

УДК 338:658.152

Г.В. Власюк

кандидат економічних наук, доцент
Класичний приватний університет**ОСОБЛИВОСТІ АУДИТУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ**

У статті розглянуто склад витрат виробництва, які включаються у собівартість продукції. Визначено особливості аудиту витрат і калькуляції в системі управлінського обліку. Проаналізовано вплив на прибуток правильності групування витрат виробництва.

Ключові слова: витрати, аудит, собівартість, калькуляція, система управлінського обліку, прибуток.

I. Вступ

Практично головне місце в економіці будь-якого підприємства займають витрати. Адже сума витрат підприємства є ціноутворювальним фактором, що спричиняє суттєвий вплив на прибутковість його діяльності, є носієм задоволення соціальних потреб (заробітна плата, пенсійне забезпечення, соціальне страхування). Витрати – це найважливіша частина фінансової діяльності підприємства, тому з порядком їх здійснення, обліку і розподілу повинно бути все зрозуміло. Методологію обліку і порядок розкриття витрат у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, що є по суті переліком умов визнання, складною номенклатурою витрат за статтями й елементами, а також методикою їх розподілу [4].

У розробку теоретичних і методичних проблем управлінського обліку й аналізу витрат виробництва зробили внесок такі українські вчені-економісти: М.А. Вахрушина, А.П. Завгородній, О.Д. Каверіна, Т.П. Карпова, О.В. Лишиленко. Проблеми управлінського обліку й аналізу виробничих витрат розглядали в своїх працях Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.С. Лень, Л.В. Нападівська.

Однієї із найбільш актуальних проблем методології й практики вітчизняного бухгалтерського обліку є проблема складу поточних витрат виробництва, обліку й калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), порядку формування фінансових результатів діяльності організацій. Кілька років тому вітчизняна система бухгалтерського обліку витрат на виробництво забезпечувала одержання інформації про всі фактичні витрати виробничого процесу, а також калькулювання повної фактичної собівартості продукції, робіт або послуг переважно для цілей державного централізованого ціноутворення. Система одержання інформації про собівартість була добре налагоджена на підпри-

ємствах. Інша справа, що більша частина її не затребувалася, тому що не було глобального стимулу для зниження витрат на виробництво. У цьому, наприклад, одна із причин того, що на практиці не знайшов широкого застосування детально розроблений теоретично-нормативний метод обліку витрат і калькулювання, аналог західної системи “стандарт-кост”.

Проте у підходах учених існують відмінності стосовно класифікації та визначення витрат виробництва. Отже, проблему розробки методології обліку й аудиту виробничих витрат вважати завершеною не можна, тим більше, що умови господарювання динамічно змінюються і висувають нові вимоги щодо визначення і розрахунку собівартості продукції.

II. Постановка завдання:

- розглянути склад витрат, які включаються в собівартість продукції;
- визначити особливості аудиту витрат виробництва і калькуляції в системі управлінського обліку;
- проаналізувати вплив на прибуток правильності групування витрат виробництва.

III. Результати

Проведення аудиту витрат на виробництво та собівартості продукції складається з декількох етапів: ознайомлювальний етап (загальне ознайомлення з веденням бухгалтерського обліку витрат на виробництво, з нормативними документами підприємства), основний етап (безпосереднє проведення перевірки), заключний етап (складання та надання аудиторського висновку, оформлення інших документів) [5].

При аудиті витрат на виробництво встановлюється наявність норм витрачання сировини та матеріалів, калькуляцій (планових і звітних). Необхідно перевірити правильність складання звітів по собівартості продукції, записи в бухгалтерських документах для виявлення необґрунтованих списань різних витрат на виробництво. Крім того, звітні калькуляції підприємства звіряють з пер-

винними документами та записами в облікових реєстрах. При проведенні перевірки аудиторю потрібно перевірити дотримання встановленого порядку обліку і калькулювання собівартості продукції за окремими виробами. Аудит калькуляції має важливе значення, тому що підприємства іноді встановлюють на продукцію ціни без відповідного обґрунтування. Вивчаючи обґрунтованість складеної калькуляції собівартості продукції звіряють її дані з даними первинних документів, записами в облікових реєстрах, що дає можливість визначити правильність облікових даних і повноту відображення фактичної собівартості окремих видів продукції.

У ході перевірки аудитор повинен вивчати причини браку, повноту відшкодування витрат від браку, правильність оцінювання і відображення витрат по виправленню браку, оприбуткування браку тощо. Ця перевірка проводиться за даними актів про брак і даними по рахунку 24 "Брак у виробництві". Якщо підприємство здійснює відпуск відходів на сторону, то аудитор досліджує економічну ефективність цих операцій порівняно з переробкою відходів на підприємстві, перевіряє правильність оцінювання відходів.

