



СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ОЦЕНКИ РИСКОВ ПРИ АУДИТЕ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАТРАТ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ НЕФТЕГАЗОПЕРЕРАБОТКИ

Икрамова Хилола

Ташкентский государственный
экономический университет

ORCID: 0009-0004-2436-948X

mrsikramova@gmail.com

Аннотация. В статье рассмотрены вопросы совершенствования методического обеспечения аудита производственных затрат на предприятиях нефтегазоперерабатывающей отрасли. Особое внимание уделено оценке рисков существенных искажений, анализу системы внутреннего контроля и применению международных стандартов аудита (МСА). Предложена классификация рисков, связанных с учетом производственных затрат, а также обоснован поэтапный подход к определению уровня существенности. Результаты исследования направлены на повышение достоверности финансовой отчетности, эффективности аудиторских процедур и качества управления затратами на предприятиях промышленного сектора.

Ключевые слова: аудит, производственные затраты, оценка рисков, система внутреннего контроля, существенность, МСА, нефтегазопереработка, учет затрат, ERP-системы, аудиторские процедуры.

NEFT VA GAZNI QAYTA ISHLASH KORXONALARIDA ISHLAB CHIQRISH XARAJATLARI AUDITI JARAYONIDA RISKLARNI BAHOLASH METODIKASINI TAKOMILLASHTIRISH

Ikramova Xilola

Toshkent davlat iqtisodiyot universiteti

Annotatsiya. Mazkur maqolada neft va gazni qayta ishlash korxonalarida ishlab chiqarish xarajatlari auditini metodik ta'minlashni takomillashtirish masalalari ko'rib chiqilgan. Tadqiqotda muhim xatoliklar xavfini baholash, ichki nazorat tizimini tahlil qilish hamda auditning xalqaro standartlarini (AXS) qo'llashga alohida e'tibor qaratilgan. Ishlab chiqarish xarajatlari bilan bog'liq risklar tasnifi taklif etilgan hamda muhimlik darajasini aniqlashning bosqichma-bosqich yondashuvi asoslab berilgan. Tadqiqot natijalari moliyaviy hisobotlarning ishonchliligini oshirish, audit jarayonlarini takomillashtirish va korxonalarda xarajatlarni boshqarish samaradorligini kuchaytirishga qaratilgan.

Kalit so'zlar: audit, ishlab chiqarish xarajatlari, risklarni baholash, ichki nazorat tizimi, muhimlik, AXS, neft-gaz sanoati, xarajatlar hisobi, ERP-tizimlari, audit amaliyoti.

IMPROVEMENT OF RISK ASSESSMENT METHODOLOGY IN THE AUDIT OF PRODUCTION COSTS AT OIL AND GAS PROCESSING ENTERPRISES

Ikramova Khilola

Tashkent State University of Economics

Abstract. *The article examines the improvement of methodological support for auditing production costs at oil and gas processing enterprises. Particular attention is given to the assessment of risks of material misstatement, analysis of the internal control system, and application of International Standards on Auditing. A classification of risks related to production cost accounting is proposed, and a step-by-step approach to determining materiality is substantiated. The results are aimed at enhancing the reliability of financial reporting, improving audit procedures, and increasing the efficiency of cost management in industrial enterprises.*

Keywords: *audit, production costs, risk assessment, internal control system, materiality, ISA, oil and gas processing, cost accounting, ERP systems, audit procedures.*

Введение.

В условиях трансформации экономики Узбекистана и активного вовлечения национальных предприятий в международные финансовые рынки существенно возрастает роль аудита, проводимого в соответствии с международными стандартами аудита, что обусловлено необходимостью повышения доверия иностранных инвесторов к финансовой отчетности предприятий и обеспечения ее сопоставимости с международной практикой.

