевірки надійності засобів контролю взяти участь у контрольних вимірах (перерахунок, зважування);
- вивчити чи є застарілі товарно-матеріальних цінностей;
- з'ясувати, чи є товарні запаси третіх осіб, і чи враховуються вони в позабалансових рахунках бухгалтерського обліку і в складському обліку;
- з'ясувати реальність дебіторської і кредиторської заборгованості.

Приймаючи до уваги наведені вище аспекти, слід звернути увагу, що для проведення інвентаризації сировини та матеріалів на складах та у підзвітних осіб підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій характерний великий розмір ймовірної похибки. Так, склади інертних матеріалів (пісок, щебінь), що зберігаються на відкритих складах, інвентаризують шляхом геодезичного обміру, тобто формуються насипи правильної форми, обмірюються та перераховуються через насипну щільність матеріалу.

Проте цей перелік слід доповнити тим, що при інвентаризації керамзиту потрібно враховувати, що він надходить від постачальників за об'ємом, а

списується у виробництво за масою. Таким чином, при застосуванні методів геодезичного обміру, слід звернути увагу на щільність керамзиту, що залежить від рівня вологості оточуючого середовища.

Також, при інвентаризації залишків хімічних домішок слід звернути увагу, що загальна кількість складається не тільки з домішки, що знаходиться в резервуарі зберігання, а також з кількості, що знаходиться в трубопроводі, через який вона подається на виробничі лінії. Довжина трубопроводів може сягати більше кількох сотень метрів. Також слід зазначити, що для вимірювання кількості домішок на складі необхідно правильно визначити її виробничу концентрацію.

Ще одним прикладом може служити те, що при інвентаризації залишків цементу в силосах, які утворюють собою склад цементу, увагу слід звернути на те, що при завантаженні цементу в силос формується нерівномірний насипний конус, а при вивантаженні його з силосу утворюється воронка, через що при вимірюванні кількості цементу в силосі необхідно брати до розрахунку не тільки його рівень, а й об'єм конусу.

4) Перевірка дотримання правил обліку господарських операцій – процедура, що дозволяє аудиторам (аудиторських фірм) контролювати облікові роботи, виконувані бухгалтерією. При перевірці визначається дотримання правил обліку матеріальних витрат, визначених обліковою політикою підприємства, документів, що визначають норми витрат матеріалів на одиницю виробленої продукції, методика оцінки вартості запасів, що надходять у виробництво, розмежування прав доступу та відповідальності при зборі та систематизації облікових даних про витрати, та інших внутрішніх та зовнішніх норм і правил щодо обліку матеріальних витрат.

Важливим моментом є те, що отримана інформація при проведенні даної процедури достовірна, якщо вона отримана в момент дослідження цих операцій.

5) Підтвердження – аудиторська фірма (аудитор) отримує підтвердження в письмовій формі від незалежної третьої сторони про реальність рахунків дебіторської і кредиторської заборгованостей, залишків на рахунках. Запит на підтвердження готується від імені керівництва у вигляді документа на адресу незалежної сторони з вимогою надати необхідну інформацію аудиторській організації. Також, за необхідністю аудиторська організація може безпосередньо зв'язатися з третьою стороною.

Проте, якщо інформація, отримана від третьої сторони, і інформація, що міститься в облікових записах, розходяться, потрібно зробити додаткові процедури для з'ясування причини.

Аналіз аудиторської практики свідчить, що для підтвердження даних про матеріальні витрати, як правило, застосовуються запити до служб та контрагентів, облікові дані щодо операцій яких напряму або диференційно залежать від показників, що перевіряються. Наприклад, для товарних бетонів, кількість списаних у виробництво матеріалів повинно бути не більше, ніж кількість продукції, відвантаженої постачальниками, помножена на норми витрат матеріалів на одиницю продукції.

Так, наприклад, кількість отриманої залізничним транспортом сировини можна перевірити шляхом формування запиту на станцію залізничного сполучення.

Звірка даних про витрати енергоносіїв може здійснюватись шляхом формування запитів до установ, що займаються постачанням або транзитом електроенергії або газу.

б) Спостереження – ефективна процедура для оцінки системи внутрішнього контролю. Спостереження може бути застосовано для оцінки ризиків, пов'язаних з середовищем внутрішнього контролю підприємства: методики проведення інвентаризацій, відображення результатів інвентаризацій в обліку, розмежування повноважень та відповідальності працівників, що впливають на формування інформації про витрати, додержання схеми

внутрішнього документообігу на підприємстві. Вивчаються процеси, виконувані іншими особами (спостереження за перерахунком матеріальних запасів, здійснюваним аудиторською фірмою): аудитор перевіряє деякі первинні документи, правильне відображення відповідних господарських операцій в бухгалтерському обліку. Дозволяє вивчити нетипові ситуації, відображені в документах клієнта.

7) Перевірка документів – аудитор повинен переконатися в реальності певного документа. Обирається певний запис бухгалтерського обліку та відстежується відображення операції до первинного документа, що підтверджує реальність її (операції) виконання. Також вивчаються результати даної операції та її вплив на кінцевий фінансовий результат.

Узагальнюючи існуючі підходи до трактування цієї процедури, на практиці вона застосовується до документів, що спрямовані на консолідацію та систематизацію облікових даних. Так, наприклад, дані про витрати палива та енергії, що містяться в звіті за певний період, порівнюються з даними, що надаються окремими підрозділами виробництва, порівнюються з встановленими технологічними нормативами, проводиться інвентаризація залишків, відповідність прибутковим документам, порівнюється взаємозв'язок динаміки зміни показників таких витрат зі зміною обсягів виробництва.

8) Усне опитування керівництва та персоналу економічного суб'єкта і незалежної третьої сторони – може проводитися на всіх етапах аудиторської перевірки, доповнює будь-які інші процедури. Заздалегідь можуть бути приготовані бланки з переліком питань в цілях фіксування відповідей опитуваних.

Встановлено, що результати усного опитування записуються у вигляді короткого конспекту або протоколу, із зазначенням даних (прізвище, ім'я, по батькові) аудитора, що проводив опитування. Все це долучається до інших робочих документів аудиторської перевірки. Усне опитування може надати лише непрямі докази наявності підвищеного ризику суттєвого викривлення

облікових даних про матеріальні витрати, але може ініціювати додаткове проведення процедур по суті.

9) Сканування застосовують за конкретним напрямком для вивчення нетипових операцій у документації, що підлягає аудіюванню особи. Наприклад, сканування кредитових записів рахунків витрат та підтвердження їх даними первинних документів. Сканування застосовується для отримання аудиторських доказів при ймовірності зміни змісту документу або його вилученні персоналом, що може бути зацікавленим у шахрайстві та викривленні даних обліку.

10) Аналітичні процедури – це дослідження облікової інформації з відображення у бухгалтерському обліку господарських операцій, під час якого було допущено порушення правил та стандартів, шляхом проведення їх оцінки та аналізу. Аналітичні процедури виконуються протягом всього етапу аудиторської перевірки, що підвищує її якість і скорочує витрати праці. Їх можна поєднувати з іншими процедурами на етапі дослідження.

За результатами досліджень можна стверджувати, що до типових видів аналітичних процедур в аудиті матеріальних витрат належать:

- порівняння показників питомої ваги матеріальних витрат з середньогалузевими даними;
- порівняння фактичних показників витрат з нормативними та аналіз причини їх змін;
- зіставлення змін декількох елементів витрат та встановлення їх взаємозв'язку;
- порівняння фактичних даних про матеріальні витрати звітного періоду з показниками попереднього періоду;
- порівняння фактичних даних про витрати з прогнозованими, визначеними аудитором.

Слід відзначити, що достатня впевненість у результатах проведених аналітичних процедур залежить від:

- суттєвості аналізованих статей звітності;
- інших процедур, спрямованих на ці ж цілі;
- величин відхилень показників, які використовуються при виконанні аналітичних процедур;
- застосування не бухгалтерських даних.

Аналітичні процедури дозволяють поліпшити якість проведеної аудиторської перевірки:

- на етапі планування аудиту – сприяють розумінню діяльності клієнта аудиту, більш точному визначенню аудиторського ризику;
- на етапі проведення перевірки – аналітичні процедури використовуються аудитором для виявлення й дослідження незвичайних відхилень показників бухгалтерської звітності;
- в процесі завершення аудиту – аналітичні процедури застосовують для остаточної перевірки наявності у звітності спотворень або проблем, у результаті чого визначаються ділянки, що потребують додаткових аудиторських процедур.

Наприклад, для проведення перевірки кількості цементу як одного з характерних видів матеріальних витрат на підприємствах з виробництва залізобетонних конструкцій, можна запропонувати алгоритм, в основі якого полягає аналіз складових умовної формули:

$$Y_1 + Y_2 - (C \times X \times Z \times J) = Y_3, \text{ де:} \quad (2.1)$$

Y_1 – залишки на початок періоду;

Y_2 – надходження за період;

C – обсяг продукції, виробленої за період;

X – норма витрат на одиницю продукції;

Z – норма природного убутку при транспортуванні та зберіганні;

J – норма виробничих втрат;

Y_3 – залишки на кінець періоду.

Для дослідження кожного з вище зазначених показників необхідно перевірити наявність та правильність оформлення наступних документів:

- 1) Залишки цементу на початок періоду:
 - акт інвентаризації;
 - дебетовий залишок по рахунку 201 на початок періоду;
 - Книга головна;
 - матеріальний звіт особи, відповідальної за зберігання та використання цементу;
 - виробничі звіти автоматизованої системи управління технологічними процесами;
 - початкове сальдо по рахунку 201.
- 2) Надходження цементу за період:
 - товарно-транспортні накладні;
 - прибуткові накладні;
 - залізничні накладні;
 - рахунки залізниці;
 - прибутковий ордер;
 - книга зважування;
 - відомість 2-М «Облік запасів, що надійшли»;
 - комерційний акт розходжень кількості/якості матеріалів;
 - договір поставки (норми відхилення ваги партії);
 - журнал обліку вантажів, що надійшли;
 - журнал-ордер по рахунку 201 в кореспонденції з рахунком 631;
 - картка обліку матеріалів.
- 3) Обсяг продукції, виробленої за період:
 - книга головна;
 - акт приймання продукції ВТК;

- накладні на передання продукції на склад;
- журнал-ордер по рахунку 23, 26;
- виробничий звіт підрозділу;
- калькуляція;
- звіт про обсяги виробленої продукції автоматизованої системи управління технологічними процесами.

4) Норма витрат цементу на одиницю продукції:

- виробничий звіт та довідник автоматизованої системи управління технологічними процесами;
- виробничі норми витрат цементу;
- рецептурні листи;
- журнал коригувань рецептурних листів;
- калькуляція;
- паспорт якості цементу;
- журнал проведення випробувань зразків готової продукції;
- документація щодо проведення перевірок та стандартизації випробувального обладнання; паспорт лабораторії;
- положення щодо регламенту визначення посадових осіб, відповідальних за розробку, коригування та контроль за дотриманням норм витрат сировини та матеріалів.

5) Норма природного убитку цементу при транспортуванні та зберіганні, норма виробничих втрат цементу:

- СНП, ГОСТ, ДСТУ;
- Наказ або положення щодо розробки та затвердження виробничих норм природного убитку при транспортуванні та зберіганні, норм виробничих втрат.

б) Залишки цементу на кінець періоду:

- акт інвентаризації;

- проведення повторної інвентаризації;
- залишок по рахунку 201 на кінець періоду;
- Книга головна;
- матеріальний звіт особи, відповідальної за зберігання та використання цементу;
- виробничі звіти автоматизованої системи управління технологічними процесами; лімітно-забірні карти;
- інструкції та положення щодо визначення методики інвентаризації цементу та комісії для проведення інвентаризації.

Дослідивши діючу практику, слід зазначити, що на методику проведення аудиторських процедур може суттєво впливати застосування інформаційних технологій.

Аналіз праць вітчизняних та зарубіжних науковців [2; 22; 25; 37] показав, що питання застосування автоматизованих систем обліку та обробки інформації є одним з найактуальніших на сьогоднішній день, але через достатньо невеликий досвід практичного застосування таких систем у вітчизняній практиці бухгалтерського обліку і аудиту та відсутність достатньої теоретико-методичної бази, особливо в аспекті галузевої специфіки виробництва залізобетонних виробів, це питання потребує додаткового дослідження.

Більшість вчених відзначають, що організаційна структура підприємства певним чином впливає на спосіб реєстрації та подальшого групування даних, а також на процедури і методи внутрішнього контролю. Інформаційні технології відзначаються рядом особливостей, які необхідно мати на увазі при дослідженні умов і засобів контролю. У роботах вітчизняних та зарубіжних вчених визначено ряд відмінностей комп'ютерної обробки даних від неавтоматизованої.

На більшості підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій використовуються автоматизовані технологічні лінії під управлінням АСУ ТП.

АСУ ТП – це сукупність програмного забезпечення та технічних засобів, призначенням якої є автоматизація керування технологічним устаткуванням на підприємствах. АСУ ТП повинна мати зв'язок з АСУ П (автоматизованою системою управління підприємством). АСУ ТП – це, як правило, комплексне рішення, яке забезпечило автоматизацію основних технологічних операцій в цілому на виробництві або на окремій ділянці. Термін "автоматизований" передбачає участь людини в деяких операціях. Людина зберігає контроль над процесом. Окремі операції складні для автоматизації настільки, що її введення вважається недоцільним.

Встановлено, що АСУ ТП складається з окремих систем автоматичного управління (САУ) і автоматизованих пристроїв, пов'язаних в єдиний комплекс. АСУ ТП складається з однієї або декількох систем операторського управління технологічним процесом у вигляді одного або декількох пультів управління, засобів, які обробляють і архівують інформацію про перебіг процесу, а також типових елементів автоматики: контролерів, виконавчих пристроїв, датчиків. Між усіма цими підсистемами прокладена промислова мережа, яка забезпечує інформаційний зв'язок.

Так, процес виробництва залізобетону можливо спрощено розділити на такі етапи: виготовлення бетонної суміші, виготовлення арматурних каркасів, формування залізобетонних виробів та пропарювання виробів (Рис. 2.11).

Рівень застосування автоматизованих систем обробки інформації на досліджуваних нами підприємствах є наступним:

- 1) виготовлення бетону – 100 %, з них під управлінням АСУ ТП 70 %;
- 2) виготовлення арматурних каркасів – 65 %, з них під управлінням АСУ ТП 50 %;
- 3) формування залізобетонних виробів 15 %, з них під управлінням АСУ ТП 80 %;
- 4) пропарювання виробів 20 % з них під управлінням АСУ ТП 30 %.

