

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

ШИМКІВ АНДРІЙ ЯРОСЛАВОВИЧ

**ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ПРОЦЕСІВ ВИРОБНИЦТВА ТА ЗБУТУ
ПРОДУКЦІЇ**

.

спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійна програма «Економічна експертиза та аудит бізнесу»
випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ПРОЦЕСИ ВИРОБНИЦТВА І ЗБУТУ ПРОДУКЦІЇ ЯК ОБ'ЄКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ.....	7
1.1. Економічна сутність процесів виробництва і збуту продукції.....	7
1.2. Організаційно-економічна характеристика діяльності ТОВ «Микулинецький Бровар».....	15
1.3. Теоретичні аспекти внутрішнього аудиту процесів виробництва і збуту продукції: сутність, зміст, етапи проведення	25
Висновки до розділу 1.....	31
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПРОЦЕСІВ ВИРОБНИЦТВА І ЗБУТУ ПРОДУКЦІЇ.....	33
2.1. Планування та організація внутрішнього аудиту процесу виробництва на підприємстві	33
2.2. Особливості організації внутрішнього аудиту збуту продукції	39
2.3. Організація інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції.....	46
Висновки до розділу 2.....	53
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПРОЦЕСІВ ВИРОБНИЦТВА І ЗБУТУ ПРОДУКЦІЇ	55
3.1. Методика проведення внутрішнього аудиту процесу виробництва продукції	55
3.2. Методичні аспекти внутрішнього аудиту збуту продукції	64
3.3. Узагальнення результатів внутрішнього аудиту.....	72
Висновки до розділу 3.....	79
ВИСНОВКИ	81
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	84

ВСТУП

Актуальність теми. Сучасні умови господарювання для вітчизняних підприємств є надзвичайно складними в силу економічних, політичних та соціальних факторів впливу. Численні кризові явища та підвищення ризиків конкурентного середовища вимагають від учасників ринку використання дієвих управлінських інструментів підвищення ефективності діяльності, зокрема, системи внутрішнього аудиту. Основним завданням служби внутрішнього аудиту є здійснення оперативної перевірки, надання результатів щодо діяльності конкретного підрозділу або підприємства в цілому та розробка рекомендацій щодо її удосконалення. Внутрішній аудит є важливою функцією управління, яка охоплює перевірку правильності облікового відображення, аналіз і контроль, порівняння й оцінку фактично досягнутого результату з поставленою метою і задачами підприємства.

На відміну від зовнішнього, внутрішній аудит виходить за рамки оцінки фінансових ризиків і звітності та охоплює питання, які принципово важливі для ефективної діяльності та розвитку підприємства, основними з яких вважаємо процеси виробництва та збуту продукції. Так, МСА 610 зазначає, що цілі та обсяг діяльності внутрішніх аудиторів, характер їх відповідальності та їхній організаційний статус, включаючи повноваження і підзвітність, широко варіюються та залежать від розміру і структури суб'єкта господарювання, вимог управлінського персоналу, та від того, де це застосовано, залежить від тих, кого наділено найвищими повноваженнями.

Важливість внутрішнього аудиту виробничо-збутової діяльності з-поміж інших форм контролю для підприємства проявляється у використанні системного і послідовного підходу, виявленні прихованих резервів, попередженні порушень шляхом своєчасного внесення коректив, наданні гарантій, консультацій та рекомендацій щодо підвищення якості процесу виробництва та ефективності збутової діяльності, а також взаємодії із зовнішніми аудиторами.

