

УДК 657.635.658.15

**С.В. Селіщев,**

к.е.н., асистент Національного центру обліку і аудиту,  
*Національна академія статистики,  
обліку та аудиту*

## **ОЦІНКА ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВНУТРІШНІМ АУДИТОМ ПРОМИСЛОВОГО ПІДПРИЄМСТВА**

**Анотація.** Визначено основні підходи до оцінки функціонування системи внутрішнього контролю внутрішнім аудитом в умовах застосування методу нормативного обліку і контролю витрат на виробничому підприємстві. Здійснено аналіз системи обліку ключових бізнес – процесів в аспекті забезпечення ефективного внутрішнього контролю, невідповідність яких може бути ознаками аудиторського ризику викривлення облікових даних.

**Ключові слова:** внутрішній аудит, внутрішній контроль, виробництво, нормативний облік, аудиторський ризик, система контролю, собівартість.

**Постановка проблеми.** В зв'язку з реформуванням економіки України змінилися як внутрішні, так і зовнішні умови роботи промислових підприємств. Рішенням в таких умовах має бути створення, розвиток і адаптація ефективних концепцій управлінського обліку на підприємствах. В зв'язку з посиленням та ускладненням вимог до управління бізнесом, ускладнюється і система внутрішнього контролю, що у свою чергу визначає необхідність розробки нових та адаптації існуючих організаційно – методичних підходів внутрішнього аудиту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблематиці внутрішнього аудиту та внутрішньогосподарського контролю свої праці присвятили наступні вчені: Каменська Т. О, Кулаковська Л. П., Савченко В. Я., Сопко В. В., Редько О. Ю. та ін. [1-10].

**Мета дослідження** – оцінка функціонування системи внутрішнього контролю внутрішнім аудитом промислового підприємства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У сучасних умовах все більш очевидною стає необхідність підвищення дієвості та оперативного контролю над організацією обліку витрат за місцями їх виникнення, видам продукції і центрами відповідальності шляхом впровадження внутрішнього аудиту.

Аналіз діючої практики показав, що для промислових підприємств, найбільш ефективним, в аспекті забезпечення

ефективності системи внутрішнього контролю, є нормативний метод обліку витрат.

Для отримання внутрішнім аудитором розумінні ризиків, пов'язаних з ефективністю організації системи внутрішнього контролю, може бути визначення ступеню забезпечення застосування елементів нормативного методу обліку витрат. Основними складовими якого є:

– попередня складання нормативних калькуляцій на основі технічно обґрунтованих діючих норм витрат за основними статтями витрат виробництва в натуральному і грошовому вираженні і використання їх в обліку;

– облік змін діючих поточних норм відносно впроваджених організаційно-технічних заходів і визначення впливу цих змін на рівень собівартості продукції;

– облік відхилень фактичних витрат від діючих норм за місцями їх виникнення, об'єктами обліку (видами продукції, робіт, послуг або однорідних виробів), статтям витрат, причинах і винуватцям (ініціаторам);

– облік фактичних витрат на виробництво з підрозділом витрат за нормами, відхилень від норм і зміна норм.

Така організація обліку, дозволяє ефективно здійснити поточний контроль за витратами на виробництво, оскільки фактичні витрати в поточному обліку зіставляються з нормативними і виявляються відхилення від норм. Використання цієї інформації дає можливість аудитору визначати в оперативному порядку ефективність системи внутрішнього контролю та управління собівартістю продукції.

Нормативний метод обліку витрат в організаціях, як показує практика, застосовується в основному в якості способу калькулювання собівартості продукції. У калькуляційних відомостях витрати поділяються, як правило по виробам в розрізі калькуляційних статей витрат з підрозділом витрат за нормами, змінам норм і відхилення від норм. При цьому нормативна собівартість окремих виробів, що випускаються на підставі нормативних калькуляцій і кількісних даних про випуск цих виробів.

