УДК 657

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО

Дорош Н.І., Лясківська Г.В.
Київський національний університет імені Тараса Шевченка

У статті розкрито питання щодо сутності, класифікації та значення витрат на виробництво. Визначено суть та завдання внутрішнього аудиту для досягнення мети суб'єкта господарювання. Виокремлено основні етапи аудиторської перевірки. Розглянуто питання щодо оцінювання ризиків суб'єкта господарювання внутрішнім аудитом. Охарактеризовано вплив структури внутрішнього контролю на ефективне проведення аудиту. Розкрито методичні підходи щодо формування робочої документації за етапами аудиторського процесу.
Ключові слова: витрати на виробництво, аудит витрат на виробництво, внутрішній аудит, система внутрішнього контролю, ризики суб'єкта господарювання, аудиторська документація.

Постановка проблеми. Ефективність будь-якого суб'єкта господарю-вання характеризується управлінням його витратами. Оптимізація витрат на виробництво є основою для забезпечення рентабельності, прибутковості та конкурентоспроможності підприємства. Важливу роль у напрямку удосконалення управління витратами відіграє внутрішній аудит витрат на виробництво. Саме аудит дає можливість визначити незаконність, недостовірність та не цілеспрямованість витрат. Застосування внутрішнього аудиту на підприємстві дає можливість оперативно виявляти, запобігати та виправляти недоліки, які були спричинені працівниками, випадково чи навмисно, щодо викривлення інформації та прийняття неадекватних управлінських рішень.

Аналіз наукових досліджень і публікацій. Результати досліджень питань щодо витрат на виробництво та проблематики внутрішнього аудиту відображені в наукових працях С.В. Бардаш, В.В. Головач, Н.І. Дорош, Т.О. Каменська, В.Г. Козак, Т.Г. Маренич, Н.М. Проскуріна, О.Ю. Редько, В.В. Сопко, О.В. Сметанко, Л.О. Сухарева, Н.С. Шалімова, М.М. Шигун та ін.

Проведений аналіз літературних джерел свідчить про те, що висвітлення та дослідження питань щодо внутрішнього аудиту витрат на виробництво на сьогодні є досить актуальними та потребують подальшого детального розгляду.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблематики. Оскільки внутрішній аудит здатний ефективно впливати на діяльність підпри-ємства, то необхідно поглиблювати та удосконалювати теоретичні та методологічні аспекти внутрішнього аудиту саме витрат на виробництво, які є ключовим фактором ефективності діяльності підприємства.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є розкриття теоретичних та практичних аспектів процесу внутрішнього аудиту витрат на виробництво за різними етапами його проведення.

Виклад основного матеріалу. Основною метою будь-якого суб'єкта господарювання є отримання доходів, які здатні покривати не лише витрати, а й забезпечувати прибуток. У цьому зв'язку підприємство намагається мінімізувати та контролювати свої витрати. Адже це є важливою та складною ділянкою обліку на підприємстві. У бухгалтерському обліку формування інформації про витрати підприємства та відображення її у фінансовій звітності визначає П(С)БО 16 «Витрати». У вказаному П(С)БО 16 «Витрати» [11] зазначається, що витратами звітного періоду визнається або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Важливим є те, що витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

Витрати на виробництво не знайшли свого трактування у П(С)БО 16 «Витрати» чи інших нормативно-правових актах. Проте у П(С)БО 16 «Витрати» наводиться поняття виробничої собівартості, формування якої здійснюється на основі прямих та загальновиробничих витрат, які входять до витрат на виробництво. Разом з тим науковці та практики виокремлюють такі поняття як «витрати на виробництво», «виробничі витрати» та «витрати підприємства на виробництво». Так, «витрати на виробництво» трактуються як витрати різних видів економічних ресурсів (сировини, праці, основних засобів, послуг, грошей), що безпосередньо пов'язані з виробництвом економічних благ. Під поняттям «виробничі витрати» розуміють зменшення економічних вигод за рахунок вибуття виробничих активів, пов'язаних з процесом виробництва, що призводить до зменшення власного капіталу. Категорію «витрати підприємства на виробництво» висвітлюють як важливий елемент відтворювального процесу первинної ланки та відтворення витрат підприємства на всі спожиті ресурси на виробництво продукції [7, с. 85].