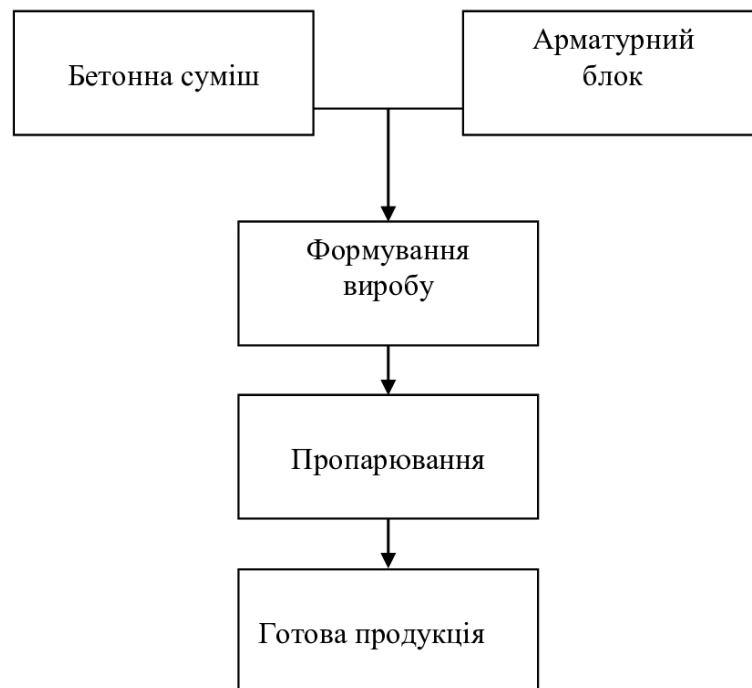


Рис. 2.11 Етапи процесу виробництва залізобетону

Розглядаючи роботу програми, визначено, що АСУ ТП формують звіти про кількість здійснених операцій та витрати матеріалів на операції. Таким чином звіти про такі операції несуть інформацію про обсяги виробленої продукції (напівфабрикатів) за певний період часу та кількість витраченої сировини та матеріалів.

Програми, які використовуються АСУ ТП досліджуваних підприємств, як правило, розробляються постачальниками обладнання самостійно і тому можуть відрізнятися одна від одної функціональними можливостями, мовою програмування, формою та методикою побудови звітів.

Як було зазначено вище, на більшості підприємств під управлінням АСУ ТП знаходиться процес вироблення бетонної суміші на бетонозмішувальних вузлах як для виробництва залізобетону, так і для реалізації у вигляді готової продукції. Цей технологічний процес є найбільш матеріаломістким, тому систему автоматизованого обліку на цьому етапі слід розглянути більш детально.

Питання використання роботи АСУ ТП при виробництві залізобетонних виробів, взаємодія таких систем з бухгалтерськими програмами та їх вплив на систему обліку витрат мало відображено в науковій літературі.

Для отримання розуміння щодо особливостей впливу використання автоматизованих систем обліку та звітності на планування та методику аудиту матеріальних витрат, доцільно розглянути процес виробництва товарного бетону та розчинів, якому, як було зазначено вище, притаманний найбільший ступень застосування автоматизованих систем управління технологією виробництва на вітчизняних підприємствах, в аспекті відображення інформації про господарські операції, що виникає під час його здійснення та відображенні цієї інформації у регістрах бухгалтерського обліку.

На схемі (Рис. 2.12) відображено одинадцять етапів обміну інформацією між автоматизованими робочими місцями (АРМ), під час яких відбувається утворення інформації про матеріальні витрати на виготовлення товарних бетонів та розчинів на досліджених підприємствах.

В аспекті оцінки впливу використання АРМ на методику аудиту доцільно більш детально та оперативно розглянути кожен з етапів окремо:

1) відвантаження сировини та матеріалів на склад підприємства - виробника. Як правило, приймання сировини та матеріалів здійснюється через автомобільні або залізничні ваги. Вантажі супроводжуються відповідними товарно-транспортними накладними (ТТН) або залізничними накладними. Оператор зважування вносить дані ТТН до комп'ютерної системи і одночасно перевіряє вагу матеріалів. Вага матеріалів може вноситись з ТТН, а може бути отримана з показань ваг автоматично, в залежності від правил та налаштувань системи прийняття вантажів та домовленостей з постачальниками;

2) наприкінці певного періоду (як правило, місяць) постачальник надсилає підприємству-отримувачу видаткову накладну, яка містить сумарну інформацію про кількість, ціну та вартість матеріалів, відвантажених за всіма товарно-транспортними накладними за цей період;

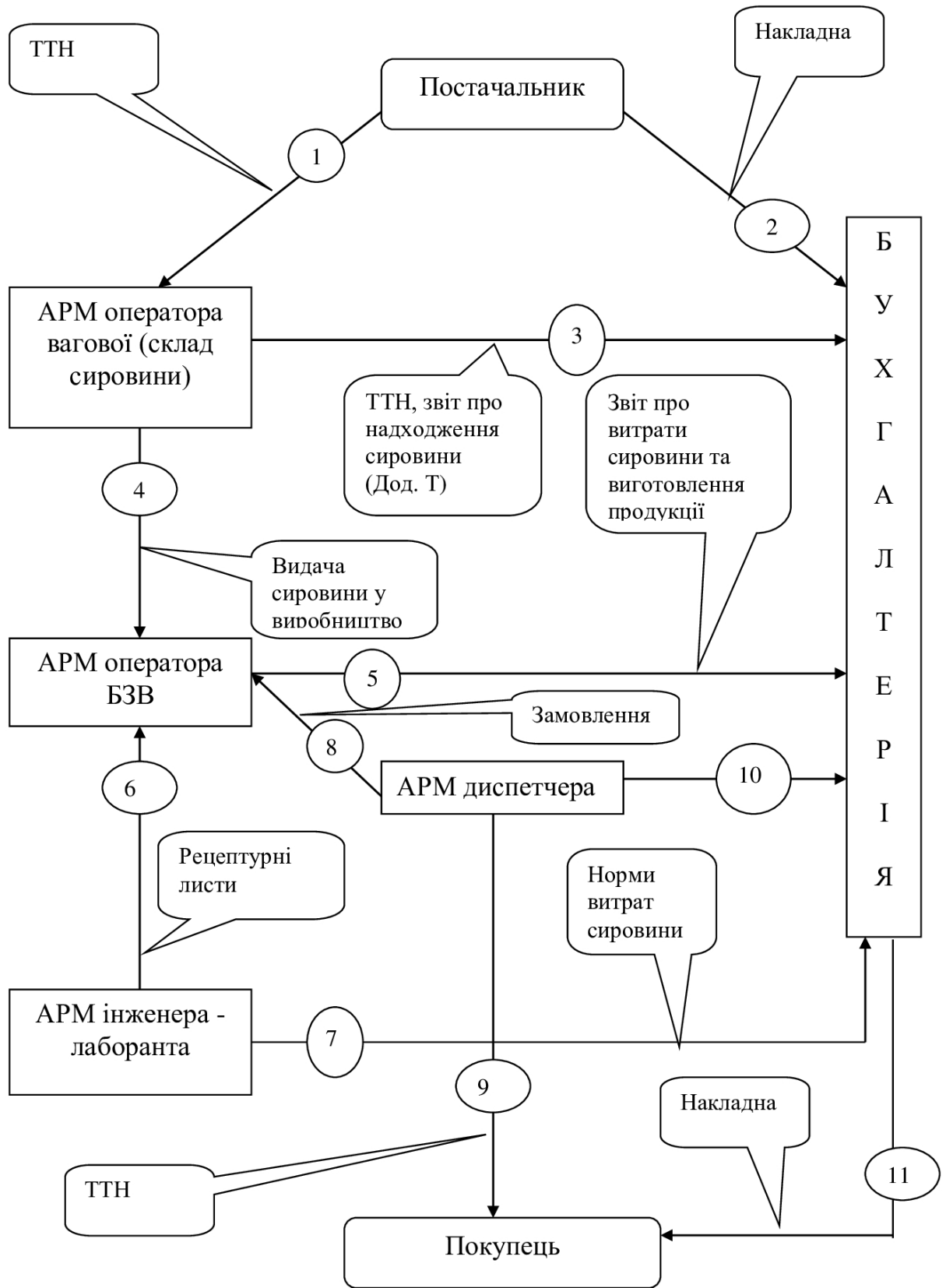


Рис. 2.12 Обмін інформацією між АРМ (виробництво бетонів та розчинів)

3) інформація про сировину та матеріали, отримані на етапі «1», відправляється до бухгалтерської облікової програми, у нашому випадку – «БАС: Бухгалтерія», у вигляді реєстрів ГТН, загальна кількість сировини та матеріалів порівнюється з видатковою накладною постачальника (в ручному або автоматичному режимі);

4) відповідно до особливостей технології виготовлення бетонів, описаної у пункті 1.3, облік сировини, що подається зі складу до БЗВ, ведеться не на складі, а безпосередньо програмами АСУ ТП. При виробництві бетонів (як правило, один виробничий цикл складає вироблення та вивантаження бетону об'ємом 1 м. куб.) здійснюються такі операції:

- 4.1) набір визначеної рецептурою кількості (ваги) сировини в дозатори;
- 4.2) вивантаження сировини у бетонозмішувач;
- 4.3) змішування;
- 4.4) вивантаження бетону в автобетонозмішувач (Рис. 2.13).

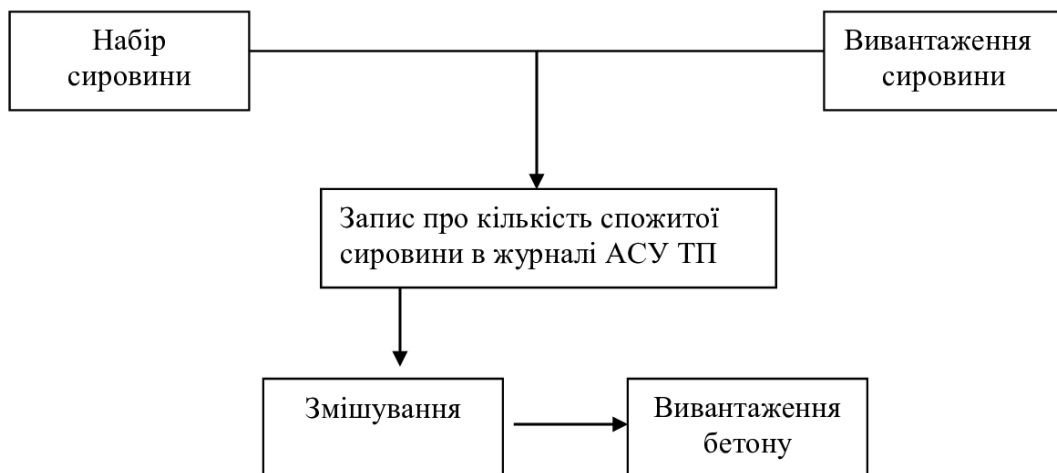


Рис. 2.13. Формування інформації про витрати при виробництві бетонів

Таким чином, при зважуванні дозаторів до і після вивантаження, утворюється інформація про кількість (вагу) сировини, яка була використана

при виготовленні одного м. куб. бетону, відображується та зберігається в програмному комплексі АСУ ТП, який являє собою АРМ оператора БЗВ.

1) при проходженні заданого періоду часу програма АСУ ТП експортує дані про кількість відвантажених матеріалів та відповідно обсяги виробленої продукції до програми «БАС: Бухгалтерія» у вигляді виробничих звітів;

2) з АРМ інженера-лаборанта вводиться інформація про рецептуру бетонів (отримана на основі випробувань сировини, технологічних карт) та експортується до АРМ оператора БЗВ. Таким чином, здійснюється коригування кількості сировини, необхідної для виготовлення бетонів різних марок;

3) інженером-лаборантом також розробляються планові норми списання матеріалів, які несуть таку ж за формою та змістом інформацію, як і рецептура, але розробляються на більш тривалий період часу та можуть відрізнитись від рецептури на 3-5 відсотків. Норми списання експортуються до програми – «БАС: Бухгалтерія» та використовуються для аналізу відхилень фактичної кількості сировини використаної на виробництво від планових її показників;

4) на основі даних про замовлення продукції, отриманих з відділу збуту, на АРМ диспетчера створюються замовлення на відвантаження бетонів, які експортуються до АРМ оператора БЗВ. На основі цього замовлення оператор БЗВ обирає автобетонозмішувач, який став на завантаження та дає команду АСУ ТП на початок циклу виготовлення – відвантаження бетонної суміші;

5) після завантаження автобетонозмішувача на АРМ диспетчера створюється ТТН, яка надається перевізнику;

6) при проходженні заданого періоду часу реєстри ТТН експортуються у програму «БАС: Бухгалтерія»;

7) при завершенні визначеного періоду (як правило, місяць) всі відвантаження продукції за ТТН консолідується у видаткову накладну.

Як відомо з досвіду діяльності підприємств, така схема відображує створення та обмін інформацією про витрати сировини та обсяг виготовленої продукції на підприємствах, де розглянутий технологічний процес здійснюється з максимальним ступенем використання електронних носіїв

інформації. Значна частина досліджуваних підприємств здійснює обмін даними на паперових носіях на таких етапах:

1) дані про кількість сировини, що утворюються при зважуванні, передаються не в електронному вигляді, а в паперовому. В такому випадку дані про розбіжності кількості сировини, зазначені у ТТН, та кількості, визначеної при зважуванні, потрапляють до програми «БАС: Бухгалтерія» за певний період часу (тиждень – місяць), що зменшує оперативність обліку та ускладнює процедури внутрішнього контролю;

2) виробничі звіти, що формуються програмним комплексом АСУ ТП, можуть формуватись окремо та потрапляти до бухгалтерії на паперових носіях, а потім вноситись до основної бухгалтерської програми. Така організація обліку сировини підвищує можливість помилок, потребує поточного контролю, ускладнює та збільшує обсяг аудиторських процедур, необхідних для її перевірки;

3) подання інформації щодо змін у рецептурі бетону з лабораторії до операторів БЗВ. Така система подання даних може призводити до перевитрат сировини або зниження якості продукції.

Таким чином, застосування паперових носіїв інформації на вищеперелічених етапах зменшує оперативність подання облікової інформації, збільшує ймовірність помилок при перенесенні даних з паперових носіїв до програми «1С: Бухгалтерія», потребує витрат на поточний контроль, ускладнює та збільшує обсяг необхідних аудиторських процедур для отримання розуміння щодо величини внутрішнього аудиторського ризику, а також може спричинити прямі перевитрати сировини або зниження якості продукції через недотримання технологічних умов.

Аналіз роботи програми «БАС: Бухгалтерія» налаштування зв'язків обміну обліковими даними між АРМ та методики формування звітів виробництва програмним комплексом АСУ ТП, зайнятими в процесі виробництва бетонної суміші, вимагає залучення сторонніх експертів. Але такі

дії є необхідними через те, що саме формування первинної інформації здійснюється програмним комплексом АСУ ТП.

