

УДК 657.4

О.В. Шелковникова, доц., канд. екон. наук

Кіровоградського національного технічного університету

Аудит витрат підприємства як складова внутрішньофірмових стандартів

У статті запропоновано авторський підхід щодо формування внутрішньофірмових стандартів підприємства. Розроблено структуру такого стандарту і запропоновано універсальний склад основних елементів методики аудиту витрат підприємств, від нормативної регламентації до формування підсумкової документації.

аудиторська перевірка, внутрішньофірмові стандарти, витрати підприємства, аудиторські докази, етапи перевірки

Загальна проблема полягає у відсутності обґрунтованих дієвих внутрішньофірмових стандартів аудиторської перевірки за об'єктами обліку. Важливою складовою зазначеної проблеми є недосконалість методичних засад аудиту витрат підприємств, що складає найбільшу питому вагу будь-якої перевірки різноманітних суб'єктів господарювання.

Як показує практика, аудиторські підприємства використовують власні розробки стосовно порядку перевірки витрат підприємства і жодне з них не враховує досвід своїх колег і власні здобутки, бо їх не викладено в економічних джерелах у тому вигляді, що необхідний для виконання ефективних аудиторських процедур. Результатом цього є збільшення не лише термінів перевірки, а і зниження якості та результативності такого аудиту. Кожну перевірку нового замовника, аудиторі розпочинають з чистого аркушу, шляхом спроб і помилок.

Спробу ліквідувати зазначені вище проблеми у методичному забезпеченні аудиту зробили сучасні вітчизняні автори [1, 2, 3, 4, 5]. Але, на нашу думку, більшість з перелічених праць не містять достатнього переліку аудиторських джерел і процедур та, як правило, дублюють облікові етапи предметної технології, не висвітлюють аудиторські дії й усі складові, що мають міститися у внутрішніх стандартах аудиторського підприємства.

Отже, метою статті є розробка дієвих внутрішньофірмових стандартів аудиту витрат підприємства, що включають оптимальний і достатньо обґрунтований обсяг джерел отримання аудиторських доказів, процедур їх збору, а також повний перелік основних етапів перевірки та порядок формування підсумкової документації за наслідками такої перевірки.

При формуванні внутрішньофірмового стандарту за об'єктами перевірки слід керуватися, на наш погляд, єдиним підходом до складу основних елементів. Серед таких складових слід виділити наступні: загальні положення; особливості систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю; фактори, які впливають на збільшення ризику викривлень у обліку; джерела та процедури отримання аудиторських доказів; порядок проведення аудиту; принципи висвітлення результатів аудиту в письмовому звіті за наслідками аудиторської перевірки, який представляється керівництву підприємства; порядок формування аудиторського висновку за результатами аудиту.

Узагальнення п'ятнадцятирічного досвіду аудиторських перевірок дає

можливість сформувати внутрішньофірмовий стандарт „Аудит витрат підприємства” у вигляді наступних розділів:

1. Загальні положення.

1.1. Даний стандарт підготовлений для регламентації внутрішньофірмових вимог аудиторського підприємства, які висуваються при проведенні аудиту витрат підприємства. Даний стандарт відповідає вимогам Закону України „Про аудиторську діяльність” №3125-ХІІ від 22 квітня 1993р. (із змінами та доповненнями), а також Міжнародним стандартам аудиту.

1.2. Метою стандарту є опис особливостей дій працівників (аудиторів, експертів, бухгалтерів) у випадку проведення аудиту витрат підприємства.

1.3. Задачами внутрішньофірмового стандарту є:

а) опис особливостей бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат підприємства;

б) формулювання вимог, які слід виконувати при плануванні аудиту витрат підприємства;

в) опис особливостей порядку отримання аудиторських доказів та виконання аудиторських процедур.

1.4. Вимоги даного внутрішньофірмового стандарту обов'язкові для всіх працівників (аудиторів, бухгалтерів-експертів) при здійсненні аудиту, який передбачає підготовку офіційного аудиторського висновку.

1.5. У випадку відхилень при виконанні конкретного завдання від обов'язкових вимог даного внутрішньофірмового стандарту працівник (аудитор, бухгалтер-експерт) в обов'язковому порядку повинен відмітити це в своїй робочій документації та в акті за наслідками аудиторської перевірки.

2. Особливості систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат підприємства.

2.1. Методологічні засади формування в обліку інформації про витрати підприємства регламентуються П(С)БО №16 „Витрати”.

2.2. П(С)БО №16 застосовують як нормативну базу для перевірки усіх підприємств незалежно від форм власності. Його дія не поширюється на банки та бюджетні установи.

2.3. Облік витрат за будівельними контрактами регламентується крім П(С)БО №16 і П(С)БО №18 „Довгострокові контракти”.

