

## ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

*Анотація.* Розглянути етапи організації внутрішнього аудиту. Визначені елементи та завдання програми внутрішнього аудиту на садівницьких підприємствах. Показаний алгоритм аудиту витрат виробництва на сільськогосподарському підприємстві.

*Ключові слова:* Внутрішній аудит. Програма внутрішнього аудиту. Об'єкт аудиту. Витрати.

**Постановка проблеми.** Вибір форми внутрішнього контролю та його впровадження на підприємстві має проводитись залежно від мети, цільового призначення та методу організації. Згідно вказаних ознак внутрішній контроль поділяється на ревізію, тематичну перевірку, службове розслідування та внутрішній аудит. В такому випадку найбільш ефективною формою внутрішнього контролю є внутрішній аудит, оскільки саме він має на меті забезпечити ефективну реалізацію функцій системи управління, яка передбачає контроль достовірності інформації сформованій в системі управлінського обліку та оцінку самої системи управлінського обліку.

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 сільськогосподарських підприємств, зокрема садівницьких, 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.

**Аналіз останніх досліджень.** Отже, дослідження особливостей організації внутрішнього аудиту на сільськогосподарських підприємствах вимагає попереднього розгляду різних трактувань його змісту. На думку Ф.Ф.Бутинця [1] внутрішній аудит це система контролю, яка організована на підприємстві і діє в інтересах його керівництва. Цієї ж точки зору дотримуються В.П.Пантелєєв та М.Д.Корінько [2]. Вони уточнюють, що вказане визначення характеризує внутрішній аудит з точки зору менеджменту. На думку В.С.Рудницького, внутрішній аудит являє собою процес, за допомогою якого компетентний працівник збирає і нагромаджує дання про господарські явища і факти з метою їх об'єктивної кількісної й якісної оцінки, визначення відповідності встановленим критеріям та надання зацікавленим користувачам достовірної інформації про об'єкти дослідження [3].

Наведені визначення можна поділити на дві групи. Перша – визначення, що ґрунтуються на твердженні що внутрішній аудит є різновидом господарського контролю. Друга – визначення, які характеризують внутрішній аудит як незалежну діяльність. На нашу думку, розкриваючи зміст внутрішнього аудиту, необхідно робити наголос на його призначенні. Тому, враховуючи точки зору вчених, а також той факт, що внутрішній аудит є засобом реалізації інформаційно-контрольної функції управлінського обліку, ми вважаємо, що під внутрішнім аудитом слід розуміти контроль, який включає якісну та кількісну оцінку явищ і фактів господарської діяльності підприємства для підтвердження достовірності інформації, що використовується в процесі управління, та розробки пропозицій з усунення виявлених недоліків. Незалежно від галузі ефективність функціонування служби внутрішнього аудиту залежить від рівня її організації.

**Формулювання цілей.** 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 досліджуючи особливості організації системи внутрішнього контролю витрат основної діяльності необхідно зосередити увагу на одній із його форм – внутрішньому аудиті.

**Основний виклад матеріалу.** Для дослідження організації контрольного процесу в цілому, А.М.Кузьмінським, В.В.Сопком, В.П.Завгороднім [4] запропоновано виділяти об'єкти та етапи організації контрольних процесів. Подібний підхід пропонує використовувати В.С.Рудницький по відношенню до внутрішнього аудиту [5]. Поділяючи точку зору вченого, ми вважаємо, що визначення об'єкта внутрішнього аудиту є однією з умов його раціональної організації, а тому «визначення об'єкта аудиту» можна вважати одним із етапів його організації. Етапи внутрішнього аудиту відображають ключові елементи його моделі.

Етапи організації внутрішнього аудиту, запропоновані вченими, містять такі однакові елементи як планування аудиту, проведення (процес) аудиту, завершення аудиту, під яким більшість вчених розуміють не лише узагальнення отриманих результатів, а й контроль за виконанням наданих рекомендацій. На нашу думку, цей етап необхідно замінити на «розробку пропозицій з усунення виявлених недоліків на підставі отриманих узагальнених результатів». Працівник служби внутрішнього аудиту несе відповідальність за якість проведеної перевірки та розроблених рекомендацій з усунення виявлених недоліків, але вимагати виконання власних рекомендацій не має права. Ми пояснюємо це тим, що в процесі управління керівництво підприємства має об'єктивне право лише частково використати пропозиції, зроблені відділом внутрішнього аудиту, як наслідок, з них знімається повна відповідальність за організацію впровадження запропонованих рекомендацій. Виділення та реалізація такого етапу як «обговорення попередніх висновків з керівником структурної одиниці, що перевіряється», на нашу думку, може призвести до порушення принципів об'єктивності та незалежності внутрішнього аудитора.

