

УДК 657.6

О. В. Гамова,

кандидат економічних наук,

В. А. Головань,

Запорізька державна інженерна академія

ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО: ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ

Аудит витрат на виробництво є найважливішою і, водночас, найскладнішою частиною аудиторської перевірки, тому що одним з основних показників роботи будь-якого підприємства є випуск продукції та її собівартість.

Зниження собівартості продукції є найважливішим чинником розвитку економіки підприємства, оскільки формування ринкової економіки в Україні залежить від виробництва конкурентоспроможної продукції та її реалізації на внутрішніх та зарубіжних ринках. Зниження собівартості продукції сприяє тому, що продукція стає більш конкурентоспроможною. В умовах обмеженості ресурсів і досягнення планової ефективності виникає потреба постійного порівняння понесених витрат і отриманих результатів. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли дані про витрати виробництв необхідно повсякденно порівнювати з майбутніми витратами, що значною мірою залежить від впливу зовнішнього середовища. Останній показник залежить від багатьох чинників, на яких повинен зосередити увагу аудитор.

Мета статті – розкрити поняття „методика аудиту”, провести літературний огляд мети аудиту витрат виробництва, розглянути методику аудиту виробничих витрат та розробити програму аудиту виробничих витрат.

З метою правового регулювання аудиторської діяльності в Україні прийнято ряд законодавчих та нормативних актів. Нормативне та правове забезпечення першого, другого та третього рівня аудиторської діяльності формується з урахуванням досвіду країн з ринковою економікою.

Прийнятий в Україні Закон „Про аудиторську діяльність” слугує нормативним актом, який передбачає становлення аудиту в нашій державі [7, с. 108].

Дуже важливим з погляду теорії і практики аудиторської діяльності є визначення терміну „аудит”, адже від нього залежить правильне розуміння його мети, завдань, об’єктів та суб’єктів. З цього приводу у спеціальній літературі та нормативних документах не існує єдиної точки зору. Тому визначення аудиту потребує глибокого і всебічного наукового дослідження

й уточнення, з тим щоб воно відбивало сучасний стан його розвитку та майбутню спрямованість.

Розглянемо детальніше генезис сприйняття й формування наукової думки щодо аудиту, який орієнтований на задоволення інтересів суспільства (табл. 1).

Як видно з наведеного аналізу думок вітчизняних та зарубіжних науковців, в економічній літературі зустрічаються різні класифікаційні види аудиту. В табл. 2 наведено різні класифікації аудиту Українських і зарубіжних авторів.

Вчені присвячують свої дослідження вивченню та розробці мети аудиту (табл. 3).

Проведений аналіз літератури свідчить про недостатню увагу до аудиту витрат на виробництво.

Щодо поняття „аудит витрат на виробництво”, то воно законодавчо не визначено.

Я пропоную таке його тлумачення: аудит витрат на виробництво – це процес, при якому аудитор складає висновок про те, чи відповідає інформація, відображена у звітності та бухгалтерському обліку, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Аудиторська програма, представлена в табл. 4, одночасно є інструкцією для аудиторів і засобом контролю якості проведення аудиту.

Сьогодні велику увагу приділяють якості аудиту. Якість аудиту – це тотожність думки аудитора про достовірність в усіх суттєвих аспектах даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та відповідність вимогам законів України, положень бухгалтерського обліку та інших правил суб’єктів господарювання [5, с. 203].

Якість аудиторської перевірки:

- наявність – А;
- правдивість – Б;
- права та зобов’язання – В;
- повнота – Г;
- вимірювання – Д;
- оцінка вартості – Е;
- подання і розкриття – Є.

