України; програмне забезпечення комплекту розробника інтеграції формування та здачі податкової звітності суб'єктами всіх форм власності; розроблено систему електронного обміну даними між Кабінетом Міністрів України, Верховною Радою України та ДПА; інформаційну систему „Декларування, облік і контроль за виробництвом, зберіганням, рухом та споживанням підакцизних товарів"; програмний комплекс для планування, обліку та аналізу кошторисів видатків.

Державними земельними органами створені: електронна бібліотека технологічного забезпечення землеустрою; електронний реєстр автоматизованого обліку руху бланків держактів на право власності; інформаційна система для забезпечення функціонування і регулювання ринку земель; геоінформаційна, база єдиної системи державного земельного кадастру; інформаційна система геоінформаційних технологій нормативної грошової оцінки земель населених пунктів; автоматизована система державного земельного кадастру.

Держкомстатом розроблено електронну версію Альбому форм державних статистичних спостережень, розроблено відповідний програмно-інформаційний комплекс

Література.

1. Закон України «Про концепцію Національної програми інформатизації» // www.liga.net.

2. Офіційний сайт Кабінету Міністрів України //www.kmu.gov.ua.

МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ АГАРНИХ ПІДПРИЄМСТВ

БІЛОУСЬКО В.С., К.Е.Н., ПРОФЕСОР,
УТЕНКОВА К.О., К.Е.Н., ДОЦЕНТ,
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМ. В.В. ДОКУЧАЄВА

Удосконалення організації і управління підприємств, виявлення і мобілізація резервів їх розвитку неможливе без науково-обґрунтованого аналізу господарської діяльності останніх і

внутрішнього аудиту господарських процесів та діяльності в цілому.

Вагоме значення у вирішенні означеної проблеми має запровадження і проведення на належному методичному рівні внутрішнього аудиту. В той же час зазначимо, що, на сьогодні, основною проблемою є відсутність чіткої, розробленої на належному рівні методології і методики здійснення внутрішнього аудиту, відповідних Стандартів щодо деталізації та уніфікації аудиторських процедур, етичних вимог до внутрішніх аудиторів.

Враховуючи важливість проблеми запровадження науково-обґрунтованої методичної бази організації зовнішнього і внутрішнього аудиту науковці і практики приділяють значну увагу цій проблемі, надають рекомендації, які заслуговують на увагу. Цим питанням присвячені наукові праці Білухи Н.А., Бутинця Ф.Ф., Бичкова С.М., Огійчука М.Ф., Новикова І.Т., Рудницького В.С., Кулаковської Л.П., Завгороднього Л.Г., Нападовської Л.В., Петрик О., Каменської Т., Чернелевського Л.М. та ін.

Для організації і проведення внутрішнього аудиту необхідно опрацювати методичні матеріали з рекомендаціями по практичному їх використанню, які б на належному рівні дозволили проводити і оформляти документально результати аудиторської перевірки, як в цілому по підприємству, такі окремих видів його діяльності, активів, пасивів, фінансових результатів діяльності.

Ми погоджуємося з твердженням деяких фахівців, що запровадження МСА 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль» потребує наукових і практичних розробок, оскільки залишаються невирішеними питання оцінки ефективності існуючих систем управління ризиками підприємства, а внутрішній аудит перш за все повинен давати таку оцінку і сприяти удосконаленню процесів управління в цілому і ризиками зокрема.

Поряд із вирішенням проблеми запровадження внутрішнього аудиту в аграрних формуваннях в цілому, заслуговують на увагу питання внутрішнього аудиту їх виробничої діяльності і, в першу чергу, витрат виробництва, як найважливішої ділянки і водночас найскладнішої частини аудиторської перевірки. Це обґрунтовується метою і завданням внутрішнього аудиту витрат на виробництво і собівартості виробленої продукції.

Розглянемо деякі принципові положення щодо методології та методики організації внутрішнього аудиту, як в цілому в агроформуваннях, так і окремих напрямів їх діяльності, з урахуванням

проведених нами досліджень, опрацювання рекомендацій та їх запровадження в сферу діяльності аграрних підприємств. На особливу увагу заслуговує техніко-економічний аудит витрат виробництва і собівартості виробленої продукції, виконаних робіт і наданих послуг.

В сучасних умовах розвитку аграрних підприємств одним із перспективних напрямів внутрішнього аудиту стає техніко-економічний аудит, який зорієнтований на отримання та оцінку об'єктивних, достовірних і повних даних про ресурсне забезпечення, технологію виробництва, правильність формування собівартості продукції (робіт, послуг), обґрунтованість включення витрат до собівартості, організацію управління виробничими витратами та якістю продукції на всіх стадіях виробництва.

Зауважимо, що на даному етапі питанням, пов'язаним з відпрацюванням методичних підходів до проведення внутрішнього аудиту, науковцями і практиками відпрацьовуються і даються рекомендації, які в значній мірі сприяють їх вирішенню та узагальненню у вигляді методичних рекомендацій.

Акцентуємо увагу на тому, що при проведенні внутрішнього аудиту виробничих витрат, безумовно необхідно ретельно вивчити особливості технології виробництва та організації окремих його процесів. При цьому аудитор повинен співставити витрати передбачені технологічними картами з їх фактичним розміром і з'ясувати обставини, що викликали їх відхилення, в частині матеріальних витрат за їх видами, витрат праці, амортизаційних відрахувань тощо.

