

2.1. Методика та техніка проведення аудиту витрат виробництва та виходу продукції технічних культур

Основне завдання аудиту виробничої діяльності є: контроль за використанням земель та інших природних ресурсів; правильність формування собівартості продукції; дотримання лімітів, кошторисів витрат, виявлення перевитрат та з'ясування їх причин; перевірка повноти оприбуткування продукції; перевірка організації виробництва, виявлення збільшення виробництва продукції та підвищення її рентабельності.

Окреслення завдань перевірки дозволяє аудитору при плануванні розробити загальну стратегію, а також план і програму заходу, що

передбачається провести. Розробка і затвердження програми аудиту витрат здійснюється на підставі загального плану перевірки і є детальним переліком змісту процедур доказів, необхідних для реалізації плану аудиту.

Згідно плану аудиторської перевірки витрат на виробництво сільськогосподарської продукції пропонуємо здійснювати перевірку у наступній послідовності (рис. 1).

Доречним буде окреслити процедури для кожного етапу аудиту витрат:

1) аудит організації обліку витрат – логічна: перевірка доцільності; нормативно-правова: перевірка відповідності П(С)БО 9, 16;

2) перевірка відповідності оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості продукції – логічна: перевірка доцільності; нормативно-правова перевірка: відповідності П(С)БО 9;

3) перевірка обґрунтованості віднесення запасів до складу прямих матеріальних витрат на виробництво сільськогосподарської продукції – логічна: перевірка обґрунтованості; нормативно-правова: перевірка відповідності П(С)БО 16; поглиблена аналітична процедура: аналіз рахунків 20 «Виробничі запаси», 23 «Виробництво» у розрізі відповідних субрахунків;

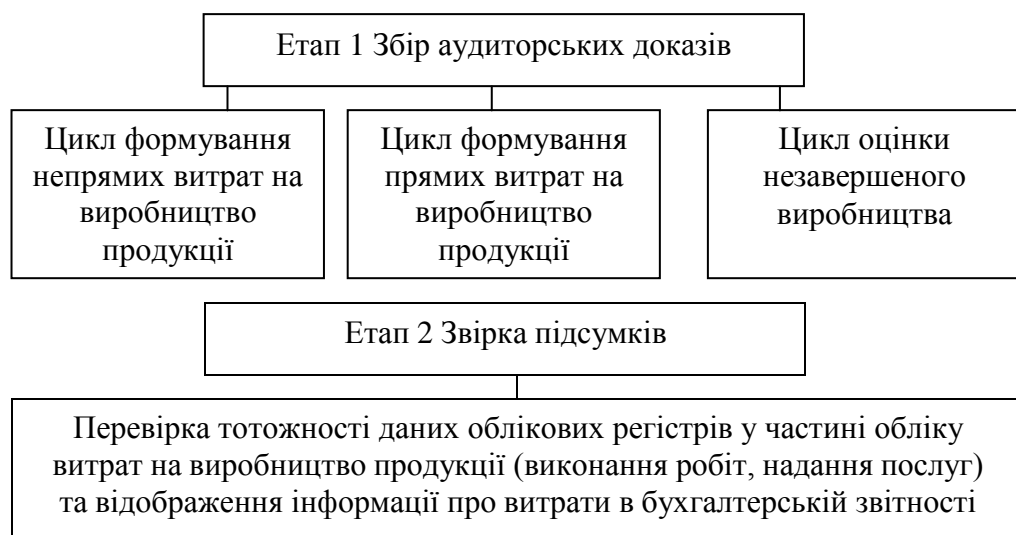


Рис. 1. Схема проведення аудиту витрат на виробництво сільгосппродукції

4) перевірка вірогідності списання на виробництво матеріалів – формальна: наявність правильності оформлення документів з їх списання; взаємний контроль: порівнянність документів; поглиблена аналітична процедура: взаємозв'язки між рахунками 20 «Виробничі запаси», 22 «МШП», 23 «Виробництво»; аналіз підсумків за місяцями; істотні відхилення від передбачених результатів;

5) перевірка якісних показників списаних на виробництво запасів — фактична перевірка: лабораторні дослідження;

6) перевірка дотримання норм з відпуску запасів — взаємний контроль: порівнянність документів по кількісним показникам; арифметична: перевірка дотримання норм з відпуску запасів відповідно до технологічних карт;

7) перевірка обґрунтованості, доцільності та правомірності включення у витрати вартості матеріалів, оплати праці, амортизації, відрахувань на соціальні потреби, непрямих витрат і т. д.;

