

ПЕРЕВІРКА ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ (РОБІТ, ПОСЛУГ) ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОГО КОНТРОЛЮ

Будь-яку перевірку варто розглядати як спосіб контролю за певними подіями, фактами, операціями, діями, станами. Перевірка витрат на виробництво продукції (робіт, послуг), переважно, проводиться не відокремлено, а в комплексі з перевітками інших ділянок господарсько-фінансової діяльності функціонуючих підприємств. Під час проведення аудиторського контролю перевірка витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) приділяють значну увагу, адже ці витрати прямо впливають на фінансові результати підприємства. Звідси, можемо стверджувати, що тема дослідження актуальна.

Аудиторський контроль є одним із основних видів економічного контролю. Проблемам цього виду економічного контролю присвятили свої наукові праці вітчизняні вчені-економісти М.Т.Білуха, А.В.Бодюк, Г.М.Давидов, Н.І.Дорош, С.В. Івахненко, Т.О. Каменська, О.А.Петрик, І.І.Пилипенко, О. Ю. Редько, В.С.Рудницький, Б.Ф.Усач, В.О.Шевчук, Н.Л. Шкіря та інші. Так, аудит, на думку В.С.Рудницького, І.Д.Лазаришиної, Г.М.Шеремети, В.О.Хомедюк, за об'єктом аудиторського контролю доцільно розрізняти на фінансовий і управлінський, а за суб'єктами перевірки – зовнішній та внутрішній [5, с. 6].

Н. І. Дорош відзначає, що зважаючи на зарубіжний досвід, можна виділити такі види аудиторських робіт відповідно до наданих контрольних функцій: фінансовий аудит, перевірки на відповідність та операційний аудит. Останній, згідно із аспектами виробництва і управління, класифікують, за переконанням цієї авторки, на функціональний (міжфункціональний), організаційно-технічний та всебічний аудит системи виробництва і управління [2, с. 46, 48].

Т. Каменська в системі внутрішнього контролю у підприємстві виокремлює фінансовий, операційний контроль та комплаєнс-контроль. На її погляд (погоджуємось з цією авторкою), служба внутрішнього аудиту має бути ключовою ланкою, що допомагає в організації роботи системи внутрішнього контролю в підприємстві [3, с. 44]. В.П. Пантелеєв до об'єктів внутрішньогосподарського контролю, в тому числі відносить витрати (витрати за елементами, витрати діяльності) [4, с. 106-107]. Перевірка витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) є важливим напрямком економічного контролю в рамках операційного контролю (або по-іншому, контролю за ефективністю витрат). В цьому напрямку досліджень наукових праць недостатньо, зважаючи на те, що в Україні функціонують сотні видів виробництв.

Аудиторський контроль операцій, пов'язаних з витратами на виробництво продукції (робіт, послуг), належить до сфери операційного аудиту, зокрема конкретніше, вважаємо, що він відноситься до функціонального аудиту як його підвиду. Аудит господарських операцій, що відображаються у системі господарського обліку можна, на наш погляд, розглядати як господарсько-операційний напрямок функціонального підвиду аудиту.

Для кращого розуміння суті та змісту аудиторського контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) подаємо його за певними класифікаційними ознаками (рис 1). Беручи до уваги інформацію з рисунка 1, вважаємо, що аудиторський контроль за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) можна класифікувати в розрізі наступних ознак: за об'єктами (контроль фінансової звітності щодо витрат, контроль на узгодженість витрат за вимогами відповідних нормативно-правових актів України, операційний контроль або контроль за ефективністю витрат); за суб'єктами (зовнішній і внутрішній); за періодичністю (контроль за витратами в міру потреб).



Рисунок 1. Аудиторський контроль за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) в розрізі об'єктів, суб'єктів та періодичності [складено за: 1, с. 6]

Аудиторський контроль підприємство, як відомо, проводить власними силами (якщо у підприємстві працює (працюють) на штатній основі аудитор (аудитори)) або допомогою працівників аудиторської фірми, тобто силами залучених зі сторони сертифікованих аудиторів. Аудиторський контроль власними силами, за наших спостереженнями, здійснюють, в основному, великі підприємства, де чисельність працівників не менше 0,5 тис. осіб.

Перевага аудиторського контролю власними силами, вважаємо, полягає в тому, що свій аудитор краще за залученого знає специфіку діяльності підприємства, йому потрібно менше часу на підготовку до проведення аудиторського контролю за затратами на виробництво продукції (робіт, послуг). З іншого боку, внутрішній аудитор уже звикся до певної обстановки в якій працює дане підприємство і не завжди вчасно може помітити якихось суттєвих змін, які відбуваються у виробничому процесі підприємства загалом або в його окремих структурних підрозділах. Для проведення якісного та ефективного аудиторського контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг), за наших переконанням, доцільно сформувати різнопланову базу джерел (рис. 2).