2.4. Єдині методичні засади формування собівартості забезпечені галузевими наказами про затвердження методичних рекомендацій, а саме:

- від 7 травня 2002 року N 81 методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт;

- від 2 лютого 2001 року N 47 методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг);

- від 5 лютого 2001 року N 65 методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті;

- від 6 березня 2002 року N 47 методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства;

- від 29 березня 2002 року N 64 методичні рекомендації з формування собівартості проектно-вишукувальних робіт з урахуванням вимог положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

2.5. Питання обліку витрат, що не регламентовані законодавством визначаються положеннями наказу про облікову політику.

2.6. Правильність формування інформації про витрати у обліку і фінансовій звітності контролюється працівниками підприємства, що включені до середовища контролю та виконують контрольні процедури на підставі наказу про організацію системи внутрішнього контролю.

2.7. Порядок здійснення облікових і контрольних функцій щодо витрат підприємства у комп'ютерному середовищі базуються на внутрішніх положеннях (особливостях проектування, складності структури, організації АРМ) або стандартах КІСП (комп'ютерної інформаційної системи підприємства), що затверджені керівництвом підприємства.

3. Фактори, які впливають на збільшення ризику викривлень у обліку витрат підприємства.

В ході аудиту працівники оцінюють ризик появи викривлень у обліку витрат. Аудиторський ризик оцінюється у трьох напрямках. По-перше, ризик відхилень в умовах ручної обробки інформації:

а) обмежена кількість працівників, які ведуть обліку та здійснюють контрольні функції витрат підприємства;

б) низка кваліфікація обліковців, що займаються об'єктом – витрати підприємства;

в) відсутність системи внутрішнього контролю або її недосконала організація;

г) перенесення значних обсягів даних з первинних документів до аналітичного та синтетичного обліку, а також з головної книги до фінансової звітності без використання автоматичних та автоматизованих засобів.

По-друге, ризик відхилень в умовах автоматизованої обробки інформації:

а) відсутність поділу функцій при комп'ютерній обробці інформації про витрати (один працівник як веде облік декількох об'єктів, так і виконує контрольні функції по відношенню до них);

б) можливість легкого несанкціонованого доступу або зміни облікової інформації про витрати в єдиній базі даних КІСП;

в) подання обліково-аналітичної інформації у форматі великої бази даних може привести до перекручень або втрати фрагментів даних.

По-третє, ризик відхилень в умовах ручної та автоматизованої обробки інформації:

а) відсутність на підприємстві або недостатнє поновлення нормативно-правової бази, періодичних видань та участі у семінарах по змінах у законодавстві;

б) відсутність затверджених норм витрачання товарно-матеріальних цінностей;

в) не ведення рахунків класу 8 також при відсутності будь-яких реєстрів формування витрат за елементами;

г) відсутність наказу про облікову політику та організацію системи внутрішнього контролю;

д) застосування податкового законодавства до порядку формування витрат у бухгалтерському обліку.

4. Джерела отримання аудиторських доказів

4.1. Аудитор в якості джерел отримання аудиторських доказів при проведенні аудиту витрат підприємства повинен використовувати:

а) первинні документи: лімітно-заборні картки (форма №М-8, М-9, М-28, М-28а), акти вибуття МШП (форма №МШ-4), акт на списання інструментів (форма №МШ-5), особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (форма №МШ-6), акт-вимога на заміну матеріалів (форма №М-10), накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма №М-11), картка складського обліку

матеріалів (форма №М-12), накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (форма №М-20), акт про витрату давальницьких матеріалів (форма №М-23), інвентарний опис товарно-матеріальних цінностей (форма №М-21), листок обліку простоїв (форма №П-16), накопичувальна картка обліку виробітку і заробітної плати (форма №П-55 та П-56), подорожній лист вантажного автомобіля (форма №2), подорожній лист службового легкового автомобіля (форма №3), товарно-транспортна накладна (форма №1-ТН), рапорт-наряд про роботу будівельної машини (механізму) (форма №ЕСМ-4), рапорт про роботу будівельної машини (механізму) (форма №ЕСМ-3), подорожній лист будівельної машини (форма №ЕСМ-2), акти інвентаризації (форма №інв-4, інв-5, інв-6, інв-8, інв-9, інв-10, інв-11, бухгалтерські довідки;

б) аналітичні документи: відомість обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (форма №МШ-7), матеріальний звіт (форма №М-19), розрахунково-платіжна відомість (форма №П-49), розрахункова відомість (форма №П-51), журнал обліку роботи будівельних машин (механізмів) (форма №ЕСМ-6), відомість результатів інвентаризації, відомість 5.1;

в) синтетичні документи: журнал 5 або 5А (затверджено наказом мінфін України від 29.12.2000р. №356);

