

5. Науково-практичний коментар до Бюджетного кодексу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.e-reading.org.ua
6. Податковий кодекс України / Верховна Рада України – К.: ДП „ІВЦ ДПА України”, 2010. – 336 с.
7. Про затвердження Порядку здійснення запозичень до місцевих бюджетів (зі змінами та доповненнями): постанова Кабінету Міністрів України від 24.02.2003 № 207 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www/minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua)
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України (щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва): проект Закону України від 16.05.2011р. № 8521/ Верховна Рада України [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
9. Про джерела фінансування дорожнього господарства України (зі змінами та доповненнями): закон України від 18.09.1991 р. № 1562-ХІІ / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>
10. Про місцеве самоврядування в Україні: закон України від 21.05.1997р. № 280/97-ВР / Верховна Рада України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

УДК 631.15:338.512

*Котова С.О.,
асистент*

Таврійський державний агротехнологічний університет

КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ЯК ФАКТОР ПОЛІПШЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА САДІВНИЦЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Анотація. Розглядається створення системи внутрішнього аудиту на сільськогосподарських підприємствах. Викладені етапи його впровадження починаючи з плану роботи служби внутрішнього аудиту до його реалізації матеріалів аудиту керівництву

Постановка проблеми. Достовірність інформації значною мірою залежить від організації на підприємстві внутрішнього аудиту. В основу вказаної залежності покладена теорія мотивації. Згідно з цією теорією усвідомлення працівниками факту обов'язкової перевірки аудитором їх роботи сприятиме зниженню зловживань, шахрайств та помилок. Тому в подальшому досліджуючи особливості організації системи внутрішнього контролю витрат основної діяльності зосередимо увагу на одній із його форм – внутрішньому аудиті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання обліку витрат продукції рослинництва та контролю за ними розглядають у своїх працях вітчизняні вчені: І.А. Білик, С.Ф. Голов, А.Г. Загородній, Г.Г. Кірейцев, Л.В. Нападовська, М.Г. Чумаченко та інші вчені. На базі досліджень розроблені теоретичні й методологічні основи групування витрат, вибір оптимального методу обліку витрат та контролю за ними, але на жаль вони не враховують особливостей сільськогосподарських підприємств особливо в частині облікового забезпечення функціонування даної системи.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою дослідження є вивчення роботи сільськогосподарських підприємств з метою впровадження в їх практику служби внутрішнього аудиту що дозволить керівництву підприємства підвищити ефективність управління за витратами та підприємством у цілому..

Виклад основного матеріалу. Створення служби внутрішнього аудиту чи закріплення функціональних обов'язків аудитора за окремим працівником, є засобом реалізації інформаційно-контрольної функції управлінського обліку та має на меті допомогти керівництву підприємства підвищити ефективність управління. Впровадження внутрішнього аудиту в практику сільськогосподарського підприємства, зокрема ДПДГ «Мелітопольське», має важливе значення. Проте з різних причин внутрішній аудит на підприємствах

цієї галузі не проводиться. Така ситуація, на нашу думку, пояснюється наступним:

- по-перше, відсутність чіткого визначення змісту внутрішнього аудиту, а тому різне розуміння доцільності його організації на підприємстві;
- по-друге, відсутність інструкцій з організації та ведення внутрішнього аудиту, які враховують специфіку підприємств досліджуваної галузі;
- по-третє, причина, яка має суб'єктивний характер, є небажання створення «зайвої роботи» та висвітлення недоліків в організації виробничого процесу.

План роботи внутрішнього аудиту має містити інформацію про період проведення аудиту, об'єкт аудиту, прізвище відповідальної особи за проведення аудиту, прізвище та підпис особи, яка склала план проведення аудиту, прізвища та підписи осіб, які його затвердили (план проведення аудиту пропонуємо на ДПДГ «Мелітопольське» затверджувати головним бухгалтером підприємства і його директором).

Протягом першого періоду (січень, лютий) доцільно провести оцінку організації управлінського обліку на ДПДГ «Мелітопольське» в контексті якої провести аудит облікової політики. Це дасть змогу визначити раціональність вибору відповідних елементів методу управлінського обліку.

У другому періоді (березень, квітень) доцільно провести економічну оцінку прийнятих стратегічних рішень, визначивши їх вплив на результати господарської діяльності. На нашу думку, економічно обґрунтований вибір ринків збуту та визначення категорій потенційних покупців сприятиме досягненню основної мети, яка стоїть перед досліджуваним підприємством. Протягом третього (травень – липень) та четвертого (серпень – жовтень) періодів відбувається активізація основної діяльності підприємства. З метою підвищення контролю за заготівельно-виробничою діяльністю, на нашу думку, доцільне проведення аудиту витрат всіх процесів, які забезпечують виробництво продукції та її реалізації. У п'ятому періоді (листопад, грудень) особлива увага має бути приділена аудиту адміністративних витрат та витрат на збут. Аудитор

має визначити правомірність та доцільність здійснених витрат на управління виробничо-господарською діяльністю підприємства та витрат на реалізацію виготовленої продукції.