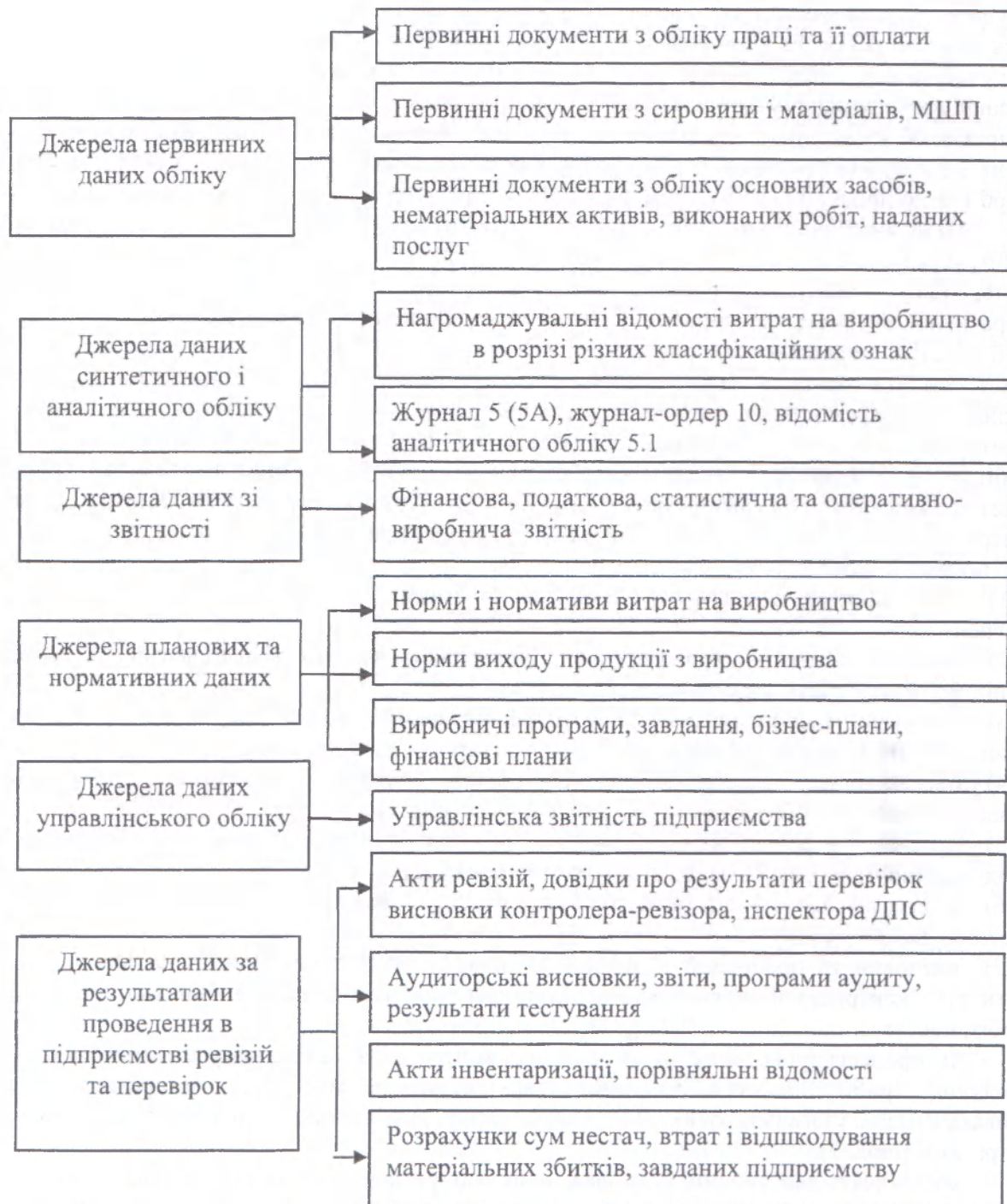


Рисунок 2. Джерела даних для проведення аудиторського контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг)

Як свідчить інформація подана на рисунку 2, джерелами даних для проведення аудиторського контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) є шість груп джерел даних: 1) первинних даних обліку; 2) синтетичного і аналітичного обліку; 3) звітності; 4) планових та нормативних даних; 5) управлінського обліку; 6) за результатами проведених в підприємстві ревізій та перевірок. Кожна з наведених вище груп джерел даних може мати підгрупи, а ті – конкретні назви джерел, які в тому чи іншому підприємстві можуть не співпадати за назвою, формою і структурою даних.

