МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет фінансів та обліку
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

Горбатюк Олена Анатоліївна

Аудит та аналіз прямих матеріальних витрат на виробництво продукції

спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
магістерська програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу
освітній ступінь – магістр

Науковий керівник:
к.е.н., доцент Саченко С. І.

Тернопіль-2019

ВСТУП

Аудит виробництва та прямих матеріальних витрат є важливим та найскладнішим процесом аудиторської перевірки, оскільки випуск продукції та собівартість є основними показниками роботи підприємства.

За окремими ознаками класифікації витрат на виробництві підприємство вимагає здійснення економічного обґрунтування та створення впорядкованої групи витрат. Це окреслює та узагальнює витрати за групами для відображення інформації у вигідній для управлінського, бухгалтерського, фінансового обліку та аналізу.

Систематизація витрат виробництва потрібна для впорядкування облікової роботи підприємства, оцінка собівартості, нормування, контролю над процесом виготовлення продукції, та аудит даних процесів. Вибрані ознаки класифікації повинні забезпечувати всебічне вивчення та групування витрат у правильному розділі. Чим вище класифікаційні ознаки, тим вищий рівень знань про об'єкти. Привильний підбір класифікаційних ознак є запорукою отримання необхідної та достовірної інформації, яка забезпечує ефективність рішень,прийнятих на основі аналізу витрат підприємства.

Предметом дослідження є теоретичні та організаційні засади обліку, аналізу та аудиту прямих матеріальних витрат, з урахуванням положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативних актів.

Метою дослідження є розгляд сутності прямих матеріальних витрат і здійснення аналізу, дослідження щодо застосування методів аудиту прямих матеріальних витрат за різними базами, вказати більші можливості застосування цієї категорії.

Завданням дослідження є:

- всебічне дослідження аудиту прямих матеріальних витрат на виробництво продукції;

- визначення проблем та перспектив автоматизації аудиту прямих матеріальних витрат;

- розробка програми аудиту прямих матеріальних витрат на виробництво продукції з метою підвищення ефективності діяльності підприємства;

- організації і методики виконання процедур аудиторської перевірки прямих матеріальних витрат на підприємстві.

- дослідження первинного, аналітичного та синтетичного обліку прямих матеріальних витрат;

- проаналізувати склад, структуру, динаміку прямих матеріальних витрат на ТОВ «Летичівський комбікормовий завод».

При написані роботи використовувалися загальнонаукові методи дослідження:

- системний підхід;

- діалектичний метод;

- метод коефіцієнтів;

- узагальнення

Системний підхід, забезпечив визначення місця бухгалтерського обліку та аудиту в системі аналізу прямих матеріальних витрат підприємства.

Діалектичний метод забезпечив уточнення сутності прямих матеріальних витрат виробництва і аналізу загалому, як економічних категорій;

За допомогою методу коефіцієнтів здійснювалися порівняння із встановленими нормативами, порівняння коефіцієнтів підприємства, порівняння витрат на виробництво продукції між 2016-2018рр.

За допомогою методу узагальнення проводився комплекс послідовних дій по зведеню конкретних одиничних факторів в одне ціле.

Інформаційною базою дослідження є наукові праці дослідників у сфері аудиту, контролю та обліку; матеріали наукових конференцій;

періодичні видання; Закони, розпорядження, акти, постанови Верховної Ради України, Кабінету міністрів України, відомств; дані підприємства, облікові регістри, зведені дані Тов «Летичівський комбікормовий завод»

Дослідження виконувались на матеріалах ТОВ «Летичівський комбікормовий завод», основна діяльність якого пов'язана з виготовленням корму для ВРХ, свиней, птиці і оптовою торгівлею виробленою продукцією.

РОЗДІЛ 1

ПРЯМІ МАТЕРІАЛЬНІ ВИТРАТИ ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

1.1 . Економічна суть та теоретичні підходи витрат на виробництво продукції

Однією з головних умов управління виробничим підприємством у ринкових умовах є достовірність, повнота і оперативність інформації про витрати з яких складається собівартість виготовлення продукції.

Особливу увагу бухгалтерів потребує облікова робота, оскільки виробництво безпосередньо пов'язане з витратами, це процес використання факторів виробництва, які втілюються у створення продукції.

Вчені розуміють економічну вартість - «вартість можливості».Економічна вартість - це сума коштів, яку підприємство може отримати при найвигіднішому використанні ресурсів.

Досліджували генезис поняття витрати такі автори, як О.А. Мошковська, Я.В. Соколов, С.О. Сорока, Л.О. Трухан, Л.С. Шаткіська. Розглядали питання витрат у своїх кандидатських та докторських дисертаціях М.І. Баканов, В.М. Добровський, В.І. Єфіменко, В.П. Завгородній, А.М. Кузьмінський, В.Г. Линник, Б.М. Литвин, Ю.Я. Литвин, М.Ф. Огійчук, В.О. Озеран, М.Г. Прасій, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, Л.К. Сук, Д.М. Фесенко.

Сутності категорії витрати присвячені роботи таких вчених, як, зокрема, І.А. Бланк, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, І.Є. Давидович, В.А. Дерій, О.І. Коблянська, Ф. Котлер, В.С. Лень, Г.В. Нашкерська, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, Г. Фендель, Ю.С. Цал-Цалко. Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. У науковій літературі існують різні підходи до розкриття сутності категорії «витрати», але вони недостатньо систематизовані. Найчастіше поняття «витрати» розкривають з точки зору економіки та бухгалтерського обліку.

Економісти Е.С. Хандріксен та М.Ф. Ван Бреда зазначають, що «витрати є несприятливим рухом ресурсів, який зменшує прибуток фірми. Проте не кожен несприятливий рух є витратами. Більше того, витрати – це використання або споживання товарів і послуг у процесі отримання доходу» [53].

Витрати - важлива і складна економічна категорія, що особливо важливо в управлінні підприємством в цілому. Це можна пояснити тим, що витрати впливають на фінансові результати діяльності підприємств, використовуються для визначення цінової політики, показують рівень технології та організації виробництва, використовуються для оцінки ефективності управління шляхом порівняння витрат та результативності [51].

На даний час існують різні підходи до розкриття поняття «витрати», що викликано, як вважає О.В. Павелко, тим, що витрати розглядаються з двох позицій: «придбання засобів виробництва та з позиції використання в процесі виробництва» [35].

Досліджуючи сутність «витрат», Е.А. Аткінсон виділяє дві основні причини відсутності єдиного загальноприйнятного їх визначення:

1) витрати класифікуються з певною метою;

2) інформація щодо витрат визначає способи розрахунку [15].

Таблиця 1.1.

Визначення поняття «витрат» за різними підходами

Джерело	Визначення
1. Ресурсно-виробничий підхід	
Ф.Ф. Бутинець [3,4,5]	Спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товари, роботи і послуги.
І.А. Волкова [7]	Важливий елемент відтворювального процесу первинної ланки, що відтворює у собі витрати підприємства на всі спожиті ресурси на виробництво продукції.
М.С. Пушкар [63]	Сума спожитих на виробництві товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів).

Продовження таблиці. 1.1.

7. Аналітичний підхід	
А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило [51]	Вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети.
Н.А. Іващенко [63]	Собівартість продукції і прибуток перебувають в обернено-пропорційній залежності: зниження собівартості приводить до відповідного зростання суми прибутку, і навпаки.
8. Нормативно-правовий підхід	
ПСБО 16 , НПСБО 1 [56,41]	Або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення власного капіталу внаслідок його вилучення або роз- поділу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути досто- вірно оцінені.
МСФЗ [38]	Витрати – це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу

Примітка. Складено автором за [81]

У таблиці 1.1. представлені категорії витрат які групуються за підходами, в яких вони розглядаються. Очевидно, що в літературних джерелах та законодавчих актахкатегорія витрат трактується по-різному, що свідчить про відсутність єдиної думкисеред науковців щодо цього питання.

Інтерпритація сутності поняття витрат за такими підходами ресурсно-виробничий, фінансово-грошовий, економічний, бухгалтерський, управлінський, маркетинговий, нормативно-правовий. Однак навіть при одному підході поняття витрат дещо відрізняються, але мають спільну складову. Одже, витрати – це все ресурси та факторивиробництва, які потребують бухгалтерського обліку, вираженого в грошовому виразі, і використовуються в економічному процесі для отримання фінансового результату і необхідні для його аналізу, прийняття управлінських рішень і є внутрішнім фактором ціноутворення. Систематизуючи компоненти поняття

вират для всіх підходів , ми отримуємо схему див. Рисунок 1.1. який розкриває цю категорію.

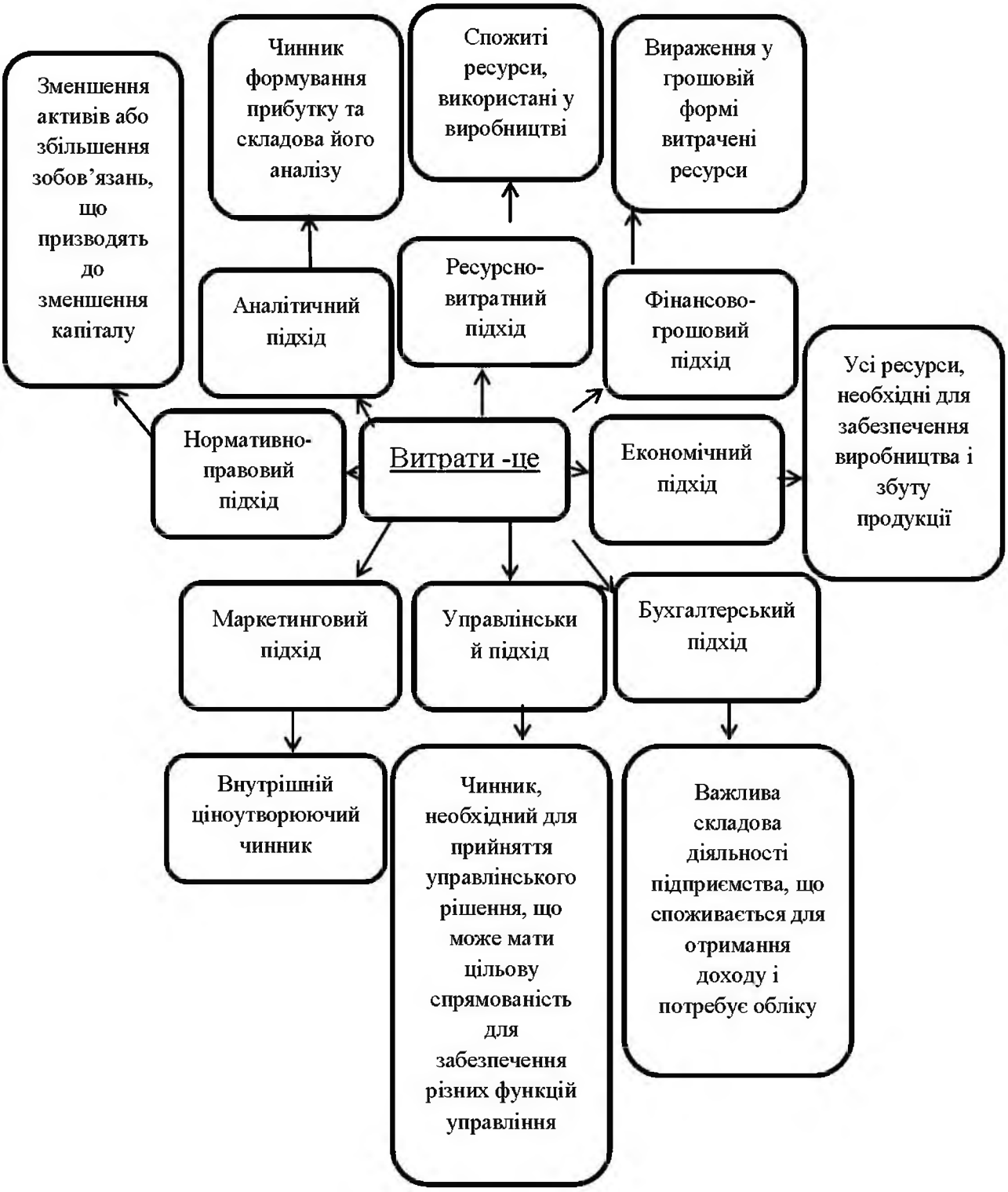


Рисунок. 1.1. Сутність поняття витрати з урахувань різних підходів.

Примітка. Складено автором за [76]

Ресурсно-виробничий підхід розкриває витрати як ресурси, придбані або використані у виробництві. У грошово-кредитному підході витрати визначаються як грошові, витрачені ресурси, матеріали, товари, послуги, що використовуються в ході господарської чи іншої діяльності для досягнення певної мети або отримання прибутку. Економічно ефективний підхід наближений до ресурсних, оскільки він детально визначає вартість з точки зору об'єкта.

Порівнюючи визначення, викладені в МСФЗ та Міжнародних стандартах фінансової звітності, можна зробити висновок, що вони схожі через те, що міжнародні документи використовувались як основа при написанні українських стандартів бухгалтерського обліку. Хоча не існує окремого міжнародного стандарту, який би розкривав інформацію про бухгалтерський облік та вартість, але все прописано в МСФЗ 2 «Запаси», МСФЗ 16 «Основні засоби», МСФЗ 19 «Виплати працівників», МСФЗ 23 «Витрати за позиками». Більшість науковців у сфері бухгалтерського обліку користується терміном «витрати», що наведене у ПСБО 16 та НП(С)БО 1 [39, 56, 41].

У маркетинговому підході витрати розкриваються як внутрішній фактор, що впливає на ціну, а в аналітичному підході витрати розкриваються як складова, необхідна для аналізу. З точки зору управлінського підходу, витрати є невід'ємним елементом системи управління підприємством[18].

Податковий кодекс України дає визначення Витрати – це сума будь - яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній та нематеріальній формах. Такі витрати спрямовані на здійснення господарської діяльності платника податку (підприємця) [54].

Витратами не визначаються і не включаються до звіту про фінансову звітність:

1. виплати за агентські угоди, комісійні договори та інші подібні договори на користь довірителя, члена комітету тощо;попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;

2. погашення отриманих позик;

3. інші знецінення активів або збільшення зобов'язань, які не відповідають ознакам наведеним у пункті шостому П(С)БО 16 [56];

4. Витрати, відображені зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Витрати класифікуються за елементами та статтями калькуляції.

Економічні елементи в П(С)БО16 розуміють сукупність економічно однорідних витрат з точки зору їх виду. Розрахунки собівартості показують, як ці витрати формуються для визначення собівартості продукції - одні витрати відображаються за їх видами (елементами), а інші складними статтями (вони мають кілька елементів). У цьому випадку один елемент може бути присутнім у кількох елементах обчислення.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідальними звітними періодами, стратегії аудиту (див. Дод. Ж).

Витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками. Проте, для визначення фінансового результату перш за все необхідно класифікуаати витрати за видами діяльності:

1. витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності;
2. витрати, що виникають у процесі надзвичайних подій.

У свою чергу, витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності, можна розподілити на витрати від операційної та неопераційної діяльності. Операційна діяльність поділяється на основну та іншу діяльність, класифікація витрат за цими видами діяльності ідентична:

1. витрати на виробництво (собівартість реалізованої продукції);

2. адміністративні витрати (загальні та корпоративні витрати, витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу тощо);
3. витрати на збут (витрати на пакувальні матеріали та ремонт тари, оплата праці та комісійні продавцям, витрати на маркетинг тощо);
4. інші операційні витрати (витрати на дослідження та розробки, собівартість реалізованої валюти, визнані штрафи та пеня, безнадійні борги тощо).

Фінансова діяльність будь-якого промислового підприємства передбачає виникнення витрат у вигляді витрат (втрат) від участі в капіталі – це збитки, які отримані внаслідок інвестицій в асоційовані або спільні підприємства, що обліковуються методом участі в капіталі, та фінансових витрат.

Витрати на інвестиційну діяльність підприємства формують витрати на реалізовані фінансові інвестиції, необоротні активи та інше майно підприємства.

Витрати від надзвичайних ситуацій - це, перш за все, втрати від надзвичайних ситуацій (стихійні лиха, пожежі, техногенні аварії тощо).

Витрати завжди в центрі уваги працівників управління підприємства, що пояснюється багатьма причинами. Серед них можна виділити наступне: необхідність раціонального використання обмежених ресурсів; забезпечення зростання прибутку заради їх економіки, отримання синтетичного показника, який характеризує ефективність використання всіх видів ресурсів; планування ресурсів для одиниці виробництва та аналіз фактичних витрат з метою виявлення відхилень та причин, прийняття рішень щодо вдосконалення технологій виробничої продукції; визначення ефективності запропонованих заходів. Це та інформація, яка необхідна для прийняття управлінських рішень, що ґрунтуються на економічній життєздатності альтернатив [52].

Елементами витрат - є сукупність економічно однорідних витрат.

Прямі витрати – це витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкта витрат економічно доцільним шляхом [56].

Прямі витрати між собою поділяються на:

1. прямі матеріальні витрати;
2. прямі витрати на оплату праці;
3. інші прямі витрати.

4. Прямі матеріальні витрати включають сировину, придбання напівфабрикатів та комплектуючих виробів та інших матеріалів, пов'язаних з виробництвом продукції.

Прямі матеріальні витрати на заробітну плату включають заробітну плату та інші виплати працівникам, які займаються виробництвом, виконанням робіт або наданням послуг, що стосуються безпосередньо конкретного об'єкта витрат.

До інших прямих витрат відносяться всі інші виробничі витрати, які безпосередньо відносяться до конкретного об'єкта витрат, включаючи відрахування на соціальні заходи, плату за оренду землі та майна, амортизаційні відрахування та дефіцитні витрати, що складаються з вартості виробу, відрахуваного за технологією. вироби за вирахуванням її справедливої вартості та витрат на ремонт такого технічного неминучого дефекту.

Як результат, можна сказати, що витрати - це стабільна рушійна сила, яка дозволяє підприємству зберігати свої позиції конкурентів і отримувати прибуток. Обґрунтовано, що витрати розглядаються за різними підходами, які систематизуються так: ресурсно-виробничі, фінансово-грошові, економічні, бухгалтерські, управлінські, маркетингові, регуляторні. Він пропонує уточнене тлумачення поняття собівартості, яке враховує різні аспекти цієї категорії, більш пристосоване до потреб управління, включає компоненти в різні підходи та дозволяє поглибити розуміння цього терміна.

1.2. Вплив матеріальних витрат на формування собівартості продукції

В умовах економічної реформи забезпечення конкурентоспроможності підприємства, тобто прибутку, збільшення матеріальних можливостей, розширення ринку, особливо актуальним є аналіз та контроль матеріальних витрат.

Аналіз матеріальних витрат підприємства дозволить встановити ступінь ефективності використання матеріальних ресурсів та встановити можливість більш раціонального використання ресурсів підприємствами з метою виявлення резервів.

Вироблена продукція, виконані роботи та послуги, а також інші товарні запаси, які виробляються за рахунок власних ресурсів (напівфабрикати власного виробництва, незавершене виробництво тощо) у фінансовому обліку оцінюються за виробничими витратами.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються такі витрати (також див. рис. 1.2., дод. Б):

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

З метою точного визначення собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) виробничі витрати групують за статтями калькуляції.

При прийнятті ефективних та обґрунтованих управлінських рішень щодо підвищення ефективності господарської діяльності слід спиратися на економічний аналіз витрат і собівартості продукції, оскільки рівень рентабельності окремих видів продукції та фінансових результатів діяльності підприємства в цілому.

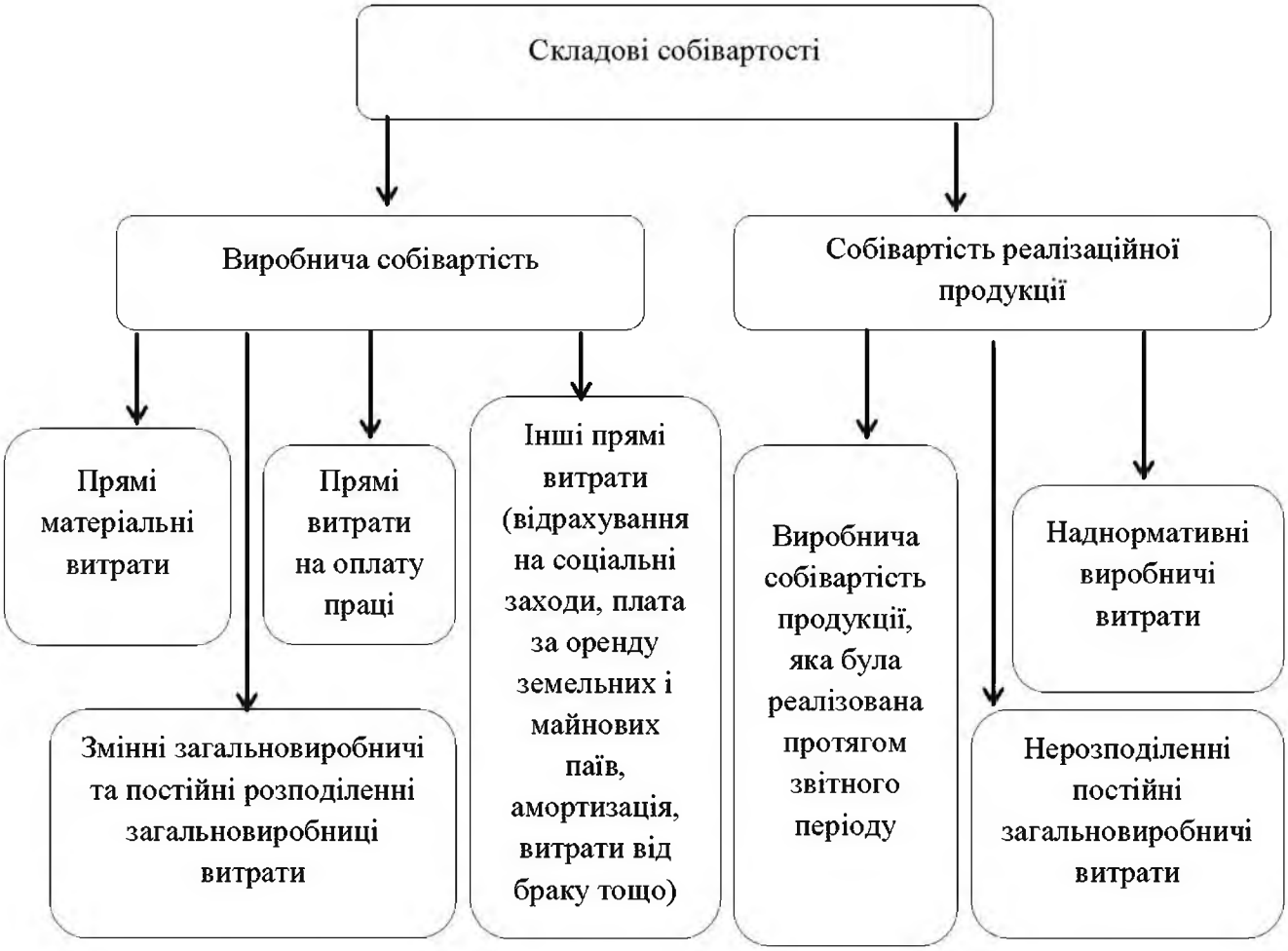


Рисунок 1.2. Складові собівартості продукції на виробницому підприємстві

Примітка. Складено автором за [66].