Особое значение приобретает аудит предприятий стратегических отраслей, включая нефтегазовую и химическую промышленность, где достоверность учета производственных затрат напрямую влияет на инвестиционную привлекательность и устойчивость бизнеса. Поэтому возникает необходимость совершенствования методического обеспечения аудита, особенно в части оценки системы внутреннего контроля (СВК), анализа рисков и определения уровня существенности.

В данной статье рассматриваются вопросы по разработке и обоснованию методических подходов к аудиту производственных затрат с учетом особенностей функционирования крупных промышленных предприятий.

Литературный обзор.

Вопросы методического обеспечения аудита, оценки рисков и учета производственных затрат широко рассматриваются как в зарубежной, так и в отечественной научной литературе. В условиях глобализации экономики и перехода к международным стандартам финансовой отчетности и аудита особую значимость приобретает гармонизация национальных подходов с международной практикой.

Кузиев (2002) в своей работе описывал затраты как основное условие получения прибыли в результате производства, без которых невозможно совершить ни одну экономическую деятельность, в том числе и производство продукции. Все производственные затраты являются совокупностью расхода материальных и трудовых ресурсов, возникающих в стоимостной форме, в виде средств и предметов труда.

В своей работе Кот и др. (2022) отметили, что «Целью аудита промышленного предприятия является установление правильности, законности и целесообразности его деятельности, выявление мошеннических действий и выработка рекомендаций по их устранению и предотвращению в будущем».

Значительный вклад в развитие риск-ориентированного подхода к аудиту внесли зарубежные исследователи, среди которых следует отметить Крис Дж. Бартон, Джон

(2002) Робертс и Майкл Пауэр (2004), работы которых подчеркивают, что современный аудит должен основываться на глубоком понимании бизнес-процессов, оценке рисков существенного искажения и эффективности систем внутреннего контроля. В частности, Пауэр (1997) рассматривает аудит как инструмент управления рисками, акцентируя внимание на институциональной роли аудиторских процедур.

Согласно требованиям МСА, аудит должен строиться на принципах профессионального суждения и существенности (Сборник, 2023-2024). Исследования показывают, что корректное определение уровня существенности напрямую влияет на эффективность аудиторских процедур и вероятность выявления искажений.

Анализ научной литературы показал необходимость в дальнейшей разработке инструментов оценки рисков, адаптации международных стандартов и методики определения уровня существенности к отраслевой специфике.

Методы исследования.

Методологическую основу исследования составили положения международных стандартов аудита, в частности МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения» и МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита», а также риск-ориентированный подход к аудиту. В процессе исследования использованы методы системного анализа системы внутреннего контроля, классификации и группировки рисков производственных затрат и моделирования контрольных процедур. Комплексное применение указанных методов позволило оценить эффективность учетных процессов, выявить ключевые риски и обосновать направления совершенствования методического обеспечения аудита производственных затрат.

Анализ и результаты.

Применение МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» является критически важным этапом аудита (Сборник, 2023-2024). Согласно данному стандарту, аудитор обязан получить достаточное понимание процессов управления, производственной среды, особенностей учетной политики, а также системы внутреннего контроля (СВК), влияющих на формирование информации о производственных затратах.

В научной литературе под СВК понимается непрерывно функционирующая система, целью которой является осуществление миссии хозяйствующего субъекта и реализации поставленных задач, что в свою очередь оптимизирует систему управления предприятием благодаря применению качественной информации и тем самым дает возможность ускорить процесс принятия решений руководящими органами и своевременно определять и анализировать риски. Кроме того, СВК контролирует соответствие деятельности хозяйствующего субъекта законодательству и внутренним положениям, эффективность потребления ресурсов, обеспечение сохранности активов и достоверность данных отчетности, как финансовой, так и управленческой (Якимова, 2016).

Вопросы методического обеспечения аудиторской проверки также являются очень значительными в условиях внедрения информационных систем обработки информации, особенно при оценке надежности СВК субъекта аудита. По нашему мнению на объекте исследования применение пяти элементов системы внутреннего контроля должны выглядеть следующим образом (рис. 1).



