

# БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 338.512

DOI: <https://doi.org/10.37320/2415-3583/13.21>**Кизилов Г.І.**кандидат економічних наук, доцент,  
Харківський національний університет міського господарства  
імені О.М. Бекетова**Спіцина Н.В.**кандидат економічних наук,  
Харківський національний університет міського господарства  
імені О.М. БекетоваORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7903-3504>

## АУДИТ ВИРОБНИЧОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

*Метою статті є проведення дослідження організації, методики та деяких особливостей аудиту виробничої діяльності. У статті проведено дослідження методики аудиту виробничої діяльності підприємств з урахуванням законодавчо-нормативного регулювання та організації практичної діяльності суб'єктів бізнесу. Визначено напрями, етапи, механізм та особливості аудиту виробничих підприємств. Розглянуто варіанти відповідностей, етапи аудиту та виробничих циклів з урахуванням процедур для перевірки. Проведено умовне групування видів інформації для аудиту виробництва, а також визначено їхню участь у перевірках. Розроблено схему аудиту виробничої діяльності підприємств. Результати статті виділяють шляхи вдосконалення та напрями розвитку аудиту операційної діяльності підприємств виробничої сфери.*

**Ключові слова:** аудит, методи аудиту, програма аудиту, виробнича діяльність, виробництво, незавершене виробництво, виробнича собівартість, продукція, виробничі запаси, витрати, методи обліку витрат, суттєвість аудиту, фінансова звітність.

**Постановка проблеми.** Сучасні умови розвитку технологій диктують зростання темпів і вимог до продукції, яку мають забезпечувати підприємства, за розширення асортименту та обсягів виробництва, що потребує перевірки не лише номенклатури затрат та закупівель ресурсів, але й контролю операційних циклів, руху готової продукції, що забезпечує аудит виробничої діяльності. Аудит виробничої діяльності призначений у тому числі й для контролю відповідних показників фінансової звітності, оцінки ефективності підприємства та розкриття резервів покращення умов виробництва та стану продукції, що свідчить про актуальність теми статті, зважаючи на внесок у загальну величину ВВП створеної доданої вартості під час виробництва.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Аудит виробничої діяльності підприємств досліджували такі закордонні та вітчизняні науковці й автори, як Н.Т. Белуха, Ф.Ф. Бутинець, Г.В. Власюк, О.В. Гамова, В.А. Головань, В.І. Грушко, М.В. Загородній, Л.П. Кулаковська, Б.Ф. Усач, В.Я. Савченко, В.В. Сопко, А.Д. Шеремет, Дж. Робертсон та інші, які розробили плани та програми аудиту виробничої діяльності підприємств, методи контролю та перевірки собівартості виробництва та руху виробничих запасів. Однак нормативно такі підходи регламентовані МСА (НП(с)БО в частині обліку) в загальному розумінні, що потребує детального уточнення підходів до відображення результатів перевірки виробничих об'єктів обліку у фінансовій звітності, оцінки їхньої суттєвості, вибору доречних процедур, етапів перевірки, ство-

рення графічних схем та алгоритмів аудиту тощо, відповідно – подальшого дослідження.

**Мета статті** полягає у проведенні дослідження організації, методики та особливостей аудиту виробничої діяльності, визначенні перспектив та напрямів його вдосконалення з урахуванням вимог МСА та НП(с)БО.

**Виклад основного матеріалу.** Згідно зі ст. 13 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII, який «визначає правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності в Україні та регулює відносини, що виникають під час її провадження, аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності провадять аудиторську діяльність відповідно до міжнародних стандартів аудиту» [1], однак у цьому нормативному акті відсутні поняття виробничої або невиробничої діяльності. Тому під виробничою діяльністю будемо розуміти організацію технічних процесів на обладнанні юридичної особи із залученням матеріальних ресурсів та праці для виготовлення будь-якої продукції в речовій формі.