Варто погодитись з тими вченими, які вважають планування важливим елементом організації внутрішнього аудиту і виділяють його як окремий етап. Більше того, на нашу думку, планування передбачає підготовку до проведення аудиту, а тому виділення останнього, як окремого етапу, недоцільно.

Зауважимо, що основою організації будь-якої системи є визначення мети її призначення. Враховуючи все вищевказане, етапи, які відображають ключові елементи моделі організації внутрішнього аудиту включають: визначення мети аудиту; визначення об'єктів аудиту, планування аудиту; розробка програм аудиту; збір інформації; перевірка та оцінка інформації; узагальнення результатів аудиту; розробка рекомендацій з усунення виявлених недоліків.

Як вже було зазначено, основою формування моделі є формулювання її мети. В результаті проведеного нами дослідження вітчизняної та зарубіжної економічної літератури, а також системи обліку витрат, на прикладі садівницьких підприємств, ми дійшли до висновку, що серед завдань, які мають бути вирішені внутрішніми аудиторами під час аудиту витрат основної діяльності, доцільно виділити: оцінка організації та функціонування системи управлінського обліку; підтвердження достовірності інформації, що характеризує витрати здійснені в процесі основної діяльності; оцінка прийнятих управлінських рішень, що впливають на формування витрат.

Відповідно до поставлених завдань проводиться деталізація об'єкту аудиту. Зокрема, для визначення достовірності інформації, що характеризує витрати основної діяльності, запропоновано провести аудит цих витрат в розрізі основних процесів у результаті яких вони виникли.

Всі об'єкти аудиту запропоновано поділяти на дві групи, стосовно їх залежності від сезонного характеру виробництва. До об'єктів першої групи відносяться витрати виробництва та витрати, пов'язані з придбанням виробничих запасів. До другої групи відносяться адміністративні витрати, витрати на збут, система управлінського обліку, управлінські рішення в частині, що впливають на формування витрат. На нашу думку, в подальшому це забезпечить правильність

включення конкретного об'єкту аудиту до певного періоду, а також дозволить провести рівномірний розподіл об'єктів між періодами аудиту.

Провівши групування об'єктів аудиту, аудитор визначає період, на який буде розроблений план внутрішнього аудиту. Зважаючи на те, що підприємства досліджуваної галузі здійснюють свою діяльність протягом всього календарного року, план внутрішнього аудиту має розроблятися на рік. В кінці кожного року він повинен переглядатись і у випадку необхідності в нього можуть бути внесені зміни.

План 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 (залежно від форми організації план проведення аудиту затверджується головним бухгалтером підприємства і його директором або тільки директором організації).

Розробка плану аудиту має здійснюватись з врахуванням специфіки галузі до якої належить підприємство. Ми визначили, що активізація діяльності садівницьких підприємств припадає на період з травня по жовтень. В цей період проводиться інтенсивний ухід, збір та заготівля вирощеної продукції. З другої половини жовтня спостерігається спад виробництва. Враховуючи цей факт, ми пропонуємо на садівницьких підприємствах виділяти п'ять періодів, між якими слід провести раціональний розподіл об'єктів перевірки. (табл.1).

Протягом першого періоду (січень, лютий) доцільно провести оцінку організації управлінського обліку на підприємстві, в контексті якої провести аудит облікової політики. Це дасть змогу визначити раціональність вибору відповідних елементів методу управлінського обліку. Грамотно визначена облікова політика сприяє підвищенню ефективності управління, оскільки об'єднує ті методи і процедури, використання яких дозволяє отримати достовірну інформацію про господарські процеси, які відбуваються на підприємстві.

**План проведення внутрішнього аудиту на підприємстві**

Період проведення аудиту	Об'єкти аудиту	Відповідальна особа
Січень – лютий	Оцінка організації управлінського обліку	Прізвище, ім'я, по батькові
Березень – квітень	Економічна оцінка прийнятих стратегічних рішень управління	Прізвище, ім'я, по батькові
Травень – липень	Витрати, пов'язані з придбанням матеріальних ресурсів Витрати, пов'язані з використанням матеріальних ресурсів	Прізвище, ім'я, по батькові
Серпень – жовтень	Витрати, пов'язані з придбанням матеріальних ресурсів. Витрати, пов'язані з використанням матеріальних ресурсів	Прізвище, ім'я, по батькові
Листопад – грудень	Адміністративні витрати. Витрати на збут	Прізвище, ім'я, по батькові

Крім того, аудит облікової політики підприємства дає змогу визначити її відповідність вимогам чинного законодавства та стратегії розвитку підприємства.