Зовнішній аудитор витрачає, зазвичай, на підготовку до проведення аудиторського контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) більше часу, ніж внутрішній аудитор, проте, як людина зі сторони, він може виявити значно більше

порушень і зловживань у підприємстві та його сегментах, запропонувати підприємству якісь нові підходи та управлінські рішення, пов'язані з витратами на виробництво продукції (робіт, послуг). Звідси, таке порівняння переваг і недоліків в роботі внутрішніх та зовнішніх аудиторів дає нам змогу зробити висновок про те, що навіть, якщо в підприємстві функціонує внутрішня аудиторська служба, варто періодично (наприклад, раз на 2-3 роки) залучати до аудиторського контролю операцій, пов'язаних з витратами на виробництво продукції (робіт, послуг), зовнішніх аудиторів.

Мета зовнішнього аудиторського контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг), на нашу думку, полягає в тому, щоб перевірити стан первинного, синтетичного і аналітичного обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг); оперативної звітності про виробничу діяльність підприємства та адекватність прийняття на її підставі управлінських рішень про обсяги виробництва, номенклатуру продукції (робіт, послуг), прямі та непрямі витрати тощо, а також, водночас, провести перевірку надійності і ефективності роботи внутрішніх аудиторів. За результатами зовнішнього аудиторського контролю операцій, пов'язаних з витратами на виробництво продукції (робіт, послуг), аудитор (аудитори) зобов'язаний (зобов'язані) підготувати відповідний аудиторський звіт. В аудиторському звіті за результатами здійсненого аудиторського контролю операцій, пов'язаних з витратами на виробництво продукції (робіт, послуг), на наш погляд, бажано відобразити:

- 1) стан виробничої діяльності підприємства і виявлені тенденції перспектив його розвитку;
- 2) динаміку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) та її собівартості загалом по підприємству і його структурних підрозділах;
- 3) своєчасність, достовірність і повноту відображення у первинних документах витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) за статтями та елементами;
- 4) правильність складання кореспонденції рахунків, наявність нетипової кореспонденції та її обґрунтованість, а також правильність;
- 5) глибину та розгалуженість аналітичного відображення витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) і їхню економічну доцільність;
- 6) якість та своєчасність оперативної звітності, а також надійність і оптимальність системи, яка її забезпечує;
- 7) висновки та пропозиції аудитора (аудиторів) щодо поліпшення системи обліку, звітності і контролю за операціями, пов'язаними з витратами на виробництво продукції (робіт, послуг).

В процесі проведення аудиторського контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) особлива увага аудитора має бути зосереджена на найважливіших узагальнюючих показниках обліку, пов'язаних з прямими і непрямими витратами (табл. 1).

Як свідчать дані таблиці 1, найважливішими узагальнюючими показниками обліку, пов'язаними з витратами на виробництво продукції (робіт, послуг), на які повинен звернути особливу увагу аудитор, на наш погляд, виступають традиційні узагальнюючі показники витрат: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, непрямі (накладні) витрати. До кожного з цих узагальнюючих показників аудитор має знайти особливий підхід, від якого залежатиме успіх перевірки витрат на виробництво продукції (робіт, послуг), як одного із сегментів аудиторського контролю. Таким чином, аудиторський контроль операцій, пов'язаних з витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) належить до сфери операційного аудиту, зокрема конкретніше, вважаємо, що він відноситься до функціонального аудиту як його підвиду. Аудит господарських операцій, що відображаються у системі господарського обліку можна, на наш погляд, розглядати як господарсько-операційний напрямок функціонального підвиду аудиту. Цей контроль має здійснюватись не тільки внутрішніми, але і зовнішніми аудиторами (наприклад, один раз на 2-3 роки).

Таблиця 1

Найважливіші узагальнюючі показники обліку, пов'язані з витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) на які повинен звернути особливу увагу аудитор

№ з/п	Показники обліку	Характеристика - спрямування особливої уваги аудитора
1.	Прямі матеріальні витрати	Прямі матеріальні витрати є особливим видом витрат, адже в структурі цих витрат багатьох підприємств виробничої сфери вони займають 50-80 %. Тому аудитор повинен встановити види, групи, назви матеріальних ресурсів, що використовуються у процесі виробництва; наявність в підприємстві планів, програм і нормативів щодо їхнього використання; порядок списання цих ресурсів і наскільки реально дотримуються цього порядку відповідні працівники підприємства
2.	Прямі витрати на оплату праці	Прямі витрати на оплату праці в структурі витрат на виробництво продукції складають орієнтовно 10-15 %. Завдання аудитора полягає в тому, щоб перевірити чи немає випадків нарахувань і виплат, що безпосередньо не пов'язані з виробництвом (для робітників виробничої сфери). Якщо в підприємстві є такі випадки, то необхідно по кожному випадку встановити у зв'язку з чим виникла така ситуація, хто і як її документально оформив, які це мало наслідки для підприємства
3.	Інші прямі витрати	До інших прямих витрат підприємства відносять відрахування на соціальні заходи, амортизацію на основні засоби виробничого призначення, освітлення, опалення, водопостачання, виконані роботи і надані послуги для відповідних виробництв. Інші прямі витрати у структурі усіх витрат підприємства становлять 15-20 %. Досліджуючи інші прямі витрати, аудитор повинен виявити основні джерела витрат (особливо електроенергії, тепла, води) і запропонувати підприємству певні заходи з метою зменшення цих витрат
4.	Непрямі (накладні) витрати	Непрямі (накладні) витрати, за нашими оцінками, у підприємстві складають 8-10 % усіх витрат. До непрямих (накладних) витрат відносять усі інші витрати, які безпосередньо стосуються виробничого процесу, проте їх прямо не можна віднести на той або інший вид продукції. Зокрема, оплата праці та витрати загальноцехового персоналу, амортизація виробничого обладнання і т.д. Непрямі (накладні) витрати необхідно контролювати за кожною запланованою статтею цих витрат з обов'язковим виявленням відхилень та причин що їх породила