Прийняття рішення про впровадження та реалізацію внутрішнього аудиту в діяльність підприємства обумовлене пошуком аргументів щодо його доцільності та ефективності, а питання організації та функціонування внутрішнього аудиту на національному рівні залишаються не врегульованими. Оскільки внутрішній аудит не є обов'язковим для вітчизняних підприємств, а на його здійснення необхідні значні витрати, досліджуваний інструмент контролю ще не здобув значного розвитку в Україні. Проте зарубіжний досвід свідчить про високу ефективність внутрішнього аудиту та перспективність його розвитку. Проблемами внутрішнього аудиту займалися такі західні учені і практики, як: Б. А. Райзберг, Г. Мюллер, А. А. Мазаракі, Е. Бріттон, Н. Дж. Еквілайн та інші. Теоретичне висвітлення методики внутрішнього аудиту на підприємствах відображено у напрацюваннях М. Білухи [10], Ф. Бутинця [8], С. В. Гушка [19], П. Н. Майданевича, Є. І. Волошиної; В. П. Пантелєєва, М. Д. Корінька [55], А. Ж. Пшеничної [63], В. С. Рудницького [64], Б. Н. Соколова, В. В. Рукіна [70]. Питання організації системи внутрішнього аудиту підприємства активно досліджуються серед багатьох науковців та економістів, серед яких: Д. Гуляєва [18], О. Калініна [29], Т. Каменська [30], Н. П. Кузик [40], А. Мухтарова, О. А. Петрик [5], О. Філозоф [77] та ін.

Дослідження вчених мають велике значення для розвитку теорії і практики внутрішнього аудиту, разом з тим, наукові роботи часто носять дискусійний характер. Дослідження внутрішнього аудиту характеризуються фрагментарністю, відсутністю системності, уніфікованості та універсальності. Незважаючи на значну кількість досліджень, детальний аналіз аспектів організації та здійснення внутрішнього аудиту у розрізі сфер діяльності підприємств все ще є необхідним, має певні невирішені питання і потребують більш детального висвітлення, що і визначає актуальність даного дослідження.

Метою дослідження є наукове обґрунтування й поглиблення теоретичних основ та організаційно-методичних аспектів внутрішнього аудиту

процесів виробництва і збуту продукції вітчизняних підприємствах за сучасних умов господарювання.

Предметом дослідження є методика та організація внутрішнього аудиту процесів виробництва і збуту продукції.

Об'єктом дослідження є процеси виробництва та збуту продукції ТОВ «Микулинецький Бровар».

Для більш ефективного розкриття мети в магістерській роботі потрібно вирішити такі **завдання**:

- дослідити особливості процесів виробництва та збуту продукції, у т.ч. досліджуваного підприємства ТОВ «Микулинецький Бровар»;
- розкрити особливості документального оформлення виробничо-збутової діяльності на підприємстві;
- дослідити сутність та значення категорії «внутрішній аудит»;
- окреслити зміст та етапи проведення внутрішнього аудиту та його місце у системі контролю підприємства;
- охарактеризувати організаційно-економічну діяльність ТОВ «Микулинецький Бровар» та стан внутрішнього аудиту на підприємстві;
- окреслити організаційні засади внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції на підприємстві та визначити їх місце у системі управління;
- визначити інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції та основні шляхи отримання інформації на підприємстві;
- охарактеризувати методику здійснення внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції;
- відобразити узагальнення результатів внутрішнього аудиту у формі аудиторського висновку;
- сформулювати практичні рекомендації щодо вдосконалення внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції.

Методи дослідження. Методологічною базою проведеного у роботі дослідження є наукові праці вітчизняних і закордонних учених в області аудиту та управління. У роботі використані як загальнонаукові так і спеціальні методи: методи наукової абстракції, систематизації; індуктивно-дедуктивний аналіз; деталізації, структурного групування, узагальнення, спостереження, економіко-математичні та графічні методи для кращого наочного відображення результатів дослідження.

Інформаційною базою дослідження слугують законодавчі акти, нормативно-довідкова інформація, спеціальна література, статті провідних фахівців у галузі аудиту, які опубліковані у спеціалізованих журналах та періодичних виданнях.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в уточненні економічної сутності поняття «внутрішній аудит», розгляді проблемних питань щодо організації та методики внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції, а також в обґрунтуванні пропозиції щодо удосконалення процесу здійснення внутрішнього аудиту.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування рекомендацій щодо вдосконалення внутрішнього аудиту як досліджуваного підприємства, так і інших суб'єктів господарювання для підвищення ефективності їх управління.