Підсумовуючи нормативні витрати по всіх випущеним виробам, визначають нормативну собівартість всього товарного випуску продукції за статтями витрат.

Аудитору доцільно дослідити процес фіксації у калькуляційній відомості за підсумками суми змін норм і відхилень від норм і встановлюють фактичну собівартість товарної продукції. Фактична собівартість кожного виробу обчислюється алгебраїчним складанням нормативної собівартості і врахованих стосовно цього виробу сум відхилень і змін норм в розрізі статей витрат за допомогою формули:

$$CF = CN + IN / P + - V_{in} / P .;$$

Де CF фактична собівартість виробів

CN-нормативна собівартість

IN-зміна норм

ON-відхилення від норм

P.-кількість випущених виробів

Нормативний спосіб калькулювання собівартості продукції дозволяє економічно обгрунтовано обчислити фактичну собівартість випуску і кожної одиниці окремих видів продукції.

Основна перевага системи нормативного методу обліку і контролю витрат – виявлення в оперативному порядку відхилень фактичних витрат від діючих норм витрат матеріалів, заробітної плати та інших виробничих витрат, їх причин та впливу на собівартість продукції.

Організація на окремих ділянках виробництва систематичного спостереження за відхиленнями від діючих норм дозволяє в оперативному порядку усунути недоліки. Практика показує, що методика нормативного обліку і контролю витрат є універсальною. Вона не суперечить сформованим методам обліку витрат і калькулювання собівартості, а навпаки, пропонує необхідність групування витрат за певними об'єктами обліку.

Ступінь та правильність застосування методу нормативного обліку і контролю і на її основі оперативне виявлення відхилень від норм витрати є основним параметром оцінки ефективності контролю за зниженням витрат виробництва. При цьому облік відхилень організується таким чином, щоб можна було виявити відхилення за місцями їх виникнення, причин і винуватців.

Результуюча інформація, сформована в системі нормативного обліку і контролю витрат на виробництво, використовується при оцінці аудиторського ризику відповідних виробничих процесів, управління рівнем ризику шляхом постановки переліку завдань окремих підрозділах, встановлення періодичності завдань і термінів їх доведення до виконавців – посадових осіб, а також коригування прийнятих управлінських рішень.

У зв'язку з цим облікова інформація, на думку з точки зору, її використання може бути підрозділена на три види.

Перший вид – інформація, необхідна для фіксації ходу виробництва і рівня витрат на виробництво, що не вимагає реагування з боку працівників управління, яка не відслідковується внутрішнім аудитором та спрямовується безпосередньо в бухгалтерію організації. Прикладам такої інформації може служити відомості про фактичні витрати на виробництво у межах діючих норм витрат. Така інформація передається в комп'ютери, які перетворюють її, і створюють

консолідовану інформацію, використовувану для складання звітності та її аналізу.

Другий вид – інформація про відхилення від встановлених нормативів, за якими розробленими раніше програмами передбачені типові рішення для ліквідації відхилень і автоматичне регулювання процесу виробництва. Така інформація вводить з первинних документів і надходить на електронних носях, у якій попередньо вводиться нормативні дані. Будь-яке відхилення фактичних даних від нормативних, викликає відповідну реакцію, передану керуючим пристроєм у вигляді, наприклад, скоригованої програми роботи цехів і дільниць. На даному етапі необхідно оцінити правильність роботи таких автоматичних програм по усуненню відхилень та частоту їх застосування. В останньому випадку проаналізувати причини.

Третій вид-інформація про відхилення від встановлених нормативів, не передбачених програмою, за якою має бути прийняте рішення керівника. Інформація надходить головним чином у вигляді первинних документів, облікових реєстрів та інших носіїв інформації. Надходить інформація перекладається на технічні носії інформації. Така інформація має оброблятися обов'язково з участю спеціаліста та внутрішнього аудитора, якщо процес попередньо не запрограмований або програма не передбачила даного відхилення.

