

7. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Монографія. – Тернопіль, Карт-бланш, 2006. – 334 с.
8. Чебан Т., Яценко В. Организационные аспекты построения бухгалтерии стратегического типа // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – №12. – Ст.31-36.

В статье рассмотрено место бухгалтерского учета как информационной базы для принятия управленческих решений, основные требования к нему, а также современное состояние развития хозяйственного учета в Украине. В частности, отражены тенденции разделения системы учета и внедрения концепций, относительно новых для отечественной системы управления, но известных в западной практике, а именно: управленческого учета, контроллинга, стратегического учета.

In statt'e the place of record-keeping is considered as informative base for the decision-making administrative, the basic requirements to him, and also modern development status of economic account in Ukraine. In particular, the tendencies of division of the system of account are reflected. Introductions are considered conception, which are new for the domestic control system, but known in western practice. It is an administrative account, controllng, strategic account.

УДК 657.4

О.В. Шелковникова, доц., канд. экон. наук

Кировоградського національного технічного університету

Моделі робочих документів аудиту витрат промислового підприємства

У статті доведено важливість формування моделей робочих документів як складової загальної методики аудиту витрат підприємств. Обґрунтовано авторський підхід до розробки робочої документації аудитора і запропоновано універсальні робочі документи, що формуються на кожному етапі аудиту вищевказаного об'єкту перевірки.

аудиторська перевірка, витрати підприємства, робочі документи, моделі, результати перевірки, напрями перевірки

Загальна проблема полягає у відсутності достатньої інформаційної бази аудитора щодо порядку формування робочих документів аудиторської перевірки об'єктів обліку. Важливою складовою зазначеної проблеми є недосконалість форм робочих документів аудиту витрат підприємств, що складає найбільшу питому вагу будь-якої перевірки різноманітних суб'єктів господарювання.

Аудиторські підприємства використовують власно розроблені робочі документи щодо перевірки витрат підприємства і жодне не враховує напрацювання сучасників, бо вони не є доступними для широкого кола аудиторів, їх не систематизовано та не викладено у літературних джерелах у належному для застосування вигляді, що дуже важливо для здійснення ефективних аудиторських перевірок. У результаті недостатності розробок у напрямку особливостей формування робочих документів щодо перевірки витрат підприємства значно ускладнюється процес виконання основного етапу аудиту, як наслідок, збільшується термін перевірки та знижується її якість.

Значний вклад у методичне забезпечення аудиту як взагалі, так і витрат, зокрема, зробили багато авторів [1, 2, 3]. Але, на нашу думку, більшість з перелічених праць або не містять взагалі, або містять недостатньо обґрунтовані моделі робочих документів, які мають бути створені на кожному шаблі, що проходить аудитор до підтвердження звітності.

Отже, метою статті є розробка моделей робочих документів з перевірки витрат підприємства, які включають оптимальний і достатньо обґрунтований перелік як якісної, так і кількісної інформації щодо об'єкту перевірки, що мають бути сформовані у ході проведення перевірки на кожному етапі дослідження витрат.

Робоча документація - це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які здійснюються під час проведення аудиторської перевірки.

У робочу документацію включається інформація, яка на думку аудитора є важливою для того, щоб правильно виконати аудиторську перевірку, і яка повинна підтвердити висновки та пропозиції в аудиторському висновку.

Під час планування та проведення аудиту робоча документація допомагає краще здійснювати аудиторську перевірку та контроль над процесом її проведення, в ній реєструються результати аудиторських експертиз, виконаних для підтвердження прийнятих аудитором рішень [2, С.21].

Робоча документація може бути оформлена у вигляді стандартних форм і таблиць на папері чи зафіксована на електронних носіях інформації. Узагальнюючи досвід власно проведених перевірок і плідні напрацювання інших аудиторів при проведенні аудиту витрат підприємства нами розроблено моделі робочих документів, що будуються за двома варіантами:

по-перше, робочі документи, що містять результати перевірки у вигляді підтвердження або заперечення відповідності відображених господарських операцій та об'єктів обліку діючій регламентації;

по-друге, робочі документи, які відображають кількісні відхилення у обліку витрат за їх напрямками у розрізі видів продукції або бухгалтерської документації та звітності.