Апробація наукових досліджень. За результатами дослідження підготовлено дві публікації, які опубліковані у збірнику тез доповідей студентів ТНЕУ, Тернопіль, 2019.

Структура та обсяг магістерської роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг роботи 91 сторінка друкованого тексту, у тому числі 16 рисунків, 6 таблиць. Список використаних джерел налічує 86 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ПРОЦЕСИ ВИРОБНИЦТВА І ЗБУТУ ПРОДУКЦІЇ ЯК ОБ'ЄКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

1.1. Економічна сутність процесів виробництва і збуту продукції

Основна задача виробничого підприємства полягає у забезпеченні попиту споживачів високоякісною продукцією. Збільшення обсягів виготовленої продукції, зокрема і в харчовій галузі, збереження продукції якісною та конкурентоздатною прямо впливають на структуру та величину витрат та прибутку підприємства [53].

Виробництво в найзагальнішому визначенні є взаємодією людини з природою з метою створення матеріальних благ і послуг, які необхідні для існування і розвитку суспільства. Пройшовши шлях розвитку від виготовлення найпростіших продуктів до складних технічних систем, виробництво змінило підходи і способи виготовлення продукції, підлаштовуючись під зростаючі потреби самої людини.

Виробництво – постійний процес, оскільки безперервним є суспільне споживання результатів виробництва. Влучним є словосполучення «суспільне виробництво» для підкреслення суспільного характеру кожного виробництва, взаємозв'язків між виробництвами у системі суспільного поділу праці [72].

Виробничий процес – одна з найскладніших ділянок як бухгалтерської роботи, так і її перевірки та контролю. Виробничий процес безпосередньо пов'язаний з витратами факторів виробництва для трансформації останніх у продукт, товар чи послугу.

Виробничі витрати включають всі існуючі реальні та фактичні витрати, що здійснюються у грошовому вимірнику. Це жива праця та праця, уречевлена в засобах виробництва (на всіх стадіях створення продукції).

Виробнича діяльність передбачає здійснення у визначеній послідовності сукупності технологічних операцій, що повторюються в заданому темпі (залежно від швидкості споживання засобів праці, предметів праці та самої праці) для виготовлення готової продукції.

Процес виробництва за своєю структурою складається з 4-х фаз: власне виробництво, розподіл, обмін та споживання. Визначальним в цьому процесі є виробництво. Виробнича діяльність нерозривно пов'язана з виникненням незавершеного виробництва, готового продукту, випробуванням та здачею на склад готової продукції.

На думку Ф. Ф. Бутинця, «в обліковому процесі здійснюється реєстрація, групування, систематизація даних, а також калькулювання собівартості продукції» [8]. І. В. Мельниченко вказує на складність та клопіткий характер процесу виробництва продукції, що потребує постійного контролю всіх етапів виробництва – від організації до визначення результатів виробництва. Вчений Г. О. Соболев зазначає, що процес виробництва – це процес виробничого споживання засобів, предметів праці та самої праці (живої) з одного боку, а з іншого – джерело одержання нової продукції (робіт чи послуг).

При розгляді питання процесу виробництва центральне місце займає собівартість продукції як основний елемент формування витрат з точки зору фінансового обліку. Виробництво конкурентоспроможної продукції та її реалізації на ринку напряму залежить від виробничої собівартості. Саме тому кожне виробниче підприємство прикладає багато зусиль над розробкою шляхів зниження собівартості продукції [3 с. 126].

Згідно з П(с)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції робіт та послуг складається із виробничої собівартості продукції, яку було реалізовано протягом звітного періоду, постійних нерозподілених загальновиробничих витрат й наднормативних виробничих витрат [61].

Процес виробництва – сукупність організаційних дій, в результаті яких відбувається формування витрат виробництва продукції [11, с. 5]. Елементами

виробничого процесу є матеріали та сировина, що утворюють незавершене виробництво і формують виробничий запас.

Щодо інформаційного забезпечення процесу виробництва, то основними джерелами інформації є: первинні документи, зведені облікові документи, реєстри аналітичного та синтетичного обліку, внутрішня і зовнішня звітність, позаоблікова документація.