Таблиця 1

Концептуальні підходи до трактування аудиту

Автор	Визначення
Законі України „Про аудиторську діяльність”	аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб’єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам [1].
Комітет Американської бухгалтерської асоціації з основних концепцій обліку	аудит – це системний процес отримання й оцінки об’єктивних даних про економічні операції та події, який встановлює рівень їх відповідності певному критерію і надає результати заінтересованим користувачам [10, с. 20].
Немченко В. В.	аудит є підприємницькою незалежною діяльністю, яка здійснюється на добровільних засадах, на підставі договору між клієнтом та аудитором [11, с. 17].
Петрик О. А.	аудит – це оцінка діяльності установи (підприємства), виробництва продукції або послуг, наданих нею згідно з нормами, призначеними у даній сфері діяльності, виконана незалежним професіоналом [12, с. 17].
Рудницький В. С.	аудит – це процес зменшення до прийнятного рівня інформаційного ризику для користувачів фінансових звітів [14, с. 5].
Дж. Робертсон	аудит – це діяльність, що спрямована на зменшення підприємницького ризику, який можна приблизно передбачити і встановити вірогідність сприятливих подій [13, с. 4].
Лына С. Б.	аудит – це необхідна, своєрідна експертиза бізнесу, фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання, за допомогою якої визначаються критерії достовірності показників фінансової звітності і ведення обліку та аналізу [7, с. 14].
Аренсон Е. А. та Лоббекон Дж. К.	аудит – це процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує та оцінює свідчення про інформацію, котра підлягає кількісній оцінці та належить до специфічної господарської системи, щоб визначити та висловити у своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям [2, с. 71].

Таблиця 2

Класифікація аудиту з різних джерел

Автори Види аудиту	Адмас Р. [3, с. 24 – 28]	Андрєв В. Д. [4, с. 20 – 25]	Аренс Е. А. [2, с. 11 – 12]	Кузьмінський А. М. [8, с. 11 – 13]	Робертсон Д. К. [13, с. 19 – 23]	Зубілевич С. Я. [6, с. 19 – 23]	Білуха М. Т. [5, с. 73 – 78]
	2	3	4	5	6	7	8
1							
Зовнішній	+	+		+	+	+	+
Внутрішній	+	+		+	+	+	+
Фінансової звітності	+	+	+			+	
Екологічний	+	+					
Оглядова перевірка	+						
Добровільний		+		+		+	
Обов’язковий		+		+		+	
Узгоджений		+				+	

продовження таблиці 2

1	2	3	4	5	6	7	8
Організаційний			+				
Спеціальний			+				
Загальний				+			
Локальний				+			
Залежний				+			
Незалежний				+			
Державний					+	+	+
Приватного сектора						+	
Періодичний						+	
Неперіодичний						+	
Регламентований							+
Однопредметний							+
Багатопредметний							+
Комісійний							+
Договірний							+
Запобіжний							+
Перманентний							+
Ретроспективний							+
Стратегічний							+

Таблиця 3

Визначення вчених про мету аудиту

№ з/п	Автор	Мета аудиту
1	Усач Б. Ф.	Мета аудиту – сприяння ефективності роботи, раціональному використанню матеріальних, трудових і фінансових ресурсів у підприємницькій діяльності для отримання максимального прибутку [15, с. 12].
2	Іванова І. А.	Мета аудиту – підтвердити достовірність формування витрат, виходу продукції та правильність відображення їх в обліку [6, с. 109].
3	Кулаковська Л. П.	Мета аудиту – складання аудитором висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо витрат і собівартості реалізованої продукції, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок обліку, підготовки і подання фінансових звітів [9, с. 419].
4	МСА	Мета аудиту полягає в наданні аудиторіві можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності [10].

Таблиця 4

Програма аудиту витрат на виробництво (розробка автора)

№	Мета і якість	Перелік аудиторських процедур	Аудиторські докази	Метод перевірки	Обсяг перевірки	Код роб. док.	Термін	Виконавець	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1.	Визначити правильності оформлення первинних документів (Б, Г, Є)	Перевірка правильності оформлення первинних документів	Лімітно-заборні картки, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, товарно-транспортна накладна	Документування	Вибірковий	В-1	14.11.	Симонов О. О.	
2.	Визначити результати проведення інвентаризації незавершеного виробництва (А, Б, Д)	Перевірка результатів проведення інвентаризації незавершеного виробництва та відображення її в бухгалтерському обліку	Інвентаризаційний опис	Фактична	Вибірковий	В-2	15.11	Симонов О. О.	
3.	Визначити розподіл загальноновиробничих витрат (Б, Д)	Перевірка правильності розподілення загальноновиробничих витрат	Калькуляційна відомість	Фактична	Вибірковий	В-3	16.11	Симонов О. О.	
4.	Визначити правомірності та своєчасності включення витрат до складу собівартості продукції (Б, Є)	Перевірка правомірності та своєчасності включення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг)	Баланс підприємства, звіт про фінансові результати	Аналітичний, документальний	Вибірковий	В-4	17.11	Симонов О. О.	
5.	Визначити правильність записів синтетичного обліку на рахунках витрат (Г, Д, Є)	Перевірка відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головні книзі, звітності.	Журнал 5, головна книга в частині рахунків 23 „Виробництво”	Документування аналітичний	Суцільний	В-5	18.11	Симонов О. О.	