Витрати на виробництво є важливою ділянкою достовірного обліку, оскільки вони впливають на фінансовий результат, слугують базою для визначення собівартості продукції (робіт, послуг), відображають наскільки ефективно суб'єкт господарювання застосовує техніку, технологію та організацію виробництва в цілому.

З метою належного обліку, контролю та управління витрати доцільно класифікувати за певними ознаками. Класифікація дає можливість краще зрозуміти сутність витрат, порядок їх формування та мету витрачання.

Витрати на виробництво можна класифікувати за такими ознаками: за центрами відповідальності (місцем виникнення витрат) – витрати основного та допоміжного (підсобного) виробни-

© Дорош Н.І., Лясківська Г.В., 2018

цтва; за видами продукції (робіт, послуг) – витрати на окремі вироби, групи однорідних виробів, напівфабрикати, одноразові замовлення тощо [6, с. 139]. Крім того, витрати можна класифікувати за видами затрат – витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції; за періодами – витрати поточного періоду, витрати майбутніх періодів; за ступенем участі у виробничому процесі – прямі, накладні.

Для підвищення ефективності управління підприємством та контролю його діяльності застосовується внутрішній аудит. Внутрішній аудит – це незалежна, об'єктивна діяльність з надання впевненості та консультаційних послуг, що має приносити користь підприємству та покращувати його діяльність.

Міжнародний стандарт професійної практики внутрішнього аудиту 2000 «Управління функцією внутрішнього аудиту» вказує, що керівник внутрішнього аудиту повинен управляти функцією внутрішнього аудиту для того, щоб вона додавала вартості організації. Функція внутрішнього аудиту додає вартості організації (та її зацікавленим особам), коли вона враховує стратегії, цілі та ризики; намагається запропонувати шляхи покращення процесів корпоративного управління, управління ризиками та контролів; а також об'єктивно надає релевантні аудиторські послуги [10, с. 17].

Метою внутрішнього аудиту є удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення й мобілізація резервів його зростання [13, с. 1].

Основним завданням внутрішнього аудиту є оцінка діяльності підприємства внутрішньою службою в інтересах власників суб'єкта господарювання. Завдання внутрішнього аудиту орієнтовані на внутрішніх користувачів: як власників, так і керівництва підприємства. Особливість внутрішнього аудиту полягає в тому, що він є більш корисним для поліпшення управління підприємством, так як внутрішні аудитори більш обізнані з діяльністю суб'єкта господарювання, а ніж зовнішні аудитори. Важливо, щоб внутрішні аудитори були компетентними та залишалися об'єктивними у виконанні своєї роботи та формуванні висновків. Якщо внутрішні аудитори дотримуються вищезгаданих вимог (бути компетентними, незалежними, об'єктивними), то таку роботу зовнішні аудитори оцінюють як ефективну [2, с. 54]. Від проведення внутрішнього аудиту керівництво очікує не лише проведення традиційних завдань, таких як перевірка достовірності та взаємопов'язаності інформації, підтвердження дотримання облікової політики та нормативно-правових актів, а й покращання певних методологічних підходів під час проведення аудиту. Внутрішній аудит допомагає організації досягати поставлених цілей за допомогою системного, упорядкованого підходу до оцінки і підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю, і корпоративного управління [5].

Для ефективного внутрішнього аудиту має бути розроблена стратегія та здійснено планування. Процес внутрішнього аудиту доцільно представити наступними етапами: розробка стратегії та планування аудиту; проведення аудиту й узагальнення результатів аудиту. Етапи проведення аудиторської перевірки наведено на рис. 1.