Кожна стадія перевірки має бути завершена поданням керівнику підприємства зроблених висновків та пропозицій, які сприятимуть підвищенню рівня ефективності роботи підприємства та його структурних підрозділів.

Понад 80% витрат основної діяльності підприємства становлять витрати виробництва. Помилки, які можуть бути допущені під час їх обліку, приводять до викривлення інформації про фактичну собівартість продукції підприємства, і, як наслідок, спричиняють недоліки в управлінні витратами в цілому. Отже, метою внутрішнього аудиту витрат виробництва є перевірка правильності їх формування та відповідність обліку цих витрат вимогам чинного законодавства.

Під час аудиту витрат виробництва особлива увага має бути приділена витратам сировини та матеріалів, що становлять основу витрат на виготовлення продукції. Враховуючи матеріаломісткість виробництва продукції рослинництва, аудит витрат сировини та матеріалів має важливе значення для досліджуваного підприємства. Він дозволяє розробити та реалізувати ефективні заходи, спрямовані на усунення непродуктивних витрат та втрат. В зв'язку з цим однаково важливим є проведення аудиту на усіх етапах руху матеріальних ресурсів (рис. 1).

Першим таким етапом є надходження (приймання) матеріальних ресурсів. Для ефективності аудиту на цьому етапі повинні бути враховані особливості їх оприбуткування. Під час надходження окремих видів готової продукції, зокрема яблук, її оприбуткування відбувається на приймальному майданчику, з якого вона потрапляє у холодильне приміщення для подальшої обробки або до кінцевого споживача. Така процедура приймання та передачі сировини ускладнює процес її контролю.



Рис. 1 Внутрішній аудит матеріальних витрат на ДПДГ «Мелітопольське»

Провівши дослідження процедури прийняття готової продукції на підприємстві, було встановлено, що в більшості випадків бригадири не беруть участі в її оприбуткуванні. З метою усунення цього недоліку необхідно проводити періодичні раптові перевірки процедури приймання продукції, незалежно від джерела її надходження.

З одного боку, це дозволить контролювати обсяги надходження продукції, а з іншого – її якість та уникнути зростання величини. Також аудитор має пересвідчитись, що з працівниками, які задіяні в процесі постачання готової продукції, сировини і матеріалів, укладені договори про матеріальну відповідальність. У випадку виявлення порушень це дозволить правильно встановити винних осіб та застосувати до них штрафні санкції.

Не менш важливим є аудит системи обліку матеріальних ресурсів, зокрема оформлення документів при оприбуткуванні матеріальних ресурсів,

визначення відповідності оцінки матеріальних ресурсів їх якості, а також оцінка системи аналітичного обліку та її відповідність даним синтетичного обліку. Крім того, проведення внутрішнього аудиту на цьому етапі має передбачати: перевірку виконання договорів постачання сировини та матеріалів у розрізі видів і найменувань; виявлення витрат, викликаних недотриманням раніше укладених договорів; встановлення невиконаних чи не своєчасно виконаних поставок сировини та матеріалів.

В основному сировина та матеріали, які використовуються в процесі виробництва досліджуванім підприємством, мають короткий термін зберігання. Тому виникає необхідність перевірки відповідності умов та правил зберігання запасів встановленим нормам. Їх порушення призводить до непродуктивних витрат. Варто зауважити, що на ДПДГ «Мелітопольське» втрати готової продукції та сировини внаслідок псування хоча і відображаються у матеріальних звітах, але не контролюються. Проведення аудиту дозволить запобігти псуванню та крадіжкам сировини і матеріалів.

Реалізація аудиторських процедур буде здійснюватись за допомогою таких методичних прийомів: обстеження і вибіркоче спостереження, інвентаризація, комплексні та тематичні перевірки, експертиза, службове розслідування, прийоми порівняльного та факторного аналізу.

Заключним етапом руху матеріальних ресурсів є їх використання на загальногосподарські потреби та для забезпечення процесу виробництва. Витрати сировини і матеріалів є лише одним із елементів витрат, що виникають у процесі виробництва. Тому внутрішній аудит витрат, що виникають на етапі використання матеріальних ресурсів, проводиться паралельно із аудитом інших витрат, що включаються в собівартість готової продукції, а саме: витрат пов'язаних з оплатою праці та використанням основних засобів.