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством.

Згідно з п. 11 П(С)БО 16 собівартість реалізованої продукції складається з:

- виробничої собівартості продукції, яка була реалізована протягом звітного періоду;
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- наднормативних виробничих витрат. З цього приводу варто згадати роз'яснення, надані Мінфіном у листі № 31-04220-20-17/6687, згідно з яким наднормативними виробничими витратами вважаються

витрачання (використання) ресурсів на виробництво понад норми, нормативи, розцінки тощо, затверджені уповноваженим органом[71].

Позастандартні витрати включаються до собівартості, якщо такі витрати не пов'язані з нестачею, псуванням, нетехнологічним використанням та порушенням правил зберігання, на розсуд уповноваженої особи (керівника) підприємства. Відповідно до ст. 9 Закону "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" підставою для відображення в бухгалтерському обліку фактів господарських операцій (споживання ресурсів) є первинні документи, які повинні містити, зокрема, інформацію про зміст, нормовану та надлишкову (пояснення обставин) витрачання (використання) ресурсів [11].

З метою точного визначення собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) виробничі витрати групують за статтями калькуляції. Основними статтями калькуляції для розрахунку виробничої собівартості продукції у фінансовому обліку є:

• сировина та матеріали;

• купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;

• паливо та енергія на технологічні цілі;

• зворотні відходи (вираховуються);

• основна заробітна плата виробничих робітників;

• відрахування на соціальні заходи від заробітної плати виробничих робітників;

• витрати на утримання та експлуатацію устаткування;

• загальновиробничі витрати;

• попутна продукція (вираховується).

Підприємства можуть вносити зміни до типової номенклатури статей калькуляції з урахуванням особливостей технології та організації виробництва, питомої ваги окремих видів витрат у собівартості продукції,

об’єднувати кілька типових статей в одну або виділяти з однієї типової статті декілька.

Витрати виробництва на підприємстві та витрати суспільства об’єктивно мають вартісну форму. Розрізняють витрати виробництва загальні, та такі, що належать до виробленої продукції. Витрати виробництва у грошовій формі на одиницю продукції – її собівартість.

Собівартість являє собою економічну категорію, якій найбільше приділяється уваги. Та слід зазначити, що в літературі з економічної теорії це поняття практично відсутнє, воно більше притаманне бухгалтерській термінології [49].

Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) – сукупність прийомів і способів, що забезпечують обчислення в грошовому вираженні собівартості одиниці окремих видів виробленої підприємством продукції (робіт, послуг) у розрізі статей витрат. На основі калькуляції визначають собівартість продукції, яка, своєю чергою, може бути різною, порівнняння видів калькуляції та видів собівартості див. рис 1.3..

Об'єкти калькулювання собівартості продукції взаємопов'язані з об'єктами обліку витрат виробництва та на практиці, як правило, збігаються, але можуть мати й відмінності.

Обов'язковими для виробничих підприємств є складання фактичної (звітної) калькуляції та розрахунок фактичної (звітної) собівартості. Планова й нормативна калькуляція складаються на розсуд підприємства та використовуються в основному для цілей управлінського обліку.

Водночас складання нормативної калькуляції обов'язково необхідне при використанні нормативного методу затрат. Оцінка за нормативними затратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості (п. 21 П(С)БО 9) [55].

Рисунок. 1.3. Порівняння видів калькуляції та собівартості

Примітка. Джерело [28]

Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) відбувається за трьома етапами:

1) розраховується собівартість випущеної продукції в цілому,

2) визначається фактична собівартість кожного виду продукції,

3) розраховується собівартість одиниці продукції.

Для цілей бухгалтерського обліку обов'язковими є 1-й , 2-й і 3-й етапи підприємства застосовують з огляду на цілі й особливості організації управлінського обліку.

Собівартість можна розглядати як сукупні витрати, поділені на кількість створеної продукції, тобто за термінологією західної економічної науки, як середні витрати.

Способи калькулювання:

1. Метод накопичення (підсумовування) витрат полягає в тому, що собівартість одиниці собівартості та одиниці визначається підсумовуванням витрат за частинами продукції чи продукції в цілому, за процесами, районами. Цей метод застосовується при виробництві різнорідної продукції, наприклад машинобудування, суднобудування, меблі та інші галузі з індивідуальним асортиментом продукції та послуг.

2. Метод розподілу витрат застосовується в тих галузях, де жодна супутня продукція відсутня, тобто всі отримані продукти є основними. Застосовується при виробництві складної переробки сировини при отриманні декількох видів продукції за один процес та неможливості прямого обліку витрат по кожному об'єкту калькуляції, а також для організації аналітичного обліку калькуляції за групами однорідних. Такий метод досить широко поширений у хімічній промисловості, кольоровій металургії, сільському господарстві. Вибір параметрів обчислення коефіцієнта в кожному конкретному випадку залежить від того, за яким параметром продукти найбільше відрізняються один від одного.

3. Метод виключення витрат використовується для диференціації витрат та визначення собівартості основної та супутніх товарів, отриманих за один процес, і коли неможливо локалізувати витрати в аналітичному обліку. У той же час важливо вміти розділяти продукти на основні та супутні товари. Тому побічні продукти повинні мати невелику частку в загальному обсязі виробництва, а основна продукція повинна бути чітко

виражена. Цей метод широко поширений у хімічній промисловості, сільському господарстві, виробництві інтегрованої переробки сировини тощо. Суть його полягає в тому, що спочатку визначається собівартість усієї випущеної продукції, а потім з неї віднімається вартість пов'язаної продукції.

4. Метод прямого розрахунку полягає в тому, що собівартість продукції, зібрана в розрахунку на одиниці розрахунку, ділиться на кількість одиниць рахунку в перерахунку на статті або статті витрат. Цей метод є універсальним і завжди використовується при остаточному розрахунку собівартості продукції [23].

Правда, під час проведення аудиту собівартості продукції спеціалісти наражаються на проблеми. Насамперед, можна відзначити, що дослідження аудитора не обмежується лише вивченням бухгалтерських документів. До предметної сфери аудиторського дослідження собівартості продукції належить також інформація про технологію виробництва, виробниче обладнання, структуру виробничого управління.

Переважно аудитори – це спеціалісти в галузі економіки чи правознавства, а аудит собівартості продукції вимагає також і знання технологічного аспекту виготовлення продукції. Ще однією трудністю може бути також і те, що на окремих підприємствах немає відкритого доступу до виробництва, тому аудиторам дуже важко об’єктивно оцінити усі фактори, що пов’язані з виробництвом і обчисленням собівартості продукції [51].

На нашу думку, для ефективного проведення аудиту собівартості продукції необхідно, перш за все, ознайомитись з організаційними та технологічними особливостями підприємства, типом виробництва, видами виробленої продукції, використані ресурси.

Наступним кроком є визначення того, чи дотримується суб'єкт господарювання облікової політики для визначення собівартості продукції. Також аудитор повинен перевірити наявність та правильність первинних

документів, що є основою для записів про формування собівартості продукції, перевірити правильність віднесення витрат до собівартості, оцінити стан синтетичних та аналітичних облік виробничих витрат, що включаються у собівартість продукції, перевірка правильності проводки готової продукції, перевірка повноти, правильності та точності відображення операцій з формування собівартості продукції в бухгалтерському обліку та звітності, оцінка правильності формування собівартості продукції на об'єктах калькулювання собівартості, перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку та звітності собівартості продажів.

Згідно з аудиторською практикою, найпоширенішими порушеннями, які призводять до неправильного відображення собівартості продукції, є неправильний розрахунок амортизації, оскільки це значний і, водночас, легко регулюючий елемент виробничих витрат. Також часто спостерігається спотворення вартості незавершеної роботи, що визначається інвентаризацією [26].

Не менш серйозними є порушення облікової політики, такі як недотримання вимоги інваріантності методу витрат та калькуляції продукції, невідповідність встановленому графіку накладних витрат та інше.

Зниження витрат на виробництво та управління в основному досягається за рахунок скорочення кількості робітників за рахунок використання більш ефективних методів організації управління та обслуговування виробництва, більш досконалої технології. Економія витрат на продажі досягається зміцненням дисципліни праці, ритмом виробництва, дотриманням договірної дисципліни.

Найефективнішими способами зниження собівартості продукції є впровадження рентабельних технологій виробництва, використання світового досвіду зниження собівартості. Найбільш ефективним, ресурсозберігаючим технологіям є вихід для українського

товаровиробника. Не менш важливим фактором, що сприяє зменшенню витрат на підприємство, є дотримання всіх основних принципів ефективного розподілу продуктивних сил: це скорочення маршрутів між виробником і покупцем, між виробничою та сировинною базою [64].

Тому, щоб забезпечити перевірку собівартості кожного товару та точність обліку його виробництва та продажу, аудитор повинен мати ретельний методологічний підхід у цій галузі.

Тому собівартість продукції окремої компанії є важливим об'єктом аудиторських досліджень. Специфіка його впровадження залежатиме насамперед від специфіки галузі, в якій працює підприємство, а також від специфічних організаційно-технологічних особливостей досліджуваного підприємства, на які слід звернути особливу увагу аудитору під час аудиту.

Аудит собівартості продукції допоможе уникнути фактів завищення ціни на продукцію окремого підприємства, правильно визначити прибуток, фактично отриманий підприємством, і, відповідно, розрахувати суму податку на прибуток, а також вміти запобігати фактам крадіжок на підприємстві.

1.3. Нормативно-правова база дослідження аудиту прямих матеріальних витрат на виробництво продукції

Процес обліку та аудиту прямих матеріальних витрат регулюється великою кількістю нормативних документів, детальне вивчення та систематизація яких необхідні з огляду на те, що ці витрати поєднують різні функціональні області та відіграють важливу роль у сформованих витратах Основна діяльність суб'єкта господарювання.

На основі нормативно-правових актів, розроблених та затверджених на національному та міжнародному рівнях, власники бізнесу визначають конкретні правила бухгалтерського обліку та внутрішній аудит прямих матеріальних витрат, залежно від завдань, поставлених на наступні. Тому забезпечити належний облік та аудит прямих матеріальних витрат залежно від завдань, поставлених на майбутнє. Тому для забезпечення належного обліку та аудиту прямих матеріальних витрат підприємства важливе значення має надавати систематизації нормативних документів, що регулюють облік та аудит у цій галузі.

Слід віднести основні види нормативного забезпечення обліку прямих матеріальних витрат підприємства : Закони України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [11], «Про аудиторську діяльність» [12]; Укази Президента України, постанови і рішення Кабінету Міністрів України, накази, постанови, розпорядження, листи, розпорядження міністеріств та відомств; П(С)БО 9 «Запаси» [55] (в частині списання запасів на втрати підприємства), 16 «Витати» [71], 26 «Виплати працівникам» [58], 30 «Біологічні активи» [57], 31 «Фінансові витрати» [59], (а для підприємств що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 «Запаси» [39], 9 «Витрати на дослідження і розробки»); Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні порушення, законів про працю тощо)

[33,9,54]; методичні рекомендації з формування собівартості, вказівки, інструкції, положення, план рахунків бухгалтерського обліку, наказ про облікову політику підприємства, графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольно-ревізійних робіт і т.д. (рисунок 1.4.)

Основним нормативним документом, який регулює облік в Україні, зокрема бухгалтерський облік витрат, є Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [11]. Цей закон встановлює основний принцип облікової інформації щодо витрат - нарахування та відповідальність за доходи з витратами.

Однак слід зазначити, що згідно з чинною методологією обліку витрат ця відповідальність не підтверджується. Підприємства в бухгалтерському обліку повинні дотримуватися принципів його бухгалтерського обліку, які передбачені Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"[11].

Зауважте, що МСФЗ не має жодного конкретного стандарту, який би регулював облік та подання витрат. Все це прописано в окремих стандартах. Скажімо, МСФЗ 2 «Записи» (IAS 2 – Inventories) регулюють оцінку витрат за матеріалами[54], МСФЗ 16 «Основні засоби» (IAS 16 - Property, Plant and Equipment) – витрати по амортизації, МСФЗ 19 «Виплати працівникам» (IAS 19 – Employee Benefits) – витрати з оплати праці. Ці стандарти, в тому числі, регулюють порядок включення витрат до первісної собівартості продукції, основних засобів та нематеріальних активів (їх капіталізація), а також порядок їх списання у вигляді амортизації (декапіталізація) або вибуття.

В Україні методологічна основа для формування в обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулюється П (С) БО 16 "Витрати" [71], НП (С) БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [41] (див. додаток А).

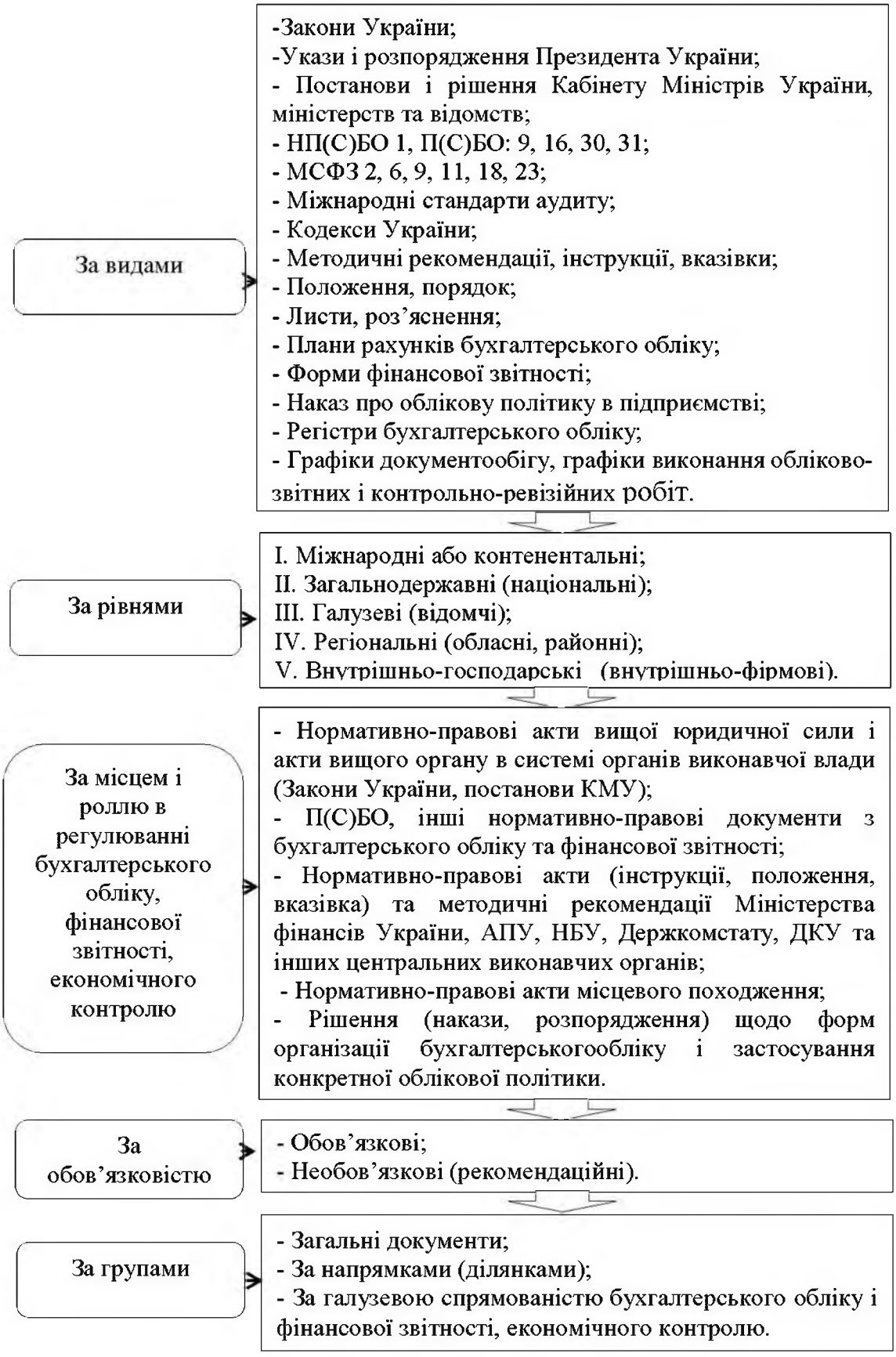


Рисунок 1.4. Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку і аудиту виробництва

Примітка. Складено автором за [42]

Узагальнюючи відомості в рисунку. 1.4. ми пропонуємо п'ять класифікаційних ознак регуляторного забезпечення: за типом; рівні; місце та роль у реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю; зобов'язання виконувати; групи.

Щодо вдосконалення нормативно-правових актів України щодо обліку та контролю витрат і доходів підприємств, ми вважаємо, що слід зробити наступні кроки:

- провести повну інвентаризацію всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком та контролем витрат і доходів, з метою виявлення дублювання та розбіжностей положень цих актів та невирішених ситуацій;

- організовувати та оновлювати (щомісячно) квартальну інформаційну базу підприємств з обліку, контролю, оподаткування, включаючи витрати та доходи;

– головний бухгалтер, контролери-ревізори, аудитори, науковці, постійно працюючи з нормативно-правовими актами України, що стосуються бухгалтерського обліку та аудиту, робити робочі конспекти виявлених суперечностей, розкривати вищезазначені акти та висловлювати свої висновки та пропозиції з професійного обліку "Баланс", "Все про бухгалтерський облік", "Бухгалтерський облік і аудит", "Бухгалтерія", "Бухгалтер", "Бухгалтерія і сільському господарстві", "Галицькі контракти", "Дебет-Кредит" тощо; під час проведення наукових і науково-практичних конференцій, семінарів, робочих нарад і т.д.

МСФЗ 2 «Запаси»передбачає загальний підхід, відповідно якому відокремлюють дві категорії витрат:

1. Затрати на продукт;
2. Витрати на період[39].

Внутрішній П (С) БО 16 "Витрати" [56] не передбачає зазначеного розмежування, а працює лише у категорії витрат. Однак категорії "витрати"

та "витрати" мають різну природу та значення. Таким чином, "витрати" слід розуміти як оцінку витрат ресурсів, які підприємство використовує у процесі своєї діяльності. Витрати на продукцію - це частина витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням та / або виробництвом активів, що визначає їх вартість та бере участь у формуванні прибутку підприємства в процесі реалізації цих активів.

Визначення поняття "витрати" в П (С) БО ідентичне визначенню в МСФЗ, проте концепція вартості, представлена в національних стандартах, більш детальна. Визначення витрат за національними стандартами, як правило, відповідає визначенню витрат за міжнародними стандартами, але ПКУ містить посилання на форму витрат.

Перевіряючи документацію та облік витрат, аудитор враховує правильність обліку господарських операцій у синтетичному та аналітичному обліку за вищезазначеними рахунками та субрахунками та відповідність їх звітності про виробництво власних виробництв. Програмні продукти також перевіряються на накопичення, систематизацію та облік витрат.

На основі вищезазначених реєстрів та звітів визначається правильність та своєчасність обліку господарських операцій у бухгалтерському обліку (синтетичний та аналітичний облік) та звітності.

Підбираючи інформацію для створення бази доказів, вона може бути структурована так: за видами витрат; для кожного виду витрат окремо; відповідно до рахунків або субрахунків витрат; за даними місць витрат.

Вибираючи операції для використання вибірки аудиту, доцільно розділити їх на дві групи - операції на синтетичних та аналітичних рахунках 20, 22, 24, 25, 26, 80, 91 у розрізі кожної статті витрат та операцій на синтетичний та аналітичний рахунок 23 в контексті аналітичного обліку (див. Додаток. Г)

Важливою складовою міжнародного права є Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), які мають дорадчий характер і розроблені

для гармонізації стандартів бухгалтерського обліку та облікової політики, що застосовуються в різних країнах, та з метою порівняння результатів різних суб'єктів. Спочатку МСБО були видані Радою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО), правонаступницею якої з 2001 року є IASB. Нові стандарти, що випускаються з 2001 року, називалися Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ).

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) як система стандартизації відносять до англосаксонської традиції фінансового обліку. МСФЗ характеризуються як стандарти, засновані на принципах, а не на правилах. Тобто стандартизація МСФЗ не має на меті деталізувати всі процедури та механізми фінансового обліку, у багатьох випадках сприяючи впевненості у професійній незалежності бухгалтерів, які при вирішенні багатьох питань повинні покладатися на професійних та особистих професійних суджень.

З 1 січня 2007 року рішенням Аудиторської палати від 30 листопада 2006 року встановлено обов'язкове використання суб'єктами аудиту Міжнародних стандартів аудиту (МСА) як національних стандартів.

Мета МСА - забезпечити:

- високий рівень впевненості в якості аудиторських послуг;
- високий імідж професії аудитора;
- взаємозв'язок окремих елементів та процесів аудиторського циклу;
- вирішення суперечок між аудиторами та клієнтами їх послуг,
- встановлення рівня відповідальності аудиторів;
- розуміння аудиторської інформації користувачами аудиторського процесу.

Основним Законом України є Конституція. Відповідно до статті 113 Конституції України від 28.06.1996 р. №254к/96-ВР (тлумаченя від 15.05.2014 р.), вищим органом у системі органів виконавчої влади є Кабінет Міністрів України.

Кабінет Міністрів України несе відповідальність перед Президентом України та Верховною Радою України під контролем та підзвітністю Верховної Ради України в межах, передбачених Конституцією. Кабінет Міністрів України у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, а також указами Президента України та постановами Верховної Ради України, прийнятими відповідно до Конституції та законів України.