Рисунок 1. Пять элементов СВК, адаптированные под аудит производственных затрат на Шуртанском ГХК

Под контрольной средой понимается созданная руководством хозяйствующего субъекта «культура честности и этического поведения», которая создает достаточную основу для остальных компонентов внутреннего контроля, во избежание отрицательного воздействия на них. На ШГХК принят локальный нормативный акт «Кодекс корпоративной этики», который регулируется Комиссией по этике, который состоит из отдела кадров и комплаенс инспекторов АО «Узбекнефтегаз», осуществляющих свою деятельность в Шуртанском ГХК, а также другие его подразделения, участвующие в процессе.

Оценка рисков в процессе формирования производственной себестоимости является ключевым элементом обеспечения достоверности финансовой отчетности и управленческого учёта. Для повышения эффективности анализа целесообразно разделять риски на отдельные группы, связанные с учетом сырья и материалов, незавершенного производства, косвенных затрат, основных средств и ремонтов, а также побочной продукции и возвратных отходов. Такое структурирование позволяет выявить специфику каждого объекта риска, определить наиболее уязвимые этапы производственного процесса и сформировать основу для разработки целевых мер контроля (рис. 2).

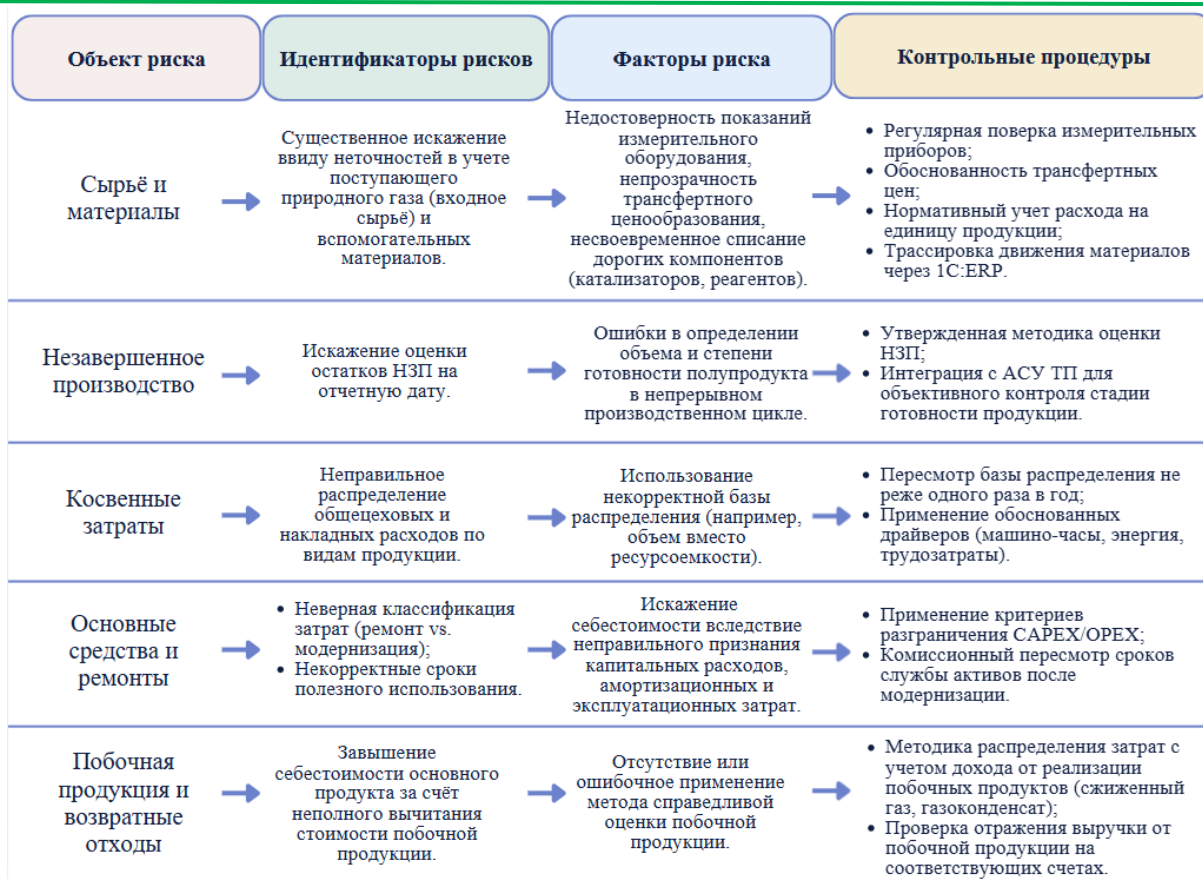


Рисунок 2. Ключевые объекты риска при учете производственных затрат на Шуртанском ГКХ

Предложенные контрольные процедуры направлены на снижение вероятности искажений и минимизацию влияния выявленных факторов риска. Они включают как технические меры (проверка измерительных приборов, внедрение автоматизированных систем контроля), так и методологические подходы (обоснованное распределение затрат по драйверам, корректная классификация расходов, пересмотр сроков службы активов). Системное применение таких мероприятий обеспечивает своевременное выявление отклонений, объективность оценки затрат и устойчивость производственного цикла, что в конечном итоге способствует повышению точности финансовой отчетности и эффективности управления предприятием.