Узагальнюючи розгляд схеми, слід зазначити, що для отримання достатнього розуміння щодо ризиків викривлення інформації аудиторю слід зосередити увагу на наступних особливостях системи обліку матеріальних витрат, які спричинені застосуванням комп'ютерних технологій та АСУ ТП:

1) ступінь автоматизації облікових процесів, застосування паперових носіїв інформації на певних ділянках обліку виробничих процесів;

2) рівень оперативності надходження первинної облікової інформації до програми «БАС: Бухгалтерія»: чим менше періоди, за які мають потрапляти дані, тим менше ймовірність їх викривлення для приховування фактів шахрайства;

3) час збереження облікової інформації на електронних носіях – певна частина облікових даних про операції, що здійснюються, може мати граничний термін зберігання та видалятися по мірі заповнення пам'яті апаратного забезпечення новими даними. Таким чином, через відсутність даних здійснення необхідних аудиторських процедур виявляється неможливим;

4) програма «БАС: Бухгалтерія» на більшості досліджуваних підприємств не використовується у вигляді типового рішення та існує у вигляді продукту, доробленого залученими для її впровадження програмістами. Таким чином, в найгірших випадках змінюється логіка програмного продукту, здійснення ним неправильних проведень для певних операцій – для приховування викривлень облікової інформації. Тому для отримання розуміння щодо ризиків, пов'язаних з використанням такого програмного продукту, мають бути залучені сторонні експерти, а також здійснені додаткові процедури контролю та тестування;

5) застосування програмних комплексів АСУ ТП зумовлює залучення сторонніх експертів для дослідження відображення генерованої ними звітності про кількість витраченої сировини та обсяги виробленої продукції. При цьому початковий рівень аудиторського ризику викривлення інформації, що генерується у звітності програмними комплексами АСУ ТП, має бути вищим,

ніж при оцінках системи обліку програм на платформі 1С. Оскільки вони практично не мають типових рішень, розроблюються індивідуально під особливості застосовуваних технологічних процесів (зумовлені особливостями проектування виробничих потужностей) та безпосередньо залежать від плину технологічних процесів;

б) розмежування прав доступу до змін звітності, встановлення норм та рецептур та інших змін облікових даних.

Висновки до розділу 2

За результатами проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Дослідження показали, що нормативно-довідкова база обліку матеріальних витрат аналізованих підприємств використовується не системно, що підвищує ризик суттєвого викривлення облікових даних про матеріальні витрати. На основі ідентифікації частин нормативно-довідкової інформації запропонована критеріальна оцінка потенційних ризиків її несистемного використання, що дозволяє визначити такі ділянки та знизити аудиторський ризик до прийняттого рівня.

2. Складність застосування типових загальнонаукових підходів до проведення аудиторської перевірки матеріальних витрат досліджуваних підприємств зумовила необхідність надання рекомендацій щодо вдосконалення процедурного забезпечення аудиту, яке надало можливість використання запропонованих процедур для більш ефективної ідентифікації ділянок обліку, яким притаманний підвищений рівень аудиторського ризику.

3. Визначено, що специфіка організації та структури виробництва підприємств не дозволяє використовувати прикладні методичні рішення аудиту матеріальних витрат, опрацьовані вітчизняними та зарубіжними науковцями. Це зумовлює необхідність модернізації відомих методичних підходів та їх

адаптації до аудиту матеріальних витрат підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій. Запропонована нами методика й алгоритми дозволяють значно підвищити ефективність аудиту матеріальних витрат та оптимізувати час проведення перевірки.

4. Оскільки цьому виду бізнесу притаманна невелика додана вартість, а необхідний рівень рентабельності досягається за рахунок великих обсягів виробництва, це зумовлює утворення великої кількості облікової інформації, обробка та контроль якої неможливі без застосування автоматизованих систем обліку та контролю і, як наслідок, вимагає збільшення обсягу процедур та модифікації методики аудиту. Запропоновані нами підходи дозволяють значно оптимізувати методику забезпечення доказовості аудиту в умовах застосування автоматизованих систем обробки інформації та визначити основні фактори їх впливу на процедури оцінки ризиків.

РОЗДІЛ 3

ОЦІНКА АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ ЯК ОСНОВА ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ МАТЕРІАЛЬНИХ ВИТРАТ

3.1. Планування як визначальний етап аудиту матеріальних витрат

Вивченню питання планування аудиту приділялась увага як вітчизняними, так і зарубіжними науковцями [4-9; 13; 16; 30; 49; 52], але слід зазначити, що в аспекті планування аудиту матеріальних витрат це питання вимагає подальшого розгляду та практичної адаптації до сучасних умов галузі.

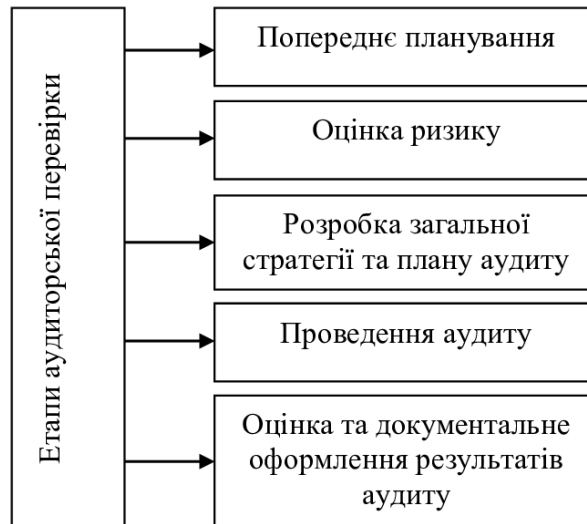


Рис. 3.1. Основні етапи аудиту

Планування є визначним етапом аудиту (Рис. 3.1). Планування аудиту матеріальних витрат на підприємствах з виробництва залізобетонних конструкцій включає розробку стратегії аудиторської перевірки і безпосередньо плану аудиторських процедур з метою зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Ефективне планування забезпечує приділення достатньої уваги тим ділянкам обліку матеріальних витрат, де ризик суттєвого викривлення є найбільшим, з метою його ефективного виконання, а також допомагає належним чином розподілити роботу серед членів команди проекту,

забезпечити нагляд за членами команди за проектом і огляд їх роботи, координувати роботу, виконану аудитором компонентів і експертами.

Згідно з Міжнародними Стандартами Аудиту планування аудиту включає встановлення загальної стратегії аудиту для завдання та розробку плану аудиту [43]. Характер і масштаб робіт по плануванню варіюється в залежності від розміру та складності організаційної структури суб'єкта, особливостей виробничого процесу, асортименту продукції, використовуваних матеріалів, географічного розташування суб'єкта, ефективності системи внутрішнього контролю, минулого досвіду аудитора щодо суб'єкта, а також змін, що відбулися в обставинах, які виникли в ході виконання угоди з аудиту. Згідно з МСА 300 «Планування» наведені наступні вимоги до планування [43] (Рис. 3.2).

За оцінками спеціалістів, процес планування носить безперервний і ітераційний характер. Але при плануванні аудитор повинен взяти до уваги строк виконання певних робіт з планування та аудиторських процедур, які повинні бути завершені до виконання подальших аудиторських процедур по суті (Рис. 3.3).

Наприклад, аудитор повинен запланувати:

- 1) аналітичні процедури, які необхідно виконати в рамках розробки плану та оцінки ризиків суттєвого викривлення облікових даних;
- 2) отримання загального знання нормативно-правової бази, яка застосовується відносно суб'єкта, та про відповідність суб'єкта її вимогам;
- 3) вивчення зовнішніх та внутрішніх факторів, що впливають на процес формування, збору та систематизації даних про матеріальні витрати суб'єкта;
- 4) визначення рівня суттєвості;
- 5) необхідність залучення експертів і виконання інших процедур оцінки ризиків до визначення та оцінки ризиків суттєвих викривлень і виконання подальших аудиторських процедур на рівні тверджень за класами операцій, сальдо рахунків і розкриттям, схильним до цих ризиків.

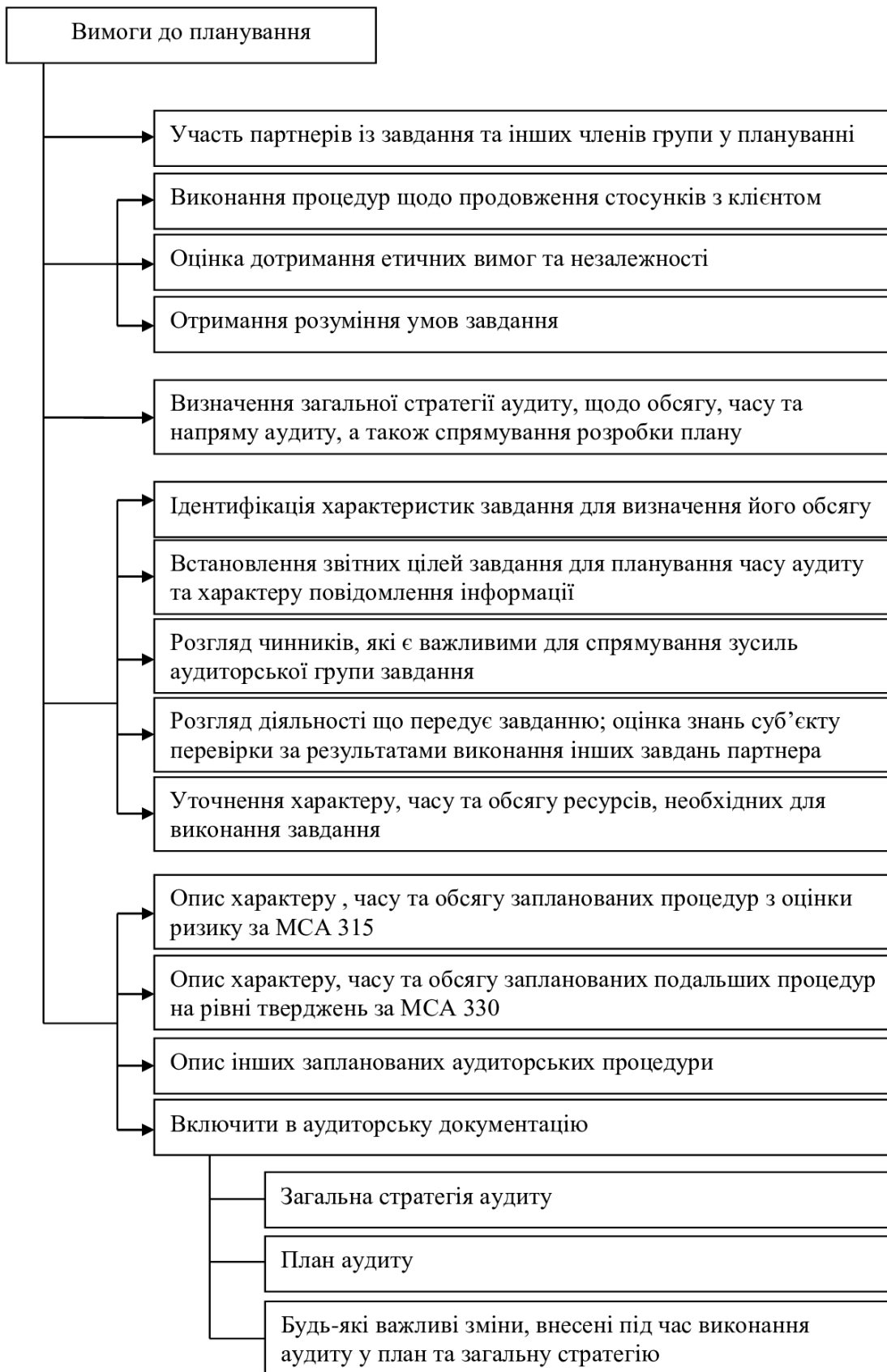


Рис. 3.2. Вимоги до планування

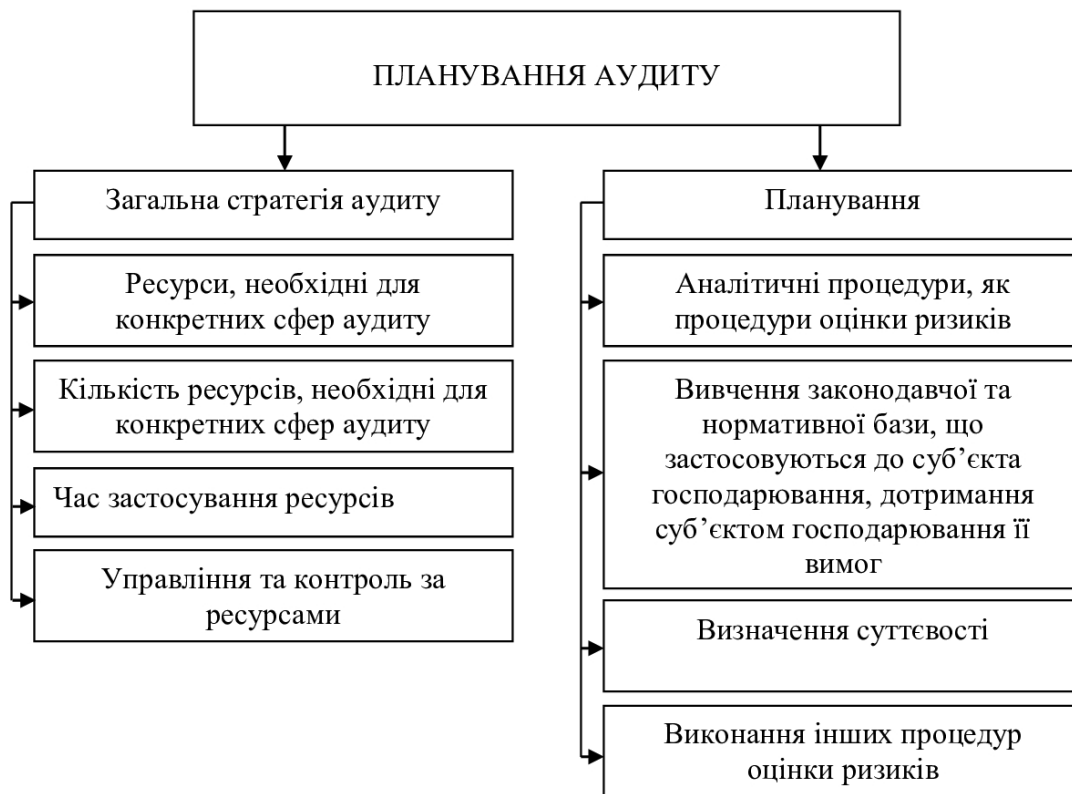


Рис 3.3. Алгоритм планування аудиту

Слід відзначити, що загальна стратегія аудиту матеріальних витрат відображає масштаб, строки і об'єкти перевірки, а також визначає розробку програми аудиторських процедур. Розробка загальної стратегії аудиту, базується на вивченні наступних аспектів, що відображені на схемі (Рис. 3.4.).

Процес розробки загальної стратегії аудиту допомагає визначити характер, терміни і масштаб необхідних ресурсів.