г) головна книга в частині рахунків 23 "Виробництво", 80 „Матеріальні витрати", 81 „Витрати на оплату праці", 82 „Відрахування на соціальні заходи", 83 „Амортизація", 84 „Інші операційні витрати", 90 „Собівартість реалізації", 91 „Загальновиробничі витрати", 92 „Адміністративні витрати", 93 „Витрати на збут", 94 „Інші витрати операційної діяльності", 95 „Фінансові витрати", 96 „Втрати від участі в капіталі", 97 „Інші витрати", 98 „Податок на прибуток", 99 „Надзвичайні витрати";

д) баланс (форма №1) в частині незавершеного виробництва (рядочок 120);

ж) звіт про фінансові результати (форма №2), а саме рядочки 040 „Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)", 070 „Адміністративні витрати", 080 „Витрати на збут", 090 „Інші операційні витрати", 140 Фінансові витрати, 150 „Втрати від участі в капіталі", 160 „Інші витрати", 180 „Податок на прибуток від звичайної діяльності", 205 „Надзвичайні витрати", 230 „Матеріальні витрати", 240 „Витрати на оплату праці", 250 „Відрахування на соціальні заходи", 260 „Амортизація", 270 „Інші операційні витрати".

з) акти перевірки інших суб'єктів контролю (внутрішніх аудиторів, перевіряючи контрольно-ревізійного управління, податківців);

к) накази, розпорядження, пояснювальні записки тощо.

4.2. При визначенні достатності аудиторських доказів аудитор повинен враховувати наступні фактори:

а) наявність можливості співставлення висновків, зроблених в результаті використання доказів, отриманих з різних джерел;

б) аудиторські докази, отримані в письмовій формі, є більш доказовими, ніж отримані в усній формі;

в) зовнішні докази є більш доказовими ніж внутрішні, за умови неефективної системи обліку і контролю.

4.3. Якщо при проведенні аудиту не представлені необхідні документи в повному обсязі або достатні аудиторські докази щодо певних операцій аудитором не зібрані, аудитор повинен відобразити це в акті (письмовому документі, який представляється керівництву підприємства), у зв'язку з чим повинно бути розглянуте питання про надання аудиторського висновку, який відрізняється від безумовно-позитивного.

5. Процедури отримання аудиторських доказів.

5.1. Процедура перевірки обліку витрат складається з:

- вивчення бухгалтерських записів на рахунках синтетичного обліку, а саме кореспонденцій рахунків, що зазначені у п.4.1.(г) даного стандарту;
- дослідження документів висвітлених у п.4.1. (а, б, в.);
- визначення наявності незавершеного виробництва та його стадії.

Перевірка записів і документів надає аудиторські докази різного ступеня достовірності залежно від їх виду і джерела, а також від ефективності заходів внутрішнього контролю. Є три основні категорії документальних аудиторських доказів, які надають аудиторі різні ступені достовірності:

- а) документальні аудиторські докази, які створені третіми сторонами та утримуються ними.
- б) документальні аудиторські докази, створені третіми сторонами та утримуються суб'єктом господарювання;
- в) документальні аудиторські докази, які створені та утримуються суб'єктом господарювання.

5.2. Процедура спостереження за відображення у обліку витрат полягає у стеженні за процесом, який виконується іншими особами, наприклад, за підрахунком прямих витрат працівниками компанії або за виконанням процедур контролю формування елементів витрат.

5.3. Процедура запит стосовно обліку витрат - це звернення за інформацією до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами. Запити можуть бути різними: від дійних письмових запитів, адресованих третім сторонам, до неофіційних запитів, адресованих працівникам суб'єкта господарювання. Відповіді на запити можуть забезпечити аудитора інформацією, якою він раніше не володів або яка підтверджує аудиторські докази. Наприклад, запит до матеріально відповідальної особи стосовно обсягу витрачання конкретної сировини на виробництво одиниці продукції, який підтвердить інформацію у виробничому звіті.

5.4. Процедура підтвердження застосовується для отримання інформації про реальність залишків на рахунках обліку витрат. Якщо з яких-небудь причин, а саме: обмеженість у часі аудиторської перевірки, відмова керівництва підприємства, що перевіряється, дана процедура не використовується, про це обов'язково повинно бути згадано в письмовому акті за наслідками аудиторської перевірки. Підтвердження складається з відповіді на запит щодо інформації, яка міститься в облікових записах. Наприклад, аудитор зазвичай шукає безпосереднього підтвердження витрат сторонніх організацій через контакт із контрагентами підприємства.

5.5. Процедура обчислення полягає у перевірці арифметичної точності показників первинних документів стосовно обліку витрат, що приведені у п.4.1 (а) даного стандарту та реєстрів обліку (п.4.1 (б, в)) або у самостійному проведенні підрахунків.