Реалізація аудиторських процедур в такому випадку буде здійснюватись за допомогою таких методичних прийомів: обстеження, контрольний запуск, вибіркоче спостереження, службове розслідування, комплексні та тематичні

перевірки, дослідження документів, хронометраж, прийоми порівняльного та факторного аналізу.

На заключному етапі руху запасів відбувається формування відповідних груп виробничих витрат. Тому аудитор має переконатись у правильності оцінки витрачених запасів; дотриманні норм витрат. Контроль за витратами сировини, відповідність готової продукції встановленим нормам та стандартам, має здійснювати служба головного технолога. Нею ж повинні розроблятися та реалізовуватись заходи з усунення виявлених недоліків. Враховуючи цей факт, окремі працівники практики вважають, що внутрішній аудит на цьому етапі буде дублювати технологічний контроль. Ми не погоджуємось з такою точкою зору, оскільки в процесі внутрішнього аудиту використовуються не лише кількісні, а й вартісні показники, що робить його результати більш обґрунтованими.

Під час аудиту витрат запасів особлива увага має приділятися контролю тих матеріальних ресурсів, видача яких здійснюється на підставі документів про разовий відпуск. За отриманими результатами доцільно скласти відомість відхилень фактичних витрат матеріалів від нормативних. В ній аудитор вказує фактичні показники, планові, величину відхилень та її причини.

Важливе місце у внутрішньому аудиті витрат займає аудит витрат паливно-енергетичних ресурсів у розрізі центрів відповідальності (основне виробництво, допоміжне виробництво). Витрати електричної, теплової енергії та води впливають на формування собівартості продукції.

Невід'ємним фактором виробництва є трудові ресурси. Витрати на оплату праці становлять незначну частку в загальній сумі виробничих, але складність їх обліку потребує проведення ретельної перевірки. Аудитор має переконатись не лише в правильності порядку нарахування заробітної плати, а й у правильності формування якісного та кількісного складу працівників. Саме тому внутрішній аудит витрат на оплату праці має розпочинатись з аудиту правильності оформлення штатного розкладу працівників та наявності відповідних посадових інструкцій. Для цього аудитор має провести групування

працівників у розрізі окремих професій, відповідних їм розрядам та посадових інструкцій. Така інформація буде сформована в окремий інформаційний масив і використовуватиметься в процесі проведення аудиту та прийняття управлінських рішень. Аудитор визначає відповідність кваліфікації робітника, оплати одиниці його робочого часу обов'язкам, які він виконує. Наявність посадових інструкцій дозволяє оцінити раціональність розподілу обов'язків між працівниками відповідного підрозділу, ефективність організації їх роботи. Зауважимо, що на ДПДГ «Мелітопольське» такі посадові інструкції відсутні, що ускладнює процес проведення аудиту. Також на досліджуваному підприємстві не проводиться оцінка причин та наслідків плинності кадрів. Звільнення працівників з об'єктивних причин, які не залежать від самого працівника (вихід на пенсію, звільнення за станом здоров'я) є неминучим. Проте звільнення за власним бажанням, за порушення трудової дисципліни тощо, можна уникнути. Плинність кадрів викликає додаткові витрати, пов'язані з необхідністю пошуку робочої сили, додаткового навчання.

Під час проведення аудиту вповноважений працівник повинен переконатись в обґрунтованості вибору системи та форми оплати праці. Аудитор має встановити: чи при виборі форми і системи оплати праці враховано особливості організаційної структури підприємства. Перевірці підлягають первинні та зведені документи з обліку робочого часу. Особлива увага має бути приділена тим документам, в яких зафіксовано фактично відпрацьований час та виробіток виробничих працівників. Це викликано необхідністю перевірити випадки включення в документи обліку робочого часу і виробітку підставних осіб. Для цього проводиться співставлення прізвищ працівників у табелях робочого часу та нарядах з даними обліку особового складу у відділі кадрів. Особливо ретельно перевіряються наряди на працівників, які не перебувають в обліковому складі підприємства.

У процесі проведення аудиту має бути проведена перевірка нарахованої заробітної плати і всіх видів виплат. При виявленні зміни ставок заробітної плати аудитор має визначити чим викликані такі зміни (оплата простоїв, робота

в нічний час, доплата за міжрозрядну різницю та ін.). Такі заходи покликані усунути перевитрати фонду заробітної плати. В цілому весь обсяг роботи з аудиту витрат на оплату праці є досить складним та об'ємним. Тому, на нашу думку, аудитор може здійснити вибіркочу перевірку нарахованої заробітної плати, але вона обов'язково має охоплювати різні категорії працівників підприємства.

