

**УДК 657.631 (0758)**

**Тіхонравова Ю.В., старший викладач**

**Кримський економічний інститут ДВНЗ «КНЕУ ім. Вадима Гетьмана»,  
Сімферополь**

## **ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ПРЯМИХ МАТЕРІАЛЬНИХ ЗАТРАТ НА ВИНОРОБНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

У статті розглядаються актуальні проблеми, пов'язані з аудитом прямих матеріальних затрат виноробства. Виділені основні завдання аудиту прямих матеріальних затрат виноробних підприємств. Розглянуті аудиторські процедури і аудиторські докази, які застосовуються при аудиті прямих матеріальних затрат виноробства. Запропоновані робочі документи для підвищення ефективності аудиту прямих матеріальних затрат виноробства.

In the article the topical issues related to the audit of direct financial costs of the vine making are considered. The basic tasks of the direct financial costs audit at the vine making enterprises are determined. The audit procedures and evidence which are used in the audit of direct financial costs of the vine making are examined. The workings documents to increase the efficiency of direct financial costs audit of the vine making are developed.

### **Постановка проблеми**

Організація аудиторської перевірки прямих матеріальних затрат є досить трудомістким процесом, та потребує від аудитора знання великої кількості нормативних та інструктивних матеріалів, а також особливостей обчислення собівартості продукції виноробства та його окремої складової – прямих матеріальних затрат.

Успіх роботи аудитора при проведенні перевірки насамперед залежить від того, наскільки досконало розроблено методику аудиту. Тому особливу увагу при проведенні аудиторських перевірок підприємств виноробства слід приділяти безпосередньо методиці проведення аудиту прямих матеріальних затрат та калькулювання собівартості продукції виноробства. В основі даної методиці повинно бути покладено комплексний підхід до розробки рекомендацій, спрямованих на визначення рівня затрат, їх впливу на

собівартість виноробної продукції та фінансовий результат діяльності підприємства.

### **Аналіз останніх досліджень і публікацій**

Питанням, пов'язаним з проведенням аудиту затрат присвячено ряд робіт вітчизняних та зарубіжних вчених. Усач Б.В. у роботі [1] висвітлює питання методики і організації аудиту, етапи і процедури аудиту матеріальних цінностей і затрат. Петрік О.А. у своїй книзі [2] висвітлює поняття організації аудиту та аудиторської діяльності у цілому, здійснення аудиту за його окремими етапами; належну увагу приділено питанням методики і організації аудиту витрат підприємств.

Пшенична А.Ж. у роботі [3] зосереджує увагу на основних процедурах та методиці перевірки обліку запасів, витрат та фінансової звітності підприємств.

Основні напрямки організації і методики аудиту виробничої діяльності наводять у своєму труді Іванова Н.А., Ролінський О.В. [4]. Форми первинного обліку та звітності у виноробстві, норми витрат та відходів у виробництві наведені у книзі Рева В.І. [5].

В.Б.Моссаковський та С.Я.Бублик у своїй статті [6] розглядають методологічні принципи формування затрат і калькулювання продукції виноробної, а також запропоновані підходи їх облікового забезпечення.

Питанням калькуляції собівартості продукції виноградарства в системі внутрішньогосподарського обліку приділяє свою увагу Замета О.Г. [7].

Сподарик В.М. розриває особливості управління виробничими затратами на виноробних підприємствах АР Крим [8].

Вплив управлінських рішень на точку беззбиткової, прибутку і рентабельності виноробних виробництв розглядає Шальнева В.В. [9].

Проведений аналіз літературних джерел показав, що теоретичні аспекти аудиту затрат, питання первинного обліку і управління затратами у виноробної галузі розглянути достатньо, але питання, пов'язані з проведенням аудиту прямих матеріальних затрат у виноробстві потребують подальшого вивчення.

### **Постановка завдання**

Метою статті є наведення основних завдань аудиту прямих матеріальних затрат виноробних підприємств. Розроблення робочих документів, виділення аудиторських процедур і аудиторських доказів, які застосовуються при аудиті прямих матеріальних затрат виноробства.