5.6. Аналітичні процедури аудиту витрат полягають в аналізі найважливіших показників і співвідношень, зокрема підсумковому дослідженні відхилень і взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації, або відхиляються від очікуваних показників. Наприклад, аналіз даних головної книги у частини елементів витрат і даних форми 2 (звіту про фінансові результати), а саме рядочків 230-270.

6. Порядок проведення аудиту витрат підприємства.

6.1. Метою аудиту обліку витрат операційної діяльності є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат операційної діяльності, повноти та своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових реєстрах, правильності ведення обліку витрат операційної діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат операційної діяльності, наведеної у звітності господарського суб'єкта.

6.2. Завданнями аудиту операцій з обліку витрат операційної діяльності є:

- встановлення правильності документального оформлення накопичення та списання витрат операційної діяльності;
- перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат і наступного включення їх до собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання;
- підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання;
- підтвердження правильності методу розподілу непрямих витрат, що використовуються і закріплений в наказі про облікову політику;
- перевірка правильності й обґрунтованості розміру прямих витрат, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг);
- вивчення правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат;
- перевірка правильності відображення адміністративних витрат, витрат на збут й інших операційних витрат;
- підтвердження законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат операційної діяльності;
- перевірка повноти, правильності та достовірності відображення інформації про витрати операційної діяльності у звітності;
- перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку фінансових витрат, витрат від участі в капіталі;
- підтвердження законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат іншої діяльності та надзвичайних витрат;
- перевірка достовірності та повноти формування елементів витрат.

6.3. Предметом аудиту операцій з обліку витрат є господарські процеси й операції, пов'язані з накопиченням і списанням витрат, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства і за його межами.

6.4. Виходячи з цілей, яких необхідно досягнути аудиторю при проведенні дослідження операцій з обліку витрат діяльності, формуються об'єкти аудиту.

6.5. Аудит операцій з обліку витрат діяльності необхідно розпочинати з фактичного контролю, тобто з інвентаризації об'єктів обліку. Це дає можливість виявити нестачі або надлишки та правопорушення, якщо такі мають місце на підприємстві. Об'єктом інвентаризації при цьому виступає незавершене виробництво.

Незавершене виробництво має піддаватись найретельнішій перевірці не тільки на предмет фактичної наявності незавершеного виробництва, а й щодо визначення його правильної оцінки (вартості). При інвентаризації незавершеного виробництва необхідно:

- виявити продукцію, яка не пройшла всі стадії обробки;
- готову продукцію, яка ще не повністю укомплектована;
- неврахований брак;
- перевірити правильність обліку руху сировини та напівфабрикатів.

За даними інвентаризації перевіряють також витрати, які обліковуються на рахунках основного виробництва та визначають вартість випущеної продукції, при інвентаризації незавершеного виробництва виявляються також не списані з тих чи інших причин витрати по виготовленій раніше продукції, по припинених роботах, анульованих замовленнях тощо, витрати, які підлягають списанню з рахунку 23 "Виробництво".

Вартісна оцінка незавершеного виробництва здійснюється згідно вимог П(С)Б09. Після вивчення фактичної наявності об'єктів обліку витрат діяльності аудитор повинен розпочати документальну перевірку. Перед тим, як перейти до основного

етапу аудиту операцій з обліку витрат діяльності аудиторю необхідно вивчити Наказ про облікову політику щодо питань, які відносяться до обліку витрат.

6.6. Аудит операцій з обліку витрат діяльності рекомендується проводити наступним чином:

а) перевірка дотримання умов визнання витрат діяльності згідно з П(С)БО 16 "Витрати";

б) перевірка правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) згідно вимог законодавства;

в) перевірка повноти та достовірності відображення загальних витрат діяльності, як запорука належного формування фінансових результатів.

6.7. Вивчаючи достовірність формування прямих матеріальних витрат необхідно звернути увагу на:

- правомірність віднесених витрат до прямих матеріальних. До складу прямих витрат включаються тільки ті, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат;

- правильність оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості продукції;

- відповідність методу оцінки обраній обліковій політиці;

- правильність відображення в бухгалтерському обліку процесу виготовлення продукції;

- наявність фактів списання на собівартість витрат, які не відносяться до матеріалів, що використовувалися у виробництві, а також випадки списання на витратні рахунки вартості ПДВ;

- наявність фактів включення до собівартості продукції (робіт, послуг) вартості сировини, матеріалів, переданих в цехи, дільниці тощо, але фактично не використаних у виробництві;

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

- відповідність нормам списання сировини на вироблення продукції;

- правильність оцінки та списання зворотних відходів. Зворотні відходи оцінюються за ціною їх можливого використання;

- правильність списання нестач і втрат в межах норм природного убутку;

- наявність фактів віднесення на собівартість продукції серійного та масового виробництва витрат на підготовку й освоєння виробництва нових видів продукції та технологічних процесів.