Аудитор звертає увагу на правомірність віднесення витрат до загальнопромислових та їх розподіл, правильність групування витрат за місцями їх виникнення (виробництво, цех, дільниця, робоче місце), оцінювання незавершеного виробництва, правильність розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом, інвентаризації незавершеного виробництва та відображення її результатів. При здійсненні облікового процесу можливе порушення різноманітних правил. Порушення можуть бути як простою помилкою з боку посадових осіб, так і шахрайством. При цьому здійснення порушення може відбутися на будь-якому етапі облікового процесу – при заповненні первинних документів, проведенні різноманітних розрахунків, перенесенні даних у реєстри обліку, заповненні звітності тощо. Крім того, відображення в обліку фактів господарських процесів може взагалі не проводитися або проводитися в неповному обсязі. Аудитор може до початку перевірки розробити класифікацію можливих порушень і помилок, що виникають при обліку витрат на виробництво. Це сприятиме більш ефективному проведенню аудиту [6].

Достовірність інформації управлінського обліку поступає у своїй актуальності іншій властивості – швидкості надання інформації. Проте недостовірною інформація може стати прийняттям заздалегідь неправильного рішення, що призведе до негативних наслідків господарювання.

Основним показником господарської діяльності, що ставиться у кут досліджень управлінського обліку, є собівартість. Визначення собівартості досягається в результаті калькуляційного процесу, від правильної організації якого залежить точність і достовірність обчисленого показника.

Точність калькулювання постійно ставилась під сумнів багатьма дослідниками в цій галузі. Основними причинами цього більшість з них вважає те, що крім прямих витрат, які займають незначну питому вагу в собівартості, до неї включається частина накладних витрат, котрі потребують розподілу. Неможливість точного та справедливого розподілу накладних витрат між об'єктами калькулювання через відсутність єдиної бази розподілу робить величину собівартості ймовірною. Проте для цілей управлінського обліку, що на відміну від фінансового оперує наближеними даними, корисними для управлінських цілей, калькулювання собівартості має велике значення.

Цілі аудиту калькуляції розрізняються залежно від того, на якій стадії процесу відтворення проводиться калькулювання.

1. При аудиті результатів процесу заготівлі – собівартість виробничих запасів (у промисловості) або товарів (в торгівлі), значна увага повинна приділятися перевірці первинних документів, що підтверджують надходження запасів на підприємстві, відповідності даних складського обліку запасів фактичній їх наявності. Крім того, повинна бути детально вивчена правильність розподілу транспортно-заготівельних витрат між видами запасів. Значення аудиту калькулювання на стадії процесу заготівлі полягає в тому, що виявлені на цій стадії відхилення відбиваються на показниках виробничої собівартості (у промисловості) та собівартості реалізації товарів (в торгівлі), а отже змінюють суму фінансового результату.

2. Калькулювання собівартості виробленої продукції – це складний об'єкт аудиту, оскільки при цьому необхідно визначити сукупність витрат на виробництво продукції, зокрема правильність їх розподілу між готовою продукцією та незавершеним виробництвом, а також відхилення за статтями калькуляції собівартості продукції.

Облік витрат на виробництво продукції (робіт, послуг), що включаються до собівартості, базуються на складеній у встановленому порядку первинній документації, якою формуються всі операції по випуску продукції (робіт, послуг). Первинні документи повинні мати обов'язкові реквізити: найменування документа форми; код форми; дату складання; зміст господарської операції; вимірники господарської операції (в кількісному і вартісному виразі); найменування посадових осіб, що відповідальні за здійснен-

ня господарської операції та правильність її оформлення; особисті підписи і їх розшифровки.

Перевіряючи, чи правильно затрати віднесені на собівартість продукції, аудитор повинен знати, що вони залежно від способу включення у собівартість поділяються на прямі та непрямі, а за характером реагування на зміни обсягів виробництва – змінні та постійні.

До прямих витрат відносяться витрати матеріалів і палива, на оплату праці за виготовлення продукції, відрахування єдиного соціального внеску, тобто затрати обмовлені технологічним процесом виробництва, і які можна на підставі первинних документів списати на собівартість конкретних виробів економічно можливим шляхом. До непрямих витрат переважно відносяться загальновиробничі витрати, тобто витрати на організацію управління виробництвом, які списуються на собівартість пропорційно певній базі розподілу. Чим більше прямих витрат у структурі собівартості, тим точніше її можна обчислити, тому завданням аудитора є підтвердження правильності прямих витрат, а також вибору обґрунтованої бази для розподілу непрямих витрат.

Змінні витрати залежать від обсягу виробництва, а тому підлягають нормуванню; постійні, як правило, не змінюються і в основному не залежать від обсягу виробництва (амортизація), а отже величина повинна бути сталою при будь-якому обсязі виробництва і може бути запланована [3].

