

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ МЕТОДИКИ АУДИТУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

В реальному часі необхідність удосконалення аудиту витрат підприємства принципово актуальна, адже ускладнюються відносини на всіх рівнях розвитку держави як в економіці так і в політиці, культурі, освіті. Тому необхідний новий «рецепт» методики аудиторського контролю, що дасть змогу раціоналізувати перевірку даних з метою полегшення аудиторського процесу, скорочення часу та зусиль.

Методика (грец. *methodike*) - фіксована сукупність прийомів практичної діяльності, що призводить до заздалегідь визначеного результату. Від так методика аудиту - це порядок і послідовність застосування методів аудиту, які дають можливість провести перевірку фінансової звітності підприємства системно та у найбільш доцільній послідовності [1].

Розглядаючи витрати в економіці розуміють вибуття грошових коштів або іншого майна. Згідно П(С)БО 16, витрати - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [4].

Вважаємо, що методика аудиту витрат має ґрунтуватися на застосуванні аудитором в ході перевірки наступних методів і методичних прийомів:

- *загальнонаукових*, які характеризують філософську основу пізнання та використовуються в дослідженнях різних наук;
- *спеціальних*, запозичених з інших наук, які використовують аудитори, вивчаючи факти господарського життя;
- *методичні прийоми та способи господарського контролю*.

Аудитор проводячи перевірку повинен дослідити ці витрати за видами діяльності. Слід пам'ятати про зміни, що відбулися у класифікації діяльності підприємства. Що більше не буде характеристики звичайної і надзвичайної діяльності, а це дасть можливість більшого зосередження аудиту на витратах і доходах реальної діяльності підприємства. В ході аудиторської перевірки, аудитору треба чітко уявити, що оцінка аудиту витрат - це перевірка обґрунтованості формування і правильності обліку витрат, від яких у кінцевому підсумку залежить рівень достовірності фінансового результату підприємства. Від цього залежатиме одержаний в ході перевірки інформаційний ресурс (аудиторський доказ) для обґрунтованості положень звіту аудитора про витрати підприємства.

Аудит витрат підприємства доцільно розглядати як синтетичний блок-процес аудиту. До початку його проведення перевірки аудитор зобов'язаний вивчити організаційні і технологічні особливості підприємства, визначити характер, спеціалізацію, масштаби і структуру кожного виду виробничої діяльності організації, з метою виявлення і узагальнення факторів впливу на витрати і показники, що характеризують собівартість продукції.

Основний етап аудиту витрат доцільно проводити за такими напрямками програми аудиту:

- оцінка системи внутрішнього контролю за обліком витрат; методи
- перевірки: документальна перевірка, тестування, аналітичний огляд.
- перевірка правильності відображення в обліку витрат від операційної діяльності; методи перевірки: перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій, документальна перевірка, аналітичні процедури.
- інспекція правильності відображення в обліку витрат від фінансової діяльності; методи перевірки: перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій, документальна перевірка, аналітичні процедури.
- дослідження правильності відображення в обліку витрат від іншої звичайної діяльності; методи перевірки: перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій, документальна перевірка, аналітичні процедури.
- інвентаризація витрат від надзвичайних подій; процедурами перевірки можуть бути: перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій, документальна перевірка, аналітичні процедури.

Здійснюючи аудиторські процедури, аудитор визначає можливі помилки, які трапляються на тому чи іншому етапі перевірки витрат. При цьому аудитор формує відповідні робочі документи, де зазначаються виявлені помилки та їх вплив на достовірність бухгалтерської звітності, оподаткування та дотримання законодавства (табл. 1).

На другій стадії дослідження: перевірки господарських операцій та записів, присутній обмежений вибір аудиторських доказів такими інформаційними ресурсами: первинними документами: лімітно-заборні картки, акта вибуття МШП, акти на списання інструментів, особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв, акт-вимога на заміну матеріалів, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, картка складського обліку матеріалів, накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей, акт про витрату давальницьких матеріалів, інвентарний опис товарно-матеріальних цінностей, листок обліку простоїв, на-

копичу вальна картка обліку виробітку і заробітної плати, подорожній лист вантажного автомобіля, подорожній лист службового легкового автомобіля, товарно-транспортна накладна, рапорт-наряд про роботу будівельної машини (механізму), рапорт про роботу будівельної машини (механізму), подорожній лист будівельної машини, акти інвентаризації, бухгалтерські довідки. Ретельне дослідження цих доказів вказує, по – перше, на величезну трудомісткість їх збору, а по – друге, недостатня результативність при формуванні аудиторського висновку [5].

Таблиця 1.

Особливості і послідовність аудиторської перевірки витрат діяльності підприємств

Стадії й етапи аудиторської перевірки витрат
1. Початкова стадія
Ознайомлення з бізнесом клієнта, діючою на підприємстві системою фінансового обліку
Ознайомлення з системою внутрішнього контролю витрат на використання прибутку
Визначення обсягів робіт, узгодження оплати та складання угоди. Складання плану та робочої програми аудиту
2. Стадія дослідження
Перевірка господарських операцій та записів з обліку витрат та використання прибутку
Коригування плану і робочої програми
Оцінювання (аналіз) витрат
3. Завершальна стадія
Оцінювання (аналіз) результатів перевірки
Написання звіту, підготовка пропозицій і ознайомлення з ними замовника
Складання аудиторського висновку й акта виконання робіт

В літературі в якості джерел доказів згадуються: аналітичні документи, такі як відомість обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв, матеріальний звіт; синтетичні регістри: журнал 5 або 5А; головна книга за рахунками витрат, доходів і фінансових результатів; баланс (форма №1) в частині незавершеного виробництва; акти перевірки (внут-

рішніх аудиторів, податківців); накази, розпорядження, пояснювальні записки тощо [6].

Вважаємо, що ці аудиторські докази більш очікуванні ніж реальні, оскільки вони узагальнені від об'єму величини своєю якістю, повнотою і результативністю. Чому? Тому, що на багатьох досліджених підприємствах ведеться аналітичний облік, на деяких ведеться так звана подвійна бухгалтерія, а ще інші і не формують в обліку потрібної інформації.

Вважаємо, що ця якісна ознака аудиторських доказів знаходиться під впливом таких факторів:

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.

Слід пам'ятати, що у випадку, 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.

Список літератури:

1. Баришніков Н.П. Організація і методика проведення загального аудиту / Н.П. Баришніков. - осква, 2006 р. «Філін» -281 с.
2. Білуха М. Аудит фінансового стану підприємства / М. Білуха // Бух.облік і аудит – 2004, № 5.
3. Голов С.Ф. Фінансовий облік: підручник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, І.Ю. Кравченко, Г.А. Ямборко – К: Лібра, 2005. – 976 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.
5. Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу /В. Сопко, А. Кузьмінський, В. Завгородній. - Київ, «Вища школа», 2003. - 452 с.
6. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: Навч. посібник / Ю.С. Цал-Цалко. – Житомир: Житомирський інженерно-технологічний інститут, 2002. – 647 с.
7. Проблеми і перспективи розвитку аудиту в Україні // За ред. Проф.. М.С.Пушкаря – Тернопіль, ТНЕУ, 2012. – 220 с.