Стратегія аудиту повинна визначити:

- ресурси, необхідні для конкретних ділянок обліку матеріальних витрат, наприклад, використання членів команди з відповідним досвідом для роботи з ділянками, що характеризуються високим рівнем ризику, або залучення експертів для роботи зі складних питань;

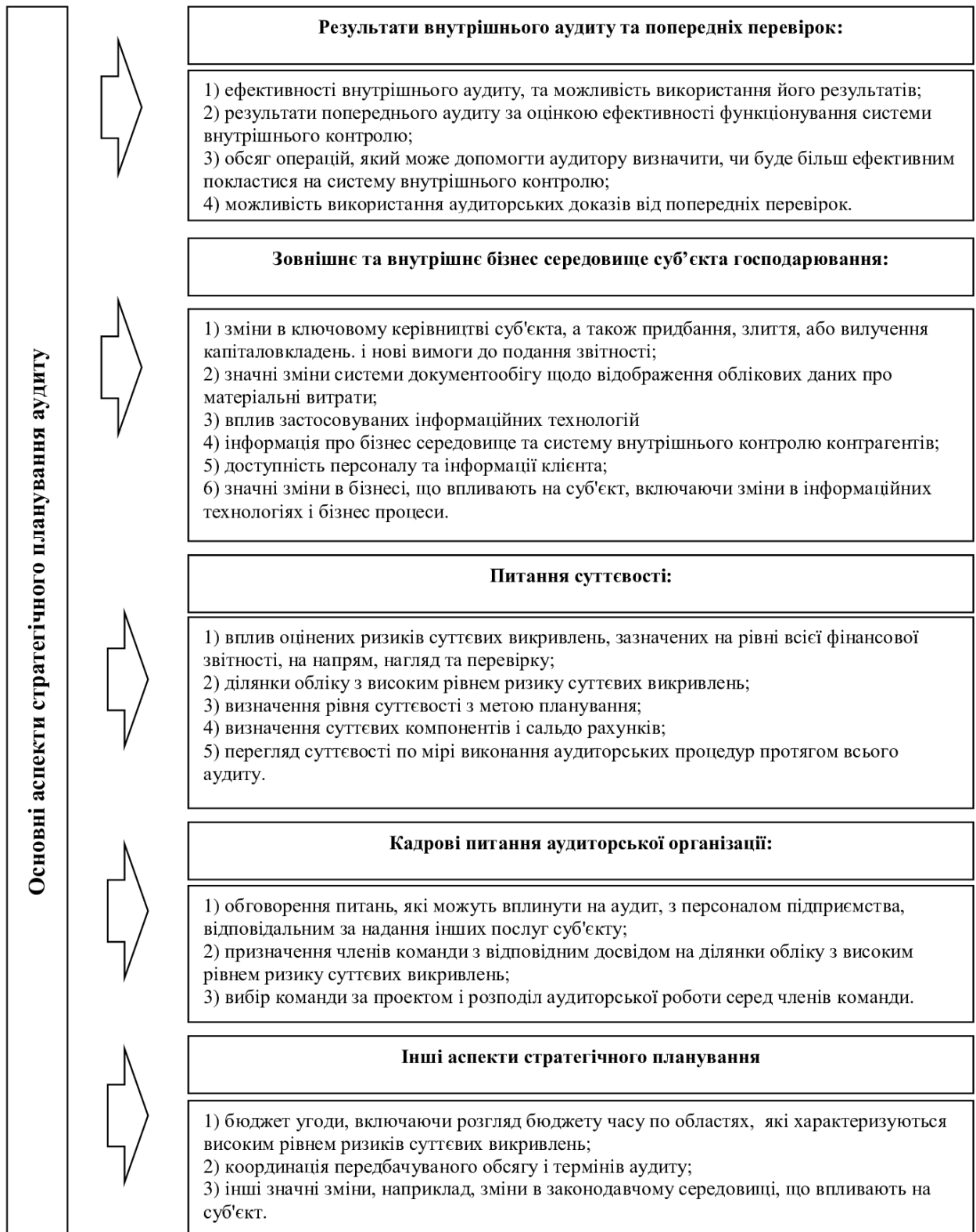


Рис. 3.4. Аспекти стратегічного планування аудиту

- строки застосування цих ресурсів.

Після завершення розробки загального плану аудиту здійснюється розробка плану аудиторських процедур для реалізації стратегії з урахуванням необхідності досягнення цілей аудиту шляхом ефективного використання ресурсів аудитора. Розробка стратегії та плану аудиторських процедур – процеси, які не обов'язково виконуються окремо або послідовно, вони тісно взаємопов'язані, оскільки зміни в одному можуть викликати зміни в іншому.

В свою чергу, план аудиторських процедур є більш детальним порівняно із загальним планом аудиту і включає в себе характер, строки і масштаб аудиторських процедур, які необхідно виконати членам команди за проектом, щоб отримати достатні та належні аудиторські докази для зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Документування плану аудиту також виступає в якості доказу належного планування і виконання аудиторських процедур і може бути перевірено та затверджено до виконання подальших аудиторських процедур.

Виходячи з результатів здійснених нами досліджень, план аудиту матеріальних витрат повинен включати в себе:

- опис процедур щодо дослідження особливостей виробничого процесу, що впливають на інформацію про витрати;
- опис ділянок обліку матеріальних витрат, термінів виконання і масштабу запланованих процедур щодо оцінки ризиків, властивих цим ділянкам;
- опис процедур щодо дослідження особливостей виробничого процесу, що впливають на інформацію про витрати;
- тестування ефективності функціонування засобів контролю, а також характер, терміни виконання та масштаб запланованих процедур по суті;
- процедури, щодо визначення достовірності відображення облікових даних за ділянками обліку або класами операцій, рівень ризику суттєвого викривлення за якими визначено як високий;

– інші аудиторські процедури, які необхідно виконати за угодою з метою відповідності МСА (наприклад, отримання інформації безпосередньо від фахівців суб'єкта, що відповідають за облік матеріальних витрат).

Охарактеризувавши існуючу практику, слід відзначити, що планування цих аудиторських процедур здійснюється протягом усього періоду аудиту по мірі розробки планів аудиту та програми аудиторських процедур. Наприклад, планування аудиторських процедур оцінки ризиків зазвичай здійснюється на початковому етапі аудиту. Проте планування характеру, термінів виконання і масштабу конкретних аудиторських процедур залежить від результатів процедур оцінки ризиків. Крім того, аудитор може почати виконання аудиторських процедур по деяких класах операцій, сальдо рахунків і розкриттям до завершення більш детального плану аудиту щодо решти аудиторських процедур.

До найбільш поширених підходів планування можна виділити розробку плану аудиторських процедур за наступною схемою (Рис. 3.5). Приклад плану аудиту матеріальних витрат наведено у таблиці.

Окремо слід розглянути визначення суттєвості при плануванні аудиту та оцінці аудиторського ризику. Питанню визначення суттєвості в аудиті приділяли увагу ряд вітчизняних та зарубіжних вчених [4; 7; 8; 13; 16; 49; 52 та ін.], але в аспекті досліджуваної теми доцільно визначити, наскільки ефективно типові загальнонаукові методики можна використовувати в аудиті матеріальних витрат підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій.

Згідно з МСА 320 «Суттєвість в аудиті» суттєвість визначається наступним чином: інформація є суттєвою, якщо її пропуск або викривлення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності. Суттєвість залежить від розміру статті або похибки, за яким здійснюється судження відповідно їх пропуску або викривлення при певних обставинах. Відповідно, суттєвість скоріше визначає поріг або точку відліку, ніж є вихідною якісною характеристикою, яку повинна мати інформація для того, щоб бути корисною [43].

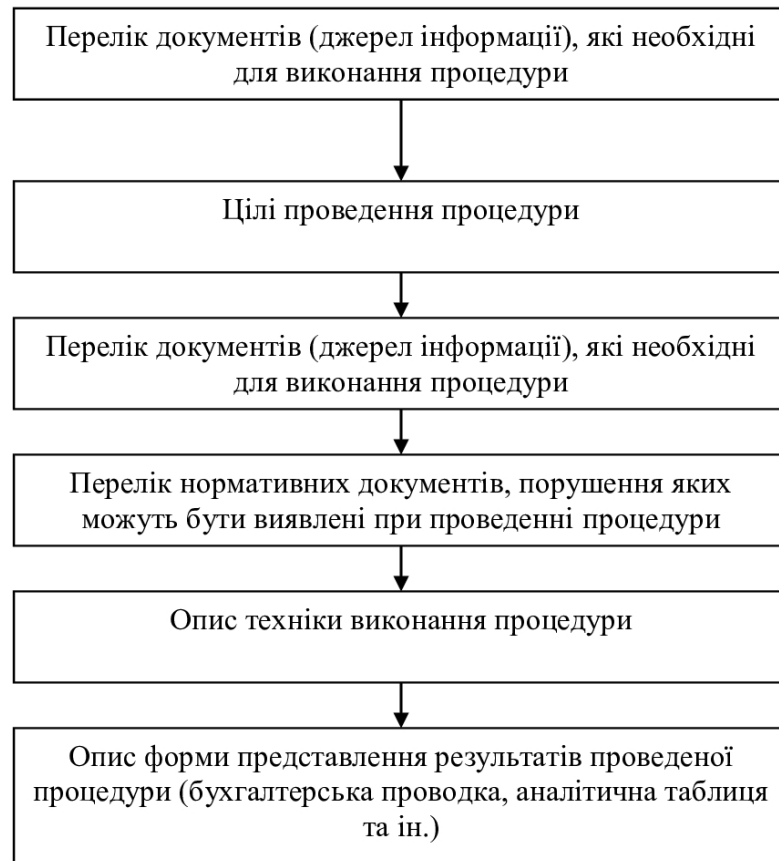


Рис. 3.5 Схема етапів планування аудиту

Згідно з МСА 320 «Суттєвість в аудиті» суттєвість визначається наступним чином: інформація є суттєвою, якщо її пропуск або викривлення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності. Суттєвість залежить від розміру статті або похибки, за яким здійснюється судження відповідно їх пропуску або викривлення при певних обставинах. Відповідно, суттєвість скоріше визначає поріг або точку відліку, ніж є вихідною якісною характеристикою, яку повинна мати інформація для того, щоб бути корисною [43].

До завдань визначення суттєвості в аудиті матеріальних витрат виробництва можна віднести:

- розподіл інформаційної бази аудиту на суттєву та несуттєву;
- визначення факторів що впливають на оцінку ризиків у кількісному вимірнику;

- оцінка підходів управлінського персоналу при визначенні суттєвості в обліковій політиці та положеннях внутрішнього контролю;
- оцінка викривлень облікової інформації.

Визначення та перегляд суттєвості викривлень здійснюється аудитором як на етапі планування, так і в результаті виконаних в процесі аудиту процедур, як наслідок оцінки ідентифікованих викривлень в аспекті їх впливу на фінансову звітність та аудиторське судження (Рис. 3.6).

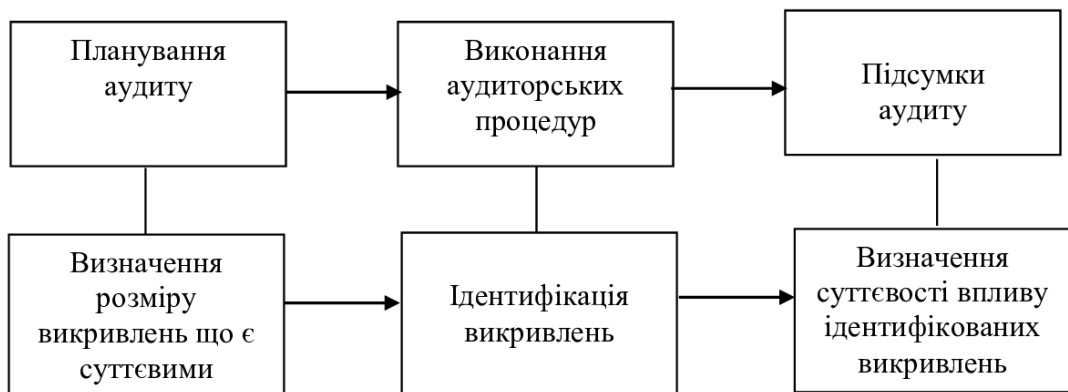


Рис. 3.6. Визначення суттєвості на різних етапах аудиту

На визначення суттєвості в аудиті матеріальних витрат виробництва крім аудиторського судження можуть впливати наступні чинники:

- 1) обліковою політикою підприємства встановлені критерії суттєвості або визначено розмір суттєвого викривлення;
- 2) замовником аудиту встановлено критерії суттєвості;
- 3) критерій суттєвості напряму впливає з визначеного розміру часу та обсягу запланованих робіт з проведення аудиту.

Процес визначення кількісного показника суттєвості, як правило, представляє собою три етапи:

- 1) вибір базового показника;
- 2) визначення частки від базового показника;
- 3) розрахунок абсолютної величини суттєвості.

Також слід окремо зосередити увагу на тому, що викривлення можуть бути не тільки кількісними (помилка у сумі), а й якісними (наприклад, відсутність обов'язкового реквізиту). Таким чином, аудитором (аудиторською фірмою) повинна бути розроблена методика перерахунку таких якісних показників у кількісні.

Якісні викривлення не можуть бути напряму пов'язані з базовими показниками. Так, наприклад, якщо відсутній підпис отримувача на товарно-транспортній накладній, покупець може висунути позов щодо недоотримання певної кількості продукції. Але таке викривлення може бути:

- 1) одиничним випадком або системним;
- 2) помилкою або шахрайством;
- 3) сума однієї накладної (партії) може в десятки або сотні разів відрізнятись від іншої, що, в свою чергу, зумовлює пряму пропорційність у розмірі викривлення.

Для переведення таких викривлень з якісних у кількісні ми пропонуємо за базовий показник розрахунку викривлення брати розрахункову величину безпосередньо ризику середовища контролю.

Серед вчених, які здійснювали систематизацію підходів до вибору бази для визначення суттєвості на рівні звітності, на нашу думку, слід виділити М.К. Шульмана [293, с. 11], який наводить наступні підходи для підприємств, орієнтованих на прибуток, а саме:

- 1) чистий прибуток до оподаткування;
- 2) валові доходи (за відрахуванням повернень та дисконтів);
- 3) поточні активи або поточні зобов'язання;
- 4) валові активи.

В аспекті досліджуваного питання, на наш погляд, доцільно використовувати в якості базового показника виключно чистий прибуток. Оскільки в номенклатурі виробів прибуток від виготовлення та реалізації на певні види виробів може суттєво відрізнятись, необхідно розраховувати

суттєвість диференційовано або визначати її, виходячи з показника найменш прибуткового виду продукції.

Кількісний рівень суттєвості виражається у відсотках. Єдиного підходу до кількісного вираження рівня суттєвості на сьогоднішній день не існує. Так, рівень суттєвості ґрунтується на суб'єктивному судженні аудитора або стандартах аудиторської фірми, якщо інше не передбачено факторами визначення рівня суттєвості, наведеними вище. Серед методів визначення кількісних рівнів суттєвості, як правило, виділяють наступні (Рис.3.7).