Одним із визначальних нормативних положень для аудиту витрат на виробництво продукції є П(С)БО 16 «Витрати» [2], а також відповідні методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для галузей народного господарства, за якими визначають правильність складання калькуляції собівартості та виходу продукції, розподілу витрат, оцінки незавершеного виробництва тощо. При цьому варто використовувати норми МСА 540 «Аудит оціночних значень» [3] для встановлення положень і форму-

вання рекомендацій щодо аудиторської перевірки облікових оцінок стосовно собівартості випущеної (оприбуткованої) готової продукції.

«Метою аудиту витрат на виробництво продукції є підтвердження правильності, законності, повноти та своєчасності відображення їх в обліку та звітності.

У процесі перевірки витрат на виробництво продукції вирішуються такі завдання аудиту, як:

– оцінка обґрунтованості застосовуваного методу обліку витрат, варіанту зведеного обліку витрат, методів розподілу загальновиробничих витрат;

– підтвердження первинної оцінки систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю виробничих витрат;

– підтвердження вірогідності оформлення та відображення в обліку прямих і накладних (непрямих) витрат;

– оцінка якості інвентаризації незавершеного виробництва;

– арифметичний контроль показників собівартості за даними зведеного обліку витрат на виробництво» [4, с. 71].

«Мета аудиту виробничої діяльності підприємства – підтвердження достовірності формування витрат, виходу продукції (оприбуткування, зберігання та руху на складі перед відправленням до покупців) та правильності відображення їх в обліку» [5, с. 83].

Джерелами інформації під час проведення аудиту виробничої діяльності підприємств, окрім типової первинної, є відповідні документи: показники роботи

устаткування, калькуляційні норми, технологічні карти, процеси тощо.

Аудит виробничої діяльності підприємства містить такі складники перевірки, як:

1. Вибуття запасів у виробництво.

2. Методи оцінки активів (ресурсів).

3. Аналіз класифікації витрат.

4. Розрахунок собівартості в розрізі статей витрат та за видами продукції.

4. Оприбуткування готової продукції.

5. Коригування браку, відходів та інших втрат у грошовому та кількісно-часовому вимірі.

Об'єкти виробничої діяльності підприємств мають складні організаційно-економічні структури, яким властиві динамічність, взаємовплив зовнішніх і внутрішніх факторів, тому доцільно використовувати системний підхід під час організації аудиту.

Базову схему аудиту виробничої діяльності підприємства відповідно до системного підходу наведено на рис. 1.

Як видно зі схеми аудиту виробничої діяльності підприємств, перевірка запасів та продукції здійснюється з урахуванням асортименту, механізму закупівлі ресурсів та їхнього руху, тривалості операційного циклу та виробничої структури, технологій виробництва тощо, які мають вплив на результат облікових оцінок.

Етапи аудиту виробничої діяльності підприємства включають:

1. Визначення стратегії аудиту.



Рисунок 1 – Схема аудиту виробничої діяльності підприємств

Джерело: розробка автора

2. Планування аудиту (тестування системи внутрішнього контролю, оцінку аудиторського ризику та суттєвості, складання плану та програми).

3. Відбір об'єктів аудиту.

4. Проведення аудиту (застосування аудиторських аналітичних процедур, доказів, оформлення робочих документів).

5. Представлення результатів (узагальнення, формування звіту та рекомендацій).

Із зазначених етапів аудиту найбільш важливим і трудомістким є безпосередньо перевірка виробничих витрат та процесів виробництва й оприбуткування готової продукції, за результатами якого визначається остаточна вибірка, оцінки та моделювання обсягів виробленої продукції підприємством, а також акценти подальшого вдосконалення обліку виробничих процесів.

Законодавством України, а саме п. 1 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», визначено, що облікова політика – це «сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності» [6]. Згідно з цим Законом, підприємство самостійно визначає облікову політику (п. 5 ст. 8). Проте облікова політика підприємства не повинна суперечити нормам законодавства України.

