

ЕКОНОМІЧНІ НАУКИ

УДК 657.47:338.5(045)

Арендар Л. М., Пілецька С. Т.

АУДИТ ФОРМУВАННЯ ВИРОБНИЧОЇ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТІ

Сьогодні проблема визначення собівартості продукції є дуже актуальною, оскільки саме тепер значно зросла кількість підприємств, на яких навмисно завищують величину собівартості продукції з метою зменшення величини одержаного прибутку, внаслідок чого підприємство сплачує значно менший податок на прибуток, ніж би мало насправді. У цьому і полягає основна необхідність аудиту собівартості продукції підприємства.

Питанням організації та методики аудиту формування виробничої собівартості продукції на підприємстві присвячено багато наукових праць, серед яких найбільш відомими є розробки М. Білика, С. Голова, Н. Іванової, О. Ролінського, Л. Панченка, М. Огійчука.

Метою статті є наукове обґрунтування теоретичних і методичних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо визначення виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємстві та побудови системи аудиту для забезпечення її ефективного управління за сучасних умов господарювання.

Об'єктом дослідження є система обліку та аудиту виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємстві.

Предметом дослідження є теоретико-методичні та організаційно-практичні аспекти обліку та аудиту формування виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємстві.

Собівартість продукції підприємства є найважливішим узагальнюючим показником економічної ефективності виробництва, в якому віддзеркалюються всі сторони його господарської діяльності. Ототожнювати поняття «витрати» та «собівартість» не можна, оскільки витрати є складовою собівартості, а під собівартістю слід розуміти важливу економічну категорію, яка відображає рівень понесених поточних витрат на виробництво та реалізацію продукції, виражених в грошовому вимірнику. Для підвищення ефективності господарювання, забезпечення розвитку та конкурентоспроможності підприємства на ринку слід постійно шукати шляхи зниження собівартості продукції та розробляти та впроваджувати у діяльність відповідні заходи, спрямовані на зниження собівартості продукції, що можливо на підставі попередньо проведеного економічного аналізу. До основних шляхів зниження собівартості продукції можна віднести: підвищення технічного рівня виробництва, покращення організації виробництва та праці, зниження матеріаломісткості продукції, що в той же час буде сприяти збільшенню обсягу виробництва. Зниження собівартості продукції дозволить досягти таких цілей: організувати виробництво конкурентоспроможної продукції; мати можливість використовувати гнучке ціноутворення, а також оцінки діяльності кожного підрозділу з фінансової точки зору; прискорити прийняття ефективних управлінських рішень.

Згідно із П(С)БО 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318, до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включають:

1) прями матеріальні витрати – вартість сировини та основних матеріалів, що становлять основу вироблюваної продукції, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;

2) прямі витрати на оплату праці – заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;

3) інші прямі витрати – всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема, відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо;

4) загальновиробничі витрати – витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів загальновиробничого призначення, амортизація нематеріальних активів, витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення, витрати на вдосконалення технології й організації виробництва, витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень, витрати на обслуговування виробничого процесу, витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища, інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв тощо), відрахування на соціальні заходи і медичне страхування апарату управління цехами, дільницями, витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо.

Витрати мають вагоме місце в процесі формування виробничої собівартості продукції та встановленні ціни, відіграють центральне місце у дослідженнях напрямів підвищення прибутковості та рентабельності виробництва. Відсутність єдиного підходу до вибору методу обліку витрат не в повній мірі відповідає сучасним вимогам системи управління. У нормативних актах України наводиться тільки термін «витрати». Відповідно до П(С)БО під витратами розуміється зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників).

Метою аудиту собівартості продукції є складання аудитором висновку про те, чи відповідає інформація, відображена в обліку та у фінансовій звітності щодо собівартості продукції, в усіх істотних аспектах нормативним документам. При проведенні аудиту виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємстві вивчаються процеси і явища, що відображаються документально і пов'язані саме з виробничою діяльністю на даному підприємстві.

Якість аудиту, насамперед, залежить від того, як ретельно проведена робота до початку аудиторської перевірки: увага до підбору клієнта, отримання інформації про клієнта, встановлення і прийняття умов і зобов'язань підприємства і аудиторської фірми, планування аудиту.

