

вони поділяються на дві групи – основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. Податковий кодекс для простоти нарахування податку на прибуток підприємств виділяє 16 груп основних засобів. Але при цьому в ньому прописується перелік об'єктів, які не належать до основних засобів. Щодо амортизації основних засобів, то і в Податковому кодексі, і в П(С)БО-7 вона визначається практично однаково, методи нарахування амортизації також ідентичні, різниця в тому, що податковим законодавством регламентуються мінімальні строки корисного використання об'єкта основних засобів. У зв'язку з на-

явністю у податковому обліку різних груп основних засобів податковим законодавством визначаються особливості нарахування та вибору методу амортизації різних груп.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] : Верховна Рада України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку – 7 «Основні засоби» [Електронний ресурс] : Верховна Рада України від 27 квітня 2000 року № 92. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/>.

УДК 657.6:338.512

Бондарчук Н.В.

*доктор наук з державного управління,
професор кафедри обліку й аудиту
Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету*

Васильєва Л.М.

*доктор наук з державного управління,
професор кафедри обліку й аудиту
Дніпропетровського державного аграрно-економічного університету*

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВИТРАТ

У статті розкрито сутність внутрішнього аудиту витрат, визначено послідовність здійснення та етапи алгоритму внутрішнього аудиту витрат. Запропонована модель внутрішнього аудиту витрат, комплексне використання якої дозволить аудиторю підтвердити достовірність інформації, зробити узагальнення результатів, а також інтенсифікувати сам процес аудитування і поліпшити якість його проведення. Стаття носить науковий і прикладний характер, а її результати можуть бути використані при подальшому дослідженні аудиторської діяльності та при контролі виробничих витрат на підприємствах різних галузей.

Ключові слова: внутрішній аудит, витрати, внутрішній аудит витрат, етапи внутрішнього аудиту, методика, об'єкти аудиту витрат.

Бондарчук Н.В., Васильєва Л.М. ПУТИ УСОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА ЗАТРАТ

В статье раскрыта суть внутреннего аудита затрат, определены последовательность проведения и этапы алгоритма внутреннего аудита затрат. Предложена модель внутреннего аудита расходов, комплексное использование которой позволит аудиторю подтвердить достоверность и обобщить полученные результаты, а также интенсифицировать сам процесс аудирования и улучшить качество его проведения. Статья носит научный и прикладной характер, а ее результаты могут быть использованы при дальнейшем исследовании аудиторской деятельности и при контроле производственных затрат на предприятиях различных отраслей.

Ключевые слова: внутренний аудит, расходы, внутренний аудит затрат, этапы внутреннего аудита, методика, объекты аудита расходов.

Bondarchuk N.V., Vasilyeva L.M. WAYS TO IMPROVE THE INTERNAL AUDIT COSTS

The article reveals the essence of the internal audit costs, defined sequence of steps of the algorithm and the internal audit costs. A model of the internal audit costs, the integrated use of which will allow the auditor to confirm the accuracy and to generalize the results, as well as to intensify the process of listening and improve the quality of its holding. The article is of scientific and applied nature, and its results can be used for further research and audit activities under the control of production costs in different branches.

Keywords: internal audit costs, internal audit costs, internal audit steps, methods, objects, audit costs.

Актуальність проблеми. Управлінський аудит, будучи економічним інститутом та таким, що забезпечує розвиток ринкових відносин і реформування вітчизняної економіки, має стати гарантом виходу вітчизняної економіки на якісно новий рівень. Аудиторський контроль у ринковій економіці як незалежна і комерційна форма контролю покликаний дотримуватися інтересів власників, акціонерів, працівників, інвесторів і держави. Аудит дозволяє встановити достовірність бухгалтерського обліку та звітності, сприяє раціональному та ефективному використанню всіх ресурсів, забезпечує кваліфіковану допомогу в галузі управлінської діяльності. Внутрішній аудит витрат є важливим

об'єктом аудиту фінансово-господарської діяльності підприємства.