Перший варіант робочих документів охоплює конкретні напрями перевірки та відповідні нормативні чи внутрішні документи підприємства, які підтверджують достовірність обліку. Наприклад, результати аудиту незавершеного виробництва, що має піддаватись найретельнішій перевірці не тільки на предмет фактичної наявності незавершеного виробництва, а й щодо визначення його правильної оцінки, можуть бути оформлені у вигляді наступної моделі (табл. 1).

Таблиця 1 - Модель робочого документа перевірки незавершеного виробництва

№ з/п	Напрями перевірки	Регламентація або джерела перевірки	Результати перевірки
1	перевірити відповідність відображення в бухгалтерському обліку вартості незавершеного виробництва	Наказ про облікову політику підприємства	Відповідає „+” Не відповідає „-”
2	вивчити відповідність обраного в обліковій політиці методу оцінки	П(С)БО 16, методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)	Відповідає „+” Не відповідає „-”

Продовження таблиці 1

3	вивчити законність і правильність відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку незавершеного виробництва	Інструкція про застосування Плану рахунків №291 від 21.12.99р.	Відповідає „+” Не відповідає „-”
4	порівняти залишки на рахунку 23 «Виробництво» з результатами інвентаризації незавершеного виробництва	Головна книга у розрізі рахунку 23, інвентаризаційний опис, порівняльна відомість	Розбіжностей немає „+”; Розбіжності є „-”
5	перевірити вибірконим способом правильність оцінки залишків незавершеного виробництва	Форма 1 (рядок 120), журнал-ордер №5 (розділ 3 1.1.-1.7.)	Правильна „+” Не правильна „-”
6	встановити відповідність фактичних залишків незавершеного виробництва даним, що наведені у балансі	Головна книга у розрізі рахунку 23, форма 1 (рядок 120)	Відповідає „+” Не відповідає „-”

Стосовно перевірки формування прямих матеріальних витрат треба відмітити, що це найбільш складний етап перевірки, який охоплює визначення правильності списання сировини та матеріалів відповідно діючим нормам на виробництво продукції (табл. 2).

Таблиця 2 - Модель робочого документа аудитора з перевірки прямих матеріальних витрат

Тех.проц еси	Види продукції						Разом			Загальні відхилення
	норма	факт	Відхи-лення	норма	факт	Відхи-лення	норма	факт	Відхи-лення	
1	1-й вид продукції			2-й вид продукції						
сировина	1	н11	ф11	н11-ф11	н12	ф12	н11+н12	ф11+ф12	н1-ф1	в 1
	2	н21	ф21	н21-ф21	н22	ф22	н21+н22	ф21+ф22	н2-ф2	в 2
	3	н31	ф31	н31-ф31	н32	ф32	н31+н32	ф31+ф32	н3-ф3	в 3
	усь ого	н1	ф1	н1-ф1	н2	ф2	н1+н2	ф1+ф2	н1-ф1	відхилення по 1-му техпроцесу
	відхилення по 1-му продукту			відхилення по 2-му продукту						
2	3-й вид продукції			4-й вид продукції						
сировина	4	н43	ф43	н43-ф43	н44	ф44	н43+н44	ф43+ф44	н4-ф4	в 4
	5	н53	ф53	н53-ф53	н54	ф54	н53+н54	ф53+ф54	н5-ф5	в 5
	6	н63	ф63	н63-ф63	н64	ф64	н63+н64	ф63+ф64	н6-ф6	в 6
	усь ого	н3	ф3	н3-ф3	н4	ф4	н3+н4	ф3+ф4	н2-ф2	відхилення по 2-му техпроцесу
	відхилення по 3-му продукту			відхилення по 4-му продукту						
3	5-й вид продукції			6-й вид продукції						
сировина	7	н75	ф75	н75-ф75	н76	ф76	н75+н76	ф75+ф76	н7-ф7	в 7
	8	н85	ф85	н85-ф85	н86	ф86	н85+н86	ф85+ф86	н8-ф8	в 8
	9	н95	ф95	н95-ф95	н96	ф96	н95+н96	ф95+ф96	н9-ф9	в 9
	усь ого	н5	ф5	н5-ф5	н6	ф6	н5+н6	ф5+ф6	н3-ф3	відхилення по 3-му техпроцесу
	відхилення по 5-му продукту			відхилення по 6-му продукту						
Разом	н1+н3+н5	ф1+ф3+ф5		н2+н4+н6	ф2+ф4+ф6				н-ф	Сума відхилень за техпроцесами

Умовні позначення: н – нормативне витрачання;
ф – фактично витрачання;
в - відхилення.