Можна зробити висновок, що значної уваги необхідно приділятися розробці адекватного плану та програми аудиту, так як від цього залежить якість та дієвість аудиторської перевірки.

На етапі розробки стратегії та планування внутрішнього аудиту слід звернути особливу увагу на систему внутрішнього контролю, ідентифікувати ризики підприємства щодо витрат на виробництво та оцінити рівень управління ризиками суб'єкта господарювання. Внутрішній аудит надає незалежну й об'єктивну оцінку керівництву підприємства щодо того, чи управління ризиками на підприємстві забезпечує їх прийнятний рівень. Способи оцінювання кожного елемента ризику можуть бути різними та достатньо складними. Ідея полягає в тому, щоб за допомогою цих підходів виокремити потенційно небезпечні та ризиковані події, на які має звернути увагу управлінський персонал. Ризики необхідно оцінювати «до» та «після» з урахуванням результатів управління цим ризиком. Притаманний (властивий) ризик вимірюється шляхом оцінювання наслідків та ймовірностей ризику перед використанням заходів внутрішнього контролю, управління ризиком. Залишковий (чистий, або контрольований) ризик визначається шляхом оцінювання наслідків та ймовірностей ризику після того як застосування внутрішнього контролю буде взято до уваги. Оскільки метою внутрішнього аудиту є забезпечення думкою керівництва підприємства щодо того, чи контроль ризиків здійснюється належним чином, то план внутрішнього аудиту має бути розроблений на основі притаманних ризиків, а не залишкових [1, с. 17].

Інформаційний ризик – це ймовірність того, що у звітності містяться недостовірні дані щодо господарських процесів, які відбулися на підприємстві. Внаслідок цього, може виникнути небезпека того, що не всі дані будуть відо-бражені у звітності підприємства та можуть існувати факти викривлення інформації. Розробка та запровадження дієвої системи внутрішнього контролю є тим вагомим інструментом, який надає змогу керівництву забезпечити організацію необхідною інформацією про перебіг виконання завдань окремими організаційними ланками та перевірити і скоординувати їх діяльність. Тому без постійної перевірки і регулювання процесу господарської діяльності підприємства не можна з впевненістю стверджувати, що його діяльність сприяє досягненню заздалегідь визначеної мети [4, с. 40].

Відповідальність за систему внутрішнього контролю має покладатися на управлінський апарат підприємства.

При проведенні аудиту, найважливішою умовою проведення кваліфікованої аудиторської перевірки є її документальне оформлення [3, с. 50]. Внаслідок цього, на наступному етапі проведення аудиту витрат на виробництво слід звертати особливу увагу на документацію аудитора, так як вона містить всю інформацію про роботу аудитора під час проведення перевірки. Робочі документи – це записи, в яких аудитор фіксує проведення аудиторської перевірки. У даних документах зазначається процедури планування, характер, строк і масштаб виконання аудитор-

Рис. 1. Етапи проведення аудиторської перевірки витрат на виробництво

Джерело: розроблено авторами

ських процедур, їх результати та надання висновків, складених на основі отриманих доказів [8, с. 72]. При проведенні аудиторських процедур щодо витрат на виробництво, аудитор повинен перевіряти правильність списання витрат на підставі первинних і зведених документів: лімітно-забірні картки, накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, табель обліку робочого часу, розрахунково-платіжні відомості, бухгалтерські довідки, розрахунки амортизації, акти прийому-передачі виконаних робіт (наданих послуг) та ін.

Робоча документація відображає результати проведених аудиторських процедур, щодо перевірки достовірності обліку витрат на виробництво. Внутрішній аудитор при проведенні внутрішнього аудиту застосовує методи перевірки, які включають: зустрічну перевірку, нормативно-правову перевірку, хронологічну перевірку витрат на виробництво, арифметичну перевірку, аналітичну оцінку. Крім того проводиться контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, інвентаризація та лабораторні аналізи.