8) оцінка обґрунтованості методу оцінки незавершеного виробництва і готової продукції, що буде застосовано;

9) оцінка якості інвентаризації незавершеного виробництва;

10) перевірка сталості обраних в обліковій політиці схем і методів оцінки незавершеного виробництва;

11) перевірка правильності розподілу фактичної собівартості між незавершеним виробництвом і собівартістю готової продукції;

12) підтвердження первісної оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;

13) звірка даних первинних документів з даними аналітичних регістрів;

14) звірка даних аналітичних і синтетичних регістрів;

15) звірка даних синтетичних регістрів з даними головної книги і обігово-сальдової відомості;

16) перевірка правильності визначення сум за статтями бухгалтерської звітності, в яких відображається інформація про витрати [2].

В процесі перевірки оборотів по субрахунках бухгалтерського обліку сільськогосподарського підприємства, шляхом аналітичних процедур, може бути отримана висока ступінь аудиторської переконаності, яка дасть перевіряючому достатні докази щодо об'єкту контролю. Аналітичне виявлення потенційних ризиків допомагає визначити характер, час і глибину інших процедур аудиту витрат, при складанні програми аудиту.

До складання програми аудиторської перевірки, аудиторська фірма в першу чергу повинна ознайомитися із станом внутрішнього контролю, який зазначається в Тесті внутрішнього контролю.

Докладніше порядок проведення аудиторської перевірки витрат наводять в Програмі аудиту витрат на виробництво і виходу продукції технічних культур. Програма аудиту згідно МСА 300 «Планування» – це детальний перелік змісту аудиторських процедур. Цей перелік є детальною інструкцією для асистентів аудитора та учасників перевірки, який також є засобом контролю за якістю їх роботи. У програмі аудиту види, зміст і час проведення запланованих аудиторських процедур повинні співпадати з прийнятими до роботи показниками загального планування аудиту.

До аудиторської програми включаються також перелік об'єктів аудиту за його напрямками, а також час, що його необхідно витратити на кожен напрямок аудиту або аудиторської процедури.

При проведенні перевірки слід зосередити свою увагу на потоках інформації: з відображення витрат на виробництво, з оприбуткування продукції, а також з калькуляції собівартості виробленої продукції.

Одним із найважливіших напрямів аудиту витрат є вивчення по елементного складу і структури витрат у динаміці за ряд років, що дає змогу аудиторам намітити головні напрями пошуку резервів зниження собівартості продукції. До цих витрат належать матеріальні витрати (за мінусом вартості повернених відходів); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні потреби, амортизація; інші заходи.

Методологію аудиту витрат виробництва подано на рис. 2.