Перед початком аудиту необхідний попередній огляд, який проводиться з метою оцінки слабких і сильних сторін внутрішнього контролю та процесу виробництва і витрат. Для цього необхідно використовувати методи і прийоми, які розробляються аудиторською фірмою, а також спеціальні аудиторські процедури – тести. Під час такого тестування аудитор встановлює: чи визначаються в наказі про облікову політику витрати, що списуються на виробництво, відповідно до П(С)БО; чи не змінюється протягом звітного періоду облікова політика щодо визначення витрат на виробництво і собівартості продукції; чи дотримуються на підприємстві вимог, встановлених наказом про облікову політику.

Наступним кроком аудитора є прийняття рішення щодо методу організації перевірки (суцільна, вибіркова, аналітична) та кількості аудиторських процедур, які будуть необхідними для підготовки об'єктивного аудиторського висновку.

При аудиторській перевірці, як правило, немає можливості перевірити всю документацію на підприємстві, пов'язану з бухгалтерським обліком витрат виробництва в силу вартісних і часових обмежень. Тому аудитор обмежується вибіркою, використанням статистичної чи нестатистичної методики. Проте при застосуванні вибіркової перевірки можуть бути невиявлені найбільш суттєві помилки. Як наслідок, одним з шляхів правильності застосування вибірки, на нашу думку, є правильний вибір залежно від мети аудиту системи показників, які відображають якісні і кількісні характеристики підприємства.

Аудиторська перевірка формується у відповідній послідовності. Аудитор самостійно обирає послідовність перевірки залежно від особливостей діяльності підприємства й умов договору. Вважаємо, що при аудиті витрат виробництва доцільніше застосовувати підхід від загального до конкретного. Аудитору важливо правильно оцінити систему внутрішнього контролю, бухгалтерського обліку, рівень суттєвості і аудиторський ризик.

Аудиторський ризик при аудиті витрат виробництва можна визначити як ймовірність невиявлення суттєвих викривлень інформації про витрати на виробництво продукції у бухгалтерській звітності, відносно якої висловлена невідповідна думка про достовірність, або ймовірність визнання, що вона містить суттєві викривлення цієї інформації, коли насправді таких викривлень у бухгалтерській звітності немає. Аудитор повинен на підставі оцінки стану систем внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку оцінити аудиторський ризик і розробити процедури, що дозволять понизити його до прийнятно низького рівня.

Аудитор в ході перевірки з'ясовує такі питання: обґрунтованість списання понесених витрат на виробництво продукції; додержання підприємством норм, визначених П(С)БО 16 «Витрати»; обґрунтованість відображення витрат згідно класифікації видів діяльності; правильність оформлення операцій з обліку витрат виробництва і калькуляції собівартості та виходу продукції в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку; законність і достовірність формування загальновиробничих витрат, їх розподілу та відображення в обліку; достовірність незавершеного виробництва тощо.

При перевірці витрат виробництва аудитор має встановити правильність віднесення прямих витрат на продукцію та розподілу загальновиробничих витрат, обґрунтованість застосування з цією метою спеціальних методів. Для прийняття необхідних управлінських рішень витрати групують і розподіляють. Тому аудитору доцільно перевірити правильність їх розподілу за центрами відповідальності та продукцією.

Успіх підприємства залежить від своєчасної та достовірної інформації про формування собівартості, оскільки витрати на виробництво є базою для встановлення ціни продажу; інформація про собівартість знаходиться в основі прогнозування та управління виробництвом та використовується для вирішення великої кількості поточних оперативних завдань управління. Звідси особливу увагу при аудиті витрат виробництва варто приділити саме собівартості продукції. При цьому аудитору необхідно керуватися нормами МСА 540 «Аудит оціночних значень», мета якого – встановлення положень і надання рекомендацій щодо аудиторської перевірки облікових оцінок, що містяться у фінансових звітах. Саме правильність формування собівартості продукції виступає одним з основних оціночних показників, що визначає якість роботи підприємства.

Особлива увага звертається на достовірність віднесення витрат на собівартість продукції – чи правильно витрати згруповані за елементами. Вивчаючи склад елементів витрат, аудитор повинен дослідити його складові частини. При цьому потрібно особливо уважно стежити за аналогічними за змістом елементами витрат, які покриваються за рахунок фінансових результатів. Так, не повинні включатись до виробничої собівартості адміністративні витрати, витрати на збут продукції, рекламу і вивчення ринку, додаткові витрати на відрадженьня понад норму.

