



**Коваленко Ганна Сергіївна,**  
асистент кафедри обліку і аудиту

657.631:338.432 (075.8)

## ЕТАПИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

В сучасних умовах конкурентного середовища все більше поширення отримує управлінський (внутрішньогосподарський) облік. Особлива увага приділяється напряму планування, ефективного використання та належної організації контролю за витратами підприємства, адже вони безпосередньо впливають, як на собівартість продукції (робіт, послуг), так і на фінансовий результат діяльності підприємства. Саме тому в управлінському персоналі виникає об'єктивна потреба у науково-обґрунтованому підході до розробки методичних рекомендацій з організації обліку, контролю, аналізу витрат. Данні рекомендації в подальшому можуть бути застосовані під час складання бізнес-планів, а також у процесі прийняття управлінських рішень.

Зі всього вищезазначеного у підприємств виникає потреба у впровадженні служби внутрішнього аудиту, яка покликана перевіряти стан обліку витрат та розробляти рекомендації щодо підвищення ефективності управління ними.

Аналіз останніх наукових досліджень і публікацій показав, що проблема внутрішнього аудиту витрат розглядається багатьма вченими, серед яких слід виділити Шелковникову О. В. [1, с. 132-147], яка у своїй роботі навела методiku аудиту витрат, Левченко Н.М. та Яговець О.О. [2, с. 178 - 188] розглядають питання значимості внутрішнього аудиту витрат господарської діяльності підприємства, а також роблять уклон на поняття ефективності внутрішнього аудиту витрат. Бандрівська Г.В. [3, С. 57 – 64] розглядає теоретичні аспекти аудиту витрат через призму міжнародних стандартів аудиту. Місце і роль обліку в управлінні витратами було досліджено Драганом І. О. [4, С. 30 – 33].

Всі дослідження зазначених авторів є надзвичайно актуальними і доповнюють один одного. Результати їх досліджень мають велике значення для розвитку теорії і практики аудиту витрат.

Незважаючи на значну кількість праць науковців існують невирішені проблеми, які потребують подальших досліджень питань, пов'язаних з етапами внутрішнього аудиту в системі управління витратами підприємства.

Метою статті є розробка і обґрунтування загальної методики проведення внутрішнього аудиту системи управління витратами на підприємства України.

Витрати підприємства, як економічна категорія, мають безліч тлумачень. У даній статті під витратами підприємства розуміється сума будь-яких витрат підприємства (у грошовій, матеріальній формі), що здійснюються для забезпечення нормального функціонування підприємства та його господарської діяльності, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигід підприємства у вигляді вибуття активів чи збільшення зобов'язань, в наслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (за виключенням його вилучення або розподілу власником).

Управління витратами підприємства – досить складна система, яка вимагає як великих трудових затрат, так й грошових вкладень підприємства. Однак найчастіше результати її роботи мають великий результативний показник. Це обумовлює економічну доцільність розробки політики управління витратами, яка для кожного підприємства має свої особливості, що обумовлені його специфікою та масштабами діяльності, нормативно-законодавчим регулюванням та ін.

Слід зазначити на те, що управлінням витратами спрямовано на обґрунтовану мінімізацію витрат без шкоди виробництву та нормальному функціонуванню підприємства з метою збільшення його прибутку і, як наслідок, підвищення конкурентоспроможності та інвестиційної привабливості підприємства.

З метою вдосконалення роботи внутрішніх аудиторів рекомендуємо проведення внутрішнього аудиту системи управління витратами за наступними етапами, які наведені у рисунку 1.



Рис. 1. Етапи внутрішнього аудиту в системі управління витратами

Як видно з рис. 1, внутрішній аудит є основою управління витратами підприємства. Це пояснюється тим, що прийняття управлінських рішень з оптимізації витрат повинно ґрунтуватися на повній, достовірній, точній, неупередженій, своєчасній, достатній інформації, джерелом якої, найчастіше, виступає бухгалтерський облік. Тому першою складовою всієї системи управління є організація обліку витрат на підприємстві.

Організація ефективної системи бухгалтерського обліку витрат на підприємстві передбачає:

1. Визначення принципів та методів обліку витрат, які повинні бути у повному обсязі освітлені у Наказі про облікову політику підприємства;
2. Розробку та застосування робочого плану рахунків з обліку витрат;
3. Впровадження облікових номенклатур з обліку витрат підприємства;
4. Розробку ефективного графіку документообігу та схеми руху документів з обліку витрат, необхідних для оперативного реєстрування документу, рівномірного завантаження підрозділів та посадових осіб;
5. Забезпечення персоналу бухгалтерії засобами праці з оглядом на новітні інформаційні системи, що дає змогу скоротити час, на відображення в обліку витрат, зменшує вірогідність неточності, які можуть бути викликані описками, пропусками й арифметичними помилками.