### **Виклад основного матеріалу дослідження**

Метою аудиту операцій з обліку прямих матеріальних затрат на виробництво виноробної продукції є перевірка правильності і обґрунтованості формування собівартості продукції, достовірності фінансового результату діяльності підприємств. Основними завданнями аудиту для досягнення вказаної мети є:

- перевірка правильності віднесення затрат до складу затрат з виробництва продукції;
- оцінка синтетичного і аналітичного обліку прямих матеріальних затрат, які включаються в собівартість;
- оцінка повноти і правильності відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку і звітності;
- перевірка правильності калькулювання собівартості продукції;
- перевірка правильності проведення інвентаризації незавершеного виробництва і відображення в обліку її результатів.

Ключовою ланкою в процесі збору аудиторських доказів є робоча документація. Формування робочої документації аудитора здійснюється на стадії організації аудиту прямих матеріальних затрат за допомогою розробленого аудиторського документу «Аудит прямих матеріальних затрат виноробства».

Основною метою складання робочого документа «Аудит прямих матеріальних затрат виноробства» є розробка єдиного методичного підходу до процесу аудиторської перевірки на виноробних підприємствах, забезпечення обґрунтованості аудиторського висновку і засвідчення відповідності проведеної перевірки міжнародним стандартам. Кількість розділів в робочому документі з аудиту прямих матеріальних затрат повинна відповідати вибраним етапам,

процедурам і методам аудиторської перевірки. Саме тому запропонований аудиторський документ «Аудит прямих матеріальних затрат виноробства» містить 12 розділів.

Перший розділ повинен містити перелік: основних первинних документів і документів бухгалтерської звітності клієнта; найбільш важливих реєстрів обліку клієнта, на підставі яких проводитиметься перевірка. Необхідна інформація, для заповнення даного розділу, може бути отримана шляхом усного опитування і письмових пояснень працівників бухгалтерії. При цьому можуть бути використані наступні запитання:

- які первинні документи застосуються при списанні основної сировини, продуктів переробки, обробки і бродіння та інших матеріальних затрат у виробництво виноматеріалів; списанні виноматеріалів в купаж, на розлив та інші технологічні цикли;
- чи ведеться аналітичний облік за: видами виробництва; статтями затрат і групами або видами продукції; за підрозділами підприємства; технологічними процесами; центрами затрат і відповідальності;
- які облікові реєстри з обліку прямих матеріальних затрат регламентовані наказом про облікову політику підприємства;
- чи застосується на підприємстві автоматизована програма та ін.

Залежно від результатів проведеного тестування визначається аудиторський ризик.

Другий розділ доцільно поділити на дві частини: метод аудиторської перевірки (розділ 2.1), критерії визначення обсягів вибірки (розділ 2.2). При визначенні методу аудиторської перевірки, може бути застосована форма робочого документу наведена у таблиці 1.

У 3 розділі робочого документу відображаються дані з аудиту прямих матеріальних затрат. На даному етапі доцільно використовувати (застосовувати) наступні аудиторські докази: посадові інструкції, положення про бухгалтерську службу, наказ про облікову політику.

## Розділ 2.1. Методи аудиторської перевірки прямих матеріальних затрат виноробства

№ з/п	Етап аудиту	Метод аудиту
1	Аудит організації обліку прямих матеріальних затрат	Суцільна документальна перевірка
2	Перевірка правильності оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості продукції	Вибіркова документальна перевірка
3	Перевірка обґрунтованості віднесення запасів до складу прямих матеріальних затрат на виробництво виноробної продукції	Вибіркова документальна перевірка
4	Перевірка вірогідності списання на виробництво матеріалів	Вибіркова документальна перевірка
5	Перевірка якісних показників списаних на виробництво запасів	Вибіркова фактична перевірка
6	Перевірка дотримання норм з відпуску запасів	Комбінована документальна перевірка
7	Перевірка правильності оцінки, використання і списання зворотних відходів та вторинної сировини	Вибіркова документальна та фактична перевірка
8	Перевірка законності списання сировини і виноматеріалів при втратах	Вибіркова документальна та фактична перевірка
9	Перевірка синтетичного і аналітичного обліку прямих матеріальних затрат	Комбінована документальна перевірка

У 4 розділі відображаються дані з перевірки правильності оцінки виробничих запасів, які включені в собівартість продукції. На даному етапі перевіряються: наказ про облікову політику, довідки-розрахунки бухгалтерії, кошториси, картки аналітичного обліку затрат на виробництво, звіти про рух вина, виноматеріалів, спирту.