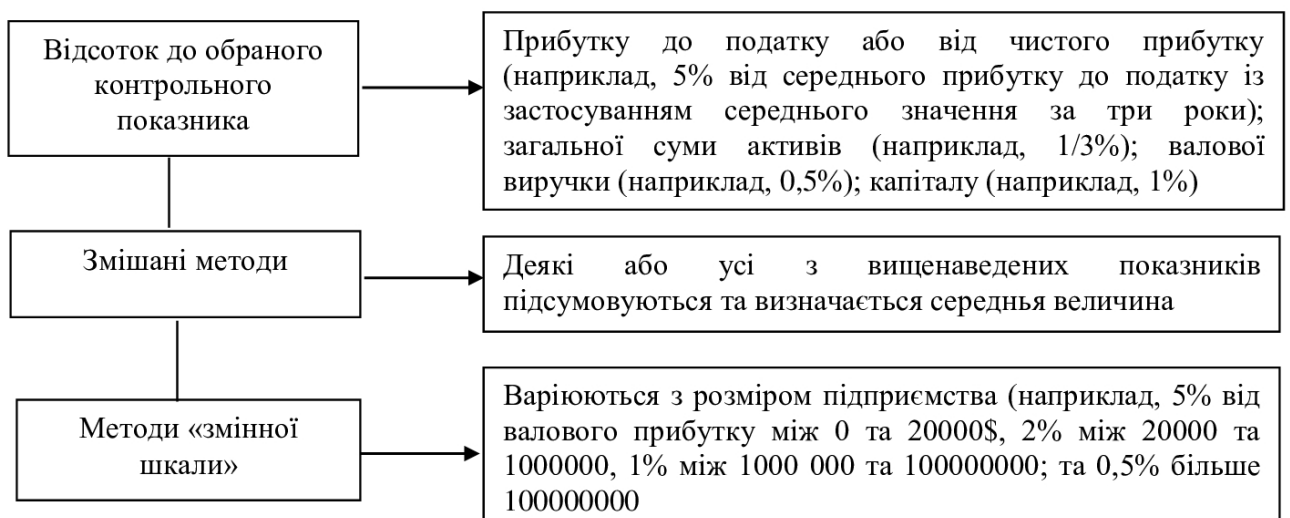


Рис. 3.7 Методи визначення кількісних рівнів суттєвості

Виходячи з поставленого завдання дослідження, на наш погляд, в аспекті аудиту матеріальних витрат доцільно використовувати методи «змінної шкали». Такі методи дозволяють найбільш точно визначити суттєвість викривлень відносно кожної групи продукції через розрахунок частки недоотриманого прибутку у результаті викривлення облікової інформації про витрати.

Нами запропоновано наступний алгоритм розрахунку абсолютної величини суттєвості (Табл. 3.1). В наведеному розрахунку за основу групування взята рентабельність окремих видів продукції. На основі показників рентабельності ми склали прибуток від реалізації виробів, які мають

Таблиця 3.1

Розрахунок абсолютних значень суттєвості для викривлень облікової інформації про матеріальні витрати

Назва виробу	Розмір виручки тис. грн.	Застосований процент	Рівень суттєвості тис. грн.
1	2	3	4
Група 1	1000	2	До 20
Група 2	1001-10000	1.8	18-180
Група 3	10001-100000	1.5	150-1500
Група 4	100001-500000	1.3	1300-6500
Група 5	500001-1000000	1	5000-10000
Група 6	1000001-5000000	0.8	8000-40000
Група 7	5000001 і вище.	0.5	25000

аналогічний рівень рентабельності та застосували до кожної групи процентну ставку. Обрана процентна ставка зменшується пропорційно збільшенню суми прибутку за групою. Такий підхід дозволяє диференціювати розмір суттєвості відносно обсягів матеріальних витрат, витрачених на виготовлення різних видів продукції.

Таким чином, загальна стратегія аудиту і план аудиторських процедур повинні оновлюватися і змінюватися в міру необхідності протягом усього аудиту. Планування аудиту є безперервним та ітераційним процесом, що здійснюється протягом перевірки. В результаті непередбачуваних змін в умовах або аудиторських доказів, отриманих внаслідок аудиторських процедур, аудитору може знадобитися змінити загальний план аудиту і, отже, заплановані характер, строки виконання та масштаб аудиторських процедур. Увагу аудитора може привернути інформація, що значно відрізняється від інформації, яка була доступна, коли аудитор планував аудиторські процедури. Наприклад, аудитор в результаті виконання процедур по суті може отримати аудиторські докази, що суперечать аудиторських доказів, отриманих у результаті тестування ефективності функціонування засобів контролю. За таких обставин аудитор переоцінює заплановані аудиторські процедури, ґрунтуючись на перегляді оцінених ризиків на рівні тверджень.

З метою поглиблення аналітичності інформації аудитор повинен задокументувати загальний план аудиту та програму аудиторських процедур,

включаючи всі зміни, зроблені в ході виконання угоди з аудиту. Робочі документи аудитора з планування повинні відображати ключові рішення, необхідні для належного планування аудиту та інформування команди за проектом по значних питаннях.

При цьому, необхідно підкреслити, що документування планів аудиту є достатнім для демонстрації характеру, термінів виконання, масштабу процедур оцінки ризиків та інших аудиторських процедур на рівні тверджень по кожному суттєвому класу операцій.

Аудитор може використовувати стандартні програми аудиту або контрольні опитування, заповнювані по завершенню аудиту. Однак, при використанні таких стандартних програм або контрольних тестів аудитор повинен адаптувати їх для відображення обставин конкретної угоди.

Розробляючи оптимальну систему документування, слід звернути увагу, що документування аудитором значних змін в плануванні повинно включати обґрунтування значних змін і дії аудитора у відповідь на події, умови або результати аудиторських процедур, які викликали такі зміни. Наприклад, аудитор може значно змінити план і програму аудиту в результаті виявлення суттєвих викривлень у фінансовій звітності або отримання доказів, що свідчать про наявність шахрайства.

План аудиту і програма аудиторських процедур, остаточно затверджені для аудиту, а також дії, вчинені відносно значних змін, що виникли протягом аудиту, визначаються з урахуванням відображення значних змін, а також що впливають з них змін в запланованому характері, термінах виконання та масштабі аудиторських процедур. Форма і масштаб документування залежить від таких питань, як розмір і складність структури суб'єкта, рівня суттєвості, масштабу іншої документації і обставин конкретної угоди про аудит.

Окремо необхідно розглянути структуру та складові елементи звіту про аудит матеріальних витрат підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій.

МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» вимагає від аудитора під час формування думки виконати оцінку того, чи фінансова звітність надає адекватні розкриття, що дають змогу визначеним користувачам вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, надану у звітності [43].

Звіт аудитора щодо виконання завдання з аудиту матеріальних витрат підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій може складатись з наступних елементів (Рис. 3.8).



Рис. 3.8 Структура аудиторського звіту

Відповідно до МСА 700 у разі аудиту окремого елемента фінансового звіту, в досліджуваному випадку – матеріальних витрат, аудиторю необхідно скласти звіт з урахуванням концептуальної основи фінансової звітності, включаючи елементи, які нададуть можливість визначеним користувачам зрозуміти інформацію, а також

вплив суттєвих операцій і подій на інформацію, подану в елементі фінансового звіту.

Прикладом розкриття інформації по елементу «матеріальні витрати» може бути наступна інформація:

- стан системи внутрішнього контролю на підприємстві з метою недопущення помилок при обліку матеріальних витрат;
- відповідність ведення обліку матеріальних на підприємстві в повній мірі чинному законодавству та нормативно-правовими актам, що встановлюють порядок організації бухгалтерського обліку матеріальних витрат на підприємствах;
- перевірка формування матеріальних витрат;
- правильність віднесення матеріальних витрат на виробництво;
- документальне оформлення матеріальних витрат і відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

Таким чином, за результатами аудиторської перевірки правильності обліку витрат на виробництво і реалізацію продукції може бути складено аудиторський висновок.

Підводячи підсумок розглянутих вище концепцій планування, типізації аудиторських процедур та наведених прикладів плану та алгоритму перевірки слід відзначити, що однією з найбільш характерних галузевих особливостей обліку витрат підприємств залізобетонних конструкцій є великі масиви інформації про однотипні господарські операції, які виключають можливість застосування суцільного методу перевірки для аудитора. Проведення будь-якої вибіркової перевірки пов'язано для аудиторської організації з певним ризиком,

для оцінки рівня якого доцільно проводити попередній розрахунок ризику на етапі визначення загальної стратегії аудиту.

3.2. Оцінка аудиторського ризику, пов'язаного з бізнес-середовищем об'єкта

Особливості виробництва та системи бухгалтерського обліку на підприємствах з виробництва залізобетонних конструкцій накладають певний відбиток на методику проведення аудиторських процедур з оцінки ризику суттєвого викривлення фінансових даних щодо відображення інформації про матеріальні витрати в бухгалтерському обліку. Проаналізувавши запропоновані в економічній літературі підходи до оцінки аудиторського ризику [4; 5; 8; 9; 13; 16: 52], можна відзначити, що достатню увагу дослідження слід приділити діям аудитора щодо отримання уявлення про характер, види матеріальних витрат та основні особливості облікових процесів, пов'язаних з їх відображенням в облікових регістрах та звітності, включаючи систему внутрішнього контролю, в обсязі, достатньому для визначення та оцінки ризиків суттєвих викривлень у звітності, викликаних шахрайством або помилкою, а також для розроблення та виконання аудиторських процедур.

Одразу ж слід звернути увагу, що ризик аудитора (аудиторський ризик) означає ймовірність наявності в бухгалтерській звітності економічного суб'єкта невиявлених істотних помилок і (або) спотворень після підтвердження її достовірності.

Саме тому при плануванні та проведенні аудиторських процедур щодо оцінки правильності відображення облікової інформації про матеріальні витрати, аудитор використовує докази, отримані в достатньому обсязі, для формування основи оцінки ризиків суттєвих викривлень, а також для розробки і

виконання подальших аудиторських процедур. Ці докази формують базу даних, виходячи з якої аудитор планує або коригує подальші аудиторські процедури і висловлює професійне судження за оцінкою ризиків суттєвих викривлень у звітності, а також реакції на ці ризики в ході аудиту, наприклад:

1) на встановлення суттєвості та оцінки того, чи залишається судження про суттєвість дійсним по мірі виконання аудиту, особливо впливає матеріаломісткість виробництва, велика кількість однотипних операцій та низька додана вартість виробництва (в середньому 10–20 % на досліджуваних підприємствах), що, в свою чергу, впливає на підвищення рівня ризику суттєвого викривлення;

2) розгляд прийнятності вибору і застосування облікової політики, а також адекватності розкриття інформації про матеріальні витрати у фінансовій звітності;

3) визначення ділянок, відносно яких може знадобитися спеціальний аудиторський підхід, особливо це стосується застосування норм витрат матеріалів, вивчення технологічних процесів, галузевої нормативної документації (ГОСТ, СНІП, ДСТУ), а саме:

- визначення коефіцієнтів перерахунку сировини та матеріалів, що надходять на підприємство в одному вимірнику, а відпускаються у виробництво в іншому;

- визначення допустимих відхилень кількості (об'єму, маси, ваги) партій сировини і матеріалів, що надходять на підприємство;

- визначення відхилень вихідного об'єму сировини та матеріалів у готових виробках;

- регламентування граничного обсягу втрат від браку;

- перевірка правильності норм витрат матеріалів, виробничих втрат та природного убутку;

- аналіз нормативної собівартості виробництва;

– визначення ефективності системи контролю за якістю та кількістю сировини та матеріалів, що надходять на підприємство.

4) розроблення прогнозів, які будуть використовуватися при виконання аналітичних процедур;

5) розроблення та виконання аудиторських процедур з метою зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня;

б) визначення достатності та належного характеру отриманих аудиторських доказів, таких як: прийнятність припущень, письмових і усних запитів до керівництва суб'єкта, щодо перших етапів визначення організаційної структури підприємства, схеми документообігу, розмежування посадових обов'язків та відповідальності. На більшості підприємств галузі спостерігається відсутність чіткої, регламентованої обліковою політикою підприємства, наказами, розпорядженнями, інструкціями та положеннями, системи документообігу та відображення господарських процесів щодо відображення інформації про матеріальні витрати.

Таким чином, аудитор використовує професійне судження для визначення масштабу необхідного знання суб'єкта і його середовища, включаючи його систему внутрішнього контролю. Основним питанням, що розглядаються аудитором, є достатність отриманих знань для оцінки ризиків суттєвих викривлень відображення облікової інформації про витрати, а так само для розробки і виконання подальших аудиторських процедур. Глибина загальних знань, необхідних аудитору при виконанні аудиту, менше ніж глибина знання, яке використовує керівництво при управлінні суб'єктом. Тому для зменшення рівня аудиторського ризику слід передбачити витрати на залучення сторонніх консультантів, незалежних експертів та фахівців з інформаційних технологій.

Отримання уявлення про суб'єкт і його середовище, включаючи його систему внутрішнього контролю, є безперервним і динамічним процесом збору, оновлення та аналізу інформації в ході аудиту. Відповідно до МСА 500 [43],

аудиторські процедури для отримання знання відносяться до "процедур оцінки ризику", оскільки частина інформації, отриманої при виконанні таких процедур, може бути використана аудитором в якості аудиторських доказів для підтвердження оцінки ризиків суттєвих викривлень. Крім того, при виконанні процедур за оцінкою ризиків аудитор може отримати аудиторські докази щодо класів операцій, сальдо рахунків або розкриттів, а також відповідних тверджень і ефективності засобів контролю, навіть якщо ці аудиторські процедури не були спеціально сплановані як процедури перевірки по суті або як тести засобів контролю.

Досліджені автором системи контролю в процесі виробництва залізобетонних конструкцій та аналіз результатів аудиту звітності підприємств свідчать, що при вивченні схеми документообігу або облікових процесів щодо відображення матеріальних витрат аудитор може отримати розуміння про наступне:

1) наявності операцій або класів операцій, які взагалі не відображаються в обліку, що для досліджуваних підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій, є досить розповсюдженим явищем, наприклад, це можуть бути наступні види операцій: коригування рецептурних листів в залежності від якості сировини та погодних умов; виявлення браку; понаднормове використання матеріалів; переробка браку та зворотних відходів; коригування кількості сировини та матеріалів, отриманих від постачальників згідно прибуткових документів та у відповідності з власними вимірюваннями їх кількості.

2) вид документування виробничих процесів, що формують інформаційну базу обліку матеріальних витрат – паперовий, машинний або змішаний, наприклад:

- прийняття сировини та матеріалів на склад – паперовий або змішаний;
- списання сировини та матеріалів на виробництво бетонів та розчинів – машинний;

- списання арматури у виробництво – паперовий;
- відвантаження готової продукції на склад – паперовий;
- списання на собівартість витрат пари на пропарювання виробів – машинний або змішаний та ін.

3) виявлення кількості ділянок виникнення облікових даних про витрати, яким вже приділялась увага під час попередніх аудиторських перевірок;

4) виробничі ділянки або процеси, які підлягали стягненням державними контрольними службами (податкова інспекція, захист навколишнього середовища, судові процеси та рішення), наприклад:

- перевищення лімітів шкідливих викидів в атмосферу свідчить про понаднормове використання цементу у виробництві;
- протікання резервуарів для збереження домішок при додатних результатах інвентаризації свідчить про завищення норм витрат домішок;
- коригування даних прибуткових та видаткових документів без проведення звірок з постачальниками та ін.;
- відсутність документів, що відображають факти виникнення понаднормових матеріальних витрат – акти списання природного убутку матеріалів, зміни у рецептурних листах, брак-картки.

На основі викладеного вище аудитор може обрати виконання процедур перевірки по суті чи тестів засобів контролю одночасно з процедурами за оцінкою ризиків, оскільки таке поєднання є більш ефективним.