Процедура внутрішнього аудиту виробничих витрат не повинна обмежуватись лише підтвердженням достовірності даних обліку і звітності, адже, з нашої точки зору, за результатами проведеного аудиту необхідно розробляти пропозиції щодо впровадження перспективних систем оптимізації виробництва та управління виробничими витратами. При цьому доречно зазначити, що зарубіжна практика пропонує широкий спектр таких систем, але існує цілий ряд труднощів, пов'язаних із їх впровадженням на підприємствах аграрного сектору України.

Наші спостереження та проведені дослідження в підприємствах Харківського регіону та інших областей України свідчать про те, що в даних господарствах внутрішній аудит не проводиться, оскільки відсутня відповідна організаційна структура, яка б несла відповідальність за цю важливу ділянку роботи. В кращому випадку

спеціалісти і працівники бухгалтерії та економічної служби проводять поточний контроль і аналіз показників окремих видів діяльності підприємства без належного документального оформлення і висновків. Не відбувається і розробка заходів із профілактики виявлених порушень.

На наше глибоке переконання Наказом керівника необхідно передбачити створення підрозділу чи спеціальної групи аудиторів (експертів), які б володіли методами і прийомами бізнес планування, обліку і контролю; спеціалістів-технологів, які могли б забезпечити якісне проведення внутрішнього аудиту, а отже і надати корисну інформацію управлінському персоналу для прийняття обґрунтованих рішень. Вищеозначеному підрозділу необхідно делегувати відповідні повноваження, визначити службові обов'язки та відповідальність за проведення внутрішнього аудиту. Кінцевим результатом внутрішнього аудиту має бути аудиторський звіт, підготований для прийняття економічно-обґрунтованих управлінських рішень, зниження ризику господарської діяльності, профілактики виявлених порушень.

Створений підрозділ повинен керуватися затвердженим ***Планом роботи***, в якому мають бути передбачені об'єкти внутрішнього аудиту. Для проведення і оформлення відповідних процедур внутрішнього аудиту виробничих витрат, виходу продукції і виробничої собівартості окремої культури, групи культур чи тварин ми пропонуємо складати «***Програму внутрішнього аудиту виробничих витрат, виходу продукції і виробничої собівартості».*** В Програмі доцільно передбачити такий перелік процедур: встановлення відповідності вимог технологічних карт технологічному процесу; перевірка відповідності даних аналітичного і синтетичного обліку вимогам П(С)БО № 16 «Витрати»; перевірка відповідності організації обліку біологічних активів вимогам П(С)БО № 30 «Біологічні активи»; перевірка правильності закриття рахунку 23 «Виробництво» (за відповідними аналітичними рахунками); перевірка правильності визначення справедливої вартості поточних біологічних активів і с.-г. продукції; встановлення правомірності віднесення витрат до загальновиробничих та їх розподіл на об'єкти обліку витрат; перевірка правильності оформлення первинних документів та організації аналітичного обліку витрат і виходу продукції; перевірка правомірності включення витрат до складу собівартості основної, супутньої та побічної продукції. Наведена програма нами апробована і прийнята до виконання деякими підприємствами регіону.

Для документального оформлення кожного із запропонованих у Програмі заходів, на нашу думку, необхідно складати відповідні робочі документи у вигляді тестів, порівняльних відомостей, таблиць відповідного змісту. Щодо теми дослідження ми пропонуємо складати наступні робочі документи: *«Порівняльна відомість відповідності вимог технологічних карт фактичному технологічному процесу»* з фіксуванням відхилень для з'ясування їх виникнення та наслідків цих розбіжностей; *«Таблиця повноти оформлення первинних документів»* із зазначенням назви документів, дати їх складання, номера та наявності необхідних реквізитів, правильності і повноти їх заповнення; *«Перелік відсутніх первинних документів»,* де зазначають витрати і суми, які знайшли відображення в поточному бухгалтерському обліку без оформлення відповідними первинними документами; *«Таблиця переліку витрат невідображених в обліку»*, в якій відображаються виявлені аудитором витрати, що з певних причин не знайшли відображення в обліку; *«Таблиця перевірки організації аналітичного обліку витрат на виробництво»*, де відображаються прийняті обліковою політикою способи організації аналітичного обліку (за видами витрат, видами продукції, групуванням витрат за різними ознаками. При цьому фіксується відповідність обліковій політиці, відсутність відображення в обліковій політиці чи ведення обліку з порушенням; *«Таблиця переліку виявлених помилок і порушень при аудиті виробничої собівартості»*, де фіксуються порушення при здійсненні калькуляції продукції.

В той же час зазначимо, що спеціалісти, які проводять внутрішній аудит можуть оформлювати його результати у документах довільної форми, наприклад, перевірка правильності розподілу загальновиробничих витрат; перевірка організації обліку поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю; порядок відображення у примітках до річної фінансової звітності табл. XV «Фінансові результати від первісного визнання та реалізації с.-г. продукції та додаткових біологічних активів».

Заключним етапом внутрішнього аудиту є підготовка аудиторського звіту, який повинен мати такі розділи: загальна, аналітична і заключна частина. У аудиторському звіті мають бути відображені не лише усі розбіжності і порушення, а й розроблені заходи по усуненню виявлених порушень і зловживань, а також їх профілактиці. Крім того, у звіті аудиторська група викладає свої міркування щодо стратегії подальшого розвитку підприємства з урахуванням проведених досліджень.