У 5 розділі перевіряється обґрунтованість віднесення запасів до складу прямих матеріальних затрат. Аудитору необхідно перевірити наявність фактів віднесення до собівартості затрат, які не відносяться до матеріалів, а також випадки списання на виробничі рахунки вартості матеріальних затрат з ПДВ. Також перевіряється наявність фактів віднесення до собівартості виноробної продукції затрат на підготовку і освоєння виробництва нових видів продукції і технологічних процесів. На даному етапі необхідно користуватись специфічними формами обліку, які застосовуються у виноробстві: акт про переробку винограду на сусло по білому способу; акт про переробку винограду по красному способу; акт про переробку винограду та спиртування сусла на мезги; акт про спиртування сусла; акт про декантацію виноматеріалів з осаду;

купажний акт; журнал руху винопродукції та відходів виноробства та інші [5, с.57-138].

У 6 розділі слід перевірити вірогідність списання матеріалів і сировини у виробництво. Аудитору необхідно враховувати, що при розкраданні безпосередньо зі складу неврахованих резервів сировини і матеріалів можуть здійснюватись записи у забірних картках без фактичного одержання зі складу відповідної кількості запасів.

У 7 розділі перевіряються підлягають якісні показники списаних у виробництво запасів. Ця перевірка може здійснюватись шляхом зіставлення якісних показників у документах на відпущену у виробництво сировину з актами приймання та даними лабораторного аналізу. На підставі даних технологічної експертизи та аналізу якості сировини бажано розрахувати кількість відпущених на виробництво конкретних видів сировини й матеріалів заниженої (завищеної) якості замість зазначених у документах на видачу. Зіставленню, при цьому підлягають данні у графах «Аналіз», «Показники» в документах по руху сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших прямих матеріальних затрат по кожному технологічному циклу з даними звітів лабораторного аналізу, технологічної експертизи, картою якості виноматеріалу, який поступив і приготувався [5, с.123].

У 8 розділі перевіряється дотримання норм відпуску сировини і матеріалів. Аудитору необхідно перевірити правильність встановлення лімітів з відпуску конкретних видів запасів виходячи з обсягу випуску винопродукції, норм витрачання матеріалів на одиницю вина і залишку матеріалів на початок запланованого періоду. Дотримання ліміту на відпуск запасів зі складу у виробництво перевіряється на підставі лімітно-забірних карток [5, с.130]. При цьому доцільно застосувати зустрічну перевірку для порівняння записів у документах на витрачання, які зберігаються в різних місцях (на складі, в цеху, бухгалтерії, відділу постачання). Зустрічаються випадки, коли навмисно завищені ліміти відпуску запасів з метою подальшого їх розкрадання або виробництва неврахованої продукції.

Правильність оцінки, використання і списання зворотних відходів та вторинної сировини перевіряється у 9 розділі. Зворотні відходи оцінюються за ціною їх можливого використання. Дана перевірка може бути поділена на 2 етапи: перевірка нормативів утворення відходів при переробці і перевірка використання зворотних відходів та вторинної сировини в подальшому технологічному процесі. У якості аудиторських доказів можуть бути використані наступні документи: журнал обліку руху винопродукції і відходів виноробства; журнали обліку виробництва винної кислоти, виннокислого вапна, спирту та інших продуктів переробки з вторинної сировини.

У 10 розділі перевіряють законність списання сировини і виноматеріалів до складу втрат. Під час перевірки необхідно користуватись нормативами гранично допустимих втрат при виробництві і зберіганні виноградних виноматеріалів і винопродукції [5, с.191], результатами проведення інвентаризації і відображенням їх в обліку. Даний етап доцільно здійснювати по кожному технологічному процесу.