При такій організації обліку стає можливим відстеження та управління аудитором ефективністю системи внутрішнього контролю витрат на виробництво і собівартість продукції за відхиленнями, коли розглянута і прийнята первинна документація, що відображає витрату у межах діючих норм, фіксується економічними службами організації, а в підрозділах організації вся увага фахівців (бухгалтерів, фінансистів та інших) зосереджено на виявленні відхилень від норм, виявлення причин і винуватців (ініціаторів) відхилень і встановленні найбільш суттєвих відхилень з метою прийняття необхідних рішень.

Також слід звернути увагу на труднощі, пов'язані з інфляцією, що перешкоджає веденню нормативного обліку. В умовах інфляції вести облік за нормативним методом у вартісних показниках досить складно. Більш надійними є натуральні показники, на які і слід спиратися. Вартісні величини слід коригувати щокварталу або щомісяця. Найбільш істотним фактором вартісних відхилень стане інфляція.

Нормативна собівартість включає лише змінні витрати (основні матеріали, сировину, технологічна енергія, паливо, знос інструментів, основна заробітна плата при відрядній оплаті праці). Саме ці витрати вимагають посиленого контролю в порівнянні з постійними.

Останні нараховуються рівними сумами за рівні проміжки часу. Для оцінки аудиторського ризику слід звернути увагу, що

викривлення облікових даних, пов'язані з відхиленням фактичних витрат на підприємствах найчастіше буває по змінним витратам. Виділення їх у вигляді обмеженою собівартості посилює контроль за витратами, спрощує їх облік та калькуляційну роботу, підвищує точність економічних розрахунків.

Типова номенклатура калькуляційних статей витрат для виробничих підприємств повинна містити такі статті: витрати на оплату праці, відрахування на соціальне страхування, соціальне забезпечення і медичне страхування, сировина та матеріали, роботи і послуги, витрати на утримання основних засобів; витрати на організацію виробництва та управління; інші витрати; невиробничі витрати.

Застосування цієї типової номенклатури статей при обліку витрат на виробництво дозволить на підприємствах, по-перше, визначити в обліку елементи розподілу і перерозподілу чистого доходу від безпосередньо виробничих витрат підприємства; по-друге, посилити контроль за дійсними витратами виробництва; по-третє, поліпшити і розширити економічний аналіз витрат виробництва для виявлення резервів їх зниження і по-четверте, отримати обґрунтовану інформацію про виробничі витрати, необхідну для наукового управління виробництвом в умовах розвитку ринкових відносин.

З цією метою в першу чергу приводяться в дію внутрішні резерви, пов'язані з підвищенням ефективності використання обладнання, вдосконаленням технології виробництва, зміцненням трудової дисципліни, широким впровадженням прогресивних форм організації праці, методів виконання робочих процесів.

Серед галузей економіки промисловість відіграє провідну роль. Тут найбільш високий рівень механізації, що створює реальні умови для впровадження системи машин і поточно-індустріальної організації виконання, обліку та контролю взаємопов'язаних технологічних процесів на різних стадіях виробництва.

Найважливішим джерелом підвищення ефективності промислової галузі є зниження собівартості продукції. Від рівня залежать фінансові результати діяльності підприємств, темпи розширеного відтворення, фінансовий стан господарюючих суб'єктів. Виявлення резервів зниження собівартості продукції можливе на підставі даних, одержуваних у процесі внутрішнього аудиту господарської діяльності підприємства. При цьому вивчення витрат виробництва має виключно важливе значення. При аналізі системи обліку та контролю за визначенням собівартості одиниці виробленої продукції виявляються основні фактори, що впливають на його зміну. Факторний аналіз показує, що існує ризик суттєвого викривлення, пов'язаний з перевищенням фактичної собівартості над плановою через некоректне відображення виконання запланованого об'єму виробництва і необ'єктивні прогнози

значення витрат праці і коштів на одиницю продукції. Високі темпи зростання витрат у цілому збільшують собівартість одиниці продукції, тим самим знижуючи ефективність виробництва.