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 підприємствами цієї галузі. Проте окрім проведення оцінки економічної доцільності здійснених витрат внаслідок прийняття того чи іншого рішення, необхідно провести аудит правильності їх відображення в системі бухгалтерського обліку.

Протягом третього (травень – липень) та четвертого (серпень – жовтень) періодів відбувається активізація основної діяльності підприємства. З метою підвищення контролю за виробничо-заготівельної 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.

До плану перевірки додається програма внутрішнього аудиту, яка є розвитком загального плану аудиту. Згідно з Міжнародним стандартом аудиту (МСА) 300 програма аудиту містить опис дій, які аудитор має здійснити для досягнення поставленої мети. В МСА 300 зазначено, що програма аудиту є набором інструкцій для осіб, які здійснюють аудиторську перевірку. На думку Ф.Б. Риполя Саргоси та В.Ю. Рутова, програма внутрішнього аудиту повинна містити інформацію про прийоми та методи, які доцільно використовувати під час аудиту, а також інформацію про перелік аудиторських процедур та виконавців аудиту [6].

Враховуючи рекомендації, що передбачені в Міжнародним стандартом аудиту [7] ми вважаємо, що програма внутрішнього аудиту повинна містити сім основних елементів: мета, завдання, об'єкти, джерела інформації, аудиторські процедури, методичні прийоми, узагальнення отриманих результатів.

Основою формування програми внутрішнього аудиту є визначення мети, що має бути досягнута під час проведення перевірки. Формулювання мети аудиту дозволяє визначити перелік завдань, вирішення яких необхідне для її досягнення. В своїй сукупності ці два елементи дозволяють деталізувати об'єкт дослідження. Останній у свою чергу впливає на вибір джерел інформації, затвердження аудиторських процедур та методичних прийомів. Реалізація останніх передбачає проведення тестів засобів контролю та аналітичних процедур по суті. Отримані результати мають бути узагальнені, тому заключним елементом є «аудиторський висновок».

Одним із важливих об'єктів внутрішнього аудиту є сама система управлінського обліку. Під час аудиту аудитор проводить оцінку системи, визначає недоліки в її функціонування, розробляє пропозиції по їх усуненню.

Оцінка функціонування управлінського обліку має забезпечити визначення відповідності об'єкту оцінки основній вимозі, що висувається до системи управлінського обліку, а саме забезпечення апарату управління достовірною та достатньою інформацією для прийняття управлінських рішень.

Відповідно до запропонованого підходу програма внутрішнього аудиту організації системи управлінського обліку витрат може бути представлена наступним чином

Таблиця 2

**Елементи та завдання програми внутрішнього аудиту  
на садівницьких підприємствах**

Елементи	Завдання
Мета	Визначення рівня організації системи управлінського обліку витрат
Завдання	Виявити переваги та недоліки в організації системи управлінського обліку витрат
Об'єкти	Механізм організації управлінського обліку витрат та його складові елементи
Джерела інформації	Нормативно-законодавчі документи, анкети-опитування працівників відповідних підрозділів
Процедури	Перевірка відповідності об'єктів управлінського обліку цілям управління. Встановити чи методи оцінки витрат, які використовуються в системі управлінського обліку не заборонені законодавством. Визначити чи затверджені методи оцінки витрат, що використовуються в системі управлінського обліку в наказі про облікову політику підприємстві
Методичні прийоми	Перевірка дотримання законів політики та директиву правлінського персоналу в частині, що регулює організацію системи управлінського обліку витрат
Узагальнення отриманих результатів	Складання висновку та аналіз результатів аудиту. Обґрунтування виявлених недоліків.



У своїй сукупності процедури, передбачені в програмі внутрішнього аудиту, та методичні прийоми, за допомогою яких вони будуть реалізовані, дають можливість провести оцінку засобів контролю та оцінку по суті.

Понад 80% витрат основної діяльності підприємств досліджуваної галузі 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 відповідності 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 садівницької продукції, аудит витрат сировини та матеріалів має важливе значення для підприємств досліджуваної галузі. 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.

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 сировини, зокрема яблук, її оприбуткування відбувається на приймальному майданчику, з якого вона потрапляє на склад та у холодильник. Така процедура приймання та передачі сировини ускладнює процес її контролю.