У 11 розділі перевірці підлягає синтетичний і аналітичний облік прямих матеріальних затрат (табл. 2). Вважаємо, що на даному етапі аналітичний облік необхідно перевіряти по субрахункам:

- аудит сировини і матеріалів перевіряти із застосуванням аналітики по їх видам і центрам відповідальності;

- аудит віднесення прямих матеріальних затрат до складу собівартості продукції проводити із застосуванням аналітики по субрахунку 231 «Основне виробництво» за відповідними підрозділами, за технологічними процесами, за видами продукції;

- аудит віднесення матеріальних затрат до складу нормативних, наднормативних втрат та надлишків проводити також з застосуванням аналітики за відповідними підрозділами, за технологічними процесами, за видами продукції по субрахункам:

- 2351 «Втрати у виробництві в межах норм»;

- 2352 «Надлишки у незавершеному виробництві»;

- 9471 «Наднормативні втрати у виробництві».

- аудит обліку матеріальних затрат при виробництві вторинної продукції із застосуванням субрахунків 236 «Вторинна сировина для переробки» та 237 «Виробництво вторинних продуктів».

Таблиця 2.

Розділ 11. Перевірка аналітичного і синтетичного обліку прямих матеріальних затрат виноробства

№ з/п	Дані перевірки				Дані підприємства	Відхилення	Примітки
	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума	Первинний документ			

У дванадцятому розділі аудитор у письмовій формі відображає свої зауваження і пропозиції, по усуненню відхилень, встановлених у 3 — 11 розділах.

### Висновки

У статті розкриті методичні аспекти проведення аудиту прямих матеріальних затрат та надані методичні рекомендації, які дозволяють за рахунок розробленого аудиторського документу та виділених етапів своєчасно виявити та попередити порушення, а також внести необхідні зміни в облікову політику організації. Запропонована методика аудиту прямих матеріальних затрат спрямована на збір аудиторських доказів, проведення аналізу та розробки рекомендації щодо оптимізації роботи облікового апарату з метою підвищення ефективності управління затратами у розрізі окремо взятих статей та елементів. Вищевикладене дає підставу вважати, що актуальність обраної теми, її практична необхідність, а також новизна матеріалу визначає наукову і практичну цінність статті, а питання які розглянуті автором потребують подальшого вивчення.

### Література

1. Усач Б.Ф. Аудит: навч.посібник / Б.Ф. Усач. – К.: Знання-Прес, 2002. – 223с.



2. Петрик О.А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: навч. посібник. /О. А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2008. - 472 с.
3. Пшенична А.Ж. Аудит: навч.посібник / А.Ж. Пшенична. – К.: ЦНЛ, 2008. – 320с.
4. Іванова Н.А. Організація і методика аудиту: навч.посібник / Н.А. Іванова, О.В. Ролінський. – К.: ЦНЛ, 2008.- 216с.
5. Рева В.И. Учет и отчетность в виноделии / В.И. Рева. – Симферополь: «Таврида», 2003. – 320с.
6. Моссаковський В.Б. Облік витрат та калькулювання собівартості виноробної продукції [Електронний ресурс] / В.Б.Моссаковський, С.Я.Бублик // Облік і фінанси АПК, 2008. – Режим доступу: [HTTP://MAGAZINE.FAAF.ORG.UA/CONTENT/VIEW/802/35/](http://MAGAZINE.FAAF.ORG.UA/CONTENT/VIEW/802/35/)
7. Замета О.Г. Калькуляція собівартості продукції виноградарства в системі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку / О.Г.Замета // Формування ринкової економіки: Збірник наукових праць. - Спец. випуск: Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських підприємствах в умовах перехідної економіки. - К.: КНЕУ, 2003.-С.386-389.
8. Сподарик В.М. Управління виробничими затратами (на прикладі виноробних підприємств АР Крим) / В.М. Сподарик // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. – Ч.2. – Черкаси, 2010. – с.282-287.
9. Шальнева В.В. Использование финансового левериджа в эффективности производства виноградарской отрасли / В.В. Шальнева // Культура народов Причерноморья. — 2007. — №104. — С. 141-144.