Окрему увагу при оцінці ризиків аудиторів слід приділити визначенню наявності та ступеню оперативності системи попередження і ліквідації причин, що викликають понаднормативні витрати.

**Висновки.** Застосування нормативного методу обліку витрат забезпечує найбільшу ефективність системи внутрішнього контролю промислового підприємства, що у свою чергу, дозволяє мінімізувати аудиторський ризик, пов'язаний з надійністю системи внутрішнього контролю.

Внутрішній аудит вважається важливим компонентом внутрішньогосподарського контролю. З метою забезпечення високої ефективності внутрішнього аудиту підприємству необхідно створити і рекомендувати до впровадження застосування галузевих нормативів, положень і технологічних регламентів.

### Список використаних джерел:

1. Билык М. Д. Организация и методика аудита сельскохозяйственных предприятий: учеб. / М. Д. Билык. – К: КНЕУ, 2003. – 628 с.
2. Кулаковская Л. П. Основы аудита: учеб пособ. / Кулаковская Л. П., Ю. В. Піча. – К: Каравелла, 2005. – 312 с.
3. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: підруч. / А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко, В. П. Завгородній; [за ред. А. М. Кузьмінського]. – К.: Вища школа, 1993. – 223 с.
4. Петрик О. А. Аудит: методология и организация: моногр. / О. А. Петрик. – К, 2003. – 260 с.
5. Нитецкий В. В. Аудит: цель и задачи / В. В. Нитецкий // Бухгалтерский учет. – 1993. – №3. – С.6-8.
6. Савченко В. Я. Аудит: навч. посіб. / В. Я. Савченко. – 2-е изд. – К.: КНЕУ, 2006. – 328 с.
7. Усач Б. Ф. Организация и методика аудита: учеб. / Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос. – К: Знание, 2006 – 295 с.
8. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: моногр. / Н. М. Проскуріна. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство». – 2011. – 739с.
9. Редько О. Ю. Аудит в Україні. Морфологія: моногр. / О. Ю. Редько. – К.: ДП «Інформ. – аналіт. агентство», 2008. – 493 с.
10. Каменська Т. О. Облік та внутрішній аудит витрат олійно-жирового виробництва: дис.. канд.. екон. наук: 08.06.04 / Державна академія статистика, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2005. – 232 арк.: рис., табл.. – Біблігр.: арк. 172-189.

**С. В. Селищев,**  
к.э.н., ассистент,  
Национального центра учета и аудита  
*Национальная академия статистики, учета и аудита*

## **ОЦЕНКА ФУНКЦИОНИРОВАНИЯ СИСТЕМЫ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ВНУТРЕННИМ АУДИТОМ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ**

**Аннотация.** Определены основные подходы к оценке функционирования системы внутреннего контроля внутренним аудитом в условиях применения метода нормативного учета и контроля затрат на производственном предприятии. Проведен анализ системы учета ключевых бизнес – процессов в аспекте обеспечения эффективного внутреннего контроля, несоответствие которым может быть признаками аудиторского риска искажения учетных данных.

**Ключевые слова:** внутренний аудит, внутренний контроль, производство, нормативный учет, аудиторский риск, система контроля, себестоимость.

**SV Selishchev,**  
Ph.D., Assistant National Center for Accounting and Auditing  
*National Academy of Statistics, Accounting and Auditing*

## **ASSESSMENT OF INTERNAL CONTROL SYSTEMS INTERNAL AUDIT INDUSTRIAL ENTERPRISES**

**Abstract.** The main approaches to the evaluation of the system of internal control internal audit in terms of the method of regulatory accounting and cost control in manufacturing enterprise. The analysis of key business accounting system - processes in terms of ensuring effective internal controls, which discrepancy can be a sign of audit risk distortion credentials.

**Key words:** internal audit, internal control, manufacturing, regulatory accounting, audit risk, control system costs.