Можна безапеляційно стверджувати, що система вимірювання витрат виробництва і економічно обґрунтованого формування собівартості відноситься до числа важливих проблем удосконалення господарювання, виявлення і використання резервів зниження витрат і підвищення рентабельності підприємств [1, с. 5]. Контроль за витратами підприємства і формування собівартості є найважливішим аспектом управлінського обліку та інформаційного забезпечення управління.

Окрім того, аудит витрат на виробництво є особливо важливою ділянкою роботи аудитора щодо встанов-

лення достовірності бухгалтерської звітності, оскільки він безпосередньо пов'язаний із встановленням достовірності фінансового результату від реалізації, а отже і достовірності кінцевого фінансового результату господарської діяльності в цілому по підприємству.

Найбільш складною ділянкою при проведенні аудиту на підприємствах є перевірка складу витрат при формуванні собівартості робіт, а також продукції і послуг, що надаються іншими виробництвами або господарствами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблематикою аудиту витрат переймалися чимало вітчизняних і зарубіжних вчених. Вони визначали цілі аудиту витрат виробництва [4, с. 165], аналізували відповідні аудиторські терміни [2], визначали предмет і аудиторські процедури затрат на виробництво [8], подавали перелік питань, що мають перевірятися аудитором [7].

Міжнародний стандарт аудиту МСА610 «Розгляд роботи внутрішнього аудиту» визначає внутрішній аудит як діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання як відділ цього суб'єкта господарювання. Його функції охоплюють, серед іншого, перевірку, оцінювання і моніторинг адекватності і ефективності внутрішнього контролю [5, с. 581].

Проаналізувавши досягнення провідних вчених у цій галузі, деякі питання залишилися не розкритими або не висвітленими до кінця. Для вирішення цієї проблеми необхідно розширити програму проведення внутрішнього аудиту витрат, удосконалити методику проведення аудиту.

Постановка завдання. Завдання статті полягає в тому, щоб визначити сутність внутрішнього аудиту витрат та послідовність проведення внутрішнього аудиту витрат, запропонувати модель внутрішнього аудиту витрат.

Виклад матеріалу. Система внутрішнього аудиту – це сукупність організаційних заходів, методик і процедур, прийнятих керівництвом для впорядкованого і ефективного ведення основної діяльності, що включає контроль і перевірку, а саме дотримання вимог законодавства, точність та повноту документації обліку, своєчасну підготовку звітності.

Головною метою внутрішнього аудиту є надання допомоги керівництву в управлінні підприємством. Тому внутрішній аудит, реалізуючи контрольну функцію, є засобом зниження ризику банкрутства підприємства.

Отже, основним завданням внутрішнього аудиту є забезпечення ефективності функціонування всіх підрозділів підприємства на всіх рівнях управління, а також захист законних майнових інтересів підприємства та його власників.

На наш погляд, запровадження системи внутрішнього аудиту необхідно здійснювати таким чином, щоб відповідальність була покладена на визначену особу чи службу внутрішнього аудиту.

До основних функцій служби внутрішнього аудиту відносяться:

- перевірка достатності процедур контролю;
- експертиза організації та методології бухгалтерського обліку;
- аналіз зовнішніх факторів;
- організація підготовки до проведення внутрішнього аудиту.

Для виконання своїх функцій служба внутрішнього аудиту повинна бути укомп-

лектована кваліфікованими фахівцями. Служба внутрішнього аудиту повинна діяти на підставі положення, що затверджується керівником підприємства або зборами акціонерів, які проводяться щорічно.

Система внутрішнього аудиту на підприємстві включає в себе такі складові частини (рис. 1).

Обізнаність і практичні дії керівництва перевірній організації повинні бути спрямовані на встановлення, підтримання та розвиток системи внутрішнього контролю на підприємстві.

Засоби внутрішнього контролю представлені складовими частинами внутрішнього контролю на окремих напрямках, ділянках основної діяльності підприємства.