Застосування робочого документа дає можливість визначити суму завищеного (заниженого) витрачання сировини та розмір викривлення прямих витрат на виробництво кожного окремого виду продукції.

Вище описаний підхід менш трудомісткий, але не достатньо зручний при поточному аудиті. Аудит витрат на виробництво за наведеною методикою забезпечує отримання інформації про витрати по закінченню випуску, а тому вона може бути вже невчасною для цілей контролю та оперативного втручання у виробничі процеси. Тому більш доцільним є використання поряд з вище наведеним підходом й іншого, що базується на основі співставлення нормативу витрат на одиницю продукції з фактичними витратами на цю одиницю. При цьому слід виконати наступні дії:

- визначити нормативні витрати на одиницю виробу по кожному технологічному процесу;

- визначити фактичні витрати на одиницю виробу по кожному технологічному процесу (по кожній операції);

- порівняти нормативні та фактичні витрати на одиницю продукції і встановити відхилення між ними;
- здійснити аналіз відхилень, на підставі цього встановити їх причини та винуватців;
- виконати заходи по усуненню причини відхилень або переглянути норми за потребою.

6.8. При перевірці правильності формування прямих витрат на оплату праці аудитор необхідно порівняти обсяги фактично виконаних робіт (на підставі первинних документів) з нормами та розцінками, порівняти розцінки з тарифними ставками відрядників за відповідними розрядами робіт і кількість годин вимагається для їх виконання (за даними тарифно-кваліфікаційного довідника). Проводячи перевірку аудитор може виявити наступні порушення: неправильне застосування норм, їх заниження і як наслідок, - необґрунтоване отримання премій; неправильне застосування розцінок, що призводить до неправильного нарахування заробітної плати, заниження (завищення) собівартості продукції; недотримання принципу виробничої направленості витрат (фактор включення до собівартості основної діяльності витрат на оплату праці працівників, зайнятих в інших видах діяльності).

6.9. Вивчаючи правильність формування інших прямих витрат необхідно врахувати, що до їх складу включаються усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо.

6.10. Перевіряючи правильність формування собівартості продукції (робіт, послуг) необхідно дослідити:

- облікову політику з метою визначення обґрунтованості вибору методу обліку витрат і калькулювання, варіанту зведеного обліку, порядку відображення на рахунках витрат та методів розподілу загальновиробничих витрат;
- організацію аналітичного обліку витрат на виробництво;
- відповідність групування витрат за місцями їх виникнення (виробництво, цех, дільниця, робоче місце);
- правильність оцінки незавершеного виробництва, розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом;
- ведення синтетичного й аналітичного обліку витрат на виробництво;
- арифметичний контроль показників собівартості за даними зведеного обліку;
- ведення обліку витрат допоміжного виробництва;
- складання бухгалтерських записів з обліку витрат на виробництво;
- відповідність записів аналітичного і синтетичного обліку по рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головній книзі, звітності.

Перевіряючи правильність накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат аудитор, передусім, повинен перевірити правомірність віднесення витрат до загальновиробничих.

Досліджуючи операції з обліку загальновиробничих витрат необхідно перевірити правильність і достовірність їх розподілу. При цьому за все, перевіряється дотримання П(С)БО 16, щодо порядку розподілу загальновиробничих витрат. Після перевірки правильності проведення розподілу загальновиробничих витрат, перевіряють відповідне відображення в бухгалтерському обліку результатів розподілу. Аудитору необхідно пам'ятати, що всі розподілені змінні та постійні загальновиробничі витрати є елементами собівартості готової продукції та незавершеного виробництва. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції в період їх виникнення. При цьому загальна сума розподілених і

нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичної величини.

Увагу також необхідно приділити перевірці обґрунтованого вибору бази розподілу загальновиробничих витрат і відповідності її зазначеній в наказі про облікову політику.

6.11. Перевіряючи накопичення та списання адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат аудитор повинен перевіряти правильність віднесення витрат до адміністративних, збутових та інших операційних витрат. Окрім цього необхідно застосовувати наступні прийоми та способи перевірки:

- встановити документальне обґрунтування зазначених витрат;
- порівняти вказані в обліковому реєстрі суми та місяці, до яких вони відносяться, з первинними документами (рахунками, договорами, банківськими виписками, товарно-транспортними накладними тощо). Перевірити наявність в документах всіх необхідних реквізитів: назву документу, дату складання, назву підприємства, від імені якого складений документ, зміст господарської операції, її вимірники в натуральному та грошовому вираженні, перелік посадових осіб та їх підписи;
- порівняти суми, зазначені в рахунках-фактурах, платіжних вимогах-дорученнях тощо, з сумами платіжних документів. Порівняти тривалість проміжку між датами платежу, оприбуткування товарів (послуг), отримання рахунку-фактури;
- дослідити санкціонування всіх витрат шляхом ознайомлення з внутрішніми документами підприємства за підписом керівника або уповноваженої ним особи, які регламентують політику підприємства по затвердженню витрат;
- перевірити віднесення витрат до того періоду, в якому вони реально понесені (тобто до періоду, до якого відноситься пов'язана з ним діяльність), шляхом порівняння даних первинних документів з бухгалтерськими записами;
- при наявності на підприємстві орендованих об'єктів основних засобів (чи їх частин) перевірити відповідність порядку нарахування орендної плати в бухгалтерському обліку порядку, встановленому договором;
- перевірити правильність включення сум зносу по основних засобах, нематеріальних активах до собівартості продукції (використовуючи дані, отримані в ході перевірки по відповідних розділах);
- перевірити правильність віднесення до витрат вартості ремонтних робіт: наявність необхідної первинної документації, відповідність відображення витрат на ремонт основних засобів у бухгалтерському обліку прийнятій обліковій політиці;
- перевірити можливість визнання проведених витрат ремонтом. Відповідно до П(С)БО 7 "Основні засоби" витрати на проведення модернізації обладнання, реконструкції об'єктів основних засобів до витрат діяльності не включається;
- перевірити правильність включення до витрат нарахованої заробітної плати (перевірити трудові угоди, наказ про посадові оклади, відрядні розцінки тощо) і правильність її обліку на відповідних рахунках (використовуючи дані перевірки розрахунків з персоналом з оплати праці). Перевірити відповідність інших виплат працівникам підприємства, віднесених на рахунки обліку витрат, діючим первинним документам;
- оцінити правильність віднесення на витрат відрахувань па соціальні заходи;
- оцінити правильність включення до собівартості витрат на оплату послуг банку, порівняння їх зі ставками та сумами, вказаними в договорах з банками;
- перевірити наявність і правильність складання кошторису на представницькі витрати підприємства правильність накопичення та списання таких витрат;
- встановити дотримання основних положень з обліку тари на підприємствах, а

саме: правильне та своєчасне документальне відображення операцій із заготівлі, надходження та відпуску тари на складах, в цехах, ділянках та інших місцях її зберігання;

- перевірити правильність відображення сплачених штрафів, пені, неустойок. Всі визнані підприємством чи присуджені арбітражем штрафи, пені, неустойки, суми претензій за штрафними санкціями, по яких минув термін оскарження, відносяться на інші операційні витрати. Але важко з'ясувати, чи реально погашена така заборгованість, чи не обліковується вона у складі кредиторської заборгованості. На підставі первинних документів і бухгалтерського запису в журналі встановити, чи не включені до витрат суми, пред'явлені до утримання як претензії, але не визнані платником;

- перевірити правомірність накопичення та списання витрат на дослідження та розробки;

- дослідити достовірність формування собівартості реалізованої іноземної валюти, виробничих запасів;

- визначити правомірність відображення витрат від операційної курсової різниці, знецінення запасів, їх псування;

- з'ясувати правильність списання сумнівних і безнадійних боргів, для чого встановити дотримання строків позивної давності;

- визначити правильність ведення синтетичного й аналітичного обліку по рахунках 92, 93, 94 та їх списання. У кінці кожного місяця адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати списуються на фінансові результати;

- перевірити охайність записів (відсутність арифметичних та інших помилок);

- перевірити незвичайні операції, проводки з нестандартною кореспонденцією рахунків;

- встановити відповідність записів синтетичного й аналітичного обліку записам у Головній книзі, звітності .

6.12. Аудитору слід звернути увагу на слабкі місця та типові помилки і порушення, які найбільш часто зустрічаються у обліку витрат, а саме:

- розподіл адміністративних витрат до складу виробничих витрат;

- списання загальновиробничих витрат у повному обсязі у собівартість реалізації;

- списання постійних загальновиробничих витрат у повній сумі до витрат виробництва;

- вся сума нарахованої амортизації основних засобів (не тільки виробничого призначення) включається до виробничої собівартості готової продукції;

- відсотки за користування кредитами включаються до собівартості продукції;

- собівартість реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг списується не на рахунки фінансових результати, а на доходні рахунки;

- собівартість реалізованих запасів відображається за дебетом доходів від реалізації оборотних засобів, а необоротних активів за дебетом доходів від реалізації необоротних активів;

- витрати на утримання легкового автотранспорту загальногосподарського призначення відображаються у складі інших витрат операційної діяльності;

- у складі загальновиробничих витрат відображаються транспортно-заготівельні витрати, які в подальшому розподіляються між виробничими витратами та фінансовими результатами;

- списання нестач запасів здійснюється без використання витратних рахунків з відображенням збільшення заборгованості по відшкодуванню збитків та зменшенню вартості запасів;

- витрати, що не включаються до складу валових згідно діючого податкового

законодавства, відображаються без використання витратних рахунків дев'ятого класу, а формують дебетовий оборот використаного прибутку звітної періоду.