Відповідно до Конституції України, правова основа господарської діяльності, заснована на різноманітності суб'єктів господарювання різних форм власності, встановлена Господарським кодексом України від 16.01.2003 №436-IV (станом на 26 квітня 2015 р.) [9]

Податковий кодекс України №2755-VI від 2 грудня 2010 року (станом на 4 травня 2015 року) регулює відносини, що виникають у сфері сплати податків та зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що стягуються в Україні та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їхні права та обов'язки, компетенція контролюючих органів, повноваження та відповідальність їх посадових осіб у процесі податкового контролю та відповідальність за порушення податкового законодавства [54].

Таким чином, витрати підприємства складають основу для оподаткування податком на прибуток, і, зокрема, прямі матеріальні витрати впливають на формування важливої складової фінансового результату до оподаткування - витрат на збут.

Суб'єкти, що здійснюють облік прямих матеріальних витрат, повинні дотримуватися загальних принципів управління нею, які передбачені Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 №996-XIV (редакція 06.-02.2015.) .) [11], включаючи: розсудливість, повне покриття, нарахування та відповідність доходів і витрат, історичну (фактичну) вартість. Ці принципи є основними, і їх дотримання є неодмінною умовою бухгалтерського обліку.

Фундаментальні підходи до аудиту прямих матеріальних витрат та аудиторської діяльності у сфері фінансового контролю регулюються Господарським кодексом України, Законом України "Про аудиторську діяльність" від 22.04.1993 №3125-XII (станом на 05.04.2015) [12], інші нормативно-правові акти та стандарти аудиту

Виходячи з необхідності інтеграції України у світові економічні відносини та перебудови системи економічної інформації, обліку та статистики відповідно до міжнародних стандартів.

Указ Президента України "Про перехід до загальноприйнятої міжнародної системи бухгалтерського обліку та статистики" від 23.05.1992 №303 (редакція від 18.04.2011) Державній службі статистики України [74], Міністерству фінансів України, Міністерству економіки Державному комітету України з питань стандартизації, метрології та сертифікації за участю Національного банку України доручено загальне управління розробкою та впровадженням заходів щодо впровадження в Україні єдиної системи бухгалтерського обліку та статистики, що відповідає загальним принципам прийняла міжнародну діяльність та завдання оперативного висвітлення економічних реформ.

Наступним рівнем регулювання обліку та аудиту прямих матеріальних витрат є національні стандарти та нормативні документи, розроблені відповідно до вимог законодавчої бази другого рівня.

Зокрема НП (С) БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», дотримано Наказом міністерства населення України 07.02.2013 № 73, зареєстроване в Міністерстві юстиції України 28 лютого 2013 р. за №336 / 22868 (редакція від 18.03.2014 р.) укладає місце, дотримується і принципово виконує політику, яка вимагає дозволення та розкриття її даних [41].

Серед важливих нормативних документів, які регламентують, зокрема, порядок формування прямих матеріальних витрат, - Положення (Стандарт) обліку 16 (Витрати), затверджені Міністерством фінансів

України від 31.12.1999 №318, зареєстровані в Міністерство юстиції України від 19 січня 2000 року за № 27/4248 (станом на 09 серпня 2013 року) Це Положення (стандарт визначає методологічні засади бухгалтерської інформації про витрати підприємства та їх розкриття у фінансовій звітності.

Нормативне регулювання обліку та аудиту прямих матеріальних витрат ґрунтується на методичних вказівках щодо організації та обліку окремих видів діяльності, розроблених галузями міністерств та відомств з урахуванням особливостей підприємств, технології виробництва, послуг та робіт .

Визначальними нормативно-правовими документами цього рівня для виробничих підприємств є Методичні рекомендації щодо планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у відповідних галузях, затверджені відповідними наказами конкретних міністерств.

Слід зазначити, що вони мають рекомендаційний характер, і їх норми слід тлумачити з урахуванням фундаментальних підходів, регульованих нормативно-правовим документом вищого рівня.

Облікова політика затверджується наказом керівника підприємства і є важливим юридичним документом бухгалтерів. Порядок облікової політики повинен відображати фундаментальні підходи до бухгалтерського обліку та важливі моменти, особливо ті, що мають неоднозначні тлумачення в офіційних документах.

Актуалізується питання нормативного регулювання обліку та аудиту прямих матеріальних витрат у зв'язку з постійним удосконаленням та підтримкою нових норм у законодавчих актах. Систематизуючи та проаналізувавши основні компоненти правового забезпечення обліку та аудиту прямих матеріальних витрат, встановлено, що всі досліджувані нормативно-правові акти спрямовані на організацію та допомогу в обліку та аудиті витрат на українських підприємствах.

Слід мати на увазі, що інтеграція України до Європейського Союзу вимагає стандартизації законодавства, включаючи облік та аудит прямих матеріальних витрат, що важливо для прийняття необхідних управлінських рішень суб'єктом управління суб'єктом господарювання.

Однією з умов є гармонізація П (С) БО 16 "Витрати" з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Тому перспективою подальших досліджень є усвідомлення відмінностей між національними та міжнародними стандартами в обліку та аудиті прямих матеріальних витрат для більш чіткого тлумачення основних питань та підходів та загалом внесення змін або інших змін до національної системи законодавства.

Висновок до розділу 1

Витрати - важлива і складна економічна категорія, яка є одним з вирішальних факторів впливу на фінансові результати діяльності суб'єктів господарювання. Відповідно до П (С) БО 16 "Витрати", витрати означають зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками). Витрати визнаються витратами за певний період одночасно з визнанням доходу, за який вони були понесені.

За характером витрати можна поділити на групи:

-амортизація;

-витрати на придбання матеріалів;

-транспортні витрати;

-винагороди працівникам тощо.

Групування витрат за економічними елементами дає можливість отримати інформацію про витрачені ресурси та їх вартість. Однак можна

стверджувати, що таке групування не дозволяє здійснювати контроль та аналіз витрат за призначенням, зокрема за видами продукції.

Складність організації виробництва, його характер, номенклатура, асортимент продукції вимагають використання такого угруповання витрат, яке б дозволило знизити витрати на облік та калькуляцію витрат.

Собівартість - це грошова вартість ресурсів, що використовуються для виробництва продукції окремим підприємством.

Класифікація витрат у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності не завжди відповідає вимогам управлінської інформації.

У разі класифікації витрат на визначення фінансових результатів основна увага приділяється розрахунку та визначенню собівартості виготовленої продукції, а саме розподілу витрат між собівартістю виготовленої продукції та реалізацією та вартістю виробничих запасів. Зрештою, інформація про витрати забезпечує не тільки і не стільки потреби фінансового обліку, скільки потреби та конкретні завдання управлінського обліку, дані про витрати в системі обліку виробництва з точки зору їх фактичних значень, що стосуються витрат на діяльність з продукцією.

На даний момент кожне підприємство намагається не тільки вижити на ринку, але й бути процвітаючим і отримувати високі прибутки. Вони визначають, який прибуток, дохід зможуть отримати. Прибуток підприємства, фірми залежить від двох показників: ціни продукції і витрат на її виробництво.

РОЗДІЛ 2
ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ПРЯМИХ МАТЕРІАЛЬНИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ

2.1. Застосування аудиторських процедур для отримання розуміння суб'єкта господарювання і його середовища

В умовах ринкової економіки повне та своєчасне розкриття інформації про витрати як основне джерело управління доходами є одним із ключових завдань для персоналу управління виробничих підприємств та вимогами користувачів фінансової звітності. Як відомо, один з найбільш ефективних способів забезпечити надійність фінансових даних - через аудит.

Ефективність організаційно-методичних методів аудиту залежить від багатьох факторів, але одним з найважливіших є адекватність та актуальність аудиторських доказів. Це зумовлює необхідність дослідження, систематизації та вдосконалення підходів до забезпечення аудиторської перевірки виробничих витрат. Аудит багато в чому залежить від його організації, технологічних процесів виробництва, якості продукції, нормалізації обліку собівартості сировини, що використовується для виробництва.

Вивчаються питання реалізації виробничих завдань, зниження собівартості продукції (робіт, послуг), виробництва продукції, а також відповідність кошторису витрат на виробництво. Вони звертають увагу на достовірність звітності підприємства про собівартість і собівартість продукції.

Виконання виробничих контрактів та замовлень є найважливішим фактором для оцінки ефективності його діяльності. Показники ефективності виробничих завдань залежать від ряду конкретних умов роботи підприємства.

На практиці часто допускаються такі порушення: завищення витрат бізнесу, завищення або зменшення фонду оплати праці, неправильне включення транспортних витрат, нарахування амортизації, віднесення витрат на погашення отриманих позик та інші.

Міжнародний стандарт аудиту 500 "Аудиторські докази" визначає мету аудитора в отриманні аудиторських доказів шляхом розробки та виконання аудиторських процедур таким чином, щоб отримати достатні та прийнятні аудиторські докази для формування висновків, на яких базуватиметься висновок аудиту [61, 36].

Для того, щоб оцінити інформаційну базу аудиторських доказів під час аудиту виробничих витрат, її можна розглядати як наступну схему рис. 2.1. витрати.На схемі показані три блоки розділів, безпосередньо пов'язаних із системою обліку виробничих витрат, та окремий блок інформаційної бази для розуміння контролю витрат.

Перш за все, аудитору слід отримати докази правильності використовуваних критеріїв оцінки активів, а саме:

- права та обов'язки - підтвердження або скасування прав організації на витрати, записані в бухгалтерському обліку та звітності, задокументовані;

- виникнення - дані, що підтверджують факт виникнення витрат;

- оцінка витрат - підтвердження правильності оцінки витрат, відображених у валюті України.

Інформаційна база для перевірки порядку відображення даних обліку первинних витрат на виробництво формується з таких джерел:

- розпорядження керівника про дозволи його заступників, внутрішні розпорядження, норми, схеми робочого циклу, посадові інструкції, положення про майстерні / відділи тощо;

- первинні документи - документи внутрішнього руху товарно-матеріальних цінностей, описи товарно-матеріальних цінностей, картки

збору лімітів, картки обліку, інформація, виробничі та матеріальні звіти тощо;

- регістри аналітичного та синтетичного обліку витрат – журнали-ордери, картки рахунків витрат, оборотно-сальдові відомості;

- наказ про облікову політику.

Рис. 2.1. Структура інформаційної бази аудиту

Примітка. Складено автором за [16]

На підставі експертизи вищезазначених документів аудитор проводить тестування та перевірку по суті, результати процедур відображаються в робочих документах аудитора.

З метою отримання доказів достовірності обліку витрат на підставі реєстрів обліку операцій на рахунках синтетичного та аналітичного обліку на рахунках рахунків, а також первинних документів та звітності про

виробництво, правильність, повнота та своєчасність запису Визначаються витрати в бухгалтерському обліку та звітності.

1. Бухгалтерська платіжна інформація може бути розбита за типом витрат та кожним рахунком рахунку / субрахунком. Вибірка аудиту повинна застосовуватися до таких груп операцій: операції на синтетичному та аналітичному рахунку 20 в розрізі кожного виду витрат та субрахунків;

2. Операції на синтетичному та аналітичному рахунку 90 в розрізі кожного виду витрат та субрахунків;

3. Залишок на синтетичному та аналітичному рахунках (20, 23, 91) за кожним видом витрат та субрахунками [17];

Синтетичні та аналітичні облікові операції за іншими рахунками за видами витрат та субрахунками.

Процедури перевірки системи внутрішнього контролю обліку виробничих витрат спрямовані на отримання доказів підтвердження наступних процесів:

- порядок відображення витрат на рахунках аналітичного та синтетичного обліку;

- повнота та правильність обліку витрат на синтетичний облік;

- організація контролю за бухгалтерськими операціями; дотримання облікової політики.

Основними напрямками здійснення процедур перевірки ефективності системи внутрішнього контролю є перевірка: наявність дозволів на фінансові документи на оплату та облік витрат, своєчасність та повнота обліку витрат у реєстрах обліку.

Виробничий процес - це сукупність організаційних дій, в результаті яких формуються виробничі витрати виробництва. Методика аудиту виробничого процесу визначається специфікою технології, видом та організацією виробництва, методами обліку витрат та калькуляції витрат.

Тому предметною сферою внутрішнього аудиту виробничого процесу є оцінка матеріальних та трудових ресурсів, витрат на утримання виробництва, способів калькулювання та виготовлення готової продукції.

Перед початком аудиту аудитор повинен спланувати програму внутрішнього аудиту виробничого процесу, яка повинна включати алгоритм аудиту.

Етапи цього алгоритму повинні збігатися з послідовністю операцій виробничого процесу:

1) планування виробництва на основі прогнозу продажів,

2) підготовка та виробниче споживання ресурсів;

3) виробництво продукції;

4) облік витрат на виробництво за витратами на об'єкти;

5) визначення собівартості продукції; виробництво готової продукції.

Важливим елементом аудиту є вивчення специфіки обліку сировини за кількістю та якістю, оскільки вони залежать від якості готової продукції. Особливу увагу слід приділити рівню управління виробництвом, оскільки стан внутрішнього контролю та економічних показників діяльності підприємства залежить від показників останньої та питомої ваги працівників підрозділу управління у складі всіх працівників підприємства , організація праці та її нормалізація, ступінь централізації управління та інші функції.

Основними документами та матеріалами, які використовуються для аналізу виконання завдань, є документи, які включають результати виробничого циклу, звітні матеріали, що фіксують результати виконання завдань (статистичні, операційні та бухгалтерські дані), записи про інвентаризацію незавершеного виробництва, протоколи виробничих нарад, наради, які дозволяють ретельно вивчити господарську діяльність підприємства.

Під час аудиту виробничих витрат система методичних прийомів використовується як сукупність способів вивчення законності та

ефективності дій підприємства для оцінки доцільності правильного здійснення виробничих витрат.

Ця система методичних прийомів передбачає:

- у разі фактичного контролю - інвентаризація, огляд, спостереження, лабораторні аналізи, експертизи (експертизи), контрольні вимірювання виконаних робіт;

- при проведенні документального контролю - аналогія, моделювання, перехресна перевірка документів, логічне осмислення операцій, метод зворотного обліку, експертиза документів, балансовий метод, статистичні методи, економіко-математичні та евристичні методи, логічна перевірка точності машини -діаграми, методи економічного аналізу, програмне управління в комп'ютерній інформації, режим запитів та дублювання.

Процес аудиту витрат для первинного документа схеми - зведений документ - реєстр бухгалтерського обліку - головна книга - фінансова звітність базується на правильній ідентифікації об'єктів, джерел інформації, методичних прийомів аудиту та методичних прийомів узагальнення та впровадження її результатів. Особливо примітною є специфікація кожного з цих елементів моделі аудиту окремими об'єктами.

Методологічна модель аудиту матеріальних витрат включає такі об'єкти аудиту:

- порядок визначення фактичної собівартості та використання облікових цін на матеріали (товарні запаси) підприємства;

- фактична наявність матеріалів; - витрата матеріалів на виробництво;

- списання матеріалів на виробництво відповідно до правил їх споживання;

- порядок проведення переоцінки матеріалів (виробничих запасів) підприємства та відображення їх залишків у фінансовій звітності підприємства відповідно до П (С) БО 9 "Запаси" [55].

Управління економічною одиницею, яка є відкритою системою, - це складна і відповідальна робота, яка повинна поєднувати її призначення, внутрішні ресурси та зовнішнє середовище, тобто системного характеру. Комп'ютеризація ініціювала появу експертних систем аудиту.

Системи експертного аудиту - це комп'ютерні програми, включаючи оригінальні методи програмування для надання інформації про аудит користувачеві (аудитору).

Система експертного аудиту виконує одне із таких завдань: оцінка ситуації; прогнозування; видача інструкцій; контроль та спостереження; планування.

На основі вивчення економічних наукових публікацій можна зробити висновок, що в аудиті використовуються такі категорії експертних систем (табл. 2.1.). Значна частина аудиту зосереджена на виявленні фінансових порушень, що виникають внаслідок обробки даних у експертній системі.

Аудитор може передбачити результат і порівняти його з інформацією, наданою експертною системою.

Таблиця. 2.1.

Категорії експертних систем

Категорії	Вирішення проблеми	Приклад
Інвентаризація	Оцінка ситуації, що виділяється із сукупності даних	Основні економічні признаки
Прогнозування	Прогнозування можливих наслідків при заданих ситуаціях	Віддача від інвесстицій при заданому рівні купівлі-продажу
Оцінка ситуації	Оцінка рівня відхилення функціонування системи від очікування	Система оцінки ризику
Проектування	Виявлення об'єктів при обмеженні	Перевірка проектування в аудиті
Планування	Проектування дії	Перевірка планування в аудиті

Продовження таб. 2.1.

Спостереження	Порівняння даних спостереження з метою прогнозування можливих порушень	Прогноз зміни валютних курсів, контроль за операціями в аудиті
Виявлення	Виявлення доступного рівня відхилення порушень	Мета допоміжих засобів в аудиті
Усунення	Установлення плану для передбачуваного рівня відхилень	Послідовність застосування засобів проектування
Видача інструкцій	Проектування. Виявлення і усунення недоліків	Підготовка на комп'ютерній основі
Контроль	Спостереження за динамікою розвитку системи	Комунікації і контроль

Примітка. Складено автором за [70]

У процесі перевірки собівартості продукції вирішуються такі завдання аудиту:

- оцінка обґрунтованості використовуваного методу обліку витрат, варіанту зведеного обліку витрат, методів розподілу накладних витрат;

- підтвердження первинної оцінки систем обліку та внутрішнього контролю виробничих витрат;

- підтвердження ймовірності реєстрації та відображення в обліку прямих та накладних (непрямих) витрат;

- оцінка якості запасів незавершеного виробництва;

- арифметичний контроль собівартості продукції згідно зведеного обліку виробничих витрат.

Аудит повинен починатися з вивчення організації виробничих і технологічних процесів, вивчення витрат, планових розрахунків і норм витрат сировини. Приклад програми аудиту витрат наведено у Додатку.

Аудитор повинен перевірити правильність звітування витрат на виробництво; така перевірка повинна підтвердити відповідність усіх елементів виробничої собівартості.

Цілі аудиту бухгалтерських витрат виробничого підприємства:

- встановлення правильності документування накопичення та списання виробничих витрат;

- перевірка правильності обліку фактичних витрат та подальше їх включення до собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькуляції витрат;

- підтвердження обґрунтованості обраного методу розрахунку;

- перевірка правильності використовуваного та закріпленого в порядку облікової політики методу розподілу витрат;

- перевірка правильності та обґрунтованості суми прямих матеріальних витрат, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг);

- вивчити правильність накопичення, розподілу та списання витрат.

- перевірити правильність відображення витрат;

- перевірка законності та правильності обліку операцій обліку витрат;

- перевірка повноти, правильності та точності відображення інформації про витрати;

- перевірка правильності обліку фінансових витрат, збитків від участі в капіталі на рахунках бухгалтерського обліку;

- підтвердження законності та правильності обліку операцій з обліку витрат на інші види діяльності та надзвичайних витрат;

- перевірка точності та повноти формування елементів витрат.

До початку аудиту проводиться попередній огляд для оцінки слабких та сильних сторін внутрішнього контролю за виробництвом та витратами.

Після попереднього планування починається розробка загального плану аудиту.

План аудиту - це документ, який вивчає, зокрема, характер, терміни та ступінь аудиторських процедур, яких повинен дотримуватися персонал аудиторської фірми для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів для зниження ризику аудиту до низького рівня. [30].

Після складання загального плану аудиту складається програма аудиту виробничих витрат.

Програма аудиту - це документ, який містить перелік завдань у певній послідовності їх виконання, які забезпечують достатні та достовірні аудиторські докази відповідно до мети аудиту для клієнта [36].

Основи аудиту прямих матеріальних витрат:

- законність віднесення витрат до безпосереднього матеріалу. До прямих витрат належать лише ті, які можна безпосередньо віднести до певної статті витрат;

- правильна оцінка запасів, що включаються у собівартість продукції;

- правильність обліку в обліковому процесі виробництва продукції;

- наявність факторів списання витрат на витрати, що не стосуються матеріалів, що використовуються у виробництві, а також випадків списання для рахунків витрат з ПДВ;

- наявність факторів для включення у собівартість продукції (робіт з обслуговування) собівартості сировини, матеріалів, що передаються на цехи, майданчики тощо, але фактично не використовуються у виробництві;

- правильність встановлення норм сировини та матеріалів відповідно до рівня технічного стану та технології виробництва;

- відповідність налаштування сировини для виробництва;

- правильність оцінки та списання відходів.

Відходи, що повертаються, оцінюються за вартістю можливого його використання;

- правильність списання нестач та втрат у межах природних втрат;

- наявність факторів, пов'язаних із витратами на виробництво масових та масових витрат виробництва на підготовку та розвиток виробництва нової продукції та технологічних процесів.

Докази аудиту збираються за допомогою процедур, які за призначенням можна розділити на три групи відповідно до етапів аудиту:

1. Підготовка та планування аудиту: перевірка обороту та балансу бухгалтерських записів витрат; перевірка відповідності первинної, аналітичної, синтетичної, консолідованої бухгалтерської та фінансової звітності; тестування системи внутрішнього контролю.

2. Основні процедури - використовуються для отримання:

1) розуміння правильності організації та проведення інвентаризації витрат (інвентаризації та незавершеного виробництва) та відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку;

2) документальне підтвердження операцій з обліку витрат, зафіксованих у бухгалтерському обліку, про реєстрацію первинних документів, реєстрацію облікових реєстрів, повноту документального підтвердження;

3) повнота операцій у консолідованому обліку;

4) повнота розкриття у фінансовій звітності.

Остаточні процедури включають: аналіз помилок, виявлених під час аудиту, та їх вплив на точність даних бухгалтерського обліку та звітності; складання аудиторського звіту.

Таким чином, аудит виробничих витрат характеризується великими обсягами однотипних операцій, що вимагають правильної оцінки бухгалтерської інформації щодо процедур по суті, та значних ризиків перекручення облікових даних, які відображають витрати на виробництво подібних товарів. Наші підходи до визначення та структурування інформаційної бази аудиту витрат на виробництво можуть значно скоротити час на виконання процедур без істотного зниження якості аудиторських доказів.