Саме тому обов'язково необхідно встановити під час тестування системи внутрішнього контролю такі факти:

- чи відповідає відображений в Наказі про облікову політику порядок обліку витрат та їх віднесення до собівартості готової продукції нормам, визначеним у П(С)БО 16 «Витрати» [2];

- чи не змінювалася протягом звітного періоду облікова політика щодо визначення витрат на виробництво і собівартості продукції;

- чи дотримуються на підприємстві вимог, встановлених наказом про облікову політику.

Оцінка аудиторського ризику в кількісному вимірі для виробничих підприємств певної специфіки суттєвих відмінностей не має.

Під час аудиту буде ефективним визначення специфіки формування та оцінки такої категорії виробничих запасів, як незавершене виробництво, а також методи формування собівартості як у бухгалтерському (нормативний, позамовний тощо), так і в управлінському обліку («директ кост» тощо), попередньо оцінивши їх узгодження та можливі ризики для фінансової звітності.

Інформацію під час аудиту виробничої діяльності суб'єкта господарювання можна умовно згрупувати таким чином:

- нормативні та регламентні документи з обліку виробництва;

- облікові оцінки та політики підприємства;

- додаткова технічна, статистична та інша інформація щодо технічних особливостей виробництва.

Дослідження організаційно-технологічних особливостей підприємства, тобто клієнта, є одним із найбільш важливих під час організації аудиту виробництва, що пов'язано не лише з оглядом асортименту продукції, але й з її змінами протягом звітного пері-

оду, нормами і видами затрат, видами технічного контролю та підприємстві, станом обладнання, змінами його потужності, модернізацією тощо, що також може вплинути на інструменти відбору аудиторських процедур та формулювання аудиторського висновку і складання аудиторського звіту.

Таким чином, процес аудиту виробництва може включати такі цикли та процедури перевірки, як:

- виділення та оцінка затрат на підготовку виробництва під час збору аудиторських доказів (віднесення на собівартість за калькуляціями, період визнання в обліку, класифікація та ін.);

- технології виробництва (аналіз зміни факторів, що впливають на собівартість продукції, доцільності вибраних методів обліку запасів та витрат);

- аналіз незавершеного виробництва (оцінка методу, перевірка безперервності їх в обліку, розподіл на вироблену продукцію тощо).

У процесі аудиту виробничої діяльності доцільно також застосувати статистичні (галузеві), вибіркові методи з урахуванням специфіки досліджуваного підприємства, тому що в реальних умовах виникають труднощі стосовно суцільного обстеження через часові і просторові обмеження (наприклад, на великих заводах чи в разі віддаленого розташування окремих виробничих підрозділів підприємства).

**Висновки** та перспективи подальших наукових досліджень. Результати дослідження організації та методів аудиту виробничої діяльності дали змогу сформулювати такі висновки.

Аудит виробничої діяльності буде більш ефективним відповідно до МСА з додаванням таких елементів, як:

- відбір ключових напрямів діяльності підприємства, які в кінцевому підсумку нададуть найбільш значущий вплив на результат оцінки об'єктів обліку виробництва у фінансовій звітності;

- розроблення математичних моделей залежності результатів виробництва (готової продукції) від затрачених ресурсів (запасів, праці, часу, технологій тощо);

- розрахунок рівнів суттєвості між оцінками та способами виміру інвестицій у виробництво;

- формування нейронних мереж між етапами аудиту виробничої діяльності і важливими параметрами технологічних процесів;

- сценарне моделювання операційних процесів та видів виробленої продукції в ретроспективі та в майбутньому.

Схема аудиту виробничої діяльності підприємства може бути застосована як для виділення доцільних етапів перевірки, так і для визначення важливих зв'язків між об'єктами та факторами зовнішнього і внутрішнього середовища, моделювання впливу вибраної суттєвості на процеси виробництва та результати їх відображення у показниках фінансової звітності.

Подальші дослідження виробничої діяльності підприємств мають ґрунтуватися на системі інтелектуального пошуку і встановлення зв'язків показників виробництва з етапами та циклами виробництва (їх повторюваності та однотипності), розмежуванні ступеня важливості того чи іншого об'єкта, коригуванні вибраної величини суттєвості у прийнятній стратегії аудиту.