Слід зазначити, що ключовою ланкою в системі управління витратами є діюча за внутрішньофірмовими стандартами служба внутрішнього аудиту. Направленість даного підрозділу з одного боку полягає у висловленні думки аудитора про відповідність інформації з витрат згідно діючого законодавства України та нормативних внутрішньофірмових стандартів, а з іншого – на

розробку рекомендацій щодо економічнообґрунтованого зниження витрат підприємства за допомогою аналізу та моделювання. Результати аналізу у вигляді висновків та різноманітних варіантах подальшого перебігу подій надаються в аудиторському звіті й передаються управлінцям. На підставі наданої СВА інформації менеджер приймає рішення з управління витратами вже на основі інформації, що відповідає всім вимогам і, на самперед, дана інформація не потребує аналітичної обробки та може слугувати повноцінною базою для прийняття ефективних управлінських рішень. Перевагою у випадку ситуації, коли до функцій аудитора входить аналітична функція, є фактор оперативності: менеджеру не потрібно витрачати дорогоцінний час на аналіз отриманих даних, а можна з більшою користю його використати на прогнозування можливого кінцевого результату прийнятого рішення з управління витратами.

З урахуванням всього вищезазначеного можна виділити основні напрями та надати рекомендації щодо методики проведення внутрішнього аудиту витрат на підприємстві. На нашу думку, внутрішній аудит витрат потрібно проводити наступним чином:

1. Ідентифікація витрат підприємства. Слід зауважити, що на розмір витрат підприємства мають вплив певні чинники. Для цього необхідно проаналізувати витрати за кількома критеріями з метою визначення їх за класифікаційними ознаками. Найпоширенішу класифікацію витрат підприємства наведено на рис. 2.

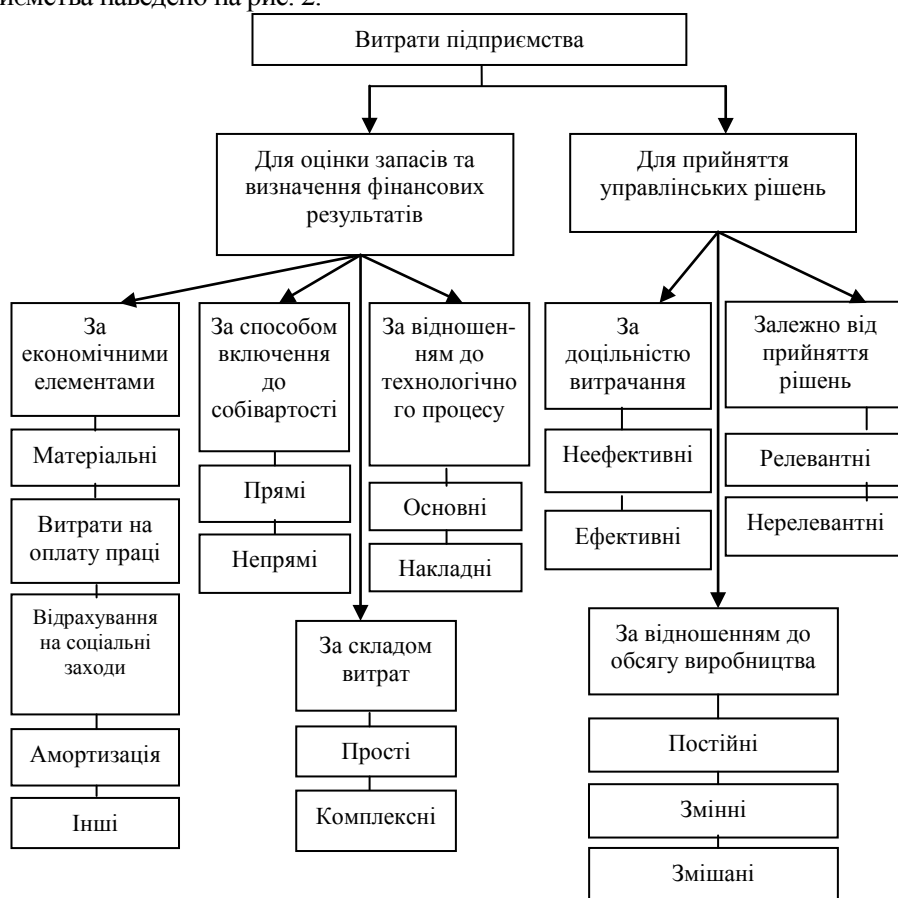


Рис. 2. Класифікація витрат підприємства

При проведенні внутрішнього аудиту необхідно вивчити існуючу на підприємстві класифікацію витрат на її повноту, доцільність застосування, особливості розподілу витрат та необхідність існуючих класифікаційних ознак для цілей управління;