Методика перевірки правильності віднесення витрати на собівартість продукції багато в чому залежить від варіанта ведення управлінського обліку.

На практиці застосовуються два основних метода:

1) обчислення скороченої (часткової) собівартості;

2) обчислення повної собівартості.

Згідно із першим методом уся сума постійних витрат кожний місяць відноситься на фінансові результати від реалізації продукції (дебет рахунку 701). Виробнича собівартість формується лише на основі прямих виробничих витрат, що є змінними. Відповідно до другого, традиційного та вітчизняного методу, всі виробничі витрати як змінні, так і постійні, відносяться на собівартість продукції.

3. На стадії збуту калькулюється не тільки комерційна (повна) собівартість, а й фінансовий результат, а також встановлюються ціни на продукцію, товари. Аудитор повинен розрахувати суму доходу (прибутку) від завищення цін на продукцію для внесення до бюджету, перевірити калькуляції собівар-

тості продукції, що складаються підприємствами для встановлення цін на продукцію [2].

При проведенні аудиту фінансових результатів діяльності підприємства, визначених відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку, першочергово необхідно вивчити облікову політику підприємства, і встановити чи всі необхідні за стандартами положення знайшли в ній відображення. Основними моментами, які повинні бути відображені в обліковій політиці підприємства і дотримуватись при веденні бухгалтерського обліку є:

1) вимога П(С)БУ 9 “Запаси” – про оцінювання запасів за найменшою з оцінок – купівельної вартості або чистої вартості реалізації;

2) вимога стандарту 10 “Дебіторська заборгованість” – про створення резервів сумнівних боргів;

3) визначення підприємством нормальної потужності, оцінювання аудитором її величини;

4) незмінність принципу послідовності методів, що застосовуються при обліку витрат запасів і методів амортизації;

5) оцінювання правильності групування витрат на прямі та накладні, змінні та постійні.

Одним з основних факторів, які впливають на прибуток підприємства, є правильність групування загальновиробничих витрат на змінні та постійні, а також їх розподілення на основі встановленої в обліковій політиці нормальної потужності. Для оцінювання впливу загальновиробничих витрат на величину прибутку розглянемо формування прибутку в бухгалтерському обліку відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку.

Прибуток від реалізації відносно нового Плану рахунків формується на рахунку 791 “Фінансовий результат від основної діяльності”, по дебету якого відображається собівартість реалізованої продукції, а по кредиту чистий прибуток від реалізації товарів, робіт, послуг. До собівартості реалізованої продукції зараховують: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати. Для визначення складу витрат пропонується така послідовність:

1) визначити адміністративні затрати, затрати на збут;

2) виробничі затрати поділити на прямі та загальновиробничі;

3) виділити зі складу загальновиробничих витрат перемінні та постійні.

На рисунку показано групування витрат і процес їх участі у формуванні фінансового результату.

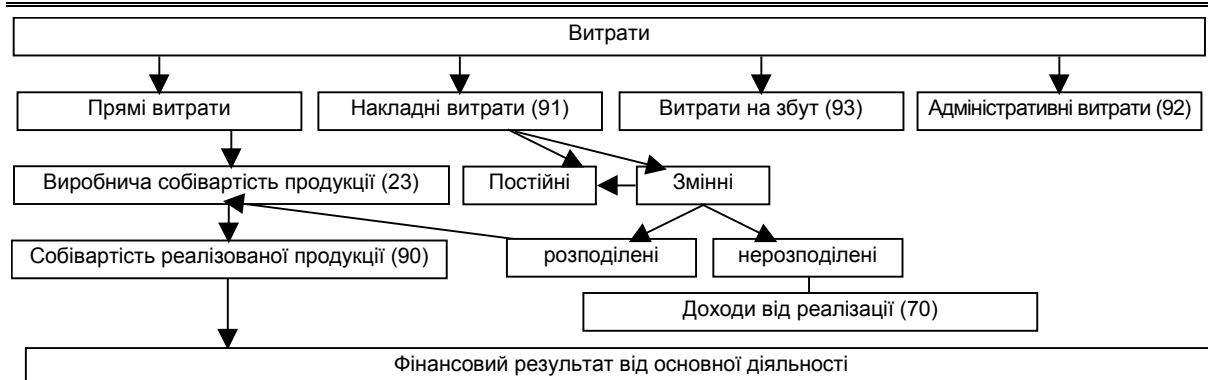


Рис. Формування фінансового результату

Як видно зі схеми, адміністративні витрати і витрати на збут відносяться до витрат періоду й не залежать ні від обсягу виробництва, ні від обсягу реалізованої продукції.

Особливу увагу приділяють загальновиробничим витратам, групування яких на постійні та змінні залишається на розсуд підприємства, і затверджується указом на підприємстві.