Внутрішній аудит є невід'ємною частиною системи управлінського контролю на підприємстві. Для досягнення мети внутрішнього аудиту, а саме оцінки ефективності функціонування системи управління підприємством – у системі управління підприємством необхідно створити службу внутрішнього управлінського аудиту. Служба внутрішнього аудиту буде відповідати за достовірність обчислення витрат на виробництво, виконання кошторисів витрат, збереження майна. Окрім того, до обов'язків служби входить розробка пропозицій щодо удосконалення методів організації виробництва.

Формування інформації управлінського обліку спрямовано на відповідність понесених витрат діючій технологічній структурі капітальних вкладень. Цим же параметрам повинна відповідати і система внутрішнього аудиту, яка повинна включати процедури і методи функціонування господарської системи.

Основну увагу внутрішньому аудиту слід приділяти перевірці тих показників фінансово-господарської діяльності підприємства, які можуть позитивно вплинути на ефективність виробництва. Тому дослідження особливостей цілей і завдань внутрішнього аудиту витрат на виробництво, організації та технології його проведення на підприємстві є актуальними.

З цієї метою необхідно створити систему контролю, яка має бути спрямована на попередження відхилень від нормативно-правових актів чи зловживань, насамперед досліджувати господарські операції, які мають бути документально оформлені й своєчасно відображені в облікових регістрах та у фінансовій звітності [8].

Витрати – це зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [6].

Для організації внутрішнього контролю витрат на підприємстві необхідно здійснювати регулярний контроль правильності їх формування. Етапи перевірки представлені на рисунку 2.

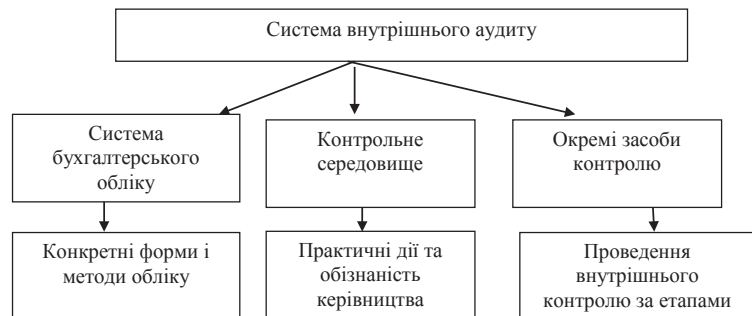


Рис. 1. Пропонована система внутрішнього аудиту

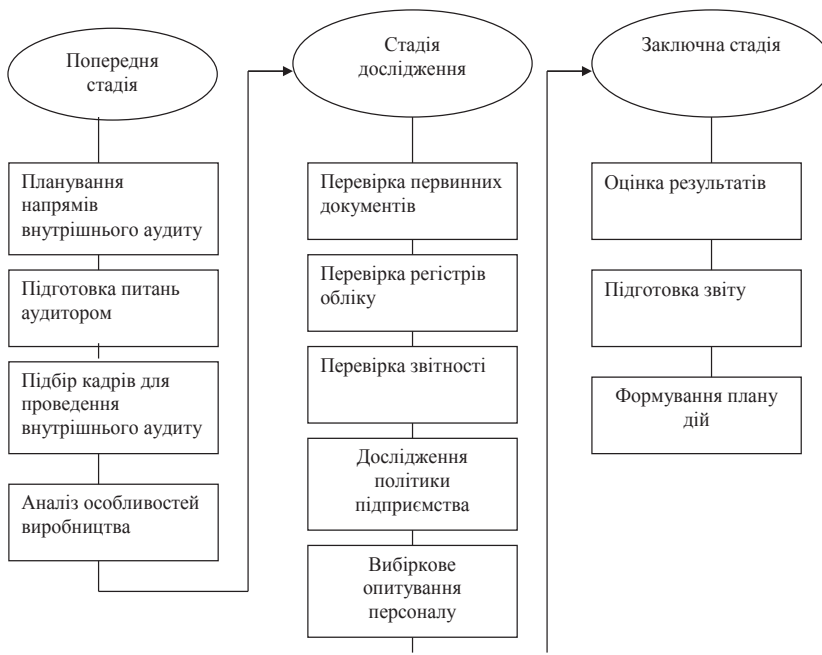


Рис. 2. Рекомендовані стадії внутрішнього управлінського аудиту витрат

Для проведення внутрішнього аудиту на підприємстві особливе значення має складання опитувальника аудитора, який готується з метою:

- надання інструкції аудиторам;
- гарантування, що всі етапи аудиту перевірені;
- підкреслити цілі та обсяг перевірки.