Першочерговим завданням в організації аудиторської перевірки є виділення окремих рахунків або операцій, яким притаманна найбільша ймовірність суттєвих викривлень облікових даних, щоб при завершенні аудиту сумарний аудиторський ризик був зведений до прийняттого рівня. Вторинне завдання – досягнення бажаної впевненості найбільш ефективним шляхом.

На основі дослідження ряду підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій можна запропонувати наступний підхід розподілу компонентів ризику, що характерні різним етапам виробництва (Табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Величина аудиторського ризику на різних етапах виробничого процесу

№ з. п.	Вид виробу	Етап виробництва	Вид ризику	Розмір ризику		
1	2	3	4	5		
1	Бетони та розчини	Надходження сировини на склад	Властивий ризик	30 %		
			Ризик контролю	50 %		
			Ризик невиявлення	20 %		
		Дозування компонентів суміші	Властивий ризик	10 %		
			Ризик контролю	80 %		
			Ризик невиявлення	10 %		
			Відвантаження/передання суміші до формування	Властивий ризик	80 %	
				Ризик контролю	10 %	
				Ризик невиявлення	10 %	
2	Арматурний каркас	Надходження сировини на склад	Властивий ризик	30 %		
			Ризик контролю	50 %		
			Ризик невиявлення	20 %		
		Надходження сировини у виробництво	Властивий ризик	10 %		
			Ризик контролю	80 %		
			Ризик невиявлення	10 %		
		Виробництво арматурного каркасу	Властивий ризик	25 %		
			Ризик контролю	60 %		
			Ризик невиявлення	5 %		
		Передання арматурного каркасу на формування виробу	Властивий ризик	80 %		
			Ризик контролю	10 %		
			Ризик невиявлення	10 %		
		3	Залізобетонні вироби	Формування виробу	Властивий ризик	25 %
					Ризик контролю	60 %
					Ризик невиявлення	5 %
Пропарювання	Властивий ризик			40 %		
	Ризик контролю			20 %		
	Ризик невиявлення			40 %		
Передання готової продукції на склад	Властивий ризик			80 %		
	Ризик контролю			10 %		
	Ризик невиявлення			10 %		

Проведений аналіз компонентів аудиторського ризику передбачає, що при плануванні аудитор повинен врахувати фактори, які можуть викликати істотні спотворення бухгалтерської звітності.

За оцінкою ризиків для отримання уявлення про суб'єкт і його середовище, включаючи його систему внутрішнього контролю, рекомендовано проводити наступні процедури:

- 1) опитування керівництва суб'єкта та іншого персоналу:
 - особливості організаційної структури підприємства;
 - зміни у організаційній структурі та схемі документообігу, та фактори, що їх спричинили;
 - зміни у виробничих процесах, застосування новітніх технологій - та фактори що їх спричинили.
- 2) аналітичні процедури;
- 3) спостереження та інспектування:
 - реалізація взаємозв'язків та обміну даними щодо обліку витрат між підрозділами;
 - умови збереження та транспортування матеріальних цінностей;
 - процедури щодо контролю якості вхідної сировини, матеріалів та інших ТМЦ;
 - процедури оформлення замовлень на сировину, матеріали та інших ТМЦ;
 - порядок відпуску сировини, матеріалів та інших ТМЦ у виробництво;
 - дослідження методики розрахунку собівартості продукції;
 - застосування та додержання норм виробничих втрат та відходів виробництва, природного убутку матеріалів та ін.

Крім того, у процесі виконання аудитором інших аудиторських процедур, отримана інформація може допомогти у визначенні ризиків суттєвих викривлень. Наприклад, аудитор може розглянути можливість проведення

опитувань зовнішнього консультанта суб'єкта з юридичних питань або експертів-оцінювачів, які надавали послуги суб'єкту. Огляд інформації, отриманої з зовнішніх джерел, таких як звіти аналітиків, банків або рейтингових агентств, галузеві видання, торгові і економічні журнали, публікацій з питань регулювання або фінансів, також може виявитися корисним при отриманні інформації про суб'єкта, або направити запити до сторонніх фахівців та експертів, особливо це стосується аналізу правильності застосування норм списання матеріалів у виробництво.

На вибір інформаційної бази оцінки аудиторського ризику впливає багато чинників. Так, велика частина інформації, яку отримує аудитор за допомогою опитувань, може бути отримана від керівництва суб'єкта і осіб, відповідальних за матеріальні звіти. Опитування іншого персоналу суб'єкта, такого як виробничий персонал і співробітники служби внутрішнього аудиту, а також інших працівників з різним рівнем повноважень, можуть виявитися корисними з точки зору надання аудиторіві різних точок зору при визначенні ризиків суттєвих викривлень.

При визначенні іншого персоналу, до якого можуть бути адресовані питання, а також масштабу цих питань, аудитор розглядає питання про те, яка інформація може бути отримана, яка надалі сприяє визначення ризиків суттєвих викривлень. Наприклад:

1) запити, спрямовані керівникам виробничих підрозділів, можуть надати аудитору докази щодо ділянок обліку матеріальних витрат, на яких застосовувані методи бухгалтерського обліку не дають повного відображення інформації про витрати або дають її в узагальненому вигляді. Такими операціями можуть бути, наприклад, переміщення напівфабрикатів для обробки з одного підрозділу до іншого, якщо визначення кількості напівфабрикатів визначається не їх перерахунком, а тільки зважуванням, що у свою чергу спричиняє відсутність повноти даних про незавершене виробництво;

2) запити, спрямовані співробітникам служби внутрішнього аудиту, можуть стосуватися їх діяльності щодо організації та ефективності системи внутрішнього контролю суб'єкта, а також того, чи задовільно керівництво суб'єкта відреагувало на висновки, зроблені в результаті такої діяльності.

3) опитування персоналу, який бере участь в ініціюванні, обробці та відображенні в обліку складних або незвичайних операцій визначає належний характер вибору та застосування певних принципів облікової політики;

4) запити, спрямовані технологічній службі, можуть торкнутися таких питань як судові розгляди щодо претензій з виробництва некондиційної продукції, дотримання законодавства і нормативних актів, знання про факти шахрайства або підозрюваного шахрайства, методичні посібники та інша нормативна база, обрана на підприємстві, щодо регламентування застосовуваних норм витрат матеріалів та рецептури;

5) запити до ремонтно-механічних служб надають інформацію щодо наявності документів, які регламентують порядок обслуговування обладнання та норми списання матеріальних цінностей на обслуговування та капітальні ремонти.

Результати дослідження демонструють, що спостереження і інспектування необхідно проводити диференційовано з опитуваннями керівництва суб'єкта та іншого персоналу. Такі процедури зазвичай складаються з:

1) спостереження за діяльністю та операціями суб'єкта, під час здійснення яких виникає інформація про матеріальні витрати;

2) вивчення документів записів і керівництв суб'єкта з внутрішнього контролю;

3) вивчення матеріальних звітів, документів на переміщення сировини, матеріалів та інших ТМЦ, нарядів-замовлень та інших документів, що відображають господарські операції;

4) інспектування стану виробничих приміщень, виробничих потужностей, оцінка стану обладнання та наявність відповідальних осіб;

5) дослідження порядку відображення операцій в комп'ютерних системах обліку (програмні комплекси щодо обліку витрат, генерування звітів АСУ ТП та ін.).

Проведений аналіз всіх елементів аудиторського ризику зумовлює той факт, що визначення інформаційної бази щодо оцінки ризику суттєвого викривлення облікових даних про матеріальні витрати суб'єкта передбачає розуміння наступних аспектів:

1) фактори, пов'язані з вимогами галузі, що регулюються органами державної влади, та інші зовнішні фактори, включаючи застосовувані регламенти подання звітності про матеріальні витрати;

2) характер виробництва, кількість операцій, які відображаються в обліку сукупно або окремо, операції, в результаті яких відбувається зміна вимірника кількості сировини та матеріалів, вибір та застосування суб'єктом облікової політики. Так, наприклад, керамзит оприбутковується відповідно до показників автомобільних або залізничних ваг, а списується у виробництво відповідно до технології виробництва бетону – за обсягом. Тому слід визначити, на основі яких показників в відбувається таке переведення, чи є регламентована методика визначення вологості та насипної щільності керамзиту.

3) вимірювання і огляд залишків сировини, матеріалів та готової продукції на складах.

Слід також зауважити, що характер, строки і масштаби виконаних процедур з оцінки ризику залежать від умов договору на проведення аудиту, розміру і складності структури виробництва, досвіду аудитора щодо цього підприємства.

Крім того, визначення суттєвих змін у будь-якому з вищевказаних аспектів порівняно з попередніми періодами, а також факторів, пов'язаних з

відповідними вимогами галузі і регулюючих органів, та інших зовнішніх факторів, включаючи застосовувану основу подання звітності, є дуже важливим при отриманні достатнього знання суб'єкта господарювання для встановлення та оцінки аудиторського ризику.

Таким чином, можна констатувати, що при вираженні професійного судження щодо рівня аудиторського ризику в системі обліку та звітності про матеріальні витрати аудитор враховує обставини, встановлені компоненти та фактори (Табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Фактори впливу на зміну рівня аудиторського ризику

№ з.п	Фактор підвищення ризику	Прояв дії фактору підвищення ризику	Наслідки для аудиту
1	2	3	4
1	Різний рівень рентабельності виробництва груп продукції/ диференціація матеріаломісткості або енергомісткості	Враховуючи матеріаломісткість виробництва, дослідження виробництва залізобетонних виробів одного типу (виду), які складають 10 % у загальному обсязі матеріальних витрат, коли їх рентабельність складає 50 % у співвідношенні до виробництва бетонів однієї марки, які можуть складати 70% у загальному обсязі матеріальних витрат, при рентабельності в 10 % свідчить, що 90% аудиторських процедур щодо оцінки ризику мають бути застосовані до виробництва товарного бетону.	Викривлення судження про суттєвість

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4
2	Розмір суб'єкту господарювання, структурне підпорядкування, кількість підрозділів та їх розташування	<p>В аспекті заводів залізобетонних конструкцій аналіз цього фактору обумовлює процедури з вивчення інформаційних взаємозв'язків між підрозділами, схеми документообігу, наприклад: при виготовленні арматурних блоків та каркасів та передання їх до формувального цеху інформація про витрати арматури може утворюватись наступним чином:</p> <ul style="list-style-type: none"> - при вимірюванні ваги арматури, що міститься в арматурному каркасі, який передається до формувального цеху, тобто «по факту»; - при перерахунку теоретичної ваги арматури, що була витрачена на один кубічний метр готового залізобетону. При такій схемі слід мати на увазі, що певна кількість виробів знаходиться в пропарювальних камерах, а певна – ще не була заформована, тобто знаходиться в якості незавершеного виробництва, що в свою чергу може ускладнити процес зняття залишків арматури в арматурному цеху у співвідношенні до обсягів зданої на склад готової продукції. 	Викривлення облікової інформації на етапі внутрішньо-цехового обліку витрат
3	Характер виробництва, специфічні риси його організації, застосування інформаційних технологій	<p>Як правило, в залежності від застосування різних технологій виготовлення залізобетонних виробів, концептуальна основа процесу утворення, збору та накопичення інформації про витрати, суттєво не змінюється; основні зміни можуть залежати від використовувати автоматизованих системи управління технологічними процесами на різних ділянках виробництва, та особливо, коли на різних етапах інформаційного ланцюга змінюються носії даних (паперові – машинні – паперові і т. д.) та джерела їх утворення (з втручанням та без втручання людини).</p>	Викривлення облікової інформації про витрати або її втрата

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4
4	Різноманітність та складність окремих виробничих операцій	Для вивчення цього фактору аудиторю слід визначити питому вагу виробів за певний період, які є однотипними та питому вагу виробів, які мали суттєві відмінності один від одного в аспекті технологічного та облікового процесу. Таким чином, якщо більшість виробів є однотипними, величина аудиторського ризику зменшується через зменшення кількості аудиторських процедур щодо аналізу всієї сукупності операцій, а якщо навпаки – збільшується. Наприклад, така ситуація може бути спричинена дослідженням документації щодо змін технологічних норм при доробці або модернізації парку металоформ, зміна технології виготовлення певних вузлів виробів та ін.	Викривлення судження про суттєвість та рівень аудиторського ризику для класів операцій
5	Застосування нормативно-правової бази обліку витрат	Досліджується, наскільки будівельні норми та правила, державні будівельні норми, держані стандарти використовуються без змін та модифікацій у виробничому процесі, чи є дозволи та інструкції відповідних науково-дослідних центрів про дозвіл змін у технології виробництва при виготовленні нетипових зразків залізобетонних виробів або використання нетипових видів сировини та матеріалів. Наприклад, визначається наявність сертифікатів та паспортів якості на надходжувану сировину і матеріали та їх відповідність застосовуваній нормативно-правовій документації; розрахунки застосування виробничих витрат та природного убутку матеріалів при розробці нормативної ваги одного метру кубічного залізобетону, тобто вага повинна бути більша на ці коефіцієнти.	Неправильне застосування норм витрат, природного убутку матеріалів, відходів виробництва та ін.

Аудитором здійснюється отримання розуміння про автоматизовані інформаційні системи, включаючи відповідні бізнес-процеси, що мають відношення до звітності про матеріальні витрати. На основі вже існуючих підходів щодо оцінки впливу автоматизованих інформаційних систем на облікові процеси [4; 5; 6; 7; 8; 9; 13; 16; 37; 49; 52] можна виділити наступні фактори зміни рівня аудиторського ризику (Табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Фактори зміни рівня аудиторського ризику, пов'язані з застосуванням інформаційних систем

№ з.п.	Фактор підвищення ризику	Приклад прояву дії фактору підвищення ризику	Наслідки для аудиту
1	2	3	4
1	Системні помилки в класах операцій, що є значними для звітності	Як правило, це відноситься до виробництва окремих груп продукції або виробничих процесів. Так, наприклад, виробництво та відвантаження товарних бетонів має дуже короткий та простий виробничий цикл, але похибки в технології або знятті даних автоматизованими програмними комплексами мають системний характер і призводять до значних викривлень матеріальних звітів, при чому відносно інших видів продукції грошовий вимірник, тобто собівартість партії, є незначною.	Викривлення первинної облікової інформації про витрати
2	Змішана система обліку операцій (паперова – автоматизована)	Процедури, як в ручній, так і в автоматизованій системі, за допомогою яких операції ініціюються, відображаються, обробляються і визнаються у звітності. Ймовірність ризику суттєвого викривлення збільшується у випадках застосування змішаної системи обліку матеріальних витрат, в якій, як правило, накопичення інформації здійснюється автоматизованими системами обліку, а потім переноситься на паперовий носій та подається до центральної бухгалтерії, де в свою чергу знову вводиться в автоматизований обліковий програмний комплекс.	Викривлення облікової інформації на етапі внутрішньо-цехового обліку витрат

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4
3	Відсутність підтвердження операцій, що обліковуються за допомогою автоматизованих систем	Наявність або відсутність підтвердження інформації про господарські процеси на паперових носіях, з зазначенням підписів та печаток посадових осіб, щодо операцій, облік яких ведеться на машинних носіях. Наприклад, при визначенні автоматичними лічильниками витрат енергоносіїв, які автоматично експортуються в центральний бухгалтерський програмний комплекс, необхідно перевірити наявність журналів контрольних перевірок таких лічильників та їх стандартизації.	Викривлення первинної облікової інформації про витрати

Дослідивши діючу практику вітчизняного аудиту, можна стверджувати, що при перевірці важливо звернути увагу на ризики, що виникають у зв'язку з використанням інформаційних технологій, ефективність процесів підтримки цілісності інформації та безпеку даних, які обробляються такими системами. Загальні засоби контролю в інформаційних технологіях, які підтримують цілісність інформації та безпеку даних, зазвичай включають засоби контролю над наступними компонентами:

- 1) інформаційними центрами і мережами;
- 2) придбанням, зміною та обслуговуванням системного програмного забезпечення;
- 3) безпекою доступу;
- 4) придбанням, розробкою та обслуговуванням прикладних програмних комплексів.