Змінні та розподілені загальновиробничі витрати відносяться по закінченню звітної періоду на собівартість виробленої продукції, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються у собівартість реалізованої продукції. Чим вища частка змінних витрат у складі загальновиробничих, тим вищий прибуток підприємства, діяльність якого відрізняється великими залишками на рахунках "Готової продукції", "Незавершеного виробництва" і навпаки. Аналогічне твердження відноситься до розподілених постійних витрат, чим вище розподілені постійні витрати, тим вищий прибуток підприємства. Таким чином, змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати збільшують вартість готової продукції і незавершеного виробництва, і беруть участь у формуванні фінансового результату тільки в тому звітному періоді, у якому була здійснена реалізація продукції.

Розподілення постійних загальновиробничих витрат проводиться залежно від фактичного обсягу виробництва і вибраної базової потужності. Якщо фактичні обсяги виробництва досягли або перевищили очікуваний середній рівень виробництва, то всі постійні загальновиробничі витрати списуються на рахунок 23 "Виробництво". Якщо ж фактичні обсяги виробництва не досягли очікуваного середнього рівня виробництва, то в собівартість буде відноситись лише частина виробничих накладних витрат, а решта будуть відноситись на рахунок реалізованої продукції.

Наведений вище метод оцінювання обліку затрат на виробництво продукції у міжнародній практиці отримав назву абзорпшен-костінг. Також у міжнародній практиці вико-

ристовують метод директ-костінг, за яким всі витрати, за винятком адміністративних і витрат на збут, поділяються на змінні та постійні. Змінні відносяться на виробничу собівартість, а постійні на собівартість реалізованої продукції. Однак директ-костінг є предметом суперечок про теоретичну законність. Тому у зв'язку із цією обставиною в Україні був введений метод звіту витрат на виробництво продукції – абзорпшен-костінг. Вплив групування витрат на оподаткований прибуток здійснюється згідно з Податковим кодексом України, яким передбачається проведення розрахунку прибутку-збитку товарів, матеріалів, готової продукції та незавершеного виробництва.

У Податковому кодексі України визначено, що з метою корегування залишків готової продукції та незавершеного виробництва використовується вартість матеріальних цінностей у залишках готової продукції і незавершеного виробництва, яка визначається множенням залишку готової продукції та незавершеного виробництва на частку матеріальних цінностей на виробництво. Таким чином, чим вище розподілені витрати на виробництво продукції, тим нижча частка ТМЦ у витратах на виробництво і відповідно нижче вартість ТМЦ у залишках готової продукції на кінець періоду, що призведе до меншої величини оподаткованого прибутку [1].

IV. Висновки

Аудит обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) проводиться з метою упорядкування виробничої діяльності та виявлення резервів для збільшення випуску продукції, поліпшення її якості в обліку затрат за звітний період. З метою вдосконалення якості перевірки пропонуємо аудиторі скласти класифікацію порушень і помилок. Залежно від системи калькулювання, яку використовує підприємство, змінюються цілі аудиту калькуляції. З метою досконалого проведення аудиту його слід починати з вивчення орієнтації виробничого процесу, технології виробництва, собівартості, необхідно звернути увагу на

облік витрат у виробництві. Результати проведення аудиту калькуляції собівартості продукції мають велике значення для прийняття і розробки стратегії та тактики в управлінні підприємством.

Список використаної літератури

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.infodisk.com.ua.
2. Котенко Л.И. Ціноутворення та калькуляція на промислових підприємствах / Л.И. Котенко // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 17. – С. 2–5.
3. Коршикова Р. Калькулювання та облік готової продукції / Р. Коршикова // Все про бухгалтерський облік. – 2002. – № 53. – С. 15–17.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” затв. наказом МФУ від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.ihfodisk.com.ua.
5. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: підручник / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: Каравелла, 2009. – 544 с.
6. Іванова Н.А. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / Н.А. Іванова, О.В. Ролінський. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 216 с.

Стаття надійшла до редакції 14.05.2012 р.

Власюк Г.В. Особенности аудита затрат производства и себестоимости продукции

В статье рассмотрено состав затрат на производство, которые включаются в себестоимость продукции. Определены особенности аудита затрат и калькуляции в системе управленческого учета. Проанализировано влияние на прибыль правильности группировки производственных затрат.

Ключевые слова: *затраты, аудит, себестоимость, калькуляция, система управленческого учета, прибыль.*

Vlasyuk G. Features of audit costs and production unit cost

It is considered structure of expenses of manufacture which join in the cost prise of production. Features of audit of expenses of manufacture and calculation in system of administrative account are certain. Influence on profit of correctness of grouping of expenses of manufacture is analysed, on item in this work.

Key words: *costs, audit, own costs, costing, management accounting system, profit.*