Беря во внимание информационную систему организации, аудитору необходимо понять как она проводит операции и фиксирует события и условия, имеющие значение для финансовой отчетности. Для этого аудитор изучает ключевые классы операций, такие как закупки, производство и продажи, и отслеживает потоки информации от момента их возникновения, например, с момента создания заказа на закупку сырья в ERP-системе, через все стадии обработки, авторизации, записи и до окончательного отражения в главной книге. Этот процесс позволяет аудитору получить понимание не только автоматизированных, но и ручных аспектов бизнес-процессов, а также выявить точки, в которых применяются или должны применяться средства контроля для снижения рисков.

Далее аудиторские процедуры концентрируются на самих учетных записях и процессе подготовки финансовой отчетности. Аудитор должен идентифицировать значимые учетные регистры, вспомогательные книги и понять, каким образом информация группируется и трансформируется в итоговые финансовые показатели. Особое внимание уделяется процессу осуществления нетиповых и ручных

бухгалтерских записей. Поскольку такие операции часто обходят стандартные автоматизированные контрольные процедуры, они несут в себе повышенный риск обхода контроля руководством. Аудитор обязан понять деловое обоснование таких записей, изучить порядок их утверждения и наличие подтверждающей документации, чтобы оценить риск их использования для недобросовестных действий или сокрытия искажений.

Понимание информационной системы будет неполным без оценки IT-среды, в которой она функционирует. Аудитор должен получить представление об используемых программных приложениях, базах данных, операционных системах и аппаратном обеспечении. Ключевым элементом здесь является оценка разработки и внедрения общих IT-контролей. Эти контроли являются фундаментом для обеспечения целостности и надежности данных. Аудитор оценивает, насколько эффективно организован контроль доступа (обеспечивая разделение полномочий), как управляются системные изменения, и адекватны ли процедуры резервного копирования, критически важные для непрерывности деятельности. Слабости в этих базовых контролях могут обесценить любые автоматизированные процедуры.

Заключительным этапом является изучение аудитором распределения ролей и обязанностей в процессе формирования финансовой отчетности. Это комплексное понимание позволяет выявить и оценить конкретные риски, связанные с информационной системой, будь то несанкционированный доступ, некорректная обработка данных или системный сбой, и соответствующим образом спланировать дальнейшие этапы проверки.