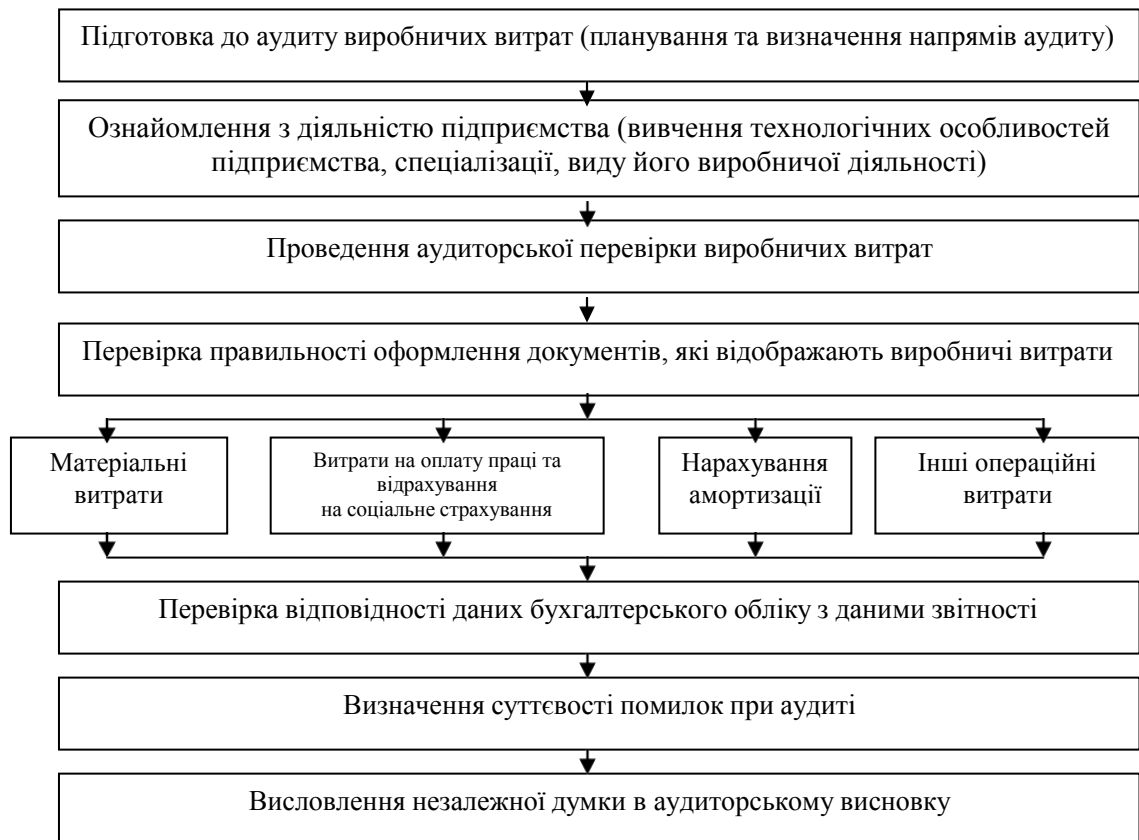


Рис. 2. Схема аудиторської перевірки витрат виробництва

У табл. 1 представлено складові аудиторської перевірки виробничих витрат.

При встановленні відповідності складу прямих матеріальних витрат аудиторі слід пам'ятати, що до них входять вартість сировини та основних матеріалів, які становлять основу продукції, що виробляється, допоміжних і інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва.

Об'єктами витрат на сільськогосподарських підприємствах, як правило, є вид культур: у рослинництві – зернові за зернобобові культури (пшениця озима, ячмінь озимий, овес, горох та ін.), технічні культури (соняшник на зерно, конопля, цукрові буряки, тютюн тощо) та інші культури.

Складові аудиторської перевірки виробничих витрат та їх особливості

Складові аудиторської перевірки	Завдання та особливості проведення аудиту
1	2
Аудит витрат	<ul style="list-style-type: none"> – перевірка додержання підприємством визначеного П(С)БО 16 «Витрати» їх переліку при віднесенні окремих витрат до прямих матеріальних, трудових та ін., а також загальновиробничих; – правильність відображення в регістрах бухгалтерського обліку всіх видів прямих витрат на виробництво; – законність формування загальновиробничих витрат та віднесення їх на рахунки бухгалтерського обліку; правильність калькуляції собівартості продукції
вивчення особливостей організації виробництва та технологічного процесу	<p>Ознайомлення: з переліком основних засобів, які застосовуються для виробництва продукції (робіт, послуг); з обсягом та номенклатурою виробничих запасів; необхідною робочою силою та ін.</p> <p>Джерело: технологічна карта, галузеві нормативи</p>
вивчення облікової політики щодо обліку виробничих затрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)	<p>Ознайомлення: зі складом затрат на виробництво за статтями калькулювання; методом калькулювання собівартості; методом вибуття запасів; особливостями робочого плану рахунків для обліку затрат та калькулювання собівартості; переліком загальновиробничих витрат, у тому числі постійними і змінними та ін.</p> <p>Джерело: облікова політика</p>
перевірка матеріальних затрат	<p>Перевірка обґрунтованості включення тих чи інших матеріальних затрат до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) за номенклатурою, кількістю та вартістю; перевірка обґрунтованості віднесення окремих матеріальних затрат до загальновиробничих витрат за номенклатурою, кількістю та вартістю; перевірка правильності застосування обраного методу вибуття запасів; контрольний запуск сировини у виробництво та ін.</p> <p>Джерело: технологічна карта, лімітно-забірні картки, накладні-вимоги на відпуск матеріалів, бухгалтерські довідки</p>
перевірка затрат на оплату праці	<p>має обов'язково включати обґрунтованість визначення фонду оплати праці в рослинництві та тваринництві в цілому в галузі, в розрізі галузей другого і третього рівня. Тарифний фонд перевіряється за технологічними картами, за якими визначається обґрунтованість обсягів робіт, відповідність норм, тарифних розрядів і ставок, що використані для розрахунку фонду оплати праці, затвердженого сільськогосподарським підприємством</p>
перевірка затрат на соціальні заходи	<p>Перевірка правильності розрахунку нарахувань до фонду оплати праці виробничих працівників за видами продукції та нарахувань на фонд оплати праці загальновиробничих працівників.</p> <p>Джерело: Зведення відрахувань до фондів, довідки, котрі засвідчують інвалідність</p>