Аудит витрат на оплату праці передбачає контроль за правильністю проведених відрахувань та утримань із заробітної плати. В цьому випадку також доцільно провести вибіркочу перевірку відповідності проведених розрахунків вимогам чинного законодавства. Крім того, аудитор має переконатись у правильності відображення витрат на оплату праці на рахунках бухгалтерського обліку. Зокрема, у правомірності включення фактично здійснених витрат на оплату праці до відповідних видів витрат (витрати на виробництво продукції, витрати на збут, адміністративні витрати).

Під час аудиту заробітної плати аудитор має звернути увагу на розмір заробітної плати, нарахованої працівникам за період простою, оскільки такі непродуктивні витрати відображають приховані резерви для зниження собівартості продукції.

Одними з об'єктів, що виділені в річному плані аудиту, є адміністративні витрати та витрати на збут.

Мета аудиту цих витрат полягає в перевірці достовірності інформації, що характеризує правомірність, доцільність та ефективність здійснених витрат. Аудитор має переконатись у правомірності відображення адміністративних витрат та витрат пов'язаних з реалізацією продукції на відповідних рахунках бухгалтерського обліку. Для цього проводиться перевірка первинних документів, які підтверджують факт здійснення витрат та їх відповідність періоду, в якому вони були здійснені. В процесі внутрішнього аудиту цих витрат має проводитись оцінка прийнятих управлінських рішень стосовно організації реалізації продукції підприємства та його управління в цілому. Це

дозволить визначити правомірність здійснених витрат та ефективність виробничої політики підприємства.

Перевірка будь-якого з об'єктів витрат має завершуватись узагальненням отриманих результатів, що передбачає складання висновку, в якому проводиться групування та аналіз результатів аудиту, обґрунтування виявлених недоліків та шляхів їх усунення. Висновок внутрішнього аудитора, на нашу думку, має складатись з трьох частин:

Перша – інформаційна частина. В ній має бути вказано: об'єкт аудиту, мета та завдання аудиту, термін проведення аудиту, прізвище, ім'я, по батькові відповідальної особи за проведення аудиту.

Друга – основна частина. В ній аудитор наводить перелік процедур, що були здійснені в процесі аудиту, вказує отримані результати та на їх основі робить загальний висновок стосовно об'єкта контролю. В цій частині аудитор має зазначити, що в процесі аудиторської перевірки були виконані всі поставлені завдання, а отримані результати дають можливість сформулювати висновок про об'єкт дослідження.

Третя – заключна частина. В ній аудитор зазначає, що аудит був проведений відповідно до затвердженого плану проведення внутрішнього аудиту на поточний період та вказує пропозиції по усуненню виявлених недоліків. Також в заключній частині аудитором вказується дата складання висновку та дата його передачі керівнику підприємства.

Висновки. Отже, внутрішній аудит ґрунтується на інформації про витрати, що міститься у первинних та зведених документах управлінського обліку. Внутрішні аудитори в процесі своєї роботи керуються нормативно-законодавчими документами та розпорядженнями керівника підприємства в тій частині, що не суперечить чинному законодавству. Отримані результати оформляються аудиторським висновком.

Розробка програм внутрішнього аудиту згідно із запропонованою моделлю, на нашу думку, забезпечить реалізацію інформаційно-контрольної функції управлінського обліку, а, отже, сприятиме ефективності функціонування системи управління в цілому.

***Аннотація.** Рассматривается создание системы внутреннего аудита на сельскохозяйственных предприятиях. Показаны этапы его внедрения начиная от плана работы службы внутреннего аудита до реализации материалов аудита руководству.*

***Summary.** Creation of system of internal audit at the agricultural enterprises is considered. Stages of its introduction are shown beginning from the plan of work of service of internal audit before realization of materials of audit to a management.*

Список літератури.

1. Чумаченко М. Управлінський облік потребує підтримки /М. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – №5. – С.3–5.
2. Нападовська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств/ Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 50-62.
3. Кирейцев Г.Г. Функции учета в механизме управления сельскохозяйственным производством / Г.Г. Кирейцев. – К. : Вид-во УСГА, 1992. – 240 с.
4. Завгородній А. Управлінський облік як система інформаційного забезпечення управлінських рішень / А. Завгородній, Г. Партин // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №7. – С. 35–37.
5. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
6. Білик І.А. Актуальні проблеми організації внутрішнього аудиту на підприємстві / І.А. Білик // Економіка: проблеми теорії та практики : [наук. зб]. – Дніпропетровськ : ДНУ, 2003. – № 186. – С. 45–51.