2.2. Планування аудиту прямих матеріальних витрат на виробництво продукції

Процес планування аудиту регулюється такими Міжнародними стандартами аудиту (МСА): МСА 300 «Планування», МСА 310 «Знання бізнесу», МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його оточення та оцінки ризиків значних спотворень», МСА 320 «Значення аудиту» [63,38]. Як зазначає Р. Адамс, "Планування аудиту - це визначення засобів досягнення аудиторських цілей". Плануючи процес аудиту, слід спочатку дотримуватися таких принципів:

- всебічність;

- забезпечення взаємозв'язку всіх етапів роботи, від попереднього планування до плану та програми аудиту;

- наступність;

- забезпечення стратегічного та тактичного планування аудиторських відносин (особливо якщо аудиторська фірма постійно працює з клієнтом протягом тривалого часу);

- оптимальність;

- розробка декількох варіантів плану та подальший вибір найбільш оптимального;

- мобілізація;

- використання реальних та найефективніших форм із використанням часу спеціалістів [1].

Для реалізації останнього принципу аудитор вивчає наявну та доступну інформацію про компанію-клієнта на етапі попереднього планування. Для цього збираються та використовуються матеріали, що зберігаються у постійному архіві аудиторської фірми, інформація, отримана від інших аудиторських фірм, та інформація, що надходить від аудиторських фірм.

Оскільки в даний час усі документи, що вимагаються аудитором, клієнт збирає самостійно, можуть виникнути певні труднощі в процесі отримання або вільного доступу до них.

Якщо вибір такого пакету документів передуватиме самому процесу аудиту, це значно скоротить час та зусилля аудиторів-підрядників на початковому етапі планування. Таблиця 2.2. перелік інформації, яку пропонується надати аудитору на етапі попереднього планування.

Табл.2.2.

Запропонований склад інформаційної бази аудитора на етапі попереднього планування

Види інформації	Характеристика інформаціїї	Джерело надходження
Галузева	Загальні відомості про бізнес підприємства, його положення у галузі, економічні умови функціонування, основні фактори впливу на бізнес, рівень ділової активності, динаміка галузі, відомості про наявних та потенційних конкурентів, практика обліку у галузі.	Відділ планування, відділ статистики
Фінансова	Річні та проміжні звіти для внутрішніх та зовнішніх користувачів.	Фінансовий відділ, відділ бухгалтерії
Юридична	Установчі та організаційні документи, консультаційні матеріали з питань оподаткування, бухгалтерського обліку, банківської, інвестиційної, зовнішньої діяльності, форми фінансових документів, бланки для складання угод, матеріали судової практики.	Юридичний відділ, головний бухгалтер
Банківська	Інформація щодо платоспроможності підприємства, стану його рахунків, терміни та своєчасність погашення заборгованостей, порядок розрахунків з клієнтами.	Фінансовий відділ
Страхова	Страхові угоди, терміни страхування, порядок сплати страхових внесків, умові виплати суми страхової виплати, відомості про компанію-страховика.	Відділ бухгалтеріїї, секретар
Аудиторська	Матеріали з попередніх аудиторських перевірок, встановлений ступінь довіри між підприємством та аудиторською фірмою, інформація про ймовірні ризикипри обслуговуванні клієнта, інші відомості, контакти аудиторських фірм, що проводили попередні перевірки.	Секретар

Примітка. Джерело [24]

Якщо вибір такого пакету документів передуватиме самому процесу аудиту, це значно скоротить час та зусилля аудиторів-підрядників на початковому етапі планування. Таблиця 2.2. перелік інформації, яку пропонується надати аудитору на етапі попереднього планування.

Слід зазначити, що інформація, яка знаходиться у відділах, вказаних у таблиці 2.2. як джерела надходження, спочатку, як пропонується, повинна збиратися (можливо у якості копій чи в електронному вигляді) уповноваженою особою-працівником підприємства, яка призначена керівництвом самого підприємства для спілкування та підтримки зв'язку з аудитором. І тільки після того, як повний пакет документів для аудиторів зібраний, укомплектований та переданий уповноваженою особою аудиторам, вони можуть розпочинати процес детального ознайомлення.

Відділи підприємства, які надають необхідну інформацію для створення бази даних аудиту, наведені в таблиці 2.3. виявити конкретні проблеми, які можуть мати аудитор у процесі вивчення та дослідження доступної інформації.

Вважається доцільним створити конкретні інформаційно-документаційні бази для підрядників, спеціально для аудиторів, які включали б всю інформацію про господарську діяльність компаній, установчі документи, інформацію про внутрішню політику, нормативно-правову базу, посадові інструкції працівників та інше.

Таблиця 2.3.

Початковий етап проведення аудиту прямих матеріальних витрат підприємства

Назва стадії	Найменування заходів
Організаційна стадія	Попереднє ознайомлення аудитором з замовлення потенційного клієнта для визначення трудомісткості та оцінки аудиторського ризику
	Відпривлення аудитором (аудиторською фірмою) листа зобов'язання
	Укладення договору про проведення аудиту
Підготовча стадія	Процес формування аудиторської групи
	Обговорення та вирішення залучення сторонніх спеціалістів, якщо є в цьому необхідність
	Складання загальної стратегії та плану аудиту
	Розробка плану та графік аудиту

Примітка. Складено автором за [44]

Основні заходи організаційного та підготовчого етапу аудиту фінансових результатів підприємства представлені в таблиці 2.3.

На етапі планування необхідно розробити загальну стратегію та тактику аудиту прямих матеріальних витрат, визначити терміни та обсяг аудиту.

Хоча зміст і форма загального плану аудиту витрат буде змінюватися залежно від мети аудиту, типу суб'єкта, що контролюється, його сфери, розміру та складності аудиту та процедур, що застосовуються аудитором, наступне У його формуванні слід враховувати аспекти: особливості фінансово-господарської діяльності клієнта; по-друге, вибір сфери діяльності аудитора; по-третє, залучення персоналу до аудиту.

На етапі аудиту аудитор повинен зробити попередній огляд та оцінити бухгалтерський облік та фінансову звітність клієнта з аудиту. На цьому етапі аудитор збирає необхідні дані шляхом допиту, вивчення та аналізу фінансової звітності та даних бухгалтерського обліку.

Аудитору доцільно використовувати у своїй діяльності такі методичні методи дослідження, як аналіз та синтез, індукція та дедукція, аналогія та моделювання, абстрагування та конкретизація, системний та функціонально- вартісний аналіз.

Впровадження автоматизованого підходу у процесі створення клієнтської бази аудиту та забезпечення доступу до неї аудитором також підвищило б рівень довіри між клієнтами аудитора та його підрядниками, оскільки зацікавлені обидві сторони. Тому аудитори, які звільнені від збору інформації про клієнтів, зможуть приділяти більше уваги вивченню та дослідженню інформації, яка їм вже надана. У разі з'ясування суперечливих питань, вважається доцільним надати виїзд клієнту, попередньо погодивши з ним перелік питань, що підлягають обговоренню.

На етапі планування також формується робоча документація з аудиту, наявність якої, з одного боку, дає можливість аудитору захищати цілісність

своїх обов'язків у разі необхідності, а з іншого - документація аудиторських процедур створює основу для якості контроль аудиторських перевірок. [29].

Але, незважаючи на те, що аудиторська документація є однією з найважливіших умов кваліфікованого аудиту, цей процес для аудиторів є незрозумілим та недостатньо розвинутим. Закон України "Про аудиторську діяльність" навіть не згадує порядок складання робочих документів аудитора та ведення аудиторської справи [12]. Також немає нормативних документів чи вказівок, які б регулювали процедуру складання та надавали затверджені приклади робочих документів аудитора.

З прийняттям Аудиторською палатою України рішення про імплементацію Міжнародних стандартів аудиту (МСА) як національних, з одного боку, вимоги до аудиторів значно зросли, а з іншого - на них стало можливим керуватися основними стандартами та рекомендаціями щодо документації в контексті аудиту фінансової звітності, викладеної в Міжнародному стандарті аудиту 230 "Документація з аудиту"[61].

Однак робоча документація потрібна протягом усього аудиту, починаючи від надання клієнту листа про замовлення аудиту див.дод Д, планування до підготовки аудиторського звіту та висновку.

Робочі документи містять інформацію, яку аудитор вважає важливою для належної перевірки та підтвердження пропозицій, що містяться в аудиторському звіті [29].

Основна мета аудиторської документації - підтвердити, що сама фірма та її персонал відповідають МСБ, Кодексу етики та юридичним та нормативним вимогам, що регулюють аудит, і що аудиторські докази та висновки, надані фірмою, відповідають правилам коло повноважень.

Оскільки МСБ не встановлюють єдиних форм робочих документів, стандартні форми розробляються аудиторами самостійно. Обсяг робочих документів залежить від професійного судження аудитора. Основними критеріями відповідності обсягу робочої документації є такі: наявність документів, що підтверджують виконання аудиторських процедур

відповідно до стратегії та плану аудиту; наявність документів, що підтверджують обґрунтування висновків та висновків аудиту; забезпечення того, що дані звітів можна простежити або помилково простежити.

Робочі документи повинні бути складені та організовані таким чином, щоб вони відповідали обставинам та потребам аудитора під час кожного конкретного аудиту.

Склад, кількість та зміст документів, що входять до робочої документації аудитора, визначаються такими чинниками:

- характер та обсяг роботи, яку виконує аудитор;
- характер та складність діяльності суб'єкта господарювання;
- стан бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання;
- надійність системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;
- необхідний рівень управління та контролю персоналу аудиторської фірми.

З метою більш упорядкованого зберігання та зручного використання документів пропонується заповнити їх у папках для кожного клієнта. Пропонований комплект робочих документів аудиторської фірми наведено в таблиці 2.3. Після закінчення перевірки робочі документи передаються на обов'язкове зберігання в архів. Робочі документи зберігаються у збройній формі, зібрані в папки, подаються окремо для кожного чеку чи виду послуги, що надається аудиторською фірмою.

Підрядна особа повинна отримати письмову згоду надати аудитору дозвіл на попередній огляд документів для вирішення питання про проведення аудиту. Ми пропонуємо, щоб документаційна база для аудиторського дослідження повинна бути сформована в умовах підприємства-клієнта, щоб аудитор отримав готовий пакет документів, з яким він працює на етапі попередніх досліджень для встановлення типу діяльність клієнта, його чесність та платоспроможність.

Склад цього пакету документів наведено в таблиці 2.3. За результатами огляду отриманої інформації аудитори виконують внутрішні розрахунки часового бюджету, кількості працівників, які будуть залучені до аудиту, роблять орієнтовну оцінку обсягу аудиту, вартості послуги, визначають істотні умови договору для проведення аудиту.

Таблиця 2.4.

Комплектація робочих документів

Назва папки	Характеристика документів
Поточна	Всі документи та матеріали, зібрані в процесі поточної аудиторської перевірки. Містить питання і проблеми, перенесені з попереднього аудиту та ті, на які необхідно звернути увагу при наступній перевірці.
Постійна	Мають інформацію, важливу для аудиту довгий час.
Спеціальна	Відкриваються в залежності від обставин. Містять підшивки, кореспонденцію, спеціальні постановки, накази, податкову документацію, дані по дотриманню законодавства тощо.
Файли менеджера	Містять листування менеджера з керівництвом клієнта: листи, відправлені та отримані.

Примітка. Створено автором за [31,32]

Результати попереднього аудиту документуються аудиторами у «Меморандумі попереднього планування» – спеціальній формі для викладення результатів попереднього планування з прикладеною будь-якою доцільною інформацією, такою як: блок-схеми для відображення організаційної структури управління підприємства, графіки документообігу і т.д. Даний документ відіграє значну роль у забезпеченні успішних переговорів з клієнтами з питань обґрунтування обсягів та вартості аудиторської перевірки.

Наступним етапом буде оформлення згоди або відмови аудиторської фірми від проведення аудиторської перевірки див.дод Е. Якщо фірма відмовляється від проведення перевірки, то клієнтові надсилається лист-відмова, який містить безпосередньо відмову та її обґрунтування. Якщо ж аудиторська фірма приймає пропозицію про проведення аудиту, клієнтові надсилається лист-зобов'язання, який містить: згоду на проведення аудиту; мету аудиторської перевірки; обсяг перевірки та посилання на діюче законодавство і професійні норми, яких будуть дотримуватись аудитори;

посилання на неминучий ризик того, що навіть деякі суттєві викривлення можуть бути не виявлені; вимогу про вільний доступ до усіх бухгалтерських записів, документації та іншої інформації, яка необхідна аудиторам у зв'язку з проведенням перевірки; заплановані строки аудиту; порядок визначення сум гонорару та форми розрахунків; вимогу щодо співпраці з попереднім аудитором. У разі згоди на проведення перевірки складається договір про надання аудиторських послуг із зазначенням мети та предмету договору, прав та зобов'язань сторін, строків виконання договору, вартості та порядку розрахунків, відповідальності сторін та порядку вирішення суперечок, особливих умов, строків дії договору, юридичних адрес сторін, додатків до договору, якщо такі наявні.

Уклавши договір з клієнтом див.дод Є, аудиторська фірма переходить до наступного етапу планування. Перед складанням загального плану і програми перевірки аудитори мають оцінити надійність систем внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку клієнта, розрахувати величину аудиторського ризику та рівня суттєвості.

Для оцінки системи внутрішнього контролю клієнта аудитори докладно вивчають кожну з її складових, а саме: політику підприємства, засоби внутрішнього контролю, процедури контролю, контрольний персонал. В ході дослідження системи внутрішнього контролю аудитори приймають до уваги виявлені недоліки та встановлюють ступінь довіри цій системі.

Слід зазначити, що якщо процедура попереднього планування проводиться на підприємстві, фінансова звітність якого вже перевірена, вона буде перевірятися у зменшеному обсязі, тобто будуть розслідуватися лише ті зміни, які відбулися з моменту останнього аудиту.

У світлі поданих пропозицій пропонується реалізувати наступну схему робочого процесу на етапі планування аудиту, показану на рисунку 2.2.

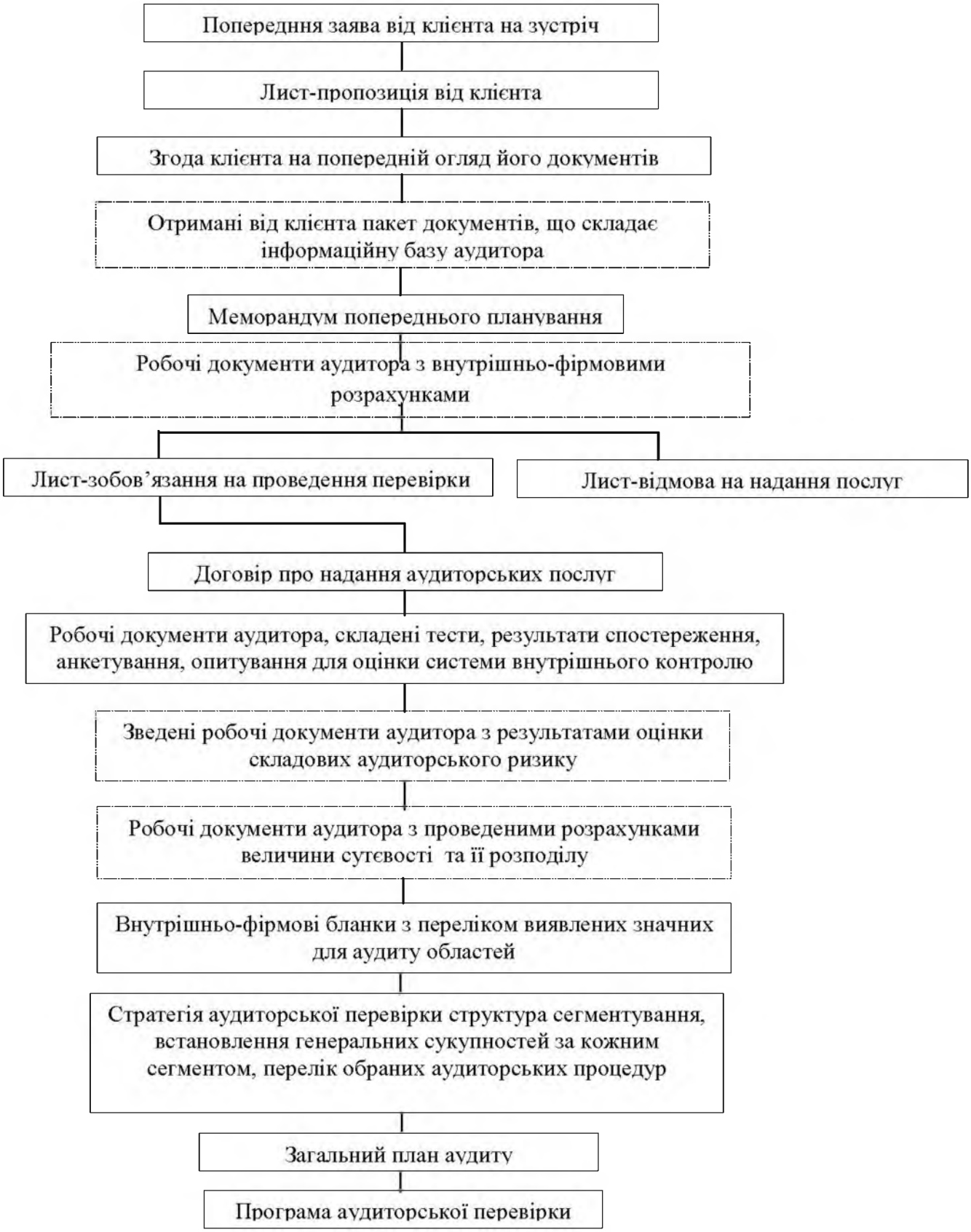


Рис. 2.2. Схема документообігу в процесі планування аудиту ТОВ «Летичівський комбікормовий завод»

Примітка. Самостійна розробка за [71,75]

Складові робочого процесу процесу планування аудиту виділені на рисунку 2.2. пунктирною лінією, врахуйте всі пропозиції, зроблені для вдосконалення процесу. Як видно з рисунка 2.2., На етапі попереднього планування аудиторська фірма повинна отримати від підприємства, зацікавленого в аудиті, попередній запит на зустріч з представниками аудиторської фірми. Під час цієї зустрічі вони домовляються про аудит. Надалі клієнт надсилає лист аудиторської пропозиції аудиторській фірмі із вказаним предметом аудиту.

Результати досліджень визначають тип, терміни та ступінь проведення незалежних аудиторських процедур.

Наступним кроком для аудиторів буде оцінка складових аудиторського ризику та встановлення ступеня суттєвості.

Визначення питань, що стосуються аудиту, - це пошук складних питань бухгалтерського обліку на підприємстві, у тому числі тих, де результат залежить від суб'єктивної думки бухгалтера, наприклад, під час підготовки оцінок. Перелік таких питань аудитори фіксують за спеціально розробленими формами.

На етапі формування стратегії аудиту інформація, що міститься в бухгалтерських документах, сегментується, тобто інформація поділяється на розділи, кожен з яких буде перевірятися окремим аудитором або невеликою групою аудиторів.

Формулювання стратегії також передбачає визначення завдань, які необхідно вирішити під час аудиту кожного сегменту; встановлення набору елементів, які необхідно перевірити для вирішення поставлених завдань; мета аудиторських служб, що використовуються в сукупних аудитах, їх тип та спосіб застосування. Аудитор формулює сформовану стратегію у вигляді складання двох документів: загального плану аудиту та програми аудиту.

На рівні аудиторських фірм (аудиторів) контроль якості аудиту та аудиторських послуг в Україні повинен здійснюватися відповідно до Положення про національну практику контролю якості аудиторських

послуг.1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», яке затверджене рішенням АПУ від 27.09.2007 р. № 182/4, МСКЯ 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інше надання впевненості, що надають супутні послуги» та МСА 220 «Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації» . Відповідно до МСКЯ 1 складовими системи контролю якості є:

1) відповідальність управлінського персоналу фірми за якість;

2) вимоги етики;

3) прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, а також виконання специфічних завдань;

4) людські ресурси;

5) виконання завдання;

6) моніторинг.

Методологічні принципи контролю якості визначені ISA 220 "Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації", згідно з яким основними компонентами якості аудиторських послуг є [61]:

- етичні (незалежність, чесність, об'єктивність, компетентність, професіоналізм, конфіденційність);

- організаційна (політика призначення виконавців, політика найму, політика делегування повноважень, організація службового зростання, політика внутрішнього контролю якості);

– методичні (політика вибору й утримання замовника, політика консультування співробітників, підвищення кваліфікації співробітників, планування роботи, ведення робочих документів, дотримання стандартів аудиту та Кодексу професійної етики).

Відповідно до МСА 220, кожній аудиторській фірмі рекомендується розробити та впровадити політику та процедури контролю якості, щоб забезпечити проведення всіх аудитів відповідно до МСА. Зміст, терміни та обсяг аудиторських процедур та політика контролю якості аудиторської

фірми залежать від таких факторів, як розмір, характер діяльності фірми, місце розташування, рівень аудиту тощо.

Відповідно до Міжнародних стандартів, аудиторська фірма зобов'язана впровадити систему контролю якості, яка б забезпечила розумну впевненість у тому, що фірма в цілому та кожен працівник дотримуються професійних стандартів та положень та статутних вимог та наданих аудиторськими висновками фірмою або партнерами завдання, відповідне обставинам.

У даному контексті критеріями якості аудиторських послуг є якість аудиту та якість результатів аудиту.

Це дозволяє об'єднати критерії якості аудиторських послуг у такі групи [27]:

- якість роботи аудиторської фірми, яка передбачає наявність внутрішніх стандартів компанії та процедур забезпечення якості аудиту, дотримання законодавства України та норм етики;

- якість окремої перевірки, тобто наявність достатньої документації, консультацій, контролю;

- якість кадрової політики, що означає, що існують процедури найму, навчання, оцінки персоналу, організації роботи з працівниками тощо.

Контроль якості аудиторських фірм, що виконується ААР, свідчить про те, що більшість аудиторських фірм мають власну систему контролю якості аудиту та її впровадження на всіх етапах завдання.

Однак через неясне та неповне виконання вимог МСА представники АПУ виявили деякі недоліки у створенні та впровадженні цих систем контролю якості аудиторських служб, зокрема [65]:

- процедури прийому нових клієнтів або продовження роботи з постійними клієнтами виконуються не завжди, вимоги щодо узгодження умов роботи не виконуються;

- отримання та виконання завдань не супроводжується процедурою, яка дала б керівництву аудиторської фірми достатню впевненість у тому, що група завдань відповідає відповідним етичним вимогам;

- детальні плани аудиту у вигляді стандартних програм аудиту не враховують поточних вимог щодо планування аудиторських процедур на рівні тверджень для кожного істотного класу операцій, залишків рахунків та розкриття даних відповідно до оцінених ризиків;

- не розмежовує моніторинг відповідальності політики та процедур контролю якості з поточним моніторингом (наглядом) керівника групи аудиту на відповідних етапах завдання.