Характеристики звичайних щоденних господарських операцій на підприємствах з виробництва залізобетонних конструкцій часто допускають високу автоматизацію обробки з невеликим ручним втручанням або взагалі без нього. При таких обставинах може виявитися неможливим виконувати тільки процедури перевірки по суті відносно ризиків. Наприклад, якщо значний обсяг

інформації ініціюється, відображається і обробляється в електронному вигляді, так само, як і звіти за такою інформацією, аудитор може прийти до висновку, що неможливо розробити ефективні процедури перевірки по суті для отримання доказів того, що відповідні класи операцій або сальдо рахунків не містять суттєвих викривлень. У таких випадках аудиторські докази можуть бути доступні тільки в електронній формі, і їх достатність та належний характер, зазвичай, залежать від ефективності засобів контролю над їх точністю і повнотою. Також, можливість того, що інформація буде неправомірно ініційована або змінена і це не буде виявлено, може зрости у разі, якщо інформація ініціюється, відображається, обробляється або за нею надається звітність тільки в електронній формі, та відповідні засоби контролю не ефективні.

Для циклів виробництва бетонів та розчинів досліджуваних підприємств характерним є найбільший рівень автоматизації серед інших розглянутих циклів. Доцільним в аспекті досліджуваного питання є більш детальний розгляд факторів підвищення аудиторського ризику з боку використання автоматизованих систем управління технологічними процесами.

До факторів, що знижують рівень аудиторського ризику, можна віднести:

1) реалізацію процесу накопичення облікової інформації щодо витрат сировини та об'ємів відвантаженої продукції;

2) виключення випадків впливу випадкових помилок – програмна обробка передбачає виконання одних і тих самих команд під час виконання типових операцій, що практично усуває можливість виникнення випадкових помилок;

3) здатність реалізації процедур внутрішнього контролю безпосередньо програмою АСУ ТП – програма має можливість контролю за діями людини, наприклад: порівняння фактично заданих умов технологічного процесу з нормативними, самостійне виявлення відмінностей;

4) додаткові інструменти контролю для адміністрації – для контролю програма надає можливість перегляду звітів АСУ ТП щодо виробництва кожної

відвантаженої партії, у розрізі кожного виробничого циклу чи консолідованих звітів за певний період.

До факторів, що підвищують рівень аудиторського ризику, можна віднести:

1) системний характер можливих помилок – через невірні завдання технологічних умов чи збої програми помилки будуть містити усі операції класу;

2) важкість виявлення помилок через те, що продукція на момент ретроспективного аналізу роботи системи вже відвантажена, наприклад: помилку АСУ ТП можна виявити шляхом відбору проб бетонної суміші та лабораторного дослідження, що займає приблизно 72 години – за цей час вироблена продукція буде вже використана на будівельних майданчиках; усунення результатів таких помилок призведе до значних фінансових наслідків для підприємства-виробника;

3) можливість несанкціонованого втручання в програму АСУ ТП – залежить від розуміння персоналом важливості збереження таємних паролів від інших співробітників, наявність у програмі журналів контролю внесення змін тощо;

4) наявність процесів людського втручання на різних етапах роботи АСУ ТП.

Також слід відзначити наступні особливості даного програмного комплексу, які є істотними для проведення аудиторських процедур, а саме:

1) відсутність постійної програмної платформи, на якій розробляється програмний комплекс АСУ ТП БЗВ: як правило, для кожного постачальника обладнання для БЗВ характерні свої програмні комплекси АСУ ТП (власний інтерфейс, принцип відображення інформації, її накопичення та обробки);

2) на певній частині досліджуваних підприємств АСУ ТП, насамперед, позиціонується як виробничий програмний комплекс і не використовується для цілей обліку та контролю, тобто облікові дані про витрати не аналізуються і не зберігаються;

3) при великій номенклатурі продукції, що відвантажується, незадовільному технічному стані устаткування, складним природним умовам або низькій якості сировини збільшується частота позаштатних технологічних ситуацій – у такому випадку збільшується частота людського втручання в управління виробничими циклами програмного комплексу АСУ ТП, що, у свою чергу, підвищує ризик спотворення облікових даних.

Дослідивши діючу практику, на основі аналізу процесу і результатів експлуатації АСУ ТП БЗВ, для оцінки ризику суттєвого викривлення інформації про матеріальні витрати, що накопичується його програмним комплексом, і визначення величини ризику невиявлення доцільно здійснити наступні процедури (Таблиця 3.5, 3.6). Також в таблицях наведено приклад оцінки аудиторського ризику за шкалою від 0 до 10 балів, виходячи з результатів процедур, для подальшого обчислення величини ризику невиявлення.

Таблиця 3.5

Процедури оцінки внутрішньогосподарського ризику

№ з.п.	Рекомендовані процедури	Вид ризику	Оцінка (0-10) балів
1	2	3	4
1	Виявлення випадків виникнення позаштатних ситуацій та аналіз факторів, що викликали їх виникнення, - шляхом спостереження за роботою оператора АСУ ТП.	Ризик шахрайства, викривлення даних обліку собівартості продукції	8
2	Математична перевірка даних звітів АСУ ТП. Звірка даних з даними документів, що відображають рух матеріалів по складу, звірка з обліковими регістрами центральної бухгалтерії і даними останніх інвентаризацій.	Ризик спотворення звітності у частині статей – запаси, матеріальні витрати	10
3	Визначення повноти відображення інформації про витрати на одиницю відвантаженої продукції у звітах АСУ ТП. Визначення експериментальним шляхом технологічних режимів, в яких інформація про витрати потрапляє в звіти в повному обсязі або частково.	Ризик розкрадання сировини або готової продукції	5

Продовження табл. 3.5

1	2	3	4
4	Визначення величини архівів звітів АСУ ТП відповідно до обсягів виробленої продукції	Ризик порушення цілісності інформації	10
	Усього:		23

Таблиця 3.6

Процедури оцінки ризику контролю

№ з.п.	Рекомендовані процедури	Вид ризику	Оцінка (0-10) балів
1	2	3	4
1	Виявлення фактів наявності та вивчення регламенту дій працівників, які мають право вносити зміни до налаштувань АСУ ТП	Ризик спотворення звітності за статтею матеріальні витрати (наднормативні витрати сировини). Ризик шахрайства.	10
2	Оцінка механізму розмежування доступу працівників до АРМ – складність паролів користувачів, періодичність зміни паролів	Ризик несанкціонованого доступу	7
3	Вивчення порядку санкціонування і документування операцій ручного втручання у виробничі цикли АСУ ТП	Ризик неефективності системи внутрішнього контролю	7
4	Визначення фізичної доступності до пульта ручного відвантаження продукції без застосування АСУ ТП	Ризик неефективності системи внутрішнього контролю, викрадення ТМЦ, спотворення облікових даних	3
	Усього:		17

На підставі наведених вище процедур і отриманих оцінок можна визначити величину ризику невиявлення:

$$P_a \text{ (аудиторський ризик)} = P_k \text{ (ризик контролю)} \times P_v \text{ (внутрішньогосподарський ризик)} \times P_n \text{ (ризик невиявлення)} = 1.$$

Величина внутрішньогосподарського ризику дорівнює приватному отриманої суми балів до максимальної суми балів, віднятої від одиниці, а саме: $1 - 23/40 = 0,32$. За таким самим принципом можна розрахувати величину ризику контролю: $1 - 7/40 = 0,58$. Звідти $R_n = 1 \times 0,32 \times 0,58 = 0,19$.

Досліджена вітчизняна практика аудиту свідчить, що за рівень прийняттого ризику невиявлення, як правило, береться значення 0,05 (5%). Виходячи з наведеного прикладу, аудитор робить висновок, що система обліку матеріальних витрат, заснована на програмному забезпеченні управління виробничими процесами та програмному забезпеченні обліку господарських результатів даних процесів, не надає достатньої достовірності інформації для позитивного аудиторського висновку.

Таким чином, зрозуміло, що при вирішенні проблем ручної обробки облікової інформації застосування АСУ ТП БЗВ може спровокувати підвищення рівня ризику суттєвого викривлення інформації про матеріальні витрати у вищезазначених аспектах, що, у свою чергу, вимагає передбачення додаткових аудиторських процедур – це слід враховувати при плануванні аудиторських процедур, необхідних для оцінки ризиків аудиту матеріальних витрат на підприємствах з виробництва залізобетонних конструкцій.

Виходячи з результатів здійснених досліджень, автоматизованим системам накопичення та обробки первинних даних про матеріальні витрати, що використовуються на підприємствах з виробництва залізобетонних конструкцій (лічильники, датчики та ін.), властиві такі недоліки, як: відсутність взаємозв'язків, що мають на меті збір в одну систему (один центральний програмний комплекс) даних про витрати, які утворились під час різних виробничих процесів (програми зняття даних з лічильників, датчиків та ін.), що спричинено різними розробниками програмного забезпечення. У зв'язку цим виникає потреба у залученні сторонніх експертів для визначення логіки системи обліку в цілому та ступеню відповідності можливостей системи цілям обліку.

В процесі оцінки ризиків визначається, які з виявлених ризиків є, за судженням аудитора, ризиками, що вимагають спеціального розгляду в ході аудиту. При здійсненні рутинних, нескладних операцій, що підлягають систематичній обробці, ймовірність виникнення значних ризиків менша, оскільки невід'ємні ризики в даному випадку є нижчими.

Також встановлено, що ймовірність виникнення ризиків суттєвих викривлень може бути більше пов'язана зі значними нестандартними операціями, які виникають у зв'язку з такими ситуаціями:

1) несистемне або необґрунтоване втручання керівництва суб'єкта у визначення порядку обліку матеріальних витрат;

2) несистемне або необґрунтоване втручання у процес збору і обробки даних обліку матеріальних витрат;

3) складні розрахунки або бухгалтерські принципи – являють собою процедури обліку, як правило, розроблені для певних класів операцій, що ускладнюють процес систематизації та узагальнення облікової інформації про витрати;

4) характер нестандартних операцій, що ускладнює впровадження ефективних засобів контролю над такими ризиками; до нестандартних операцій відносяться господарські операції, процедура здійснення та обліку яких має одиничний характер або для яких відсутня необхідна регламентна документація.

Охарактеризувавши існуючу практику, можна відзначити, що знання інформаційної системи суб'єкта дозволяє аудитору визначити ризики суттєвих викривлень, які безпосередньо пов'язані з відображенням звичайних класів операцій або сальдо рахунків і підготовкою звітності; ці ризики включають ризик неточної або неповної обробки. Зазвичай, такі ризики відносяться до значних класів операцій, таких як: доходи, закупівлі, надходження і виплати грошових коштів.

Таким чином, при проведенні аудиторських процедур щодо визначення рівня ризику суттєвого викривлення даних по відображенню матеріальних витрат на підприємствах з виробництва залізобетонних конструкцій аудиторю слід зосередити увагу на таких основних факторах підвищення рівня ризику: структура виробництва, інформаційні зв'язки, які відбуваються під час виробничого процесу, питома вага нетипових виробничих операцій, ступінь та схема застосування автоматизованих систем управління технологічними процесами.

Висновки до розділу 3

За результатами проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Аналіз технологічних особливостей виробництва підприємств досліджуваної галузі дозволив класифікувати господарські операції за ступенями ризику суттєвого викривлення. Це покладено в основу запропонованої методики планування аудиторської перевірки матеріальних витрат, що надає можливість у ході аудиту зосередитися на найбільш суттєвих ділянках обліку матеріальних витрат, тим самим підвищуючи обґрунтованість аудиторської думки та якість аудиторського висновку.

2. З огляду на результати проведених досліджень застосування типової методики оцінки аудиторського ризику зроблено висновок про диференційованість впливу факторів зміни рівня аудиторського ризику. При проведенні аудиторських процедур з визначення рівня ризику суттєвого викривлення даних по відображенню матеріальних витрат на підприємствах досліджуваної галузі доцільно використовувати запропоновані процедури для виокремлення ділянок обліку, яким притаманний підвищений рівень аудиторського ризику, та розроблені рекомендації з удосконалення розподілу компонентів аудиторського ризику за етапами виробництва.

ВИСНОВКИ

1. В аспекті досліджуваного питання вжито визначення терміна «матеріальні витрати виробництва» як вартості матеріальних ресурсів, використаних у виробництві, яку можна безпосередньо віднести на одиницю продукції. Такий підхід надає можливість найбільш повно відобразити сутність матеріальних витрат як об'єкта аудиторської перевірки.

2. Аналіз структури витрат ряду підприємств досліджуваної галузі свідчить, що найбільшу питому вагу у собівартості продукції займають матеріальні витрати. Для розробки організаційно-методичної бази в аудиті матеріальних витрат запропоновано максимальну деталізацію елементів витрат, оскільки для кожного елементу можуть бути характерні різні господарські та, як наслідок, облікові процеси, що, у свою чергу, дозволяє розділити облікові процеси за окремими класами з метою типізації аудиторських процедур та розробки окремих алгоритмів їх виконання.

3. Дослідження виробничих операцій та відповідного структурування, групування та класифікації матеріальних витрат щодо таких операцій надало можливість визначити й теоретично обґрунтувати ймовірність виявлення ризиків аудиту матеріальних витрат, зумовлених технологічними особливостями підприємств, що дозволяє зосередитись у ході аудиту на найбільш суттєвих ділянках обліку матеріальних витрат і тим самим підвищити обґрунтованість аудиторської думки та якість аудиторського висновку.

4. Система первинного обліку матеріальних витрат підприємств визначається відповідними технологічними процесами, а види витрат – технологічними циклами. Таким чином, розробка ефективної методики аудиторської перевірки матеріальних витрат вимагає від аудитора поглибленого розуміння бізнесу суб'єкта господарювання, що в умовах існуючої науково-методичної бази потребує здійснення додаткових процедур з отримання такого розуміння як на етапі планування, так і впродовж усієї перевірки. Для вирішення цього питання запропоновано моделі інформаційної

бази обліку з виокремленням ключових елементів для висловлення професійного судження стосовно достовірності обліку матеріальних витрат. Використання таких моделей дозволяє оптимізувати час перевірки та зосередити увагу на найважливіших її аспектах.