Застосування другого варіанту робочого документа, що наведено у табл. 2 дає можливість визначити суму завищеного (заниженого) витрачання сировини та розмір викривлення прямих витрат на виробництво кожного окремого виду продукції. Цей підхід менш трудомісткий, але не достатньо зручний при поточному аудиті. Аудит витрат на виробництво за наведеною методикою забезпечує отримання інформації про витрати по закінченню випуску, а тому вона може бути вже невчасною для цілей контролю й оперативного втручання у виробничі процеси.

Тому більш доцільним є використання поряд з вище наведеним підходом й іншого, що базується на основі співставлення нормативу витрат з фактичними витратами на одиницю продукції. При цьому слід виконати наступні дії: визначити нормативні витрати на одиницю виробу по кожному технологічному процесу; визначити фактичні витрати на одиницю виробу по кожному технологічному процесу (по кожній операції); порівняти нормативні та фактичні витрати на одиницю продукції і встановити відхилення між ними; здійснити аналіз відхилень, на підставі цього встановити їх причини та винуватців; виконати заходи по усуненню причин відхилень або переглянути норми за потребою.

Для наведених вище потреб до фрагменту загальної моделі робочого документу аудитора (табл. 2) додано показники, які характеризують витрати сировини на одиницю продукції за нормою та фактом, а також відхилення вказаних показників (табл. 3).

Таблиця 3 - Модель робочого документа перевірки прямих матеріальних витрат на одиницю продукції

		Види продукції					
		норма	факт	відхилення	норма	факт	відхилення
Тех.процес 1		1-й вид продукції			2-й вид продукції		
кількість продукції		КП1			КП2		
сировин а	1	н11	ф11	н11-ф11	н12	ф12	н12-ф12
	2	н21	ф21	н21-ф21	н22	ф22	н22-ф22
	3	н31	ф31	н31-ф31	н32	ф32	н32-ф32
	усього	н1	ф1	н1-ф1	н2	ф2	н2-ф2
витрати сировини на одиницю продукції		НВнаОП1 = н1/КП1	ф1/КП1	ФВнаОП1 = н1/КП1 - ф1/КП1	н2/КП2	ф2/КП2	н2/КП2 - ф2/КП2
відхилення		відхилення по 1-му виду продукції			відхилення по 2-му виду продукції		

Умовні позначення: КП – кількість продукції;
НВнаОП – норма витрачання на одиницю продукції;
ФВнаОП – фактичне витрачання на одиницю продукції.

Аналогічні доповнення необхідно здійснити і для усіх технологічних процесів і видів продукції. Далі слід звести у єдиній таблиці нормативні та фактичні витрати на одиницю продукції у розрізі її видів, технологічних переділів і місяців (табл. 4).

Таблиця 4 - Модель узагальнюючого робочого документу перевірки прямих матеріальних витрат

Тех.процеси	Продукция	Норма	Факт	Відхилення
1	1	НВнаОП1	ФВнаОП1	НВнаОП1-ФВнаОП1
	2	НВнаОП2	ФВнаОП2	НВнаОП2-ФВнаОП2
	3	НВнаОП3	ФВнаОП3	НВнаОП3-ФВнаОП3
2	4	НВнаОП4	ФВнаОП4	НВнаОП4-ФВнаОП4
	5	НВнаОП5	ФВнаОП5	НВнаОП5-ФВнаОП5
	6	НВнаОП6	ФВнаОП6	НВнаОП6-ФВнаОП6
3	7	НВнаОП7	ФВнаОП7	НВнаОП7-ФВнаОП7
	8	НВнаОП8	ФВнаОП8	НВнаОП8-ФВнаОП8
	9	НВнаОП9	ФВнаОП9	НВнаОП9-ФВнаОП9

Табл. 4 має бути доповнена інформацією за кожен звітний період з метою здійснення аналізу не лише у розрізі факт мінус норма, але і у розрізі факт звітний

мінус факт попередній, що дасть можливість встановити відхилення у витрачанні сировини на одиницю продукції, яке з'являється у наслідок як збільшення рівня цін на сировину, так і необґрунтованого надлишкового витрачання сировини на продукцію, що не була оприбуткована.