Особливу увагу потрібно звертати на правильність оцінки ресурсів, які витрачені на виробництво. Адже неадекватна оцінка ресурсів призводить до викривлення інформації про витрати на виробництво. Крім того, аудитор має перевірити правильність організації обліку, законність та достовірність відображення витрат в обліку.

Робочу документацію аудитора можна поділити на три блоки:

- документи підготовчого періоду (під час розробки стратегії та планування аудиту);
- документи робочого періоду (під час проведення аудиту);
- документи завершального етапу (під час узагальнення результатів внутрішнього аудиту).

Нижче, на рис. 2 зображено методичні підходи до формування робочих документів аудитора.

Усі документи, які входять до складу робочої документації повинні міс-тити такі реквізити:

- назва документа;
- найменування суб'єкта господарювання, щодо якого проводиться аудит;
- дата виконання аудиторських процедур чи складання аудиторського документа;
- назва об'єкта перевірки стосовно якого складається документ;
- зміст документа;
- особистий підпис особи, яка підготувала документ;
- дата перевірки документа та підпис аудитора, який перевірив [2, с. 269].

Саме документальне оформлення аудиторської перевірки є надійним засобом контролю якості проведення аудиту. Відповідно до МСА

Рис. 2. Робочі документи аудитора

Джерело: розроблено авторами за даними [2, с. 267; 12, с. 253]

230 «Аудиторська документація» своєчасна підготовка достатньої та прийнятної аудиторської документації допомагає підвищити якість аудиту і сприяє ефективному огляду й оцінці отриманих аудиторських доказів і висновків, досягнутих до остаточного формулювання звіту аудитора. Ймовірно, що документація, підготовлена після виконання аудиторської роботи, буде менш точною, ніж документація, підготовлена під час виконання такої роботи [9, с. 167].

На завершальному етапі аудитор надає свій заключний звіт щодо результатів завдання. Цей звіт повинен включати відповідні висновки, а також відповідні рекомендації та/або плани заходів. За необхідності, внутрішнім аудиторам слід надавати свій висновок. Висновок повинен враховувати очікування вищого виконавчого керівництва, ради та інших зацікавлених сторін, а також повинен бути підтверджений достатнім обсягом надійної, релевантної та корисної інформації [10, с. 29].

Висновки і пропозиції. В умовах ринкової економіки суб'єкти господарювання мають бути конкурентоспроможними. У цьому зв'язку на підприємстві слід звертати особливу увагу на таку важливу складову діяльності як витрати. Витрати на виробництво відіграють важливу роль у ефективному функціонуванні суб'єкта господарювання та забезпечують його конкурентоспроможність. Для належної оптимізації та контролю витрат на виробництво на підприємстві доцільно створювати та проводити внутрішній аудит.

Для належного проведення аудиту необхідно дотримуватися науково обґрунтованих етапів його проведення. Внутрішній аудит має проводитися компетентними працівниками для забезпечення потреб власників підприємства. Функція внутрішнього аудиту має бути незалежною, а внутрішні аудитори мають бути об'єктивними при виконанні своїх обов'язків. Внутрішній контроль відіграє важливу роль у діяльності суб'єкта господарювання для забезпечення надійності, законності, ефективності, безпеки здійснюваних операцій та захисту від можливого інформаційного ризику. Систему внутрішнього контролю можна визначити як політику і процедури підприємства, які спрямовані на упередження, виявлення і виправлення суттєвих помилок та викривлень інформації, які можуть з'явитися у фінансовій звітності. Методика внутрішнього аудиту полягає у застосуванні аудиторських процедур щодо одержання адекватних аудиторських доказів, щодо достовірності витрат на виробництва. Аудитор досягає розуміння засобів внутрішнього контролю шляхом дослідження документації господарських операцій підприємства щодо виявлення помилок, припущених у ході обробки облікової інформації.

Належним чином оформленні аудиторські документи слугують доказами проведення перевірки та компетентності аудитора при наданні аудиторського висновку. Аудиторські документи мають бути оформлені на кожному етапі проведення аудиторської перевірки та фіксувати здійснені аудиторські процедури.