При підготовці опитувальника аудитор повинен взяти до уваги:

- особливості діяльності підприємства;
- відповідні процедури проведення перевірки;
- використовувані документи.

У рамках проведення перевірки аудитору рекомендується:

- провести вступні збори;

- провести аналіз результатів;
- доповісти про виявлені результати.

На вступних зборах аудитор повинен роз'яснити обсяг і процес проведення аудиту, а також пояснити, коли, як і в якій формі буде представлений звіт про результати аудиту.

Під час самого аудиту аудитор повинен:

- дослідити об'єктивні докази наявних невідповідностей;
- задавати питання;
- вести необхідні для проведення перевірки записи. Отже, основним правилом при проведенні внутрішнього аудиту є «Питай, дивись, слухай».

Процес аналізу результатів повинен встановити:

- чи є виявлений недолік окремою помилкою або цілісною помилкою системи обліку;
- чи знають про проблему співробітники, які перевіряються;
- чи є інформація про нестачу;
- чи можливо негайно провести коригувальні дії. Виявлені невідповідності можуть визначатися як:

1. Критичні – повне порушення методики або відсутність такої.

2. Другорядні – одноразово спостережуваний недолік у системі.

3. Зауваження – незначний пропуск, який, якщо не буде виявлено і усунено, може призвести до більш серйозного збою.

У звіті за результатами проведення внутрішнього аудиту необхідно:

- вказати обсяг проведеного внутрішнього аудиту;
- відзначити всі результати;
- визначити і пояснити рекомендовані коригувальні дії;

Таблиця 1

Методика внутрішнього аудиту витрат на виробництво

Компоненти методики аудиторської перевірки	Контрольні точки аудіювання	Обсяг реалізованих об'єктів	Виробнича собівартість об'єктів	Управлінські (накладні) витрати
Мета внутрішнього аудиту.		Перевірка достовірності обсягу вироблених об'єктів	Перевірка реальності та обґрунтованості понесених витрат	Перевірка достовірності, законності та доцільності понесених витрат
Інформаційна база внутрішнього аудиту.		Регістри бухгалтерського обліку по рахунку 27, 70, 90	Первинні документи та регістри бухгалтерського обліку по рахункам 13, 20, 22, 63,64, 65,66 372	Регістр бухгалтерського обліку по рахунку 91
Напрями внутрішнього аудиту.		Підтверджуючий	Підтверджуючий	Підтверджуючий, організаційно-правовий
Прийоми та процедури внутрішнього аудиту.		Документальне дослідження, розрахункові, аналітичні процедури	Документальне дослідження, нормативно-правове регулювання, розрахункові процедури, метод порівняння	Документальне дослідження, розрахункові, аналітичні процедури
Взаємозв'язок контрольних точок аудіювання .аудировання		Обороти по рахункам 70, 90	Обороти по рахунку 23	Обороти по рахунку 91
Можливі порушення.		Завищення вартості об'єкта	Списання надлишкових витрат, порушення законодавства у віднесенні витрат на рахунки бухгалтерського обліку	Списання надлишкових витрат, необґрунтоване застосування норм витрат
Оцінка матеріальності помилок внутрішнього аудиту		Суттєва	Суттєва	Суттєва

- вказати аудиторів та осіб, з якими працювали в ході перевірки.

Після закінчення аудиту аудитор повинен:

- переконатися, що запропоновані коригувальні дії виконані;

- забезпечити короткострокову та довгострокову ефективність дій;

- докладно документувати всі дії, наступні за аудитором;

- надати відповідні бланки і форми.

Для впровадження системи внутрішнього аудиту необхідно розробити методику аудиту витрат, які відносяться на собівартість об'єктів. Методика внутрішнього аудиту витрат та складові аудиторської перевірки і контрольні точки аудіювання наведено у таблиці 1.