7. Принципи висвітлення результатів аудиту в письмовому звіті за наслідками аудиторської перевірки, який представляється керівництву підприємства.

7.1. Звіт за наслідками аудиторської перевірки включає загальну (вступну), аналітичну і підсумкову частини:

- у *вступній частині* вказують місце і дату складання звіту, назву аудиторської організації та її адресу, № і дату видачі Сертифіката та Свідоцтва про включення до Реєстру суб'єкта аудиторської діяльності, період, за який здійснюється перевірка, склад облікової та звітної документації, посилання на Закон і положення (стандарт) бухгалтерського обліку, Національні стандарти аудиту, якими керувався аудитор.

- в *аналітичній частині* аудиторського звіту наводять результати перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності, стану внутрішнього контролю, способу перевірки (суцільний, вибірковий), факти порушень законодавчих, інших нормативно-правових актів і встановлених правил ведення бухгалтерського фінансового обліку і складання фінансової звітності.

7.2. У звіті за наслідками аудиторської перевірки повинна в обов'язковому порядку міститися наступна інформація: період часу, до якого відноситься документація підприємства, яка була перевірена в ході аудиту;- вказівка про те, які бухгалтерські документи були перевірені суцільним методом, а які - вибірковим та на підставі яких принципів здійснювалася аудиторська вибірка; перелік зауважень, недоліків. При цьому в обов'язковому порядку повинно бути вказано, які з наведених зауважень є суттєвими, а які - ні.

7.3. Звіт за наслідками аудиторської перевірки обліку витрат містить чотири розділи: перевірка елементів облікової політики в частині витрат та порядку їх дотримання; перевірка системи обліку витрат за складом витрат суб'єкту господарювання; перевірка записів у первинних документах, облікових реєстрах і звітності; перевірка інформації про порушення ведення обліку, нестачі, зловживання, які знайшли документальне підтвердження в актах попередніх ревізій, перевірок.

7.4. У звіті за наслідками аудиторської перевірки результати аудиту групуються за напрямками: господарські операції з обліку витрат, які відображені у відповідності з діючим законодавством та внутрішніми вимогами підприємства; господарські операції з обліку витрат, які мають суперечливий характер (з точки зору аудитора, підприємства, законодавства); господарські операції з обліку витрат, які відображені не вірно та з порушенням чинних вимог.

8. Порядок формування аудиторського висновку за результатами аудиту витрат підприємства.

За результатами перевірки витрат підприємства надаються наступні висновки:

8.1. *Безумовно позитивний висновок* у разі, коли на думку аудитора, дотримані такі умови:

- аудитор отримав достатньо вичерпну інформацію і пояснення, необхідні для проведення аудиту витрат підприємства;

- надана інформація є достатньою для відображення реального стану обліку витрат;

- є адекватні дані з усіх питань, суттєвих з погляду достовірності та повноти змісту інформації про витрати

- фінансову документацію у частині витрат підприємства складено згідно з прийнятою суб'єктом перевірки системою бухгалтерського обліку, яка відповідає існуючим законодавчим і нормативним вимогам;

- звітність ґрунтується на достовірних облікових даних відносно витрат, які не містять протиріч;

- форма звітності у частині відображення витрат є відповідною.
- Аудитор у безумовно позитивному висновку зазначає, що:
- облік витрат відповідає чинним вимогам діючого законодавства та внутрішнім положенням і розпорядженням;
 - первинна інформація стосовно витрат належно відображається обліковцями підприємства;
 - залишки й обороти за витратними рахунками дають достовірне та дійсне уявлення про стан речей на підприємстві;
 - звітна інформація про витрати достовірно відображає їх розмір;
 - первинний, аналітичний, синтетичний облік та звітність стосовно витрат підприємства відповідає вимогам законодавства.

8.2. У разі існування певних причин, за яких аудитор не може видати безумовно позитивного висновку, розглядаються такі причини, що дають можливість визначити конкретний вид підсумкового документу в конкретній ситуації.

Причини невпевненості: обмеження в обсязі аудиторської роботи у зв'язку з тим, що аудитор не може отримати всю потрібну інформацію і пояснення (наприклад, через незадовільний стан обліку витрат), не має можливості виконати всі обов'язкові аудиторські процедури (через обмеження у часі); ситуаційні обставини, невпевненість у правильності висновку щодо ситуації (спірна ситуація у обліку витрат, багатоваріантність управлінського або технологічного рішення).

Причини незгоди: неприйнятність системи або способів обліку витрат; розходження у судженнях щодо відповідності фактів або сум фінансової звітності даним обліку витрат; незгода з повнотою та способом відображення фактів у обліку витрат і звітності; невідповідність здійснення або оформлення операцій з обліку витрат законодавству та іншим вимогам.