Громадський нагляд за аудитом у світовій практиці здійснюється відповідно до ст. 32 Директиви 2006/43 / ЄС Європейського Парламенту та Ради від 17 травня 2006 р. Відповідно до Директиви 2006/43 / ЄС, нагляд за системою громадського нагляду повинен здійснювати непрактикуючі фахівці, які мають досвід у галузі обов'язкового аудиту . Реалії аудиторської діяльності в Україні потребують створення дієвих систем громадського нагляду за аудитом.

Тому основними документами, які складають аудитори під час планування аудиту, є: робочі документи для вивчення економічної діяльності клієнта, лист зобов'язань щодо проведення аудиту, угода про аудиторську службу, загальний план та програма аудиту. Крім того, ряд робочих документів аудитора, форми яких не регламентовані і не розроблені в умовах діяльності компанії.

Якісне та осмислене планування аудиту в умовах аудиторської компанії дозволить отримати достатню інформацію про справи клієнта, що, в свою чергу, допоможе аудиторам зробити обґрунтований висновок і, як результат, мінімізувати їх витрати на час.

Також більш поглиблений підхід до процесу планування допоможе утримати аудиторські витрати на нижчому, ніж доступний рівень, що, як наслідок, підтримає конкурентоспроможність фірми, розширить її

клієнтську базу і тим самим підвищить статус аудитора як високоякісна послуга компанії. Подальший розвиток пов'язаний з розробкою методології визначення суттєвості та аудиторського ризику на основі сформованої документації на етапі планування аудиту.

2.3. Особливості проведення аудиту у середовищі автоматизованих інформаційних систем.

Комп'ютеризація аудиту залишається складною проблемою до сьогодні та передбачає розробку комп'ютеризованих систем управління для потреб економіки. Поки теоретичних рішень у галузі комп'ютеризації управління як такого практично немає, оскільки він потребує огляду основ техніки автоматизації та методів її здійснення. Одним з головних інструментів аудитора є універсальні таблиці, бухгалтерські та аналітичні програми [67].

Інформаційна (комп'ютерна) технологія - це збір (система) апаратного та програмного забезпечення та забезпечує процеси та ресурси (включаючи людину), які призначені для обробки (включаючи накопичення пошуку, зберігання, передачі) даних з метою отримання корисної інформації. Низький рівень автоматизації аудиторської діяльності можна пояснити галузевими та технологічними причинами [72].

З загальних галузевих причин, а точніше загальних, вони повинні включати:

- нестабільність законодавчої бази, що регулює аудиторську діяльність та діяльність суб'єктів господарювання;

- об'єкти аудиту;

- специфіка аудиторської діяльності, яка полягає у необхідності формування професійного судження аудитора та неможливості повністю формалізувати аудиторський процес;

- відсутність системи підготовки аудиторів з питань інформаційних технологій, дороге навчання та, як наслідок, недостатній рівень комп'ютерної грамотності користувачів.

Технологічні причини пов'язані з:

- використання суб'єктів господарювання

- об'єктів аудиту, різного програмного забезпечення або їх відсутності, що створює проблеми з імпортом даних у базу даних аудитора;

- виїзний характер роботи аудиторів, хоча сьогодні це найменша перешкода в галузі автоматизації через появу нових технологій віддаленого доступу до даних;

- різноманітна галузева спеціалізація підприємств - об'єктів аудиту, що ускладнює створення «універсального» продукту, до чого прагнуть розробники програмного забезпечення;

- архівування та зберігання великої кількості інформації, яку можна вирішити, створивши сховища даних.

На основі вивчення праць дослідників визначено основні причини, які перешкоджають впровадженню комп'ютерних технологій у процес проведення аудиту з (рис. 2.3.).

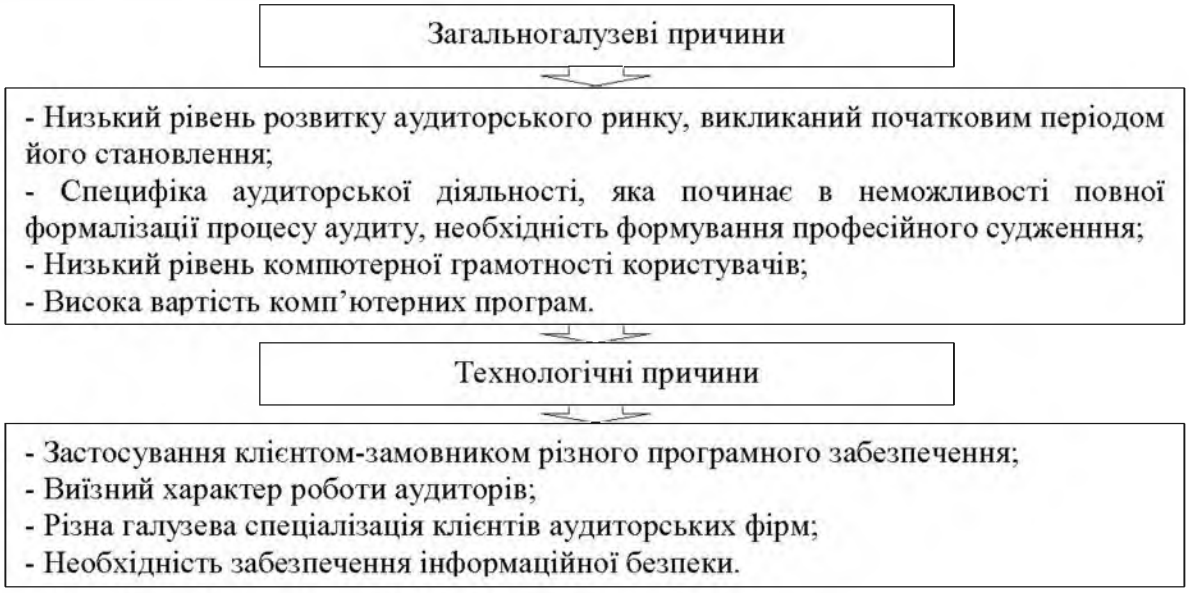


Рис. 2.3. Фактори які перешкоджають автоматизації аудиту

Примітка. Створено автором за [71].

Перевагами обробки економічної інформації клієнта засобами інформаційних технологій порівняно з традиційними методами обробки інформації є: зниження ризику аудитора, пов'язане з вибірковою перевіркою, зручність документування процесу та результатів аудиту, пришвидшення проведення аудиту та його ефективність за рахунок автоматизації всіх рутинних операцій, інтеграції з клієнтськими системами, повторного використання, пошуку інформації в базі даних аудиторської фірми [9].

Враховуючи результати дослідження організації процесу аудиту, було сформовано ряд вимог до програмного забезпечення для аудиту (рис.2.4.).

Рис. 2.4. Необхідні умови для розробки програмного забезпечення аудиту

Примітка. Складено автором за [63]

Міжнародні стандарти аудиту (МСА) є обов'язковими для українських аудиторів з 2004 р. (а для аудиторів ЄС з 2005 р.), А з 2010 р. - Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, інших гарантій та супутні послуги (Довідник з міжнародного контролю якості, аудиту , Огляд, оголошення про інші види впевненості та супутні послуги).

Починаючи з 2006 року, МСА 315 зобов'язаний відповідати Стандарту, виявляючи та оцінюючи ризики суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта та оточення. У МСА 315 цілі внутрішнього контролю ідентичні цілям Американського інституту сертифікованих бухгалтерів (SAS 78/94), але один компонент трохи змінений порівняно з COSO 1994 та SAS. Отже, замість "інформації та комунікації" ми бачимо компонент "інформаційна система" (інформаційна система).

МСА 401 Аудит в середовищі комп'ютерних інформаційних систем описує навички та компетенції, якими повинна володіти аудиторська група під час проведення аудиту в середовищі комп'ютерних інформаційних систем. МСА також надає рекомендації щодо делегування роботи асистентам, які мають навички роботи в цій галузі, та використання роботи іншими аудиторами або експертами з подібними навичками. Зокрема, аудиторська група повинна мати достатньо знань для планування, виконання та використання результатів обраних методів аудиту.

Використання комп'ютерного середовища в аудиті, крім МСА 401, забезпечується такими документами, як:

- Міжнародні стандарти аудиторської практики 1001, "Середовище комп'ютерних інформаційних систем - автономні мікрокомп'ютери";

- Міжнародні стандарти аудиторської практики 1002, "Середовище комп'ютерних інформаційних систем - інтерактивні комп'ютерні системи";

- Міжнародні правила аудиторської практики 1003, "Комп'ютерні інформаційні системи - системи баз даних";

- Міжнародні стандарти аудиторської практики 1009 "Комп'ютерні методи аудиту" [61];

- додаток може поставити аудитора перед необхідністю використання комп'ютера як засобу контролю.

Ці різнобічні варіанти використання комп'ютера відомі як «Методи Аудиту при Сприянні Комп'ютера (МАСК)». До них належать:

а) програмне забезпечення;

б) тестові дані.

Необхідність використання MASC виникає в тих випадках, коли відсутні вхідні документи і неможливо простежити повний хід операцій (слід контролю), а також тоді, коли результати аудиту можуть бути значно покращені за допомогою спеціального комп'ютерного аудиту програма. Програмне забезпечення аудиту складається з комп'ютерних програм, які використовуються аудитором як елемент аудиторських процедур для обробки даних, які є суттєвими для аудиту та взяті з облікової системи клієнта.

Програмне забезпечення може складатись із:

– пакета програм;

– програм спеціального призначення (використання);

– програм-утилітів.

Набір програм - це загальні комп'ютерні програми, призначені для виконання функцій обробки даних, включаючи зчитування комп'ютерних файлів, підбір інформації, обчислення, створення файлів даних та друк звітів у визначеному аудитором форматі.

Програми спеціального призначення - це програми, призначені для виконання конкретних завдань аудиту. Ці програми можуть бути створені як аудитором, так і іншим фахівцем.

Програти утиліти - програми, що використовуються суб'єктом для виконання загальних функцій обробки даних. Такі програми, як правило, спеціально не призначені для аудиторської практики.

Дані тестування - це дані (зазвичай вибіркові дані), призначені аудитору для вступу в комп'ютерну систему суб'єкта та порівняння отриманих результатів із раніше визначеними результатами [49].

Перш за все, слід сказати про компетентність аудиторів, які здійснюватимуть процедури контролю аудиту. Компетенція аудитора не може дорівнювати кількості знань професійного професіонала комп'ютерних систем. Рівень необхідних знань залежить від складності та характеру аудиторських процедур та системи обліку підприємства.

Аудитору доцільно добре розуміти технічні, програмні, математичні та інші типи комп'ютерного обладнання, а також економічні системи обробки інформації.У випадку відсутності в аудитора зазначених знань варто використовувати роботу експертів в області інформаційних технологій. Однак у випадку використання роботи експерта варто пам'ятати, що аудитор повинен мати достатнє уявлення про комп'ютерну систему в цілому, для того щоб планувати, регулювати й контролювати роботу експертів.

Аудитору слід провести аналіз та зробити висновок з усіх важливих питань, пов'язаних з організацією комп'ютерної інформаційної системи, а саме:

- детальний огляд функціонування комп'ютерної інформаційної системи (методи організації, введення, налаштування, відновлення даних);

- забезпечення архівації та зберігання даних;

- наявність спеціальних процедур контролю для моніторингу функціонування комп'ютерного середовища обробки даних;

- аналіз програмного забезпечення та наявності ліцензій;

- відповідність застосовуваних алгоритмів вимогам нормативної документації з бухгалтерського обліку та стану звітності за основними автоматизованими розрахунками (бізнес-процесами);

- здатність гнучко реагувати на зміни законодавства в частині налаштування (відновлення) програмного забезпечення;

- можливості для розширення функцій існуючих комп'ютерних інформаційних систем;

- питання інформаційної безпеки (обмеження несанкціонованого доступу);

- аналіз загальної інформаційної політики та планів розвитку системи інформаційних технологій аудиту, що перевіряється.

Основна проблема використання аудиторської програми для аудитора полягає в тому, що компанії, що перевіряються, використовують програмне забезпечення різних розробників. Цей фактор унеможливлює повне використання процедур комп'ютерного аудиту. Крім того, не існує єдиних методологічних вимог до інформаційних баз даних, а саме до основних полів вихідних інформаційних файлів. Це ускладнює проведення автоматизованого аудиту.

Серед програмних продуктів спеціалізованого аудиторського програмного забезпечення можна виділити: «Асистент Аудитора» (розробник фірма „Сервіс-аудит"), «Помічник аудитора» (фірма „Гольдберг-аудит"), «Експрес-Аудит: ПРОФ» та «IT Audit: Аудитор» (КСБ „Мастер Софт")[61].

Використання аудиту в сучасних комп'ютерних технологіях дозволяє: використовувати сучасні методи аналізу для виявлення слабких сторін у бухгалтерському обліку та аудиті; покращити якість контролю та скоротити час, проведений аудитором на виконання аудиторських процедур; усунути недоліки внутрішнього контролю, виявлені в дослідженні.

Комп'ютерний аудит охоплює використання інформаційних технологій та програмного забезпечення як методу та інструменту аудитора в процесі виконання завдання, заснованого на оцінці надійності та виявленні суттєвих ризиків інформаційної системи суб'єкта господарювання.

Цей тип аудиту ґрунтується на використанні найсучасніших комп'ютерних технологій на всіх етапах: під час планування, аудиту,

документації аудиторських робіт та підлягає укладанню аудиторського звіту[46].

Основними завданнями цього виду контролю є аудит фінансової звітності при підготовці аудиторського звіту та надання відповідних аудиторських послуг.Комп'ютер може використовуватися в різних конфігураціях: як окрема робоча станція, що використовується одним або кількома альтернативними користувачами, які можуть працювати з однією або різними програмами; як локальна мережа мікрокомп'ютерів, тобто коли кілька мікрокомп'ютерів поєднуються за допомогою використання спеціальних програм та ліній зв'язку; як централізована база даних, тобто робоча станція, підключена до центрального комп'ютера.

Висновок до розділу 2

Аудит - це процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник збирає та оцінює докази кількісно вимірюваної інформації та належить до конкретної ділової діяльності, щоб визначити та виразити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям.

Наші підходи до визначення та структурування інформаційної бази аудиту витрат на виробництво можуть значно скоротити час на виконання процедур без істотного зниження якості аудиторських доказів.

Під час ведення бухгалтерського обліку суб'єктом господарювання аудитор повинен вручну вирішити проблему наявності програмного забезпечення для аналізу бази даних бухгалтерських записів для всіх бухгалтерських операцій або загальних записів облікових записів.

Якщо суб'єкт господарювання повністю або частину своїх бухгалтерських записів є автоматизованими, то доступність аудитором бази даних облікових даних суб'єктів господарювання дозволяє аналіз ефективних методів сучасних інформаційних технологій.

Основна увага експертних систем аудиту - організація аудиту як послідовності аудиторських процедур, що виконуються для підвищення його ефективності у взаємодії людина-комп'ютер; постійно працювати над розробкою нових інформаційних технологій автоматизації аудиту.

Дослідження теорії та практики планування аудиту витрат показує, що навіть для підприємств, що виробляють один і той же вид продукції, аудитору необхідно попередньо зрозуміти особливості використовуваної технології виробництва та системи обліку витрат, яку вона використовує.

Основними напрямками ефективної автоматизації аудиту є вибір оптимального програмного забезпечення з урахуванням специфіки методів та особливостей аудиту; економічний аналіз та оцінка ефективності інформаційних систем; подолання ризиків, пов'язаних з організацією автоматизованого робочого місця аудитора та подоланням психологічних та професійних бар'єрів аудиторів.

РОЗДІЛ 3
МЕТОДИКА АУДИТУ І АНАЛІЗУ ПРЯМИХ МАТЕРІАЛЬНИХ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ

3.1. Аудит операцій з прямими матеріальними витратами на виробництво продукції

У вітчизняній теорії традиційно велике значення мають науково-методичні розробки щодо аналізу витрат. Однак, враховуючи сучасні особливості ринкової економіки, необхідно адаптувати накопичений науковий та практичний потенціал, привести його у відповідність із сучасними стандартами бухгалтерського обліку та вимогами ринку.

Аналіз витрат діяльності підприємства полягає в інформаційному забезпеченні та всебічній оцінці досягнутих результатів, їх оптимізації та обґрунтуванні управлінських рішень щодо подальшої раціоналізації [78]. Досягнення цієї мети здійснюється шляхом вирішення аналітичних завдань, згрупованих у три блоки дослідження: стратегічний, поточний (оперативний) та ретроспективний (підсумковий) аналіз.

Стратегічний аналіз має на меті визначити головну мету підприємства, яка, як правило, передбачає максимізацію прибутку шляхом підвищення його конкурентної переваги. Досягнення стратегічних цілей передбачає розробку тактичних заходів, які можуть тимчасово збільшувати рівень грошових витрат через окремі проміжки часу.

Основним критерієм нашого дослідження є визначення таких заходів, які не лише знижують витрати, але й дозволяють прискорити зростання доходу та конкурентоспроможність товарів [27].

Найважливішим напрямком підсумкового (ретроспективного) аналізу є вивчення структури та динаміки витрат як на рівні підприємства, так і на рівні окремих центрів відповідальності. Динамічний аналіз проводиться з метою вивчення загальних тенденцій таких показників, як абсолютна сума

витрат на звичайну діяльність, витрати на операційну діяльність; собівартість продажів (виробничі витрати); адміністративні витрати, витрати на збут; Інші операційні витрати; вартість окремих видів продукції.

При дослідженні динамічного ряду вищезазначених показників необхідно нейтралізувати вплив кількісного фактора шляхом перерахунку прямих витрат виробництва на обсяг реалізації (виробництва).

Аналіз динаміки загальних витрат та окремих його елементів слід порівнювати з тенденціями доходу, інфляцією, динамікою масштабу підприємства.

Аналіз структури дає загальне уявлення про важливість окремих елементів та статей витрат, дозволяє визначити ресурсну інтенсивність певних видів продукції, сегменти особливої уваги керівників та нераціональні напрями витрачання ресурсів.

Поєднання аналізу структури та динаміки дозволяє всебічно підходити до вивчення витрат та виявляти слабкі та сильні сторони діяльності з управління витратами підприємства.

Доцільно проаналізувати структуру та динаміку витрат за двома напрямками: за елементами витрат та статтями. Більше того, аналіз структури за елементами витрат може здійснюватися як підприємством у цілому, так і окремими центрами відповідальності та окремими видами продукції. При здійсненні аналізу діяльності підприємств та об'єднань виділяють три етапи роботи: підготовчий, основний етап, заключний [48].

Аналіз витрат проводиться за відхиленнями від плану та від рівня попередніх періодів. Якщо в компанії є правильні умови, то аналіз витрат також може бути проведений центрами відповідальності, зокрема центрами витрат. Таблиця 3.1. наведено особливості та зміст кожного етапу аналізу витрат. Проаналізуємо витрати ТОВ «Летичівський комбікормовий завод» на основі фінансової звітності за 2016-2018 роки.

Таблиця 3.1.

Характеристика основних етапів аналізу витрат ТОВ «Летичівського комбікормового заводу»

Етапи аналізу		Характеристика	Заходи
Підготовчий етап	Складання плану економічного аналізу	Визначення мети, завдання, предмет і обє'кта аналізу; Розподіл роботи між виконавцями; Визначення джерел інформації, системи показників, методів і прийомів аналізу; Рекомендації з послідовності і періодичності дослідження.	Складання плану аналізу і графіка його проведення; Розробка програми і всього інструментарію аналізу (макетів таблиць, алгоритмів розрахунків і т.д.)
	Забезпечення аналізу	Інформаційне забезпечення аналізу; Матеріально-технічне забезпечення.	Визначення інформаційної бази аналізу; Перевірка правильності даних; Проведення монографічних і соціальних обстежень.
Основний етап	Оцінка інформаційних матеріалів	Систематизація інформації, оцінка її достовірності, достатності й адекватності програмі визначеним методом аналізу.	Підбирання, перевірка повноти і якості використовуваної в аналізі інформації.
	Аналіз показників	Оцінка стану та ефективності діяльності об'єкта аналізу; Визначення показників і групування чинників впливу на величину собівартості; Визначення резервів підвищення ефективності господарювання.	Статистична обробка та узагальнення даних; Зіставлення показників; Складання аналітичних розрахунків; Факторний аналіз; Заповнення аналітичних таблиць.
Заключний етап	Остаточна оцінка результатів аналізу	Вивчення й узагальнення (групування, підрахунок) резервів виробництва; Визначення заходів з реалізації; Доведення до відома зацікавлених осіб про результати аналізу; Систематичний контроль за виконанням рішення.	Складання висновків, доповідних записок по результатам аналізу; Коригування методики (за необхідністю)та організації аналізу; Апробація результатів; Розповсюдження передовного досвіду.

Примітка. Складено автором за даними ТОВ «Летичівський комбікормовий завод»

Загальний план аудиту (таблиця 3.1) повинен містити три основні етапи, які включають конкретні завдання та перелік аудиторських процедур.

Таблиця 3.2.

Програма аудиту витрат прямих витрат на виготовлення продукції

Завдання аудиту та якості	Аудиторські процедури	Аудиторські докази	Індекс робочого документу	Методи аудиту
Встановлення правельності складу матеріальних витрат [Б,Г]	Перевірка складу матеріальних витрат	Журнал №5А, Звіт про фінансові результати	РД-1	Документальний
Встановити правельність складу витрат на оплату праці [А,Б,Г]	Перевірка складу витрат на оплату праці. Вивчити разом із керівником процедури виплати заробітної плати та визначити ключові фактори, що зв'язані із заробітною платою.	Журнал №5А, Розрахункова платіжна відомість, Звіт про фінансові результату	РД-2	Документальний, зіставлення
Встановлення правельності складу відрахування на соціальні заходи[А,Б,Г]	Перевірка відрахувань на соціальні заходи	Журнал №5А, Розрахунково-платіжна відомість, Звіт про фінансові результати	РД-3	Документальний, зіставлення, арефметичний
Встановлення правельності включення до амортизації [А,Б,Г]	Перевірка нарахування амортизації	Журнал №5А, Журнал №4, Звіт про фінансові результати	РД-4	Документальний, зіснавлення, арефметичний
Встановити правельність включення інших операційних витрат [А,Б,Г]	Перевірка складу інших операційних витрат	Журнал №5А, Звіт про фінансові результати	РД-5	Документальний, зіставлення, арефметичний
Встановити правельність включення обліку прямих витрат [А,Б]	Перевірка відповідних даних аналітичного обліку прямих витрат	Журнал №5А, Головни книга	РД-6	Суцільний
Встановити правельність відображення суми прямих витрат в фінансовій звітності підприємства [Б, Є]	Оцінити підтвердження повноти розкриття інформації про прямі витрати в фінансовій звітності	Журнал №5А, Головна книга, Звіт про фінансові результати	РД-7	Документальне оформлення, арефметичний, контроль, зіставлення

Примітка. Створено автором за даними ТОВ «Летичівський комбікормовий завод»

Ефективна програма аудиту витрат повинна відповідати вимогам якісних аспектів звітної інформації, а саме: наявність - А; правда - Б; права та обов'язки - Б; повнота - D; вимірювання - D; кошторис витрат - Е; подання та розкриття інформації - Е. Автори пропонують наступну програму аудиту витрат на предмет (таблиця 3.2).