На наступному етапі при перевірці правильності формування прямих витрат на оплату праці аудитор необхідно порівняти обсяги фактично виконаних робіт з нормами та розцінками, порівняти розцінки з тарифними ставками відрядників за відповідними розрядами робіт і кількістю годин, що вимагається для їх виконання. Погодинну оплату праці перевірити порівнюючи табеля обліку робочого часу із даними розрахункових відомостей. Далі первинні дані порівнюються із аналітичними, які в свою чергу порівнюються із синтетичним обліком, на підставі чого встановлюються відхилення (табл. 5).

Таблиця 5 - Модель робочого документа перевірки прямих витрат на оплату праці

№ з/п	Види прямої оплати праці	Первинний облік	Аналітичний облік	Відхилення	Синтетичний облік	Відхилення
1	Відрядна оплата праці працівникам дільниці А	наряди А за період	сума нарядів А у розрахунковій відомості	стовпчик 4 – стовпчик 3 рядка 1	Дт 23 Кт 661 за центрами виникнення дільниці А (ж-о №5 р.3ст.15, ряд.1.1)	стовпчик 6 – стовпчик 4 рядка 1
2	Відрядна оплата праці працівникам дільниці Б	наряди Б за період	сума нарядів Б у розрахунковій відомості	стовпчик 4 – стовпчик 3 рядка 2	Дт 23 Кт 661 за центрами виникнення дільниці Б (ж-о №5 р.3ст.15, ряд.1.2)	стовпчик 6 – стовпчик 4 рядка 2
3	Разом	наряди АБ	сума нарядів АБ	стовпчик 4 – стовпчик 3 рядка 3	Дт 23 Кт 661 за центрами виникнення дільниці А та Б (ж-о №5 р.3ст.15, ряд.1.7)	стовпчик 6 – стовпчик 4 рядка 2

Перевіряючи правильність формування інших прямих витрат необхідно врахувати, що до їх складу включаються усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо. Їх перевірка здійснюється аналогічним шляхом, тому робочі документи можуть бути сформовані на прикладі, що окреслено вище.

Перевіряючи правильність формування собівартості реалізованої продукції необхідно дослідити відповідність записів аналітичного і синтетичного обліку по рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головній книзі, звітності. За результатами вказаного етапу аудиту складається наступний робочий документ (табл. 6).

Таблиця 6 - Модель робочого документу перевірки формування собівартості реалізованої продукції

№ з/п	Вид витрат	Журнал-ордер №5	Головна книга	Відхилення	Звітність	Відхилення
1	Прямі витрати	розділ 3, рядочок 1.7, стовпчик 25	рахунок 23	(ст.3 – ст.4) рядочка 1	-	-
2	Загальновиробничі витрати	розділ 3, рядочок 3.7, стовпчик 25	рахунок 91	(ст.3 – ст.4) рядочка 2	-	-

Продовження таблиці 6

3	Наднормативні витрати	розділ 3, рядочок 2, стовпчик 25	рахунок 90	(ст.3 – ст.4) рядочка 3	-	-
4	Разом	розділ 3, рядочок 2, стовпчик 25	рахунок 90	(ст.3 – ст.4) рядочка 4	форма 2 рядочок 040	(ст.4 – ст.6) рядочка 4

Перевіряючи правильність накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат аудитор, передусім, повинен перевірити правомірність їх віднесення до вказаного угруповання. Досліджуючи операції з обліку загальновиробничих витрат необхідно перевірити правильність і достовірність їх розподілу. Після перевірки правильності проведення розподілу загальновиробничих витрат, перевіряють відповідне відображення в бухгалтерському обліку результатів розподілу. Аудитор також з'ясовує обґрунтованість бази розподілу загальновиробничих витрат і відповідність зазначеній в наказі про облікову політику.

На етапі накопичення та списання адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат, аудитор повинен перевіряти правильність віднесення витрат до відповідних напрямів. Результати такої перевірки можуть бути узагальнені у робочому документі (табл. 7).

Таблиця 7 - Модель робочого документу перевірки витрат, що не формують собівартість реалізації

№ з/п	Вид витрат	Журнал-ордер №5	Головна книга	Відхилення	Звітність	Відхилення
1	Адміністративні витрати	розділ 3, рядочок 4.6, стовпчик 25	рахунок 92	(ст.3 – ст.4) рядочка 1	форма 2 рядочок 070	(ст.4 – ст.6) рядочка 1
2	Витрати на збут	розділ 3, рядочок 5.6, стовпчик 25	рахунок 93	(ст.3 – ст.4) рядочка 2	форма 2 рядочок 080	(ст.4 – ст.6) рядочка 2
3	Інші витрати операційної діяльності	розділ 3, рядочок 6.8, стовпчик 25	рахунок 94	(ст.3 – ст.4) рядочка 3	форма 2 рядочок 090	(ст.4 – ст.6) рядочка 3

Таким чином, у статті запропоновано два варіанти моделей робочих документів з аудиту витрат підприємства, що включають: оптимальний обсяг джерел отримання аудиторських доказів; обґрунтований перелік процедур збору аудиторських доказів; основні етапи перевірки витрат; узагальнені результати аудиторського дослідження.