Ефективний внутрішній аудит слугує цілям розвитку підприємства, запобігає незаконності операцій, сприяє зменшенню порушень та дає можливість суб'єкту господарювання бути конкурентоспроможним на ринку.

Список літератури:

1. Дорош Н. Оцінювання управління ризиками як функція внутрішнього ризик − орієнтованого аудиту / Н. Дорош // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. − 2017. № 5(194). − С. 13−21.
2. Дорош Н.І. Аудит: теорія і пратика. − К.: Знання, 2006. − 495 с.
3. Дорош Н.І. Документальне оформлення аудиторської перевірки// Вісник податкової служби України. − 2000. − № 15. − С. 50−55.
4. Зянько В.В. Роль внутрішнього контролю в процесі управління підприємством / В.В. Заянько, А.О. Тесьолкіна // Вісник Вінницького політехнічного інституту. − 2016. − № 1. − С. 39−43
5. Інститут Внутрішніх Аудиторів України [Електронний ресурс]. − Режим доступу: https://www.iia.org.ua/?page_id=212.
6. Кадацька А.М. Облік витрат: теоретичний та практичний аспект / А.М. Кадацька // Електронний фаховий науково-практичний журнал з економічних наук «Інфраструктура ринку». − 2017. № 4. − С. 138−141.
7. Лищенко О.Г. Удосконалення організації обліку витрат виробництва на підприємстві / О.Г. Лищенко, А.В. Кас'яненко // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. − 2012. − № 2. − С. 84−89.
8. Макаренко А.П. Розробка програми аудиту витрат на виробництво продукції з метою підвищення ефективності діяльності підприємства / А.П. Макаренко, Г.С. Хайло // Інвестиції: практика та досвід. − 2017. − № 1. − С. 68−75.
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: Видання 2015 року // [Електронний ресурс]. − Режим доступу: http://apu.com.ua/msa.
10. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (стандарти). Переклад: ВГО «Інститут внутрішніх аудиторів України» [Електронний ресурс]. − Режим доступу: https://www.iia.org.ua.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» Наказ № 318 від 31.12.99 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. − Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00.
12. Сиротюк Г.В. Методичні аспекти проведення аудиту витрат виробництва / Г.В. Сиротюк, К.С. Сиротюк // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). − 2013. − № 2(2). − С. 251−259.
13. Фатюха Н.Г. Дослідження внутрішнього аудиту витрат підприємства / Н.Г. Фатюха, О.Є. Карлюга // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». − 2013. − № 4. − С. 1−3.

Дорош Н.И., Лясковская А.В.
Киевский национальный университет имени Тараса Шевченко

ВНУТРЕННИЙ АУДИТ ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА

Аннотация
В статье раскрыты вопросы о сущности, классификации и значение издержек производства. Определена суть и задачи внутреннего аудита для достижения целей предприятия. Выделены основные этапы аудиторской проверки. Рассмотрены вопросы оценки рисков субъекта хозяйствование внутреннего аудита. Охарактеризованы влияние структуры внутреннего контроля на эффективное проведение аудита. Раскрыто методические подходы к формированию рабочей документации по этапам аудиторского процесса.
Ключевые слова: издержки производства, аудит издержек производства, внутренний аудит, система внутреннего контроля, риск субъекта хозяйствование, аудиторская документация.

Dorosh N.I., Liaskivska H.V.
Taras Shevchenko National University of Kyiv

AN INTERNAL AUDIT OF PRODUCTION COSTS

Summary
The article deals with the essence, classification and value of production costs. Determines the nature, objectives of internal audit to achieve the goal of a economic agent. Singles out the main stages of the audit. Considers questions about the risks assessment of the economic agent by internal audit. Describes the influence of the structure of internal control on the effective audit. Discloses methodological approaches to the formation of the working documents for audit stages.
Keywords: production costs, audit of production costs, internal audit, Internal Control System, risks of the economic agent, audit documentation.