Мониторинг системы внутреннего контроля на Шуртанском ГХК реализуется посредством как текущих (постоянных), так и периодических процедур. Постоянный мониторинг осуществляется операционным менеджментом (первая линия защиты) и включает в себя встроенные в бизнес-процессы процедуры, такие как регулярный анализ отклонений фактических затрат от нормативов, автоматизированная генерация отчетов об исключительных операциях в ERP-системе, системные сверки данных бухгалтерского и управленческого учета, а также обратная связь от персонала по функционированию контрольных процедур.

Периодический мониторинг выполняется второй и третьей линиями защиты (финансовый департамент, отдел внутреннего контроля) и включает тестирование средств контроля, применение методов аналитических процедур и проведение процедур самооценки контроля. В совокупности, такой подход обеспечивает непрерывную идентификацию и оценку рисков существенного искажения информации, позволяет оперативно выявлять недостатки в системе контроля и формировать корректирующие мероприятия.

На Шуртанском ГХК такой подход к внедрению пяти элементов системы внутреннего контроля обеспечит прозрачность учета, своевременное выявление рисков и достоверность калькуляции себестоимости, что снизит вероятность искажений и ошибок, а также оптимизирует использование ресурсов, повышает надежность отчетности и делает управление более эффективным как для внутреннего контроля, так и для внешнего аудита.

При аудите производственных затрат МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» применяется на этапе определения уровня существенности с учетом отраслевых особенностей и выявленных рисков, с последующей его корректировкой в процессе планирования. Подразделение данного процесса на пять последовательных шагов является необходимым в условиях сложных производственных предприятий, таких как Шуртанский ГХК (рис. 3).



Рисунок 3. Пошаговое применение МСА 320 в контексте аудита производственных затрат на Шуртанском ГХК

Такой подход к определению уровня существенности позволяет структурировать процесс и снизить вероятность упущений, а наличие четкой пошаговой методики обеспечивает системность проверки и согласованность действий аудиторов при анализе информации по затратам.

Представленная модель отражает усовершенствованный подход к применению МСА 320 при аудите производственных затрат и ориентирована на учет особенностей технологически сложного промышленного производства. В отличие от традиционной методики, в рамках которой уровень существенности, как правило, определяется формально и используется преимущественно на заключительном этапе аудита, предложенный подход предполагает его поэтапное применение на всех стадиях аудиторского процесса.

Для определения уровня существенности, в соответствии с международной практикой, аудитору необходимо использовать один или несколько основных показателей, к которым применяются пороговые процентные значения, основанные на профессиональном суждении (табл. 1).

Таблица 1.

Предварительный расчет уровня существенности производственных затрат на полиэтилен в ШГХК за 2024 г.

Статья затрат	Сумма (млн сум)	% от общих затрат	Комментарий
Сырье и материалы	334 113	50,0%	Основной источник затрат
Электроэнергия	33 714	5,1%	Умеренно существенная
Прямые затраты на труд и социальный налог	17 046	2,5%	Низкая существенность в финансовом плане
Накладные расходы	283 103	42,4%	Важный фактор себестоимости
Итого	667 976	100%	

С учётом того, что предприятие является крупным производственным объектом, а значительную часть затрат составляют накладные (42,4%) и материальные (50%) затраты, возможны риски в распределении затрат и калькуляции себестоимости. Стандарт требует, чтобы при определении существенности аудитор руководствовался как количественными, так и качественными критериями, что позволяет минимизировать риск необнаружения значимых ошибок и искажений.

В зависимости от оценки риска, надежности системы контроля, характера отчетности и отраслевой специфики рационально установить уровень существенности в размере от 1% до 2% от суммы затрат, то есть от 6,68 до 13,36 млрд сум. Данный показатель был взят опираясь на уровень существенности, определенный профессиональным суждением аудиторов аудиторской организации ООО «MARIKON-AUDIT» и приведенный в аудиторском заключении АО «Узбекнефтегаз», в состав которого входит объект исследования¹.

Расчет уровня существенности обосновывается следующей формулой:

$$\text{Уровень существенности} = \text{Базовый показатель} \times \text{Процент.}$$

В таблице 3.5 представлен расчет пороговых значений существенности по ключевым статьям себестоимости.