5. Дослідження показали, що нормативно-довідкова база обліку матеріальних витрат аналізованих підприємств використовується не системно, що підвищує ризик суттєвого викривлення облікових даних про матеріальні витрати. На основі ідентифікації частин нормативно-довідкової інформації запропоновано критеріальну оцінку потенційних ризиків її несистемного використання, що дозволяє визначити такі ділянки та знизити аудиторський ризик до прийняттого рівня.

6. Складність застосування типових загальнонаукових підходів до проведення аудиторської перевірки матеріальних витрат досліджуваних підприємств зумовила необхідність надання рекомендацій щодо вдосконалення процедурного забезпечення аудиту, яке надало можливість використання запропонованих процедур для більш ефективної ідентифікації ділянок обліку, яким притаманний підвищений рівень аудиторського ризику.

7. Визначено, що специфіка організації та структури виробництва підприємств не дозволяє використовувати прикладні методичні рішення аудиту матеріальних витрат, опрацьовані вітчизняними та зарубіжними науковцями. Це зумовлює необхідність модернізації відомих методичних підходів та їх адаптації до аудиту матеріальних витрат підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій. Запропонована нами методика й алгоритми дозволяють значно підвищити ефективність аудиту матеріальних витрат та оптимізувати час проведення перевірки.

8. Оскільки цьому виду бізнесу притаманна невелика додана вартість, а необхідний рівень рентабельності досягається за рахунок великих обсягів виробництва, це зумовлює утворення великої кількості облікової інформації, обробка та контроль якої неможливі без застосування автоматизованих систем обліку та контролю і, як наслідок, вимагає збільшення обсягу процедур та

модифікації методики аудиту. Запропоновані нами підходи дозволяють значно оптимізувати методику забезпечення доказовості аудиту в умовах застосування автоматизованих систем обробки інформації та визначити основні фактори їх впливу на процедури оцінки ризиків.

9. Аналіз технологічних особливостей виробництва підприємств досліджуваної галузі дозволив класифікувати господарські операції за ступенями ризику суттєвого викривлення. Це покладено в основу запропонованої методики планування аудиторської перевірки матеріальних витрат, що надає можливість у ході аудиту зосередитися на найбільш суттєвих ділянках обліку матеріальних витрат, тим самим підвищуючи обґрунтованість аудиторської думки та якість аудиторського висновку.

10. З огляду на результати проведених досліджень застосування типової методики оцінки аудиторського ризику зроблено висновок про диференційованість впливу факторів зміни рівня аудиторського ризику. При проведенні аудиторських процедур з визначення рівня ризику суттєвого викривлення даних щодо відображення матеріальних витрат на підприємствах досліджуваної галузі доцільно використовувати запропоновані процедури для виокремлення ділянок обліку, яким притаманний підвищений рівень аудиторського ризику, а також розроблено рекомендації з удосконалення розподілу компонентів аудиторського ризику за етапами виробництва.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аберніхіна І. Г., Валенюк Н. В., Суботіна Г. О. Зниження собівартості послуг підприємства за рахунок інвестиційної програми. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. 2018. Вип. 17(1). С. 6-11.
2. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посіб. К.: Центр наукової літератури, 2008 392 с.
3. Атамас П.Й. Управлінський облік: навч. посіб. 2-ге вид. К.: Центр учбової літератури, 2009. 440 с.
4. Аудит: підручник (в двох частинах) / за ред. Грушко В.І./ Брадул О.М., Шепелюк В.А, Ільїна С.Б., Юнацький М.О., Хорошенюк А.П., Брадул Т.В., 4-те вид. доп. і перероб. К. : Видавництво Ліра-К, 2019. 324 с.
5. Аудит: підручник / О.А.Петрик, В.О.Зотов, Б.В.Кудрицький та ін.; за заг. ред. О.А.Петрик. К.: КНЕУ, 2015. 498 с.
6. Аудит: методика і організація : навч. посібник / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна ; Харків. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 с.
7. Аудит: підручник / наук. ред. І.І. Пилипенко, Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. К.: ДП «Інформ.-аналіт.-агенство» 2015. 643с.
8. Аудит: навч. посіб. / С. І. Деревянко, Н. П. Кузик, С. О. Олійник та ін. К.: «Центр учбової літератури», 2016. 380 с.
9. Аудит : навчальний посібник / Л. І. Жидєєва, О. П. Колісник, К. Д. Салямон-Міхеєва. Ірпінь : Університет ДФС України, 2019. 312 с.
10. Борисюк І. О., Семеняка Я. В. Формування системи управління витратами підприємства. Modern economics. 2017. № 6. С. 15-23.
11. Брагіна О. С., Забродна І. О. Розробка стратегічного підходу до управління витратами підприємства. Економічний журнал Одеського політехнічного університету. 2021. № 3 (17). С. 19-25.

12. Бурачек І. В., Іщук В. А. Еволюція концепцій управління витратами підприємства. Економіка і суспільство. 2017. № 13. С. 388-393.
13. Бурлан С. А. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / С. А. Бурлан, Н. О. Руденко. Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра: Могили, 2017. 184с.
14. Белоусова І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості. Бухгалтерський облік і аудит 2009. №4. С. 4-9.
15. Белякова В.П. Організація системи ризик-орієнтованого внутрішнього контролю. URL: <http://victoriabeliakova.com/organization-of-the-risk-based-internal-controls-system/> (дата звернення: 09.10.2022)
16. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. 2-ге вид., перероб. та доп. Житомир: Рута, 2002. 672с.
17. Бухгалтерський облік у галузях економіки: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / В.Б. Захожай, М.Ф. Базась, М.М. Матюха, В.М. Базась; За ред. В.Б. Захожая, М.Ф. Базася. К.: МАУП, 2005. 968 с.
18. Васюк Г. В. Особливості аудиту витрат виробництва та собівартості продукції. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво, №4 (67). 2017. С. 91–95.
19. Визначення Міжнародного Інституту внутрішніх аудиторів. URL: https://www.theiia.org/en/internal-audit-foundation/latest-research-and-products/?gclid=Cj0KCQiAvqGcBhCJARIsAFQ5ke5FgFgQ6A1B0_Ygu9LHFwK-n3wb-ORtZvlgjhP1Lmb-Q-VTXMqtN60aAtr3EALw_wcB (дата звернення 29.09.2022)
20. Власюк Г.В. Удосконалення обліку й аудиту витрат і доходів сільськогосподарських підприємств. Держави та регіони. Серія: Економіка та підприємство. 2009. №4. С.29-33. URL: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Dtr_ep/2009_4/files/EC409_06.pdf– (дата звернення 02.10.2022)
21. Гайворонський В.М. Аграрне право України: підручник для студентів юридичних спеціальностей вищих закладів освіти; за ред. В.М. Гайворонського та В.П. Жушмана Х.: Право, 2003. 240 с.

22. Глушач Ю. С., Фальченко О. О. Методичні аспекти обліку витрат та калькулювання собівартості продукції у вітчизняній та зарубіжній обліковій практиці. Економіка та суспільство. 2021. № 29. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/587>. (дата звернення: 18.07.2022).
23. Голов С.Ф. Управлінський облік. Центр навчальної літератури. 2018. 400 с.
24. Господарський кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text> (дата звернення: 01.09.2022)
25. Гринавцева Е.В. Особенности применения и методика проведения внутреннего аудита реализации готовой продукции в определения финансового результата в малых предприятиях. Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету: Економічні науки. Кіровоград, 2003. Вип.4. ч. 1 С. 113-118.
26. Гришко Н.В. Методологія управління витратами промислових підприємств : монографія. Донецьк : ІЕП НАН України, 2009. 403 с.
27. Дзурі К. Управлінський та виробничий облік. ЮнітіДана. 2003. С. 231–245.
28. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> (дата звернення: 07.09.2022).
29. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність» URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2738-15> (дата звернення: 08.09.2022).
30. Каменська Т.О. Методи збору аудиторських доказів службою внутрішнього аудиту. Вісник ЖДТУ 2010. №1(51). С. 61-63.
31. Коба О.В. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління й економічного аналізу. Причорноморські економічні студії. 2016. № 4. С. 99–103. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/bses_2016_4_23 (дата звернення: 24.09.2022).
32. Козак Л.В. Чинники формування прибутковості власного капіталу підприємницьких структур за видами економічної діяльності. Наукові записки. Серія «Економіка». 2011. вип. №13 С. 107-113.

33. Колісник Г. М. Витрати підприємницького сектора України: методологія та практика. Ужгород : ПП «АУТДОР-ШАРК», 2016. 360 с.
34. Колісник Г. М. Інституціональні умови та пастки розвитку регулювання витратами підприємництва. Наукові записки нац.унів-ту «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. Острог: Вид-во НУ«ОА», вересень 2016. № 2(30). 142 с. С. 19–26.
35. Колісник Г. М. Функціональний аналіз побудови збалансованих показників регулювання витрат підприємництва в Україні. Соціально-економічні проблеми сучасного періоду України. 2017. Вип. 6(128). С. 187–194.
36. Лега О.В., ЯловегаЛ.В. Управлінський облік витрат виробництва в умовах автоматизованої обробки інформації. Актуальні проблеми інноваційної економіки. 2016. № 2. С. 75–80.
37. Лучик С.Д. Особливості автоматизації обліку витрат виробництва. Бухгалтерський облік, аналіз і аудит. 2014. № 4. С. 209–217.
38. Майданевич Ю.П. Методика аудита доходов и направления его совершенствования. Вісний ЖДТУ. Економічні науки. 2010. №3. С.155-157.
39. Максимова В.Ф., Кузіна З.В., Стиренко Л.М., Ступова Т.Г. Облік у галузях економіки: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2010. 496 с.
40. Маркіна І. А., Вороніна В. Л., Рудич А. І. Теоретичні основи управління витратами підприємства. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2020. № 4 (115). С. 140-147.
41. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту. URL: <https://www.theiia.org/en/standards/international-professional-practices-framework/> (дата звернення: 03.09.2022)
42. Мельник Ю.М. Проблеми застосування збалансованої системи показників на вітчизняних підприємствах. Маркетинг і менеджмент інновацій. 2011. №1 С.192-203.
43. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (Видання 2016-2017 років); пер.з анг. К.:

- Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2018, частина 1. 1142 с.
44. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (Видання 2016-2017 років); пер. з англ. К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2018. частина 2. 532 с.
 45. Назаренко Т. П., Франчук І. Б., Вітер С. А. Методичні аспекти обліку та управління витратами на виробництво продукції. Економіка та держава. 2021. № 7. С. 83-89.
 46. Науково-практичний коментар Господарського кодексу України; за ред. В.К. Мамутова. К.: Юрінком Інтер, 2004. 688 с.
 47. Нестеренко Ж.К. Бухгалтерський облік промислових підприємств: навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури, 2005. 311 с.
 48. Нестеренко С. А. Теоретичні аспекти та методологічні підходи управління витратами. Вісник ХНАУ. Серія : Економічні науки. 2019. № 1. С. 13-22.
 49. Огійчук М. Ф., Утенкова К. О. Організація і методика аудиту: навчальний посібник. К.: Алерта, 2016. 304 с.
 50. Пархоменко Л. А., Малюга Л. М., Фротер О. С., Нижник І. О. Методи обліку та управління операційними витратами. Економіка та держава. 2022. № 1. С. 50-54.
 51. Піскун А. В. Теоретичний аспект управління витратами підприємства. Науковий погляд: економіка та управління. 2020. №4 (70). С. 55-59.
 52. Пантелеев В.П. Внутрішній аудит: навч. посіб.; за ред. В.О. Шевчука. К., 2006. 247 с.
 53. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення: 20.09.2022)
 54. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 02.09.2022)
 55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 "Оренда". URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text> (дата звернення: 20.09.2022)

56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text> (дата звернення: 13.09.2022)
57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 13.09.2022)
58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення 14.09.2022)
59. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 15.09.2022)
60. Порядок оформлення, видачі, використання, обліку та звітності щодо дозволів Європейської Конференції Міністрів Транспорту (ЄКМТ) на перевезення вантажів автомобільним транспортом між країнами - членами ЄКМТ: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0823-11#Text> (дата звернення 25.09.2022)
61. Закон України «Про електронні документи та електронний документообіг». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text> (дата звернення: 18.09.2022)
62. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 20.09.2022)
63. Про затвердження Порядку засвідчення наявності електронного документа (електронних даних) на певний момент часу. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/680-2004-%D0%BF#Text> (дата звернення: 02.09.2022)
64. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 10.09.2022)
65. Про стан та перспективи розвитку підприємництва в Україні: Національна доповідь. К.О. Ващенко, З.С. Варналій, В.Є. Воротін, В.М. Геєць, Е.М. Кужель, О.В. Лібанова та ін. – К., Держкомпідприємництво, 2008. 226 с.

66. Радіонова Н. Й. Класифікація витрат підприємства як інструмент управління. Вісник економіки транспорту і промисловості. 2018. № 64. С. 74-80.
67. Редько О.Ю. Методи аудиторської практики. Бухгалтерський облік та аудит. 2011. №5. С. 44-46.
68. Сметанко О.В. Оцінка службою внутрішнього аудиту системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю в акціонерних товариствах України. Вісник СумДУ. Серія: Економіка. 2011. № 3. С.137-149.
69. Сопко В.В. Технології визначення фінансового результату в інформаційній системі бухгалтерського обліку. Наукові праці НУХТ. 2010. №34. С. 111-114.
70. Сук Л.К. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. К.: Каравела, 2008. 208 с.
71. Сухарева Л.О. Аудит: оцінка якості системи бухгалтерського обліку: монографія. Л.О. Сухарева, К.О. Закалінська; Донецьк : Вид-во «Вебер» (Донецька філія), 2009. 263 с.
72. Фінансовий облік: Підручник. С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко. К.: Лібра, 2005. 976 с.
73. Цимбалюк Л.Г., Скричун Н.П. Чинники, резерви та шляхи зниження витрат виробництва як основа зменшення ціни. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2019. № 3(15). С. 88-95.
74. Шелковнікова О.В. Аудит витрат підприємства як складова внутрішньо фірмових стандартів. Наукові праці КНТУ. Економічні науки. 2010. Вип. 17. С.34-39
75. Щирба М.Т. Організаційні та методичні засади аудиту ефективності облікової політики підприємства в системі управлінського обліку. Сталлий розвиток економіки 2012. №2. С.197-201
76. Accounting Principles Board (1972), Opinion 22, Disclosure of Accounting Policies, April, par. 6.
77. Berle A. A., Means Jr.C. (1932), The Modern Corporation and Private Property, Javanowich, Harcourt, Brace, New York, 1932. p. 182-183.

78. Brzezina W. Mikro- i makropolityka rachunkowości. Normy prawne i zawodowe rachunkowości, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 2000. s.876.
79. Glautier M., Clarke B. (1997), Accounting Theory and Practice, Pitman Publishing, Londyn, p.61.
80. Kieso D.E., Weygandt J.J.(1992), Intermediate accounting, John Wiley & Sons, Inc., New York, s. 1391.
81. International Financial Reporting Standards. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/> (дата звернення: 12.09.2022)