Таблиця 3.3.

Анкета організації обліку прямих витрат на виготовлення продукції

№	Зміст питання	Відповідь
	Дані про опитуваного	
1	Скільки років головний бухгалтер працює на цьому підприємстві?	
	Довідкові дані про підприємство	
1	Чи використовує підприємство 8 клас рахунків?	
2	Чи автоматизовано облік прямих витрат на підприємстві?	
3	Як часто на підприємстві здійснюються перевірки витрат за елементами?	
4	Коли на підприємстві здійснювалась остання перевірка прямих витрат?	
5	Які порушення було виявлено під час перевірки?	
	Перевірка прямих витрат	
1	Хто на підприємстві веде облік прямих витрат?	
2	Яка кореспонденція рахунків з використанням 9 класу, які включаються до прямих витрат?	
3	Які витрати включаються до прямих затрат?	
4	Які витрати вкльчаються на оплату праці?	
5	Які витрати включаються до відрахування на соціальні заходи?	
6	Які витрати включаються до амортизації?	
7	Які витрати включаються до інших операційних витрат?	
8	Чи відображаються в обліку результати перевірки прямих витрат?	

Примітка. Складено автором за даними ТОВ «Летичівський комбікормовий завод»

Пропонована програма аудиту дозволяє охопити основні операції підприємства за вартістю. Ця рекомендована програма аудиту окреслює основні процедури, яких необхідно дотримуватися для вирішення основних цілей аудиту. Ця типова програма аудиту витрат може бути використана аудитором для аудиту будь-якої організації, яка використовує облік витрат.

Для проведення аудиту якості аудитор повинен спочатку провести опитування організації обліку витрат (табл. 3.3).

Таблиця 3.4.

Тест внутрішнього контролю прямих витрат на виробництво продукції

№	Зміст питання	Варіанти відповіді			Примітка
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1. Загальні питання					
1	Чи є на підприємстві відділ внутрішнього контролю?	Так			
2	Чи санкціонуються витрати відповідною особою?	Так			
3	Чи контролюється наявність необхідних документів, що підтверджують витрати (акти, накладні)	Так			
4	Чи встановлена періодичність віднесення витрат на формування фінансових результатів : щомісячно, щоквартально, раз на рік?				Щомісячно
5	Чи проводилась аудиторська перевірка у цьому році?		Ні		
6	Чи були виявлені аудиторські порушення?			+	
7	Чи ефективними є процедури внутрішнього контролю?			+	
8	Чи відповідає документація вимогам чинного законодавства?	Так			
2. Прямі витрати					
1	Чи ведеться на підприємстві Журнал 5А?	Так			
2	Чи відповідає нормативним документом розподіл витрат за елементами?	Так			
3	Чи відповідає відображення рахунків з вимогами П(С)БО 16 та іншим нормативним актам?	Так			
4	Чи містять робочі документи достатню інформацію про прямі витрати?	Так			

Примітка. Створено автором за даними ТОВ «Летичівський комбікормовий завод»

Тест внутрішнього контролю дозволить аудитору визначити основні моменти організації контролю фінансової інформації та її «прозорість» на

підприємстві, що надалі вплине на розрахунок аудиторських ризиків (табл. 3.4.).

Розробляючи внутрішній стандарт компанії для об'єктів аудиту, ми повинні керуватися, на нашу думку, єдиним підходом до основних елементів.

Серед цих компонентів такі: загальні положення; особливості систем обліку та внутрішнього контролю; фактори, що збільшують ризик спотворення бухгалтерського обліку; джерела та порядок отримання аудиторських доказів; порядок проведення аудиту; принципи звітності результатів аудиту в письмовому звіті про результати аудиту, що подається керівництву підприємства; порядок формування аудиторського звіту за результатами аудиту.

Витрати на сировину, матеріали, роботи та послуги виробничого характеру - це основна частина всіх витрат на підприємстві. Для контролю споживання сировини використовується велика кількість методів, але нижче наведені найбільш поширені та поширені методи.

Метод сигналізації - використовується для запису відхилень, що виникають внаслідок заміни або надмірного споживання сировини. За цим методом випускаються спеціальні документи для видачі матеріалів вище стандартного або для їх заміни, що сигналізують про наявність відхилень. Перевагами цього методу можна назвати його простоту і акуратність. Однак він враховує лише деякі відхилення, які трапляються в цьому розділі.

Метод партійного різання застосовується в ситуації, коли з одного матеріалу одночасно виготовляється кілька штук. Кожній партії матеріалів для виробництва видається листок для розкрою або картка із зазначенням кількості матеріалу, поданого на робоче місце, кількості заготовок та відходів, які потрібно отримати, а також фактичної кількості отриманих заготовок та відходів.

Наступний метод розрахунку запасів застосовується у випадках, коли доступ до інших методів неможливий або недоцільний. Його суть полягає у

визначенні фактичних витрат певного матеріалу на підставі даних про надходження залишків на робочих місцях, надходжень за розрахунковий період зі складу, суми прибутку та залишків на робочих місцях на кінець звітного періоду.

Відхилення встановлюється як різниця між фактичними та нормативними витратами певного матеріалу за аналізований період. Цей метод дозволяє фіксувати відхилення окремими виконавцями, екіпажами, сайтами. Недоліком цього методу є необхідність додаткових дій для з'ясування причин відхилень.

Функція виявлення відхилень є необхідною умовою побудови механізму управління відхиленнями, при якому у разі неприйнятних відмінностей між запланованими та фактичними результатами розробляються заходи, спрямовані на доведення реальних результатів виробничого процесу до дотримання встановлених.

Аудит прямих витрат - це отримання достатніх доказів визначеності для підтвердження правильності організації обліку прямих витрат, достовірності розкриття інформації до поточних звітів (якісних аспектів) подання фінансової звітності.

Ефективний аудит прямих витрат повинен відповідати вимогам якості фінансової інформації, включаючи доступність та правдивість, права та обов'язки, повноту, вимірювання, калькулювання витрат, подання та розкриття прямих витрат.

Також для аудиту прямих витрат нам пропонують: загальний план аудиту, програма аудиту прямих витрат, організація прямого обліку витрат на підприємстві, тест внутрішнього контролю, який можуть бути використані майбутніми аудиторами в ході завдань із надання впевненості або в внутрішній аудит підприємства.

3.2. Використання аналітичних процедур при проведенні аудиту прямих матеріальних витрат

Проводячи аудит виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, доцільно використовувати такі методи та методи перевірки, як запаси, контрольне порівняння, порівняння документальних даних, зустрічна перевірка, арифметична перевірка, перевірка правильності розрахунку природних втрат ставки тощо [26].

Джерелами інформації для перевірки товарних запасів є: балансовий звіт (форма №1), регістри синтетичного обліку (загальна книга, книга обліку витрат на рослини тощо), аналітичні регістри обліку, первинні документи тощо для того, щоб мати об'єктивне уявлення про Інформація про витрати, виробництво та витрати суб'єкта господарювання, аудитор повинен:

- мати обґрунтовану впевненість у тому, що інформація в бухгалтерських записах та інших джерелах аудиторських даних є достовірною та достатньою;

- вирішіть, чи правильно відтворена відповідна інформація в бухгалтерському обліку та звітності.

Для цього аудитору слід:

- перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів, що є основою для записів про формування собівартості продукції (робіт, послуг);

- перевірка правильності віднесення витрат у собівартість продукції (робіт, послуг);

- оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку виробничих витрат, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг);

- перевірка правильності розміщення готової продукції;

- перевірка повноти правильності та достовірності відображення операцій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в обліку та звітності;

- оцінка правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) за об'єктами калькуляції.

- перевірка правильності обліку та звітності витрат на збут.

Під час аудиту собівартості продукції та собівартості необхідно дотримуватися правил МСА 540 «Аудит оціночних цінностей» [68].

На підготовчому етапі аудитор повинен ознайомитися з діяльністю ТОВ «Летичівський комбікормовий завод». Під час процесу ознайомлення аудитор визначає аудиторський ризик.

Для оцінки аудиторського ризику необхідно обчислити його компоненти: властивий ризик, ризик контролю, ризик виявлення помилок. Загальний аудиторський ризик (АР) встановлюється аудитором, залежно від умов аудиту, на рівні 1-5%. У цьому випадку ризик вибирається у розмірі 4%, адже система внутрішнього контролю на ТОВ «Летичівський комбікормовий комбінат» є досить надійною, оскільки існує автоматизований процес обліку.

Для анкети обчислюються відповіді на запитання ("так" чи "ні"), обчислюється загальна кількість відповідей, що характеризують високий ризик (Х), і це значення ділиться на загальну кількість питання в анкеті (Y). Тому частка притаманного та контрольного ризику становить:

$$ВР*РК=Х/У \quad (3.1.)$$

Примітка. Джерело [44]

ВР=9/40=0,23

Визначаємо ризик невиявлення помилок за формулою:

$$РНП=(АР/(ВР*РК)) *100=(АР/Z)*100=W\% \quad (3.2.)$$

Примітка. Джерело [44]

РНП=(АР/(ВР*РК)) *100=(0,04/0,23)*100=17%

Це означає, що значні помилки можуть бути виявлені не на 17% під час аудиту, тому 83% всієї інформації потрібно перевірити. Також потрібно розрахувати показник суттєвості.

Значущість - це найбільша величина помилки бухгалтерського обліку, починаючи з якої кваліфікований користувач, ймовірно, робить неправильні висновки та приймає неправильні рішення. Аудитор вибирає 0,3% від загальної собівартості продукції по п. 1 "Баланс" (43678 тис. Грн. * 0,002 = 87,36 тис. Грн.). Потім аудитор складає план, програму аудиту , та бюджет витрат на час і, відповідно, починає аудит.

Аудит повинен починатися з вивчення зовнішніх та внутрішніх стандартів, що регулюють організацію та методологію обліку та фінансової звітності щодо надання інформації про облік виробничих витрат.

Проводячи аудит витрат, підприємства широко використовують перевірки товарно-матеріальних цінностей, зносу необоротних активів та інших складових витрат. Аудит починається з оцінки методології та організації обліку виробничих витрат, визначених у Наказі про облікову політику (див.дод. В, З). Роблячи це, аудитор визначає методологічні та організаційні особливості та уточнює можливість застосування певних прийомів, які можна запропонувати.

Аналізується: яка бухгалтерська оцінка виробничих запасів; відповідно до того, за яким методом оцінки вибуття товарно-матеріальних цінностей вони списуються в різних напрямках: випуск у виробництво, реалізація, для власних потреб тощо; які рахунки та субрахунки передбачені робочим планом рахунків обліку товарно-матеріальних цінностей, за якими рахунками ведеться і який метод використовується для накопичення витрат та розрахунку транспортних та закупівельних витрат для кожного виду товарних запасів; що зазначено в посадовій інструкції бухгалтера з обліку витрат на виробництво тощо [40,45].

Наступним кроком для аудитора є вивчення фінансової звітності для відображення інформації про виробничі витрати. У той же час аудитор проводить тести на відповідність, тобто проводить опитування посадової особи з метою визначення тих моментів обліку виробничих витрат, на які аудитор повинен звернути максимум уваги, і він визначає, які завдання є доцільними для проведення перевірки шляхом застосування вибірки.

Потім аудитор починає перевіряти залишки та обороти на рахунках, використовуючи різні методи та прийоми фактичного та документального контролю.

Аудит витрат починається зі порівняння суттєвої інформації про наявність кожної статті балансу (Звіту про фінансовий стан). Він відображає залишки за статтями цього суб'єкта аудиту з даними з Книги обліку урожаю та Основної книги (як правило, проводиться на звітну дату, початок та кінець року).

Аудитор вивчає фінансову звітність та визначає завдання, які потрібно максимально розширити. Необхідно перевірити, як часто проводилися матеріальні інвентаризації, якими були результати по кожному з них та як вони обліковувались у бухгалтерському обліку. При необхідності аудитор може вимагати від клієнта провести інвентаризацію протягом періоду аудиту, але не брати в ній участі самостійно, а лише дотримуватися методології проведення.

За результатами цієї інвентаризації (за її результатом) аудитор може запропонувати лише контрольну перевірку. Необхідно пам'ятати, що аудитор обов'язково перевіряє кожну з різних частин, так як кожен із них повинен бути найкращим.

Аудітору перевіряють дотримання ТОВ «Летичівський комбікормовий завод», що діють у цій галузі та законодавчо-правовій базі. Робочий документ аудитора перевіряє доповіді ТОВ «Летичівський комбікормовий завод», що розглядає, було розглянуто результати роботи за 2018 рік. та нормативно-правової бази розглядається в дод.И.

Оскільки базовою вартістю є матеріальні ресурси, необхідно дослідити повноту та своєчасність вибуття матеріалів, наявність документально підтверджених операцій з ними, що відображено в робочому документі таблиці аудитора. 3.5.

Таблиця 3.5.

Робочий документ аудитора з вибіркової перевірки правильності документального оформлення матеріальних витрат на ТОВ «Летичівський комбікормовий завод» у 2018 році.

Назва документу	Дата складання документу	Підписи уповнова-жених осіб	Зміст ГО	Печатка підприє-мства	Помарки, підчистки	Повнота оформле-ння
1	2	3	4	5	6	7
Лімітно-забірні картки	+	+	+	+	-	Повне
Акт-вимога на заміну продукції	+	+	+	+	-	Повне
Накладна-вимога на відпуск матеріалів	+	+	+	+	-	Повне
Карта складського обліку матеріалів	+	+	+	+	-	Повне
Податкова накладна	+	+	+	+	-	Повне
Довіреність на отримання ТМЦ	+	+	+	+	_	Повне

Примітка. Створено автором за даними ТОВ «Летичівський комбікормовий завод»

Тому, перевіривши правильність документації операцій з матеріальними витратами на ТОВ «Летичівський комбікормовий завод», ніяких відхилень не знайдено, всі реквізити та операції виконані правильно.

Облікові записи ведуться відповідно до чинного законодавства України. Для перевірки нормативної бази витрат аудитор складає робочий документ з аудиту дотримання нормативної бази див. Дод. И.

З метою оцінки правильності формування собівартості рослинної продукції за статтями витрат, аудитор повинен перевірити статті витрат.

Для цього досліджується звіт про основні економічні показники сільськогосподарських підприємств та готується робочий документ аудитора для перевірки правильності розрахунку аналізу витрат, див. таблицю. 3.6.

Аналіз вартості звітного періоду починається з оцінки їх загального рівня та рівня їх окремих складових, визначення відхилення показників звітності від показників попередніх періодів або прогнозованих (або планових) значень. Оцінюється їх динаміка та тенденція до зміни цих витрат.

Такий аналіз дозволяє вчасно реагувати на відхилення від планових економічних параметрів господарської діяльності, розробити відповідні заходи для уникнення зайвих витрат і втрат. Аналіз структури витрат звітного періоду тісно пов'язаний з аналізом їх динаміки.

Аналіз собівартості продукції передбачає вивчення собівартості продукції всієї товарної продукції з точки зору економічних елементів.

У процесі такого аналізу визначаються відхилення окремих складових витрат від аналогічних даних попередніх періодів та прогнозу (або плану), обчислюється вплив цих відхилень на зміну кінцевого показника.

У процесі аналізу визначаються компоненти витрат, які складають найбільшу частку в загальних витратах на звичайну діяльність, та компоненти, які зазнали найбільших змін.

Аналіз абсолютних та відносних відхилень показників показників у таблиці показує, що у звітному періоді загальна кількість матеріальних витрат та майже всіх їх складових має тенденцію до збільшення, що може бути пов’язано з розширенням діяльності.

Таблиця 3.6.

Робочий документ аналіз витрат на ТОВ «Летичівський комбікормовий завод» 2016 по 2018 рік.

Стаття витрат	2016	2017	2018	Абсолютне відхилення, +-		Відносне відхилення, +- %	
				2017 до 2016 (4р-3р)	2018 до 2017 (5р-4р)	2017 до 2016 (6р:3р) *100	2018 до 2017 (7р:4р) *100
2	3	4	5	6	7	8	9
Заробітна плата, робітникам зайнятим у процесі виробництва	685,36	702,14	794,49	16,78	92,35	2,45	13,15
Відрахування на соціальні заходи	150,78	154,47	174,79	3,69	20,32	2,45	13,15
Матеріальні затрати з них: - Сировина та матеріали; - Паливно-мастильні матеріали; - Електоенергія; - Запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту,оплата послуг і робіт, що виконані стороніми організаціями, та інші матеріальні витрати.	2 635,58 897,46 487,17 415,87 254,74 580,34	3014,26 974,98 573,11 522,73 329,88 613,56	3546,97 1348,18 612,13 573,81 421,14 591,71	378,68 77,52 85,94 106,86 75,14 33,22	532,71 373,20 39,02 51,08 91,26 -22,39	14,37 8,64 17,64 25,69 29,50 5,72	17,67 38,28 6,81 9,77 27,74 -3,64
Амортизація	923,74	1045,57	1421,27	121,83	375,70	13,19	35,93
Інші операційні витрати	70,20	64,82	81,40	-5,38	16,58	-7,66	25,58
Всього:	4465,66	4981,26	6018,92	515,60	1037,66	11,55	20,83

Примітка. Складено автором за даними ТОВ «Летичівський комбікормовий завод»

Окрім витрат на оплату послуг у 2018 році знизилась від 2017 року на 22,39 тис.грн., та інші операційні витрати зменшились у 2017 році порівняно з 2016 роком на 5,38 тис.грн.

Аналізуючи реалізацію експлуатаційних витрат, необхідно оцінити відповідність витрат економічних елементів та структурних змін у складі загальної кошторису.

При факторному аналізі відхилень в оцінці слід виходити з адитивної моделі її функціонального зв'язку:

КВ = МВ + ВОП + СВ + АМ + ІВ (3.3.)

де КВ - сума кошторисних витрат операційної діяльності підприємства;

МВ - матеріальні витрати;

ВОП - витрати на оплату праці;

СВ – витрати на соціальне страхування;

АМ - амортизаційні відрахування;

ІВ - інші витрати.

Синтетичним показником оптимізації операційних витрат є зміна граничного рівня витрат, що визначається відношенням витрат до операційного доходу.

Фактори змінюють граничний рівень витрат:

• зміна структури продукції (робіт, послуг);

• зміна вартості окремих товарів;

• зміна цін на продукцію.

Для досягнення конкурентоспроможності компанія повинна постійно працювати над зниженням вартості своєї продукції. В Україні собівартість базується на виробничому принципі і включає витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом. Витрати на управління та інші операційні витрати не включаються до собівартості.

Аналізуючи матеріальні витрати, необхідно врахувати, до якої галузі належить науково-дослідне підприємство. Це визначає різний вміст матеріалів і сировини у собівартості продукції, тобто витраті матеріалів на продукцію. Загалом у виробництві частка цих витрат дуже велика. Особливо це стосується легкої та харчової промисловості.

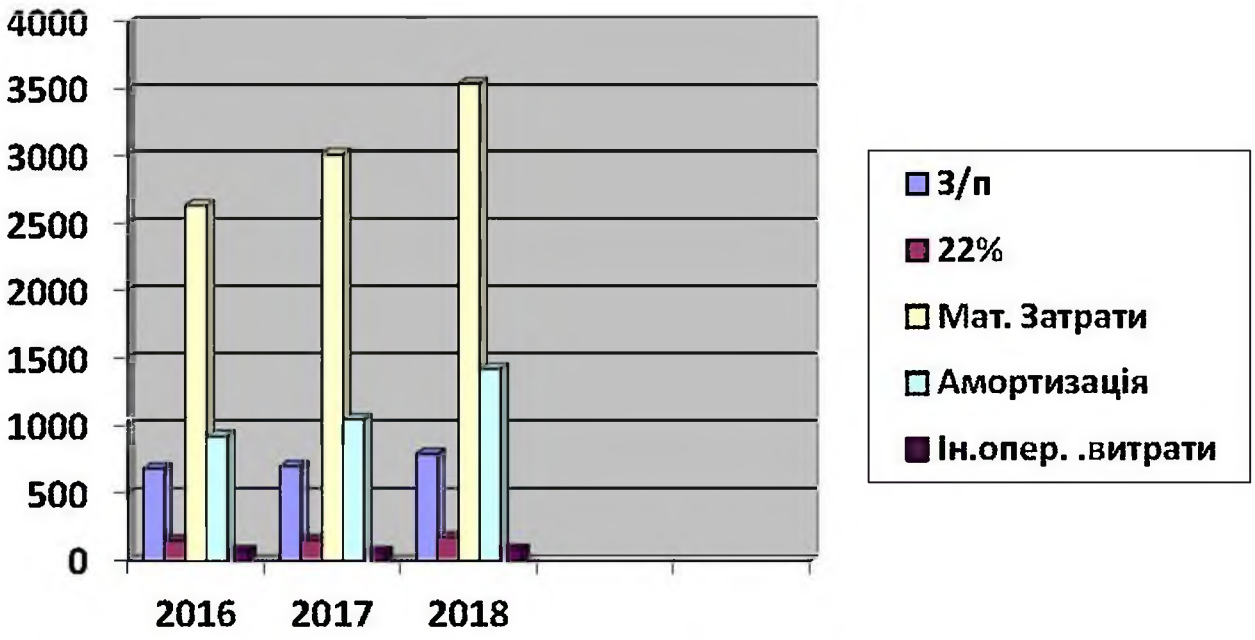
Табл.3.7.

Динаміка і структура витрат ТОВ «Летичівський комбікормовий завод» за 2017 – 2018 роки.