1	2
перевірка амортизаційних відрахувань	Перевірка правильності розрахунку амортизації у бухгалтерському обліку відповідно до обраного методу; підтвердження обґрунтованості обраного методу нарахування амортизації; перевірка правильності віднесення затрат на амортизацію до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) та до загальновиробничих витрат. Джерело: відомість нарахування амортизації, облікова політика
перевірка інших прямих затрат	Перевірка обґрунтованості включення інших прямих затрат до собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) та загальновиробничих витрат; правильність розрахунку та списання витрат від браку продукції; правильність розрахунку та віднесення затрат на відрядження; затрат, пов'язаних з послугами інших організацій та ін. Джерело: звіт про використання коштів, виданих на відрядження чи підзвіт, акт про брак, розрахунок собівартості браку, акт виконаних робіт (наданих послуг), розрахунки комунальних платежів, бухгалтерські довідки та ін.
перевірка правильності ведення фактичних виробничих витрат та наступного їх включення до собівартості продукції, відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання собівартості	Аудитор з'ясовує перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції відповідно до порядку, встановленого самостійно сільськогосподарським підприємством з урахуванням П(С)БО 16. При встановленні відповідності складу прямих матеріальних витрат аудитору слід пам'ятати, що до них входить вартість сировини та основних матеріалів, які становлять основу продукції, що виробляється, допоміжних і інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва. Об'єктами витрат на сільськогосподарських підприємствах, як правило, є вид культур: у рослинництві – зернові та зернобобові культури (пшениця озима, ячмінь озимий, овес, горох та ін.), технічні культури (соняшник на зерно, конопля, цукрові буряки, тютюн тощо) та інші культури; у тваринництві – велика рогата худоба молочного напрямку, велика рогата худоба м'ясного напрямку та ін.
вивчення правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат (ЗВВ)	Підтвердження обґрунтованості обраної бази розподілу загальновиробничих витрат, перевірка правильності розрахунку розподілу ЗВВ, перевірка обґрунтованості віднесення тих чи інших ЗВВ до змінних або постійних, перевірка правильності списання ЗВВ та ін. Джерело: розрахунок розподілу загальновиробничих затрат, облікова політика
аналіз доцільності понесених витрат для підприємства	Проводимо ідентифікацію потенційних зон ризику з метою зведення до мінімуму розмір капіталу, що піддається ризику. Розраховуються наступні показники визначення ступеня ризику фінансових коштів: – надлишок чи недостатність власних засобів; – надлишок чи недостатність власних і позикових джерел формування запасів;

1	2
підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат діяльності	підтвердження законності і правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат операційної діяльності
перевірка повноти, правильності та достовірності відображення інформації про витрати діяльності в публічній фінансовій звітності	Підтвердження тотожності даних аналітичного та синтетичного обліку даним фінансової звітності. Джерело: дані програми 1сБухгалтерія Головна книга, оборотно-сальдова відомість, Звіт про фінансові результати
Розробка рекомендацій щодо вдосконалення процесів виробництва та управління виробничими витратами	Виявлення виробленої зайвої кількості продукції, наявність «застарілих запасів», зайві етапи виробничого процесу, зайве транспортування запасів, виробництво некондиційної продукції

Наступним етапом аудиту є перевірка правильності розподілу підприємством виробничих витрат на прямі, що пов'язані з виробництвом конкретної продукції, загальновиробничі витрати та витрати періоду.

До складу витрат періоду відносять також витрати на дослідження і розробки, собівартість реалізованої іноземної валюти та виробничих запасів, сумнівні та безнадійні борги, втрати від операційної курсової різниці від знецінення запасів, нестачі та втрати від псування цінностей, визнані пені, штрафи, неустойки та інші суми.

Під час перевірки складу прямих витрат на оплату праці аудитор з'ясовує включення до них заробітної плати та інших виплат працівникам, зайнятим на виробництві продукція, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

У разі перевірки відповідності складу інших прямих витрат аудитор має підтвердити включення до них всіх інших виробничих витрат, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв,

амортизація, витрати від браку, які становлять вартість кінцевої продукції, витрати на виправлення браку та ін. [1].

Заключним етапом аудиту процесу виробництва є встановлення правильності обчислення собівартості продукції рослинництва, визначення витрат на одиницю продукції. Це надзвичайно важливий аспект аудиторської перевірки. Від обґрунтованості калькуляційних розрахунків залежить об'єктивність кінцевих фінансових результатів.