2. Організація аудиту витрат – включає визначення мети та завдань аудиту, строків надання управлінському персоналу аудиторського звіту, призначення відповідальних;

3. Планування аудиторської перевірки (розробка стратегії) витрат повинно складатися з наступних етапів:

1) розрахунок аудиторського ризику, на який впливають наступні фактори:

- ступінь довіри системі бухгалтерського обліку (власний ризик);

- ступінь довіри системі внутрішнього контролю підприємства (ризик контролю);

- вірогідність обрання аудиторських процедур, які не дозволять виявити суттєві помилки (ризик не виявлення);

- ризик вибірки (за умови проведення аудиту витрат вибіркоким способом);

2) розрахунок рівня суттєвості;

3) розрахунок сукупності вибірки та можливої величини помилки;

4) складання загального плану аудиту та програми аудиту витрат;

4. На даному етапі безпосередньої перевірки СВА повинна зосередити особливу увагу на:

1) застосування аудиторських процедур з метою отримання аудиторських доказів. СВА для отримання аудиторських доказів застосовує наступні методичні прийоми:

- нормативно-правова перевірка;

- інспектування;

- зіставлення;

- зустрічна перевірка;

- запит-підтвердження;

- арифметична перевірка та ін.;

2) співставлення загальної суми помилки, що виявлена аудитором, з розрахованим раніше рівнем суттєвості: якщо загальне відхилення бухгалтерських даних від даних аудиту перевищує допустимий поріг суттєвості, то помилка вважається суттєвою, і навпаки;

3) аналіз отриманих результатів з аудиту витрат;

4) формування думки аудитора: модифікованої (умовно-позитивна (думка з обмовкою), негативна, відмова від висловлення думки) або не модифікованої (безумовно-позитивної);

5) аналіз витрат підприємства. Аналіз витрат проводять за наступними напрямками:

- аналіз динаміки та структури витрат;

- факторний аналіз витрат;

- CVP - аналіз витрат;

- ABC – аналіз витрат;

6) доцільність застосування існуючих методів калькулювання собівартості товарів (робіт, послуг) та дослідження загальної методики витрат яка діє на підприємстві.

5. Заключний етап полягає у складанні аудиторського звіту, в якому знаходить відображення, як думка аудитора щодо достовірності даних з витрат у звітності підприємства, так і висновки, що стосуються підвищення ефективності управління витратами, зроблені на основі попереднього аналізу.

Складений аудиторський звіт подається менеджеру, який вивчає його та на основі даних і рекомендацій, відображених у ньому приймає рішення щодо оптимізації витрат підприємства.

Результати дослідження дають змогу зробити наступні висновки про те, що ключову ланку у системі управління витратами займає внутрішній аудит, який з одного боку спрямовано на перевірку існуючої системи управління витратами на підприємствах, а з іншого на надання методичних рекомендацій щодо підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю.

У статті виділені та розкриті основні напрями та етапи проведення внутрішнього аудиту системи управління витратами підприємства, а також надано рекомендації, які спрямовані на мінімізацію витрат підприємства за умов розробки ефективної системи управління підприємством.

Вищевикладене дає підставу вважати, що актуальність обраної теми, її практична необхідність, а також новизна матеріалу визначає наукову і практичну цінність статті. Питання, які розглянуто автором потребує подальшого їх вивчення.

#### Література

1. Шелковникова О. В. Аудит витрат підприємства як складова внутрішньофірмових стандартів / О. В. Шелковникова // Наукові праці КНТУ. Економічні науки. – 2010. – № 17 – С. 132-147
2. Левченко Н.М., Яговець О.О. Внутрішній аудит витрат як одна з функціональних складових інформаційного забезпечення управління витратами підприємства / Н.М. Левченко, О.О. Яговець // Економічний простір. – 2010. – № 34. – С. 178-187.
3. Бандрівська Г.В. Теоретичні аспекти аудиту витрат / Г. В. Бандрівська // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Збірник наукових праць – 2009. – № 4 (48) – С. 57-64.
4. Драган О. І. Облік у системі функцій управління витратами / О. І. Драган // Інвестиції: практика та досвід. – 2008. – № 16.
5. Атамас П.Й. Управлінський облік, 2-ге вид.: навч. посібн. – Д.-К. : Центр учбов. літ-ри, 2009. – 440 с.

*Рецензент д.е.н., професор С.П. Наливайченко*