Аудиторський звіт повинен відображати низку важливих пунктів, зазначених вище, без яких він буде неповним і неякісним.

Висновки і перспективи подальших розвідок. Аудиторський контроль за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) можна класифікувати в розрізі наступних ознак: за об'єктами (контроль фінансової звітності щодо витрат, контроль на узгодженість витрат за вимогами відповідних нормативно-правових актів України,

операційний контроль або контроль за ефективністю витрат); за суб'єктами (зовнішній і внутрішній); за періодичністю (контроль за витратами в міру потреб).

Джерелами даних для проведення аудиторського контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) є шість груп джерел даних: 1) первинних даних обліку; 2) синтетичного і аналітичного обліку; 3) звітності; 4) планових та нормативних даних; 5) управлінського обліку; 6) за результатами проведених в підприємстві ревізій та перевірок. Кожна з наведених вище джерел даних може мати підгрупи, а ті – конкретні назви джерел, які в тому чи іншому підприємстві можуть не співпадати за назвою, формою і структурою даних.

Найважливішими показниками обліку, пов'язаними з витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) на які повинен звернути особливу увагу аудитор виступають традиційні узагальнюючі показники витрат: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, непрямі (накладні) витрати. До кожного з цих показників аудитор має знайти особливий підхід, від якого залежатиме успіх перевірки витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) як одного із сегментів аудиторського контролю.

Подальші наукові дослідження доцільно здійснювати в напрямку пошуку оптимальних варіантів методики і організації перевірки витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) під час аудиторської перевірки, зважаючи на організаційно-правову форму та специфіку діяльності підприємства, де здійснюється аудиторський контроль.

Перелік використаних джерел

1. Дерій В.А. Аудит: курс лекцій / В.А. Дерій, А.Я. Кізима. – Тернопіль: Джура. – 86 с.
2. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація: монографія / Н. І. Дорош. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. – 402 с.
3. Каменська Т. Роль внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю / Т. Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. - № 9. – С. 43-46.
4. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [моногр.] / В.П. Пантелеев; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К. : ДП «Інформ. аналіт. агентство», 2008. – 491 с.
5. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: монографія / Рудницький В.С., І.Д.Лазаришина, Г.М.Шеремета, В.О.Хомедюк. – Рівне: УДУВГП, 2003. – 163 с.

Т.В. Долгошея
Аспірантка НАСОА

ЗНАННЯ СТАТИСТИЧНИХ МОДЕЛЕЙ ДЛЯ ЦІЛЕЙ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Процес виконання завдання службою внутрішнього аудиту вимагає збору достатніх та доречних аудиторських доказів. Водночас аудит повинен бути спланованим таким чином, щоб бути проведеним найбільш ефективно та при скороченні тривалості аудиторських процедур.

Аудиторська перевірка в силу своєї специфіки передбачає використання в основному вибіркового методу, при якому властивості сукупності, що перевіряється, аудитор досліджує з визначеною вірогідністю і ризиком того, що Основні методичні керівництва з проведення вибіркового дослідження закладені в МСА 530 «Аудиторська перевірка та інші процедури вибіркової перевірки». Однак, цей нормативний документ не дає чітких вказівок щодо практичного застосування вибіркового дослідження. Для розуміння суті вибірових процедур в аудиті необхідні знання математичної статистики та теорії ймовірності. У зв'язку із складністю розроблених статистичних методів, вони мало застосовуються в аудиторській практиці. Трудомісткість та складність статистичних вибірових перевірок призвели до того, що в дослідженні надається перевага нестатистичним вибіркам, що базуються на професійних судженнях аудитора.

Загальні питання теорії та методології аудиторської вибіркової перевірки, а також певні питання організації та проведення аудиторських вибірок досліджували в своїх роботах