Провівши дослідження процедури прийняття сировини на садівницьких підприємствах, встановили, що в більшості випадків бригадири не беруть участі в її оприбуткуванні. З метою усунення цього недоліку необхідно проводити періодичні раптові перевірки процедури приймання сировини, незалежно від джерела її надходження. Також аудитор має пересвідчитись, що з

працівниками, які задіяні в процесі постачання та оприбуткування 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 садівницькими підприємствами, мають короткий термін зберігання. Тому виникає необхідність перевірки відповідності умов та правил зберігання запасів встановленим нормам. Їх порушення призводить до непродуктивних втрат. Варто зауважити, що на підприємствах досліджуваної галузі втрати 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 вибіркове 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

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, виникненням відходів та втрат, їх відповідність встановленим нормам, має здійснювати служба яка складається з агронома та економіста. 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 складати 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. Слід відмітити, що на окремих підприємствах відсутні вимірювальні прилади, які повинні фіксувати витрати енергетичних ресурсів за окремими виробництвами та змінами. Зокрема, на Мелітопольському ОПХ Мелітопольського району відсутні необхідні вимірювальні пристрої для розмежування витрат електроенергії, що використовується для потреб виробництва та на адміністративні цілі. Розподіл таких витрат проводиться «котловим» методом, тому відбувається викривлення собівартості продукції, що виробляється підприємством. Усунення таких

недоліків можливе лише за рахунок забезпечення підприємств необхідними вимірювальними пристроями.

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 більшості садівницьких підприємств такі посадові інструкції відсутні, що ускладнює процес проведення аудиту. Також на досліджуваних підприємствах 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.

**Висновки.** Створення на підприємстві служби внутрішнього аудиту є одним із способів реалізації інформаційно-контрольної функції управлінського обліку. Етапи внутрішнього аудиту визначають ключові елементи його організаційної моделі. В результаті проведеного дослідження встановлено, що вітчизняні та зарубіжні вчені по-різному визначають етапи, які мають бути дотримані при організації внутрішнього аудиту. Провівши узагальнення та аналіз різних точок зору з цього питання запропоновано серед етапів організації внутрішнього аудиту виділяти наступні: визначення мети аудиту; визначення об'єктів аудиту, планування аудиту; розробка програм аудиту; збір інформації; перевірка та оцінка інформації; узагальнення результатів аудиту; розробка рекомендацій з усунення виявлених недоліків. Уточнення етапів внутрішнього аудиту дозволило нам запропонувати модель організації внутрішнього аудиту витрат основної діяльності. На внутрішній аудит впливають різні фактори. Вчені приділяють незначну увагу впливу галузевих особливостей на розподіл об'єктів аудиту в межах періоду, на який розробляється план внутрішнього аудиту. Врахування специфіки роботи підприємств досліджуваної галузі дозволило нам провести раціональний розподіл об'єктів аудиту в межах обраного періоду. Однією з умов ефективності внутрішнього аудиту витрат основної діяльності є використання аналітичних процедур у процесі його проведення. При проведенні внутрішнього аудиту витрат основної діяльності аналітичні

процедури використовуються: для співставлення витрат у розрізі центрів відповідальності для співставлення та аналізу повних витрат по групах продукції; співставлення та аналіз змінних витрат по групах продукції; аналіз точки беззбитковості; дослідження обґрунтованості вибору тактики та стратегії управління витратами основної діяльності.

### **Список літератури:**

1. Бутинець Ф. Аудит : підруч. / Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.;
2. Пантелєєв В.П. Внутрішній аудит : навч. посіб. / В.П. Пантелєєв, М.Д. Корінько ; за ред. В.О.Шевчука. – К. : 2006. – 247 с.;
3. Рудницький В.С. Внутрішній аудит : [монографія] / В.С.Рудницький, І.Д.Лазаришина, М.Г.Шеремета. – Рівне: УДУВГП, 2003. – 163 с.;
4. Кузмінський А.М. Організація бухгалтерського обліку, контролю та аналізу : підруч. / Кузмінський А.М., Сопко В.В., Завгородній В.П. – К. : Вища шк., 1993. – 223 с.;
5. Рудницький В. Внутрішній аудит: методологія і організація /В. Рудницький. – Тернопіль : Економічна думка, 2000. – 104 с.;
6. Риполь-Сарагоси Ф.Б. Внутренний аудит / Ф.Б. Риполь-Сарагоси, В.Ю. Реутов. – Ростов н/Д : Феникс, 2006. – 189. – 192 с.;
7. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / [пер. з англ. О.В.Селезньов, О.Л.Ольховікова, О.В.Гик, Т.Ц.Шарашидзе, Л.Й.Юрківська, С.О.Куліков]. – К. : ТОВ ІАМЦ АУ«СТАТУС», 2006. – 1152 с.

***Аннотація.** Рассмотрены этапы организации внутреннего аудиту. Определены элементы и задачи программы внутреннего аудита на садоводческих предприятиях. Показан алгоритм аудита производственных затрат.*

***Summary.** To consider the stages of organization of internal audit. Certain elements and tasks of the program of internal audit are on the enterprises of gardener. The rotined algorithm of audit of charges of production is on an agricultural enterprise.*