Собівартість виробництва одиниці продукції є основою для прийняття значної кількості управлінських рішень, зокрема:

- випуск якої продукції продовжувати або призупинити;
- яку встановити ціну на продукцію;
- чи купувати нове обладнання;
- чи змінювати технологію та організацію виробництва.

Перевірка правильності визначення собівартості виробництва одиниці продукції - одне з основних завдань аудиту.

Мета аудиту - підтвердити правильність визначення витрат на вирощування продукції рослинництва.

Завдання аудиторської перевірки - встановити:

- правильність визначення витрат за кожним об'єктом калькуляції за кожним видом отриманої продукції рослинництва;
- обґрунтованість записів за дебетом та кредитом аналітичних рахунків;
- реальність суми виробничих витрат за об'єктами обліку у виробничих підрозділах та підприємстві в цілому;
- правильність відкоригованої планової оцінки матеріальних витрат і послуг допоміжних виробництв до рівня фактичної собівартості;
- правильність віднесення на об'єкти обліку витрат, які підлягають розподілу, списанню повністю або частково, збитків від посівів, що загинули, в разі за стихійного лих [1].

Перевірку правильності визначення собівартості здійснюють за конкретними видами продукції вирощених сільськогосподарських культур,

сільськогосподарських робіт, виконаних у поточному році під урожай майбутнього року, та робіт з поліпшення земель, проведених за рахунок оборотних коштів підприємства. Аудит проводиться за об'єктами калькуляції.

Особливо важливим при перевірці собівартості є дотримання підприємством складу витрат, які включають до виробничої собівартості за кожним видом продукції рослинництва.

Аудитор з'ясовує правильність визначення виробничої собівартості продукції за видами сільськогосподарських культур:

Для цукрових буряків, картоплі, баштанних культур, овочів, маточників цукрових буряків, коренеплодів - франко-поле (франко-місце зберігання).

Аудитор має встановити, що всі наступні витрати на виконання операцій з підготовки продукції до реалізації та її проведення віднесені на витрати зі збуту. З'ясовують правильність відображення операцій, здійснених за плату, які розглядають як виконання робіт на сторону з віднесенням у складі доходів.

При перевірці правильності визначення собівартості основної та побічної продукції рослинництва аудитору доцільно скористатися зробленими нами узагальненнями її розрахунку відповідно до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

Центнер цукрових буряків (фабричні і маточні) - собівартість визначають діленням загальної суми витрат на їх вирощування і збирання (без вартості гички, оціненої за нормативно-розрахунковими витратами) на фізичну масу буряків, визначену шляхом зважування.

Від витрат, віднесених на всю вироблену продукцію, віднімають вартість гички і забракованих буряків та додають витрати на доочищення буряків, кагатування і догляд за кагатами в звітному році. Цю суму ділять на кількість центнерів буряків, закладених у кагати.

Важливо з'ясувати правильність розподілу витрат між продукцією рослинництва, а також складання звітної калькуляції, де із загальної суми витрат на вирощування певної культури необхідно вилучити вартість побічної продукції.

Аудитор має підтвердити (чи не підтвердити), що витрати на обробіток площ, на яких повністю загинув урожай внаслідок стихійного лиха, списуються як надзвичайні втрати. При пересіві повністю загиблих посівів до сум витрат віднесено вартість насіння, витрати на передпосівний обробіток ґрунту, посів та інші роботи, які виконуються знову при пересіві новою культурою (повторювані витрати), а всі інші суми витрат на лущення стерні, підняття зябу і снігозатримання, вартість добрив та витрачені на їх внесення суми тощо, тобто неповторювані витрати, списуються в розрізі статей на пересіяну культуру.

Облік витрат на догляд за кагатами починаючи з січня та витрат на розкриття кагатів, вибирання коренів, їх сортування та інші роботи ведеться на окремому аналітичному рахунку, на який списується після розкриття кагатів собівартість закладених на зберігання коренів. У результаті сортування одержують буряки, придатні для висадки та забраковані, які оцінюються за середньою собівартістю кормових буряків з урахуванням їх якості.

Література до розділу 2.3:

1. Загородній А. Г. Аудит: теорія і практика : [навч. посіб.]. / А. Г. Загородній. – Львів : Видавництво Національного університету «Львівська політехніка», 2004. – 456 с.
2. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21. груд. 2017 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
3. Романів І. Я. Удосконалення обліку і контролю витрат виробництва

[Електронний ресурс] / І. Я. Романів // Інноваційна економіка.
Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2012. - № 9. – С. 139
– 142. Режим доступу : .