Таблица 2.

**Расчет уровней существенности по разным базовым показателям
производственной себестоимости полиэтилена**

Статья затрат	Сумма (млн сум)	Процент существенности от базового показателя		
		1% (млн сум)	1,5% (млн сум)	2% (млн сум)
Сырье и материалы	334 113	3 341	5 012	6 682
Электроэнергия	33 714	347	521	694
Прямые затраты на труд и социальный налог	17 046	170	255	340
Накладные расходы	283 103	2 831	4 247	5 662

Как показывают приведенные данные, наибольшие абсолютные значения существенности формируются по статьям «Сырье и материалы» и «Накладные расходы», что обусловлено их значительным удельным весом в общей структуре себестоимости продукции. Напротив, по затратам на электроэнергию, а также по прямым затратам на оплату труда и единому социальному платежу величина допустимых искажений существенно ниже, что требует более детального подхода при планировании аудиторских процедур. Применение нескольких процентных ориентиров (1 %, 1,5 % и 2 %) позволяет аудитору гибко корректировать уровень существенности с учетом характера выявленных рисков и целей конкретного этапа аудита.

Выводы.

Сложная структура и высокая ресурсоемкость нефтегазоперерабатывающих предприятий сделали необходимым переход от традиционного контроля к системе риск-ориентированного аудита. Она охватывает такие направления по совершенствованию системы аудита, включающих оценку системы внутреннего

¹ Отдельная финансовая отчетность по МСФО АО «Узбекнефтегаз» за год, закончившийся 31 декабря 2021 года с аудиторским заключением независимого аудитора.

контроля и идентификацию зон повышенного риска для определения направлений аудиторской проверки.

Во время исследования мы выделили пять групп рисков и контрольные процедуры для их минимизации и предотвращения, что позволит перевести процесс контроля со стадии обнаружения ошибок на этап их предварительного обнаружения. Разработанные меры учитывают технологические особенности производства, минимизируют риски материальных и финансовых потерь, а также формируют качественную информационную базу для мониторинга.

При определении уровня существенности в процессе аудита необходимо учитывать особенности хозяйствующего субъекта. Разработанный нами пятиэтапный метод расчета уровня существенности, в котором в качестве базовых показателей выбраны затраты на сырье, энергию, оплату труда и накладные расходы, позволил направить аудиторские ресурсы в участки с наиболее высоким уровнем риска. В отличие от традиционного метода, где уровень существенности рассчитывается на основе одного основного финансового показателя, предложенный нами подход повышает качество аудиторской проверки, за счет обеспечения более точной оценки риска существенных искажений в финансовой отчетности и гарантирует обоснованность аудиторского заключения.

Литература / Reference:

Barton C. J. (2002) Risk Management and Internal Control in Business Practice. — London: Financial Times Press. - 256 p.

Power M. (1997) The Audit Society: Rituals of Verification. — Oxford: Oxford University Press, - 183 p.

Roberts J.W. (2004) The Modern Firm: Organizational Design for Performance and Growth. — Oxford: Oxford University Press, - 336 p.

Ком Е.М., Горбунова О.С., Малькова Ю.В., Пильникова И.Ф., Петрякова С.В. (2022) Аудит затрат на производство продукции в организациях агропромышленного комплекса // Образование и право. №11.

Қўзиев И.Н. (2002) автореф. дисс на соис.учен.степ.канд.экон.наук. «Пахтачиликда ишлаб чиқариш харажатлари ҳисоби ва назоратини такомиллаштириш». - Тошкент.

Сборник (2023-2024) Международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий по подтверждению достоверности информации и сопутствующих услуг IAASB (Том 1)

Якимова В.А. (2016) Оценка внутреннего контроля расчетов с персоналом по оплате труда в условиях применения аудируемым лицом автоматизированной информационной системы // Международный бухгалтерский учет. №22 (412).