Запропонована методика розроблена в матрично-му вигляді та являє собою таблицю, де по горизонталі розташовуються контрольні точки аудіювання, а по вертикалі – складові методики внутрішнього аудиту. До складових методики внутрішнього аудиту відносяться:

- мета внутрішнього аудиту;

- інформаційна база об'єкта внутрішнього аудиту та його спрямування;

- організація внутрішнього аудиту;

- можливі порушення, які можуть бути виявлені в ході перевірки та їх оцінка при прийнятті рішення аудитором.

Застосування даної методики внутрішнього аудиту витрат дозволить на початковому етапі аудіювання відповідно до поставленої мети аудиту будь-якої контрольної точки перевірити порівнянність даних аналітичного і синтетичного обліку витрат та їх взаємозв'язок з показниками форм бухгалтерської звітності. Неспівставність перевірених показників може служити сигналом про недостовірність звітних даних.

При необхідності доцільно проводити суцільну перевірку узагальнюючих показників звітності. Більш того, запропонована модель дозволяє прискорити терміни проведення аудиторської перевірки, визначити основні прийоми і процедури за відповідними напрямками аудиту, встановити можливі порушення і надати оцінку суттєвості виявлених помилок, які будуть представлені замовнику у вигляді робочих документів і прикладені до звіту аудитора. Перевірка достовірності показників фінансової звітності за даною методикою дозволить більш детально з'ясувати, наскільки дотримуються правила її складання.

Перевага запропонованої методики полягає в тому, що кількість контрольних точок не обмежена. Будь-який узагальнюючий показник містить різну кількість приватних, які за даною методикою визна-

чаються напрямом аудиту та ступенем деталізації показників.

В умовах ринкової економіки економічні суб'єкти потребують кваліфікованої допомоги з організації внутрішнього аудиту та системи внутрішнього контролю, проведення фінансового аналізу з метою виявлення внутрішніх резервів зниження собівартості продукції, підвищення прибутку. Отже, запропонована нами модель внутрішнього аудиту є одним з таких інструментів. Її комплексне використання дозволить аудитору підтвердити достовірність інформації, зробити узагальнення результатів, а також інтенсифікувати сам процес аудіювання і поліпшити якість його проведення.

Висновки. Таким чином, практика аудиту свідчить, що на тих підприємствах, де створені і ефективно функціонують служби внутрішнього аудиту, значно вище рівень збереження майна, використання ресурсів, організації бухгалтерського обліку та достовірності звітності.

Досвід передових підприємств Західної Європи показує, що внутрішній аудит виявляється дієвим, дозволяє підвищити ефективність системи контролю за витратами виробництва, а також істотно поліпшити роботу підрозділів підприємства при наявності підтримки з боку першого керівника та високого рівня кваліфікації та досвіду аудиторів.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Алибеков Ш.И. Аудит затрат на производство / Ш.И. Алибеков. – СПб. : Питер, 2004. – 128 с.
2. Андреев В.Д. Внутренний аудит : [учеб. пособие] / В.Д. Андреев. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 464 с. : ил.
3. Жалтырова О.И. Внутренний аудит затрат на производство / О.И. Жалтырова [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://be5.biz/ekonomika1/r2010/01466.htm>.
4. Ковалёва О.В. Аудит : [учебное пособие] / О.В. Ковалёва, Ю.П. Константинов ; [под. ред. О.В. Ковалёвой]. – М. : «Приориздат», 2003. – 320 с.
5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики : видання 2007 року / [Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ«СТАТУС», 2007. – 1172 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Сайт Верховної Ради України. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
7. Савченко В.Я. Аудит [Електронний ресурс] / В.Я. Савченко. – Режим доступу : <http://www.ebk.net.ua/Book/Audit/Glava8/R8p3.htm>.
8. Фатюха Н.Г. Дослідження внутрішнього аудиту витрат підприємства [Електронний ресурс] / Н.Г. Фатюха, О.Є. Карлюга // Ефективна економіка. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1960>.