**Список використаних джерел:**

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
2. П(с)БО 16 «Витрати» Затверджено наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>
3. MSA 540 «Аудит оціночних значень». URL: <https://www.iaasb.org/publications/540-0>
4. Макаренко А.П., Хайло Г.С. 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.
5. Аудит: підручник (в двох частинах) / за ред. Грушко В.І. / Брадул О.М., Шепелюк В.А., Ільїна С.Б., Юнацький М.О., Хорошенко А.П., Брадул Т.В., 4-те вид. доп. і перероб. Київ : Видавництво Ліра-К, 2019. 324 с.
6. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

**References:**

1. Zakon Ukrainy «Pro audytors'ku audytoriyu ta audytors'ku diyal'nist'» vid 21.12.2017 № 2258-VIII (zi zminamy ta dopovnenniyam). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>
2. P(S)BO 16 «Vitraty» Zatverdzheno nakaz Ministerstva naselennya Ukrainy vid 31.12.1999 y. № 318 (zi zminamy ta dopovnenniyam). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text/>
3. MSA 540 «Audy ot sinenykh znachen'». Available at: <https://www.iaasb.org/publications/540-0/>
4. Makarenko A.P., Khaylo H.S. (2017). Rozshyrennya prohram audytu bulo зроблено na vyrobnytstvi, shcho zrobylo bil'shu efektyvnist' diyal'nosti pidpryyemstva / A.P. Makarenko, H.S. Khaylo // Investytsiyi: praktyka ta nayavnist', № 1, pp. 68–75.
5. Audyt: pidruchnyk (u dvokh chastynakh) (2019) / za red. Hrushko V.I. / Bradul O.M., Shepelyuk V.A., Il'yina S.B., Yunats'kyu M.O., Khoroshenyuk A.P., Bradul T.V., 4-ty vyd. dop. i pererob. Kyiv: Vydavnytstvo Lira-K, 324 p.
6. Pro bukhgalters'ky oblik i dovichne poshyrennya v Ukraini: Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 № 996-XIV (zi zminamy ta dopovnennyamy). Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

**Kizilov Gennady, Spitsyna Nataliya**

*O.M. Beketov National University of Urban Economy in Kharkiv*

## AUDIT OF PRODUCTION ACTIVITIES OF ENTERPRISES

*The purpose of the article is to conduct a study of the organization, methodology and some features of the audit of production activities. The article examines the methodology of auditing the production activities of enterprises, taking into account the legal and regulatory regulation and organization of practical activities of business entities.*

*Research of organizational and technological features of the enterprise, ie the client is one of the most important in the organization of production audit, which is associated not only with the review of the product range, but also with its changes during the reporting period, norms and types of costs, types of technical control and the enterprise. , the condition of the equipment, changes in its capacity, modernization, etc., which may also affect the tools for selecting audit procedures and formulating an audit opinion and preparing an audit report.*

*The directions, stages, mechanism and features of audit of production enterprises are determined. Conformity options, audit stages and production cycles are considered, taking into account verification procedures. Conditional grouping of types of information for production audit is carried out, and also their participation in checks is defined. The scheme of audit of production activity of the enterprises is developed. The results of the article highlight ways to improve and develop the audit of operating activities of enterprises in the manufacturing sector.*

*The results of the study of the organization and methods of audit of production activities allowed to draw the following conclusions.*

*Audit of production activities will be more effective in accordance with ISA with the addition of the following elements: – selection of key areas of activity of the enterprise, which will ultimately have the most significant impact on the assessment of production objects in the financial statements; – development of mathematical models of dependence of production results (finished products) on spent resources (stocks, labor, time, technologies, etc.); – calculation of materiality levels between estimates and methods of measuring investment in production; – formation of neural networks between the stages of audit of production activities and important parameters of technological processes; – scenario modeling of operational processes and types of products in retrospect and in the future.*

**Key words:** *audit, audit methods, audit program, production activities, production, work in progress, production costs, products, inventories, costs, cost accounting methods, nature of the audit, financial statements.*

**JEL classification:** M41, M42