У процесі аудиту витрат перевіряють стан незавершеного виробництва: особливості організації і технології виробництва і вплив на метод оцінювання незавершеного виробництва; оцінку якості інвентаризацій незавершеного виробництва; постійність вибраних в обліковій політиці схем і методів оцінки незавершеного виробництва; правильність розподілу фактичної собівартості між незавершеним виробництвом і собівартістю готової продукції; правильність відображення незавершеного виробництва на рахунках бухгалтерського обліку. При зборі аудиторських доказів, які можуть підтвердити достовірність бухгалтерського обліку витрат виробництва, аудитор може використовувати різні аудиторські процедури: інспектування; спостереження; перерахунок; аналітичні процедури.

Конкретніше зупинимося на аналітичних процедурах, застосування яких дає аудитору значний обсяг необхідної йому інформації і при цьому вимагає незначних витрат. Методика застосування аналітичних процедур в аудиті витрат виробництва продукції передбачає виділення двох підходів виходячи з критерію доступу до інформаційної бази: аналіз взаємозв'язку залишків і оборотів по калькуляційних рахунках; функціонально-вартісний аналіз собівартості продукції. Здійснюючи аудиторські процедури, аудитор визначає можливі помилки, які виникають в ході перевірки. Щодо аудиту витрат виробництва, то типовими помилками є: невідповідність застосованого методу обліку витрат, зафіксованому в обліковій політиці; витрати підприємства не співставимі з доходами; неправильна оцінка залишків незавершеного виробництва; неправильне розмежування витрат за звітними періодами; необгрунтоване включення в собівартість окремих видів витрат.

При цьому аудитор формує відповідні робочі документи, де зазначає знайдені помилки і їх вплив на достовірність бухгалтерської звітності. Свою незалежну думку аудитор висловлює в аудиторському висновку. Зниження витрат виробництва у сучасних умовах повинно розглядатися як стратегічний напрям розвитку підприємства, який має забезпечити конкурентоспроможність продукції, підвищити прибутковість діяльності. Аудит витрат виробництва є невід'ємною частиною загального аудиту підприємства, інструментом оперативного контролю прийнятих рішень, дієвим засобом запобігання неефективній господарській діяльності і виявленню внутрішньогосподарських резервів. Вдосконалення організаційних і методичних аспектів аудиту витрат виробництва пов'язане з поглибленням практики виконання аналітичних процедур на усіх етапах аудиту та визначення стандартизованих підходів до певних методів дослідження.

ВИСНОВКИ

Отже, собівартість продукції окремого підприємства є важливим об'єктом аудиторського дослідження. Специфіка його проведення залежатиме насамперед від специфіки галузі, в якій працює підприємство, а також від конкретних організаційно-технологічних особливостей досліджуваного підприємства, на що і варто звернути особливу увагу аудитору під час перевірки. Аудит собівартості продукції дасть змогу уникнути фактів завищення ціни на продукцію окремого підприємства, правильно визначити реально отриманий підприємством прибуток і, відповідно до цього, обчислити величину податку на прибуток, а також зможе попередити факти розкрадання на підприємстві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Васюк Г. В. Особливості аудиту витрат виробництва та собівартості продукції / Г. В. Васюк // *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. – №4 (67). – 2012. – С. 91–95.
2. Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996 XIV [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Макаренко А. П. Методика аудиту виробничих витрат / А. П. Макаренко, А. В. Кас'яненко // *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. – №1 (64). – 2012. – С. 138–142.
4. Манілич М. І. Собівартість продукції: теоретичний аспект [Електронний ресурс] / М.І. Манілич, О.В. Миронюк. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum%20/ZnpEn/2012_8/01SPTA.pdf.
5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська палата України. – К., 2010. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://api.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf.
6. Пастушенко (Довбуш) В.І. Порівняльна характеристика методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / В. І. Пастушенко (Довбуш) // *Фінанси, облік і аудит: Зб. наук. праць*. – Випуск 9. – К.: КНЕУ, 2007. – С. 250–260.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства України від 31 грудня 1999 р. № 318.