Система нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності в Україні потребує здійснення фундаментальних наукових досліджень та усунення суперечностей між окремими законодавчими та нормативними актами.

Ефективне проведення аудиту витрат на виробництво повинно відповідати вимогам якості, що передбачає наявність та правдивість, права та зобов'язання, повноту, вимірювання, оцінку вартості, подання та розкриття інформації про витрати виробництва. Тому в Україні доцільно надалі розвивати систему забезпечення контролю якості аудиту та постійно підвищувати роль аудиторської діяльності як ефективного інструмента контролю.

Література

1. **Закон** України „Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 р. № 3126 XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>. 2. **Аренс А.** Аудит / А. Аренс, Дж. Лоббек. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 560 с. 3. **Аудит.** Методика документування : навч. посіб. / І. І. Пилипенко, В. І. Драч, Н. М. Проскуріна та ін. – К. : Інформ.-вид. центр Держкомстату України, 2003. – 457 с. 4. **Аудит:** теорія і практика : навч. посіб. / А. Г. Загородній, М. В. Корягін, А. В. Єлісеєв та ін. – 2-ге вид. – Л. : Львівська політехніка, 2004. – 456 с. 5. **Белуха Н. Т.** Аудит : учебник / Н. Т. Белуха. – К. : Знання, 2000. – 769 с. 6. **Зубилевич С.** Перспективи розвитку аудита / С. Зубилевич // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – № 8 – 9. – С. 101 – 109. 7. **Львіна С. Б.** Основи аудиту: навч.-практ. посіб. – К. : Кондор, 2009. – 378 с. 8. **Кадуріна Л. О.** Основи аудиту : навч. посіб. / Л. О. Кадуріна. – К. : Слово, 2003. – 184 с. 9. **Кулаковська Л. П.** Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с. 10. **Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики :** пер. з англ. / О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе та ін. – К. : СТАТУС, 2006. – 1152 с. 11. **Немченко В. В.** Аудит : навч.-практ. посіб. – К. :

Слово, 2011. – 535 с. 12. **Петрик О. А.** Аудит: методологія і організація : монографія / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с. 13. **Робертсон Дж. К.** Аудит. – М. : КPMG и „Контакт”, 1993. – 496 с. 14. **Рудницький В. С.** Методологія і організація аудиту. – Тернопіль : Економ, думка, 1998. – 192 с. 15. **Усач Б. Ф.** Аудит за міжнародними стандартами : монографія / Б. Ф. Усач. – К. : Знання, 2005. – 247 с.

Гамова О. В., Головань В. А. Проведення аудиту витрат на виробництво: теоретичні аспекти

У статті проведено літературний огляд з питання аудиту виробничих витрат та розглянута методика аудиту виробничих витрат, розроблено програму аудиту виробничих витрат.

Ключові слова: аудит виробничих витрат, витрати, собівартість, методика аудиту, аудит.

Гамова О. В., Головань В. А. Проведення аудита затрат на производство: теоретические аспекты

В статье проведено литературный обзор по вопросу аудита производственных расходов и рассмотрена методика аудита производственных расходов, разработана программа аудита производственных расходов.

Ключевые слова: аудит производственных расходов, затраты, себестоимость, методика аудита, аудит.

Hamova O. V., Holovan V. A. The Performance of the Audit of Production Expenses: Theoretical Aspects

In article it is carried out the literary review concerning audit of production costs and the considered technique of audit of production costs, the program of audit of production costs is developed.

Key words: audit of production costs, expense, prime cost, audit technique, audit.

Стаття надійшла до редакції 06.09.2013

Прийнято до друку 12.03.2014