Найменування показників	2017р. тис.грн		2018 р. тис.грн		Абсолютне відхилення +-	Відносне відхилення +-, %
	Сума тис.грн	Питома вага %	Сума тис.грн	Питома вага		
Собівартість реалізованої продукції	4981,26	85,05	6018,92	80,50	1037,66	20,83
Адміністративні витрати	528,56	9,02	765,98	10,24	237,42	44,92
Витрати на збут	69,12	1,18	99,67	1,33	30,55	44,19
Інші операційні витрати	154,09	2,63	356,87	4,77	202,78	131,60
Фінансові витрати	35,67	0,61	235,65	3,15	199,98	560,64
Надзвичайні витрати	87,98	1,50	0	0	-87,98	0,00
Всього	5856,68	100%	7477,09	100%	1620,41	27,67

Примітка. Створено автором за даними ТОВ «Летичівський комбікормовий завод»

Проаналізувавши дані в таблиці 3.7. можна сказати, що збільшення витрат на підприємство у 2018 р. порівняно з 2017 роком збільшилось на 1620,41 тис. грн. На це вплинуло збільшення собівартості продажів на 1037,66 тис. грн. та частка цього показника у 2018 р. зменшилась на -4,55%. На збільшення собівартості впливало збільшення собівартості виробництва та собівартості реалізованих товарів. Також на збільшення загальних витрат впливають адміністративні витрати, які зросли на 237,42 тис. грн., А їх частка в структурі збільшилася на 1,12%. Також на зміну витрат вплинуло збільшення витрат на збут на 30,55 тис. грн. які у 2018 році становлять 99,67 тис. грн. На збільшення цих витрат впливало збільшення витрат на рекламу та витрати на доставку товару споживачеві. Інші операційні витрати у 2018 році зросли на 202,78 тис. грн. а частка зросла на 2,14%. На збільшення операційних витрат вплинуло збільшення продажів товарно-матеріальних цінностей та необоротних активів.



Діагр. 3.1. Динаміка витрат на собівартість продукції ТОВ «Летичівський комбікормовий завод» за 2016 – 2018рр.

Примітка. Створено автором за даними таблиці 2.6.

Вивчивши діаграму 3.1. видно, що основну частину витрат становлять матеріальні витрати, і вони збільшуються з кожним роком. При такій динаміці збільшуються витрати і збільшується обсяг продажу, оскільки для виробництва закуплено більше сировини та матеріалів і використовується більше ресурсів. Також закуплено нове обладнання, а на діаграмі видно, що з кожним роком збільшується сума амортизації основних фондів за рахунок збільшення кількості основних фондів у виробництві.Основні показники ефективності використання матеріальних ресурсів наступні:

-матеріаловіддача - характеризує випуск продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів, дозволяє оцінити зміни фактичного рівня використаних запасів порівняно з попередніми періодами, виявити резерви збільшення обсягів виробництва:

$$Мв = ОВ/МВ \qquad (3.4.)$$

де, МВ - матеріальні витрати;

ОВ - обсяг виробленої продукції у вартісних або натуральних показниках.

Примітка. Джерело [12, с 125].

- матеріаломісткістьпродукції - характеризує матеріальні витрати, що відносяться до кожної гривні виробленої продукції:

$$Мм = МВ/ ОВ \quad (3.5.)$$

Примітка. Джерело [12, с 125].

- рівень використання матеріальних ресурсів за структурою виробництва - характеризує частку матеріальних витрат у собівартості продукції:

$$ПВвм = МВ/СВ \quad (3.6.)$$

де, ПВвм - питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції; СВ - собівартість продукції.

Примітка. Джерело [12, с 125].

Аналіз цих показників проводиться у такій послідовності:

- вивчається динаміка показників;

- визначити величину економії матеріалів за рахунок зменшення матеріальних витрат або перевитрати витрат внаслідок збільшення споживання матеріалів;

- обчислюється вплив зміни ефективності використання матеріалів на обсяг виробництва;

- визначаються резерви для підвищення ефективності використання матеріалів та резерви можливого збільшення випуску продукції за рахунок більш ефективного використання матеріалів [24].

Для визначення ефективності використання матеріальних ресурсів на ТОВ «Летичівський комбікормовий завод» у 2016-2018 рр. Необхідно розрахувати відповідні коефіцієнти та проаналізувати їх у динаміці, які наведені в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

Динаміка показників ефективності використання матеріальних ресурсів на виробництво сільськогосподарської продукції ТОВ «Летичівський комбікормовий завод» за 2016-2018р.

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2018/2016	
				+/-	%
1	2	3	4	5	6
1.Обсяг виробленої продукції, тис.грн.	4465,66	4981,26	6018,92	1553,26	34,78
2.Матеріальні витрати тис. грн.	2635,58	3014,26	3546,97	911,39	34,58
3.Матеріаломісткість, грн. (р.2/р.1)	0,59	0,61	0,58	- 0,01	- 1,69
4.Матеріаловіддача, грн. (р.1/р.2)	1,69	1,65	1,70	0.01	0,59
5.Питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції [(р.2/р.1)*100%],%	59,02	60,51	58,93	- 0,09	- 0,15

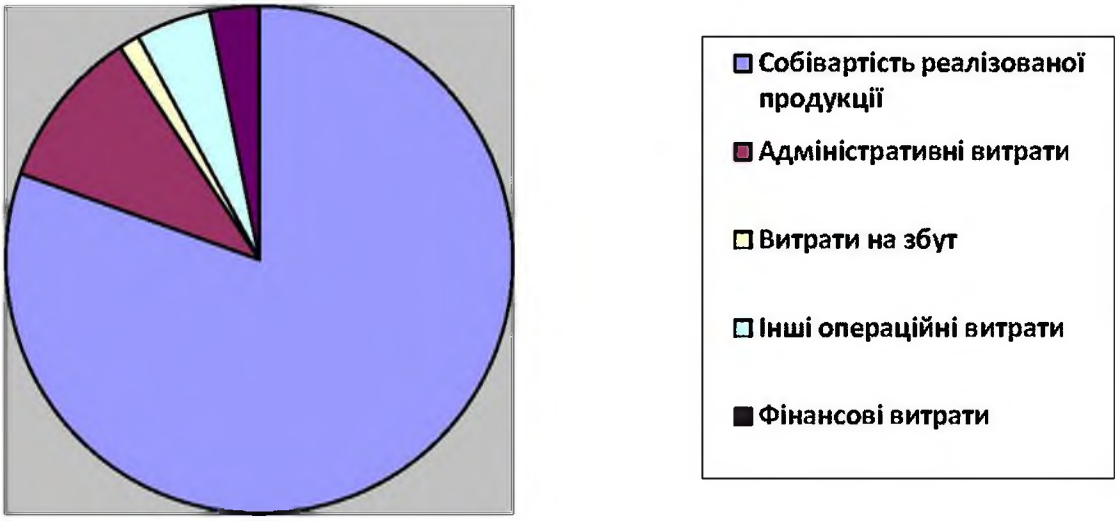
Примітка. Складено автором за даними ТОВ «Летичівський комбікормовий завод»

Аналізуючи ефективність використання матеріальних ресурсів на ТОВ «Летичівський комбікормовий комбінат» за 2016-2018 роки, виявлено, що:

1) показник витрати матеріалів зменшився на -0,01 грн., Або на 6-1,69%, і відповідно ефективність використання матеріалів зросла на 0,01 грн. або 0,59%. При цьому обсяг виробництва в 2018 році порівняно з 2016 роком збільшився на 1553,26 тис. Грн., Тобто на 34,78%;

2) обсяг матеріальних витрат збільшився з 2635,58 тис. Грн. у 2014 р. до 3546,97 тис. грн. у 2018 році, тобто 911,39 тис. грн. або 34,58%, що пов'язано із збільшенням виробництва.

Загалом ефективність використання матеріальних ресурсів зросла, що свідчить про позитивні зрушення в аграрній галузі, пов'язані з політичною ситуацією в країні. Важливим напрямом досліджень є аналіз собівартості продукції ТОВ «Летичівський комбікормовий завод».



Діагр. 3.2. Структура загальних витрат ТОВ «Летичівський комбікормовий завод» за 2018 рік

Примітка. Складено автором за даними таблиці 2.7.

Як правило, витрати на виробництво на ТОВ «Летичівський комбікормовий завод» включають: витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизаційні відрахування, інші експлуатаційні та фінансові витрати.

На діаграмі 3.2. зображена структура накладних витрат ТОВ «Летичівський комбікормовий комбінат» показує, що найбільшу частину витрат складає собівартість продукції. Однак структура матеріальних та інших операційних витрат має специфічну природу, яка пов'язана з фінансово-господарською діяльністю підприємства.

Постійне зростання витрат на виробництво вказує на стійкий розвиток підприємства, використання ресурсів для виробничого процесу для збільшення випуску та реалізації продукції. Таким чином, підсумовуючи, можна стверджувати, що ТОВ «Летичівський комбікормовий завод» розвивається в умовах сучасних економічних відносин. Це дає змогу передбачити перспективне майбутнє аграрного сектору. По завершеню перевірки складається аудиторський висновок див.дод.І

3.3. Аудит ефективності системи управління прямими матеріальними витратами

Будь-яка система оцінювання та інформаційного забезпечення, створена для ефективного управління витратами, повинна включати інтеграцію окремих частин (елементів), які повинні володіти принаймні однією властивістю, що досягає мети системи в цілому.

Метою створення системи управління витратами є сукупність елементів (компонентів), за допомогою яких здійснюється збір та обробка даних про витрати, а також надання інформації для управлінських рішень у той момент, коли вона може бути використана найбільш ефективно.

Характерною особливістю сьогодні є постійна потреба у прийнятті певних рішень, спрямованих на вдосконалення виробничої та господарської діяльності підприємств. Прийняття правильних рішень можливо лише тоді, коли є розуміння процесів і явищ, які вирішуються.

Кожна організація, яка приймає рішення, повинна розглядатися, визначатися з точки зору мети, методів та засобів і проводитися систематично та впорядковано. Розвиток сучасної науки та інформаційних технологій вимагає розробки кращих підходів до вивчення явищ і процесів. Цей підхід є системним підходом, суть якого полягає в розгляді об'єкта дослідження як окремо взятої системи, яка взаємодіє з іншими системами.

Якість підтримки аналітичного менеджменту є фактором ефективності виробництва, що підтверджує економічне життя, правові та нормативні вимоги зобов'язання бухгалтерського обліку на підприємствах. Однак вирішити аналітичні та інформаційні проблеми національної економіки досить важко лише законодавчими важелями.

Потрібна добре розроблена систематична методологія дослідження бухгалтерського обліку, яка враховує економічні, фінансові та бухгалтерські механізми управління підприємством. В нових умовах

формування ринкових відносин, функціонування підприємств з різними формами власності необхідно знайти нові шляхи підвищення ефективності суспільного виробництва, а також вміло використовувати економічні методи управління підприємством. Тому зростає роль економічного аналізу, який є функцією управління. Виникає необхідність у постійному вдосконаленні управління на основі впровадження наукових досягнень та вдосконалення відповідного рівня організації економічного аналізу як важливої функції управління.

Незважаючи на значну невизначеність у роботі підприємств, останнім часом роль прогнозного аналізу, що дає змогу складати бізнес-плани, зростає. Намагаючись вирішити конкретні проблеми та отримати кваліфіковану фінансову звітність, керівники підприємств все частіше роблять це за допомогою економічного аналізу.

При цьому, як правило, вже не задовольняються констатуванням значень показників звітності, а розраховують одержати конкретний висновок про достатність платіжних засобів, нормальні співвідношення власного і залученого капіталу, швидкість обігу капіталу і причини її зміни, типи фінансування тих чи інших видів діяльності.

За цих обставин змінюється роль бухгалтерського обліку, у функцію якого все більше входить не лише ведення поточного обліку та звітності, а й економічний аналіз виключно з метою управління підприємством. Лише бухгалтер-аналітик, який може зрозуміти економіку підприємства, визначити всі його слабкі сторони на основі фінансових та бухгалтерських даних, чітко і чітко встановити заходи управління замовленнями, може задовольнити нові вимоги адміністрації.

Аудитор знайомиться зі змістом діяльності клієнта та його відносинами з партнерами, аналізує використання в аудиті даних бухгалтерського обліку та звітності поточного року та ревізованої інформації минулих років. Оцінка фінансових та економічних перспектив

клієнта іноді виявляє деякі фінансові труднощі, які можуть виникнути під час аудиту суб'єкта господарювання

Зокрема, якщо відношення довгострокової заборгованості до власного капіталу вище звичайного, а відношення прибутку до загальних активів нижче середнього, то це свідчить про високий ризик фінансової нестабільності у клієнта.

У зарубіжній практиці під час аудиту використовуються такі методи аналізу:

- вивчення зовнішньої звітності;

- галузевий порівняльний аналіз;

- порівняльний аналіз даних бухгалтерського обліку та звітності за декілька періодів;

- розрахунок індексів;

- порівняльний аналіз фактичних даних клієнта з розрахунками аудитора;

-ефективний аналіз тощо [31].

Під час аудиту слід звернути особливу увагу на два показники - собівартість продукції (робіт, послуг) та прибуток. Однак варто зазначити, що аудитор може приділити стільки уваги економічному аналізу, що завдання, яке йому стоїть перед нею, буде відмінено, тому аудитор вибирає будь-який напрямок, залежно від мети та завдань. Узагальнення досвіду, набутого у багатьох розвинених країнах, може дати більш широке тлумачення змісту та цілей аудиту.

Сьогодні управління витратами підприємств здійснюється в рамках специфічного наукового або практичного підходу, який вирізняється у фінансовому менеджменті. Аналіз теорії та практики управління економікою різних об'єктів фінансового менеджменту дозволив виявити понад п'ятнадцять наукових підходів до управління, переваги та недоліки найбільш використовуваних з яких представлені в табл. 3.8.

Табл. 3.8.

Порівняння підходів до управління витратами підприємства

Підхід	Переваги	Недоліки
Системний	Мета управління витратами витікає зі стратегічних цілей фінансового менеджменту	Реалізація підходу зумовлює необхідність реорганізації всієї системи управління
Структурний	Чітке визначення пріоритетів управління витратами дає змогу сконцентрувати максимум зусиль фінансового менеджера для вирішення головних проблем	Неможливо охопити всі «вузькі місця» в управлінні витратами
Динамічний	Можливість проаналізувати попередній досвід та зробити прогноз на його основі	Прогноз може не відповідати реальності через статистичні похибки
Відтворювальний	Застосовується ефект «кривої досвіду», що передбачає зниження змінних витрат на виробництво продукції з плином часу	Необхідність постійного проведення інновацій на підприємстві, що може збільшити постійні витрати
Процесний	Тісний зв'язок між результатами роботи різних служб підприємства дає можливість уникнути подвійного виконання одних і тих же робіт та, відповідно, зекономити ресурси підприємства	Можливість «простоювання» працівників через невчасне виконання роботи пов'язаними службами на попередньому етапі процесу управління
Оптимізаційний	Наявність обґрунтованої аналітичної інформації для прийняття рішень	Можлива наявність статистичних похибок, неможливість точної конвертації якісних оцінок у кількісні
Адміністративний	Адміністративне розмежування відповідальності дасть змогу ефективно провести контроль якості управління витратами	Швидка зміна економічної ситуації вимагає постійного корегування нормативних документів
Ситуаційний	Гнучкість, адаптація до мінливого середовища функціонування підприємства	Суб'єктивність прийнятого рішення, неможливість застосування рішення повторно
Інтеграційний	Поглиблення взаємодії між елементами підприємства дасть змогу скоротити транзакційні витрати	Можливість дублювання функцій службами підприємства
Маркетинговий	Орієнтація на виготовлення продукції, що користується попитом та не потребує додаткових витрат на рекламу	Необхідність постійно переорієнтовувати роботу підприємства

Примітка. Складено автором за [77]

Системний підхід передбачає, що управління витратами розглядається як інтегрована система управління фінансами, яка має вхід, вихід та зовнішню комунікацію. Переважним принципом такого підходу є

необхідність розгляду проблеми в цілому, єдиної системи та виявлення всіх наслідків та взаємозв'язків між усіма прийнятими рішеннями.

При застосуванні структурного підходу до управління витратами визначаються пріоритетні фактори, методи, принципи, інструменти фінансового менеджменту для встановлення раціонального співвідношення та підвищення доцільності розподілу ресурсів. Іншими словами, в рамках такого підходу керівник повинен визначити пріоритетні цілі на певний період часу і відповідно розподілити ресурси для підприємства.

Механізми управління витратами передбачають використання конкретних методів та інструментів, за допомогою яких вони вивчають витрати, вивчають їх поведінку для управління ними. Вибір методів полягає у використанні різноманітних методів та прийомів, які можна використовувати для вивчення та отримання точної інформації про витрати та прийняття правильних управлінських рішень.

Динамічний підхід передбачає, що об'єкт управління розглядається в діалектичному розвитку, причинному зв'язку та підпорядкуванні. У рамках цього підходу проводиться ретроспективний аналіз складу та структури витрат підприємства та їх прогноз на майбутнє.

Особливістю відтворювального підходу до управління витратами є те, що він орієнтований на постійне оновлення виробництва товарів для задоволення потреб ринку з меншими порівняно з найкращим подібним об’єктом на ринку загальною вартістю на одиницю ефекту.

При здійсненні технологічного підходу функції управління на підприємстві вважаються взаємозалежними, а сам процес управління - це сукупна сума всіх функцій, серія безперервних взаємозалежних дій.

Оптимізаційний підхід передбачає перехід від якісних оцінок управління витратами до кількісних з використанням математичних, статистичних методів, експертних оцінок, бальної системи. Такий підхід дозволяє сформувати набір математично обгрунтованої інформації для управлінських рішень.

Впровадження адміністративного підходу передбачає регулювання функцій, прав, обов'язків, стандартів якості, витрат, тривалості, елементів системи управління в регламенті. Відповідно до такого підходу, компанія повинна встановлювати норми витрат, це можна зробити місць витрат, відділів, відділів, функцій, видів продукції тощо.

Ситуаційний підхід ґрунтується на тому, що можливість застосування різних методів управління визначається конкретною ситуацією, тобто найбільш ефективним методом управління в кожній конкретній ситуації буде метод, який найкраще відповідає ситуації.

Інтеграційний підхід має на меті посилити взаємозв'язок між окремими підсистемами, етапами життєвого циклу управління, рівнями управління та суб'єктами управління. Тобто цілі окремих підсистем підприємства взаємопов'язані та інтегровані в єдину фірмову стратегію розвитку, яка дає змогу раціонально розподілити фінансові та економічні ресурси між центрами відповідальності.

У маркетинговому підході будь-які зміни обсягу чи структури витрат підприємства повинні бути орієнтованими на споживача, тобто вони повинні передбачати, як ці зміни вплинуть на продаж продукції, думку споживачів компанії та її ділову репутацію.

Ресурсний підхід базується на тому, що кожне підприємство має різноманітні ресурси, які воно може вибирати на ринку факторів виробництва та поєднувати відповідно до своїх можливостей. Це одна з сильних сторін ресурсного підходу. Якщо підприємство вибирає та поєднує ресурси краще, швидше, оригінальніше, ніж його конкуренти, тоді йому гарантується кінцевий ринковий успіх [41].

Правильне управління витратами, в свою чергу, створює міцний запас стійкості в компанії та підвищує її ефективність, а це означає, що вона збільшує її здатність захищати свої ринкові інтереси та можливість отримувати більше прибутку, при рівності всіх. Принципи управління витратами можливі на основі двох систем основних принципів - прямих

витрат і стандартних витрат. Ще одна цікава спроба відійти від традиційного обліку витрат - алгоритм цільових витрат. Характеристики цих методів наведені в табл. 3.9.

Таблиця 3.9.

Характеристика методів управління витратами

Назва методу	Характеристика методу
Direct-costing	Метод обліку в системі контролінгу, заснований на визначенні реальної вартості продукції та послуг, незалежно від розрахункових умовних та накладних витрат. Система прямоговитрати передбачає врахування собівартості продукції лише з точки зору змінних витрат. Фіксовані витрати накопичуються на окремих рахунках і списуються безпосередньо до фінансового результату з заданою періодичністю. У чому плюс прямих витрат. Основний плюс - це можливість керувати підприємством.
Standart-costing	Регулююча система обліку, яка забезпечує аналіз відхилень фактичних витрат від регулятивних, що є важливою інформацією для управління. Стандартні витрати, хоча морально застаріли протягом більше півстоліття, часто використовуються у вітчизняній діловій практиці, швидше за все, внаслідок звички, а не через деякі переваги, пов'язані з цим. Хоча варто зазначити, що в деяких випадках стандартна калькуляція - це ідеальна система - наприклад, якщо у вас є два або більше підприємств одного типу (однак, лише якщо правильно підібрані показники для стандартизації). На практиці елементи стандартного кастингу можна зустріти не так вже й рідко. Перш за все, його переваги - простота.
Target-costing	Концепція заснована на зміні з огляду на взаємозалежність ціни, прибутку та собівартості. Тобто очікується, що нова продукція буде продаватися за ціною, яка повністю покриє витрати та забезпечить прибуток, необхідний для подальшого розвитку бізнесу. Для традиційних продуктів застосування такої формули можливе лише теоретично. Тому творці Target Costing змінили порядок дій у цьому виразі та відповідно змінили пріоритети оригіналу: Цільова вартість = Цільова ціна - Цільовий прибуток.
ABC-Costing	Витрати на основі ActiVity - це "облік за видами діяльності" або "розрахунок витрат на основі бізнес-процесів". Цей метод передбачає порівняння планових та аналітичних, облікових витрат діяльності та діяльності підприємства, що призводять до формування цих витрат (у традиційних системах планування та обліку витрати розраховуються за джерелами їх виникнення). Це дає можливість оцінити ефективність витрат та визначити: «виправдані» витрати, коли позитивний ефект (зростання фінансових результатів) перевищує суму витрат; "Невиправдані" витрати (збитки), коли величина витрат перевищує позитивний ефект від їх здійснення. АВС-калькуляція дає змогу поділити бухгалтерський облік (та структурні підрозділи компанії) на більш важливі та менш значні та визначити найбільш проблемні сфери, які можуть стати (або вже стали) джерелами збитків.

Примітка. Створено авторами за [26]

Сьогодні можна з упевненістю сказати, що кожен бізнес потребує всіх трьох видів витрат. Для управління витратами використовуються різні методи управління: прямі калькуляції, цільові калькуляції, кайзен калькулювання та аналіз CVP.