Наукову новизну мають пропозиції щодо складу та форми робочих документів, що формуються у ході перевірки витрат промислового підприємства, а також двох варіантний підхід до процесу створення робочої документації аудитора.

Подальші дослідження доцільно вести у напрямі розробки моделей робочих документів аудиту інших об'єктів обліку, що мають базуватися на загальному підході, який запропоновано у даній статті.

Список літератури:

1. Давидов Г.М. Аудит: Навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Т-во „Знання”, КОО, 2001. – 363с.
2. Загородній А.Г. та ін. Аудит: теорія і практика: Навчальний посібник / Загородній А.Г. та ін. – 2-е вид., перероб. і доп. – Львів: Видавництво Національного університету „Львівська політехніка”, 2004. – 456с.
3. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. – 2-ге вид., стер. – К.: Знання-Прес, 2003. – 223с.

В статье определена важность формирования моделей рабочих документов как составной части общей методики аудита. Обоснован авторский подход к разработке рабочей документации аудитора и

предложены универсальные рабочие документы, которые формируются на каждой стадии объекта проверки.

In article research and measures are generalized, pay the increases of receipts in budget for earth. Expedience is definite and necessity of forming of technological cards of tax administration, on this basis a base model is offered of technological card of administration pay for earth.

УДК 339. 138

В.М. Шумейко, доц., канд. техн. наук

Київський національний економічний університет ім. В. Гетьмана

Сегментація ринку олійно-жирової продукції по технологічному ланцюжку виробництва кінцевої продукції

У статті показана важливість маркетингової сегментації ринку. Акцентовано увагу на тому, що відповідний товарний ринок може бути створений відомою групою підприємницьких суб'єктів але з іншим об'єктом ринкових взаємовідносин. Розглядаючи ланцюг створення цінностей від першого виробника в технологічному ланцюгу до виробника кінцевого цільового продукту спостерігається створення специфічних ринків сировини, напівфабрикатів, побічної продукції. Визначення цих ринків дасть можливість покращити маркетингове планування, чітко визначити сегменти споживачів і методи маркетингового впливу на них з боку підприємств, що знаходяться всередині технологічного ланцюжка виробництва кінцевої продукції.

маркетинг, олійно-жировий комплекс, сегментація ринку, технологічний ланцюжок

Проблеми сегментування ринка є ключовими при організації маркетингової діяльності. У підприємства може не вистачити ресурсів для того щоб працювати на всьому ринку, і тому воно шукає доходний сегмент, який відповідає її ресурсам і можливостям. Успіхи підприємства на доходному сегменті підвищують його конкурентоспроможність. Бажання отримати максимально можливий прибуток при обмежених ресурсах примушує підприємство шукати таких споживачів які забезпечили б йому досягнення цілей в найкоротші строки і з найменшими затратами.

Одним з важливих напрямків маркетингової діяльності є комплексне дослідження ринку, його учасників, сегментів галузевої структури. Такі маркетингові дослідження дозволяють здійснювати прогнозування розвитку ринкової ситуації, на основі якого можлива розробка відповідних заходів для маркетингового впливу на ринок з ціллю забезпечення ефективної виробничо-збутової діяльності підприємств. Ринкове середовище у відповідному сегменті загальнонаціонального ринку визначається учасниками ринкової взаємодії яких можна поділити на три групи: виробники-продавці; споживачі-покупці; допоміжні суб'єкти ринку, що забезпечують функціональну взаємодію перших двох суб'єктів ринку. Однак, ринок може бути створений і при тих же суб'єктах але з іншим об'єктом ринкових взаємовідносин. Розглядаючи ланцюг створення цінностей від першого виробника в технологічному ланцюгу до виробника кінцевого цільового продукту можемо спостерігати створення специфічних ринків сировини, напівфабрикатів, побічної продукції. Визначення цих ринків дасть можливість покращити маркетингове планування, чітко визначити