8.3. *Умовно-позитивний висновок* за таких обставин:

- нефундаментальної невпевненість (аудитор не може сформулювати думку стосовно обліку витрат);
- нефундаментальної незгода (аудитор може сформулювати думку, але вона суперечить даним перевіреного обліку витрат).

Аудитор у умовно позитивному висновку зазначає, що:

- облік витрат не відповідає чинним вимогам діючого законодавства та внутрішнім положенням і розпорядженням, проте така невідповідність має обмежений вплив на стан обліку взагалі;
- первинна інформація стосовно витрат не належно відображається обліковцями підприємства, хоча таке відображення суттєво не переколює загальну оцінку системи обліку витрат;
- звітна інформація про витрати не достовірно відображає їх розмір, але має незначний рівень відхилення, тому не є суттєвим з точки зору користувачів інформації про облік витрат.

8.4. *Негативний висновок* у разі наявності фундаментальної незгоди. Фундаментальна незгода виникає внаслідок того, що аудитор може сформулювати думку, але вона суперечить даним перевіреного обліку витрат. При складанні негативного висновку за результатами перевірки обліку витрат аудитор використовує формулювання: Аудитор у безумовно позитивному висновку зазначає, що:

- облік витрат не відповідає чинним вимогам діючого законодавства та внутрішнім положенням і розпорядженням;
- первинна інформація стосовно витрат не належно відображається обліковцями підприємства;

- залишки й обороти за витратними рахунками не дають достовірного та дійсного уявлення про стан речей на підприємстві;
- звітна інформація про витрати не достовірно відображає їх розмір;
- первинний, аналітичний, синтетичний облік та звітність стосовно витрат підприємства не відповідає вимогам законодавства.

8.5. *Відмова від видання висновку* за умови наявності фундаментальної невпевненості. Фундаментальна невпевненість виникає коли аудитор взагалі не може сформулювати думку стосовно обліку витрат. Якщо аудитор відмовляється від видання висновку, він вказує на неможливість на підставі наведених аргументів сформулювати висновок про стан справ на підприємстві, що перевіряється.

Таким чином, у статті розроблено внутрішньофірмовий стандарт аудиту витрат підприємства, що включає: загальні положення; особливості систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю; фактори, які впливають на збільшення ризику викривлень у обліку; джерела та процедури отримання аудиторських доказів; порядок проведення аудиту; принципи висвітлення результатів аудиту в письмовому звіті за наслідками аудиторської перевірки, який представляється керівництву підприємства; порядок формування аудиторського висновку за результатами аудиту.

Наукову новизну мають пропозиції щодо складу та форми стандартів аудитора, що здійснює перевірку витрат підприємства різних суб'єктів господарювання. Подальші дослідження доцільно вести у напрямі розробки стандартів аудиту інших об'єктів обліку, що мають базуватися на загальному підході, що запропоновано у даній статті.

Список літератури

1. Н.С. Шалімова Принципи побудови внутрішніх стандартів аудиторського підприємства // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. Випуск 18: У трьох частинах. - Черкаси: ЧДТУ, 2007. - Частина III.- С. 185-192.
2. Н.С. Шалімова Внутрішні стандарти аудиторського підприємства: сутність та необхідність розробки // Наукові праці КНТУ: Економічні науки, випуск 10. – Кіровоград: КНТУ, - 2006.- С.. 315-325.
3. Т.В. Фоміна Методичні підходи до аудиторської перевірки дебіторської заборгованості в рамках розробки внутрішньофірмових стандартів аудиту Економіка: проблеми теорії та практики: Збірник наукових праць. – Випуск 245: В 5т. – Т.ІІ. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2008. – 284с.- С. 435-445.
4. Е.В. Гринавцева Особенности применения и методика проведения внутреннего аудита реализации готовой продукции и определения финансового результата в малых предприятиях // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету: Економічні науки. – Кіровоград, 2003. - вип. 4, ч I. – С. 113-118.
5. М.Р. Лучко, О.І. Недошитко Окремі питання методики аудиту податку на прибуток // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету: Економічні науки. – Кіровоград, 2003. - вип. 4, ч I. – С.327-336.

Е. Шелковникова

Аудит затрат предприятия как составная внутрифирмовых стандартов

В статье предложен авторский подход относительно формирования внутрифирменных стандартов предприятия. Разработана структура такого стандарта и предложен универсальный состав основных элементов методики аудита расходов предприятий, от нормативной регламентации к формированию итоговой документации.

Е. Shelkovnikova

Audit of charges of enterprise as constituent of company standards

In article author approach is offered in relation to forming inwardly of firm standards of enterprise. A structure is developed of such standard and universal composition of basic elements is offered of method of audit of charges of enterprises from the normative regulation to forming of final document.

Одержано 22.01.10