№ п\п	Показник	Формула розрахунку
1	Маржинальний дохід (маржинальний прибуток)	МП=ЧВ – Взм або МП=П + Впост
2	Точка беззбитковості	ТБ=Впост/МПі
3	Беззбитковий обіг	Боб=Впост * ЧВ/МП або Боб=Впост/Кмп
4	Запас фінансової міцності	ЗФС+ЧВ - Боб
5	Коефіцієнт маржинального доходу	Кмп= МП/ЧВ
6	Сила впливу операційного левериджу	Свов=МП/П
7	Коефіцієнт беззбитковості	Кб =Впост/Мп
Де, МП – маржинальний дохід; Тб – точка беззбитковості; Боб – Беззбитковий обіг; ЗФМ – запас фінансової міцності; Кмп – коефіцієнт маржинального доходу; Свов – сила впливуопераційного левенджу; Кб – коефіцієнт беззбитковості; МПі – Маржинальний дохід на одиницю виробу; ЧВ –чиста виручка; Взм – змінні витрати; П – прибуток; Впост – постійні витрати.		

Примітка. Складено авторами за [42]

Результатом є загальна собівартість продукції. Завдання полягає у дослідженні зміни цього показника під впливом відхилень від базового рівня низки факторів: матеріальних витрат, заробітної плати, соціальних витрат, інших прямих витрат та накладних витрат.Проведемо розрахунки операційних витат:

$$ОПВ = МВ + ВП + ВС + ВІ \quad (3.7.)$$

Де, МВ – матеріальні витрати;

ВП – витрати на оплату праці;

ВС – відрахування на соціальні заходи;

ВІ – інші операційні витрати;

$ОПВ_{2016} = 2635,58 + 685,36 + 150,78 + 70,20 = 3541,92$ тис.грн

$ОПВ_{2017} = 3014,26 + 702,14 + 154,47 + 64,82 = 3935,69$ тис.грн.

$ОПВ_{2018} = 3546,97 + 794,49 + 174,79 + 81,40 = 4597,65$ тис.грн

1. Визначимо вплив матеріальних витрат $\Delta ОПВ_{мв2018}$ відрізняється від $\Delta ОПВ_{мв2016}$ тим, що для розрахунку першого умовного показника використовуються дані 2018 матеріальні витрати, всі інші фактори в обох показниках 2016.

$$\Delta ОПВ_{мв2018} = МВ_{2018} + ВП_{2016} + ВС_{2016} + ВІ_{2016} \quad (3.8.)$$

$\Delta ОПВ_{мв2018} = 3546,97 + 685,36 + 150,78 + 70,20 = 4453,31$ грн.грн.

$$\Delta ОПВ_1 = \Delta ОПВ_{мв2018} - ОПВ_{2016} \quad (3.9.)$$

$\Delta ОПВ_1 = 4453,31 - 3541,92 = 911,39$ тис.грн.

Тобто, у зв'язку зі збільшенням матеріальних витрат виробнича собівартість продукції зросла на 911,39 тис. грн;

2. Визначимо вплив оплати праці. $\Delta ОПВ_{вп2018}$ відрізняється від $\Delta ОПВ_{вп2016}$ тим, що для розрахунку другого умовного показника використовуються дані 2018 витрати на оплату праці замість 2016, всі інші фактори такі ж, як і в першому, тобто МВ і ВП 2018, а ВС,ВІ - 2016.

$$\Delta ОПВ_{вп2018} = МВ_{2018} + ВП_{2018} + ВС_{2016} + ВІ_{2016} \quad (3.10)$$

$\Delta ОПВ_{вп2018} = 3546,97 + 794,49 + 150,78 + 70,20 = 4562,44$ тис.грн.

$$\Delta ОПВ_2 = \Delta ОПВ_{вп2018} - \Delta ОПВ_{мв2016} \quad (3.11)$$

$\Delta ОПВ_2 = 4562,44 - 4453,31 = 109,13$ тис.грн.

Отже, у зв'язку зі збільшенням витрат на оплату праці виробнича собівартість продукції зросла на 109,13 тис. грн.

3. Визначимо вплив соціальних витрат. $\Delta ОПВ_{вс2018}$ відрізняється від2 $\Delta ОПВ_{вс2016}$ тим, що для розрахунку третього умовного показника використовуються данні 2018 на соціальні витрати замість 2016, всі інші фактори такі ж, як і в другому, тобто МВ,ВП і ВС- 2018, а ВІ – 2016.

$$\Delta ОПВ_{вс2018} = МВ_{2018} + ВП_{2018} + ВС_{2018} + ВІ_{2016} \quad (3.12)$$

$\Delta ОПВ_{вс2018} = 3546,97 + 794,49 + 174,79 + 70,20 = 4586,45$ тис.грн.

$$\Delta ОПВ_3 = \Delta ОПВ_{вс2018} - \Delta ОПВ_{вп2016} \quad (3.13)$$

$\Delta ОПВ_3 = 4586,45 - 4562,44 = 24,01$ тис.грн.

Тобто, у зв'язку зі збільшенням на відрахування соціальних заходів виробнича собівартість продукції збільшилась на 24,01 тис.грн.

4. Визначимо вплив інших прямих витрат. ΔОПВ $_{ві2018}$ відрізняється від2 ΔОПВ $_{ві2016}$ тим, що для розрахунку третього умовного показника використовуються данні 2018 на соціальні витрати замість 2016.

$$\Delta ОПВ_{ві2018} = МВ_{2018} + ВП_{2018} + ВС_{2018} + ВІ_{2018} \quad (3.14)$$

$$\Delta ОПВ_{ві2018} = 3546,97 + 794,49 + 174,79 + 81,40 = 4597,65 \text{ тис.грн.}$$

$$\Delta ОПВ_{2} = \Delta ОПВ_{ві2018} - \Delta ОПВ_{вс2016} \quad (3.15)$$

$$\Delta ОПВ_{2} = 4597,65 - 4586,45 = 24,01 \text{ тис.грн.}$$

У зв'язку зі збільшенням інших операційних витрат, виробнича собівартість продукції зросла на 24,01 тис. грн.

Найважливішим напрямом мінімізації прямих витрат є зниження насамперед матеріальних витрат у собівартості продукції. З огляду на збільшення мінімальної заробітної плати та відповідного збільшення заробітної плати працівників, а також збільшення витрат на енергоносії, єдиним способом зменшення прямих витрат є зниження витрат на опалення.

В умовах фінансової кризи аудит прямих матеріальних витрат має особливе значення. Аудитор повинен підтвердити точність обліку та звітності та розробити відповідні рекомендації щодо організації підприємств та ефективної системи управління виробничими процесами, що повинно призвести до скорочення прямих матеріальних витрат. Запропонована стратегія аудиту дозволить аудитору якісно та послідовно проводити аудит та розробляти рекомендації щодо впровадження системи управління прямими матеріальними витратами.

Висновок до розділу 3

Аудит виробничих витрат на ТОВ "Летичівський комбікормовий завод" характеризується великими обсягами однотипних операцій, що вимагають правильної оцінки облікової інформації для проведення предметних процедур, та значних ризиків спотворення даних

бухгалтерського обліку, що відображають виробничі витрати. подібних продуктів.

Важливим моментом є визначення критеріїв розподілу витрат на ТОВ «Летичівський комбікормовий комбінат» та розробка відповідних методологічних підходів, які б дозволили справедливо та об'єктивно розподілити витрати не лише між окремими видами продукції, а й окремими підрозділами та навіть окремими підрядниками

Виходячи з наших досліджень, ми вважаємо, що під час використання експертних систем під час аудиту ви можете: забезпечити досягнення поставленої мети; використання аудиторських систем експертних систем можливо як при обліку господарським суб'єктом вручну, так і при використанні засобів автоматизації обліку (персональних комп'ютерів).

Ефективний аудит прямих матеріальних витрат на виробництво повинен відповідати вимогам якості, що передбачає наявність та правдивість, права та обов'язки, повноту, вимірювання, оцінку витрат, подання та розкриття витрат на виробництво.

Ми визначили, що не існує універсального методу управління витратами. Застосування кожного відповідає конкретним умовам та цілям управління витратами. Вибираючи найкращий метод, керівництву необхідно провести детальні дослідження у своїй компанії майже з усіх питань її діяльності.

У деяких випадках для ефективного управління витратами може знадобитися поєднання декількох методів, таких як взаємодія цільових калькуляцій та кайзерівських витрат для ефективного управління витратами. Тому ефективність управління витратами залежить від правильного методу чи встановлених даних.

ВИСНОВКИ

Витрати - це вартість засобів, що споживаються у процесі виробництва, що втілюють попередню працю (сировину, амортизацію основних фондів) та теперішню працю персоналу, зайнятого у виробничому процесі, з відповідними витратами.

Витрати на виробництво як об'єкт управління слід розглядати з точки зору активного та своєчасного впливу на них з метою зниження рівня непродуктивних витрат, уникнення виробничих втрат, зменшення впливу факторів, що збільшують виробничі витрати та зниження ефективності підприємства.

Одним із шляхів підвищення ефективності управління витратами слід вважати формування його складної системи. Контроль виробничих витрат можливий не лише через вплив на розмір елементів операційних витрат. Це можливо також через взаємодію виробничої частини підприємства з адміністративною.

Виходячи з викладеного, можна стверджувати, що одним із напрямів державного регулювання є вдосконалення нормативно-правової бази обліку виробничих витрат, оскільки значна кількість підприємств використовує застарілі керівні матеріали. Тому необхідно терміново розробити методичні рекомендації щодо обліку, контролю витрат та їх собівартості відповідно до вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України з урахуванням галузевої специфіки формування виробничих витрат та собівартості. виробництва.

В сучасних економічних умовах аудит як незалежний огляд фінансової звітності суб'єктів господарювання вимагає якості надання цих послуг через необхідність впевненості користувачів у надійності цих звітів та відповідності Концептуальних основ його підготовки до оптимальної управлінські рішення.

За кордоном ця система забезпечення якості аудиторських послуг була створена та впроваджена на практиці. В Україні контроль якості аудиторських послуг здійснюється на двох рівнях - АПУ та аудиторській фірмі - на основі міжнародних стандартів та правил аудиту, розроблених АПУ. Таким чином, можна констатувати, що система контролю якості аудиторських послуг в Україні налагоджена, але через нечітке та неповне виконання вимог АПУ та МСА ця система потребує вдосконалення.

Досліджуючи ТОВ «Летичівський комбікормовий комбінат», ми перевірили повноту та своєчасність розпорядження прямими матеріальними витратами, наявність документально підтверджених операцій. Відображено робочий документ аудитора щодо вибіркової перевірки правильності документообігу матеріальних витрат. Матеріальні витрати підтримуються відповідно до чинного законодавства України.

У робочому документі аудитора аналізу витрат ТОВ «Летичівський комбікормовий завод» ми відобразили динаміку зростання витрат.

Заробітна плата збільшилась у 2017 році на 16,78 тис. грн. на 2,45%, а у 2018 р. на 92,35 на 13,15% через збільшення робочих місць на підприємстві, а також розширення виробничих цехів. Витрати на соціальні заходи зросли у 2017 році на 3,69 тис. грн. на 2,45% у 2018 році на 20,32 тис. грн. на 13,15% через збільшення витрат на оплату праці. Матеріальні витрати у 2017 році зросли на 378,68 тис. грн., На 14,37%, у 2018 р. Зросли на 532,71 тис. грн. 17,67%, узв'язку із збільшенням виробництва відповідно було придбано сировину, електроенергію та інші ресурси для виробництва. Амортизаційні витрати у 2017 році зросли на 121,83 тис. Грн. на 13,19% у 2018 р. 375,70 грн. на 35,93%. Інші операційні витрати у 2017 році зменшились на 5,38 тис. Грн. на -7,66% у 2018 році. витрати збільшились на 16,58 тис. грн на 25,56%.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамс Р. Основи аудиту :навч. посіб. М.: ЮНИТИ, 1995. 398 с.

2. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера: навч.посібник: Ника-Центр, 1998. 480 с.

3. Бутинець Ф.Ф. Аудит : навчальни посібник Житомир: Рута. 2002. 672 с.

4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів спеціальності 7.050.106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів [2-ге вид.], перероб. і доп. Житомир : Рута, 2002. 480 с.

5. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник [2-е вид.], доп. і перероб.: Житомир : ЖІТІ, 2000. 640 с

6. Ватуля І.Д. Аудит. Практикум :навчальний посібник К.: Центр учбової літератури, 2007. 304 с.

7. Волкова І.А. Фінансовий облік – 2 : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл К. : Центр навчальної учбової літератури, 2009. 224 с.

8. Гаркавенко С.С. Маркетинг : підручник К. : Лібра, 2002. 712 с.

54. Господарський кодекс України *Кодекс України; Закон, Кодекс* від 16.01.2003 № 436-IV URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15

9. Грицюк Е.О. Системний підхід як основа для обґрунтованого планування показників матеріально – технічної бази підприємства. Чернівці: *Науковий вісник ЧТЕІ*, 2012, Випуск 2, С 134 -141.

10. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами та доповненнями) URL: http: //zakon4.rada.gov.ua.

11. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993р. №2755VI URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12

12. Закон України «Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні», затверджено верховною радою України від 26.01.1993 № 12939-12 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-12

13. Закон України «Про державну контрольноревізійну службу в Україні», затверджено Верховною Радою Украхни №2940-XII від 26.01.93, ВВР, 1993 URL: https://medlewcenter.com.ua/ua/kontrol_reviziya

14. Завадський . Й.С.:Економічний словник К. : Кондор, 2007. 358 с.

15. Ільїна С.Б. Основи аудиту навчальний посібник К.: Кондор, 2009. 378 с.

16. Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» Наказ Мінфіну України, затверджено Міністерством юстиції України №291 від 30.11.1999р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99

17. Іщенко Н.А. Факторний аналіз формування прибутку підприємс: http://www.kntu.kr.ua/doc/zb_17_ekon/stat_17/33.pdf.

18. Коблянська О.І. Фінансовий облік : навч. посібник [2-ге вид.] К. : Знання, 2007. 471 с.

19. Козак В.Г. Визначення поняття «витрати» та їх Реформування економіки України: стан та перспективи : зб. матеріалів ІУ Міжнар. наук.-практ. конф. (26–27 листопада 2009 р., м. Київ). К., 2009. С. 129–131.

20. Котлер Ф. Основы маркетинга: краткий пер. с англ. М. : Издат. дом «Вильямс», 2007. 656 с.

21. Лісіна В.М. Документування аудиту як складового елементу системи контролю якості аудиторських послуг: навчальний посібник К.: Знання, 2008. 245 с.

22. Лучко М. Р. Окремі питання аудиту в консолідованих групах підприємств Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту [Електронний ресурс] : *зб. матеріалів Міжнар. наук. інтернет-конф.*, 17 листоп. 2017 р., м. Київ / М-во освіти і науки України, ДВНЗ

«Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана», облік.-екон. ф-т ; Київ : КНЕУ, 2017. 167-168с.

23. Лучко, М. Р. Окремі питання бухгалтерського обліку. : Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф. м. Тернопіль, 11 трав. 2016 р Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - С. 278-280.

24. Макаренко А.П. Аудит: навч. метод. *Посібник Запоріжжя*: ЗДІА, 2016. 184 с.

25. Макаренко А.П. Організація і методика аудит: навч. метод. *Посібник Запоріжжя*: ЗДІА, 2015. 190 с.

26. Макаренко А.П. Аудит операцій і розрахунків з оплати праці та обліку її витрат на підприємстві *Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу*. [вип 1(13)]. Бердянськ, 2011. 112-119с.

27. Макаренко А.П. Методика аудиту виробничих витрат Держава та регіони. Сер. Економіка та підприємництво. 2012, 138-142.

28. Макаренко А.П. Шляхи удосконалення організації обліку та аудиту товарно-матеріальних цінностей на підприємстві Наукові праці Полтавської державної аграрної академії. :Вип. 2 (11). Полтава: ПДАА. 2015. 33-39с.

29. Макаренко А.П. Розробка програми аудиту виробничих запасів : *Наукові праці Полтавської державної аграрної академії*. [Вип. 2 (11).] Полтава: ПДАА. 2015. С. 40-48.

30. Макаренко А.П. Розробка програми аудиту витрат на виробництво продукції з метою підвищення ефективності діяльності підприємства Інвестиції: практика та досвід. 2017. № 1. 68-75с.

31. Маниліч М.І. Собівартість продукції: теоретичний аспект: http://archive.nbuv.gov.ua.

32. Меліхова Т.О. Концептуальні основи обліку витрат підприємства *Ма тер. Міжнар. наук. практ. конф. "Україна-Польща: діалог культур в*

контексті євроінтеграції", 25-27 вересня 2014 р.: збір. матер. :Запоріжжя: ЗДІА. Том І, 2014. С. 221-224.

33. Меліхова Т.О. Розробка програми аудиту виробничих запасів для підвищення фінансової безпеки підприємства Економіка та держава. 2017. 51-55с.

34. Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку. URL: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=293587

35. Методичні рекомендації з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом МАПУ № 132 від 18 травня 2001 р URL: http://www.rada.gov.ua.\

36. Методичні рекомендації з облікової політики підприємства, затв. Наказом Мінфіна України від 27.06.2013 г. №635 URL: http://minfin.com.ua/

37. Міжнародні стандарти аудиту 500 «Поняття та види аудиторських доказів» URL :

http://proaudit.com.ua/audit/mijnarodni_standarti_auditu/ponyattya-i-vidi-auditorskix-dokaziv.html

38. Міжнародні стандарти аудиту 300 «Планування аудиту» URL: https://lubbook.org/book_432_glava_5_300Planuvannja_auditu.html.

39. Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards URL: http://www.minfin.gov.ua/ control/uk/publish/archive/main?cat_id=240945

40. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2). Запаси *IASB*; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021

41. Міценко Н.Г. Собівартість як економічна категорія та її місце серед витрат : *Науковий вісник НЛТУ України*. 2009. № 19(4). . 129-132.

42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджено наказом

Міністерства фінансів України від 07.02.2013, зареєстроване в Міністерстві Юстиції 28.02.2013 за №336/22868. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13

43. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник: *Центр навчальної літератури*, 2004. 464 с.

44. Огійчук М.Ф. Аудит: навч. посібник. [3-тє ви]., переробл. і допов К.: Алерта, 2016. 752 с.

45. Основи економічної теорії: політекономічний аспект : підручник [2-ге вид]., перероб. і доп. : К. : Вища школа Знання 1997. 743 с.

46. Панасюк В.М., Серединська В.М., Загородна О.М. Інфраструктура ринку. *Електронний науково – практичний журнал*. № 30, 2019..154-161с.

47. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект: монографія Тернопіль: Астон, 2006, - 229с.

48. Панасюк В.М. Податковий облік Т. : Карт-бланш. 2002. 264 с.

49. Панасюк В.М., Шухманн В.О., Маринович О.О. Проблеми підходу в економіці. 2019. Вип. 4 (72). Ч.2. 178-184с.

50. Пархоменко В.М. Собівартість і фінансові результати у податковому законодавстві 1996. 2-6с.

50. Партин Г.О. Системно - орієнтовне управління витратами: монографія, - Львів: ЗУКЦ, 2011, - 199с.

52. Партин Г.О.Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія, 2008. –219с.

53. Поддєрьогін А.М. Фінанси підприємств : підручник К. : КНЕУ, 2001. – 460 с.

54. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/

55. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17

56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року №246.

57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31 груд. 1999 р. URL: http://zakon.nau.ua/doc/?code=z0027-00. 6.

58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 05 червня 1995 р. за № 168/704. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95

59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам» затверджено наказом міністерства юстиції України від 10.11.2003р. №1025/8346 URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03

60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 "Фінансові витрати" (П(С)БО 31) затверджено наказом Мінфіну від 28 квітня 2006 року № 415.

61. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України від 30 жовтня 2014 р. за № 1365/26142. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14

62. Посібник із застосування міжнародних стандартів аудиту під час аудиту малих та середніх підприємств, Том 2 – Практичне керівництво, Друге видання (2010) 2011 Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ).

63. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.

64. Пушкар М.С. Фінансовий облік : підручник: Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 628 с.

65. Распопова В.А. Шляхи зниження собівартості продукції підприємства

66. Саченко С. І. Аудит витрат в комп'ютерному середовищі.*Наукові записки: зб. наук. праць кафедри економічного аналізу ТАНГ.* :Тернопіль : Економічна думка, 2002. Випуск 11. Ч. 2. .144-145с.

67. Саченко С. І. Аналіз діючих підходів до організації обліку витрат на виробництво. *Наукові записки: зб. наук. праць кафедри економічного аналізу ТАНГ.* – Тернопіль : Економічна думка, 2003. Випуск 12. Ч. 1. С. 47-49.

68. Саченко С. І. та інші. Проблеми і перспективи розвитку статистики, аудиту та економічного аналізу: моногр.: – Тернопіль: Крок, 2016. - С.133 – 144

69. Сидоров И.И. Логистическая концепция управления предприятием : ДНТП «Знание», ИВЭСЭП, 2001. – 168 с.

70. Сєкіріна Н.В. Загальні підходи до формування і класифікації нормативного забезпечення обліку і контролю витрат на виробництво готової продукції :*Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту.* 2014. 235-245с.

71. Трухан О.Л. Розвиток теорії витрат: еволюція і сучасні: *Вісник ЖДТУ.* 2003. 380–388с.

72. Управління витратами підприємства : навч. посібник. :К. : Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.

73. Управленческий учет пер. с англ. [3-е изд.] – М. : ИД «Вильямс», 2005. 878 с.

74. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2002. –656 с.

75. Указ президента «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики від 23.05.1992 № **303** URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/303/92

76. Циган Р.М. Проблеми формування прибутку підприємства в бухгалтерському Облік і фінанси

77. Чернишова Л.І. Особливості формування системи управління витратами вітчизняних підприємств 2014. 61–68с.

78. Череп Л.В. Управління витратами суб'єктів господарювання: монографія: Харків: Вид.дім «Інжек», 2006.- 357с.

79. Черешнюк, Оксана. Трансакційні витрати інноваційної діяльності Економічний і соціальний розвиток України в XXI столітті : національна ідентичність та тенденції глобалізації : *зб. тез доп. XIII Міжнар. наук.-практ. конф. молодих вчених [м. Тернопіль, 24-25 берез. 2016 р.]* Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 225-226с.

80. Хандриксен Е.С. Теория бухгалтерского учета :Финансы и статистика, 2000. – 576 с.