Система рахунків для відображення виробничої діяльності залежить від форми побудови обліку витрат на виробництво, яка застосовується підприємством (рис. 1.1.) [51].



Рис. 1.1. Схема виробничо-збутового процесу

Пивоварна індустрія України – важлива складова переробної промисловості, що динамічно розвивається та є привабливою для вітчизняних бізнесменів та підприємців.

Питома вага пива та безалкогольних напоїв у структурі обсягів реалізації продукції харчової промисловості сягає більше 20 % [52]. Серед інших, пивна промисловість є динамічною та характеризується стабільним рівнем роботи, порівняно з виробничими підприємствами інших продуктів харчування. Тому для аналізу було обрано підприємство цієї галузі. Пивоварня «Микулинецький Бровар» розташована в Микулинцях на Тернопіллі. ТОВ «Микулинецький Бровар» спеціалізується на виробництві пива та безалкогольних напоїв. На підприємстві створюють натуральний продукт високої якості, що є високо конкурентним на ринку.

Виробництво є динамічною системою, що розвивається. Виробничі підрозділи (цехи) основного виробництва пов'язані та взаємодіють із цехами допоміжного виробництва. Ззовні цехи забезпечуються ресурсами, що накопичуються та зберігаються на відповідних складах. Цехи основного виробництва вимагають чіткої регламентації їх роботи, узгодженої взаємодії трудових колективів з виготовлення продукції та виконання поставлених цілей [60, с. 67]. ТОВ “Микулинецький Бровар” має у своєму розпорядженні:

- солодовий цех;
- варочний цех;
- бродильно-лагерний підвал;
- цех по виробництву віскі;
- цех пляшкового розливу;
- бочковий цех;
- енергослужбу;
- механічний цех;
- автотранспортний відділ;
- відділ збуту;
- непромислову групу;
- будівельну бригаду;
- фірмові бази;
- хлібопекарський цех;
- підсобне господарство.

На підприємстві використовується сучасне обладнання для виготовлення «живого» непастеризованого пива.

Основними напрямками чотирьох ліній розливу є:

- пляшковий розлив пива в скляні пляшки;
- розлив пива в нержавіючі бочки (КЕГИ);
- розлив пива в пластикові пляшки,
- розлив питної води і безалкогольних напоїв в скляні і ПЕТФ – пляшки.

Підкреслимо, що пивовари ТОВ «Микулинецький Бровар» при випуску кожного виду продукції строго дотримуються унікальних класичних рецепту, а тому кожен споживач може знайти пиво на свій смак [73].

Виробництво пива – складний процес, тому ТОВ «Микулинецький Бровар» пильно слідкує за правильністю виробництва продукції, постійним моніторингом її якості. Для виробництва пива необхідні такі компоненти: вода, ячмінь, хміль, дріжджі.

ТОВ «Микулинецький Бровар» використовує власну джерельну воду з поживними мінералами та хорошими смаковими якостями. Чеські та Німецькі сорти ячменю культивуються на власних полях пивзаводу. Технологія виробництва пива починається з виготовлення солоду з елітних сортів ячменю у власній солодовні. Ячмінь очищують та замочують на півтори доби для його проростання та насичення киснем. Далі ячмінь переноситься на спеціальні грядки проростання з стопроцентною вологістю для кращого проростання. Через 3-4 дні, завдяки зміні хімічного складу, утворюються спеціальні ферменти, які перетворюють крохмаль на цукор. Наступний етап – висушування зерна у солодосушарці, де підтримується вологість лише 4 %. Чим вища температура і чим нижча вологість в солодосушарці, тим темніший колір солоду та насиченіший смак пива. Після сушіння солод поміщають в силоси на 30 днів для дозрівання і подальшого пивоваріння. кожна партія солоду проходить хімічний аналіз на вміст вологи, білка, на колір на екстрактивність, і лише після позитивних результатів аналізу, солод потрапляє на наступний етап пивоваріння.

Кожен сорт пива вариться окремо. Солод подрібнюють солододробарками і змішують з нагрітою водою у заторному котлі. З підвищенням температури у котлі утворюється сусло. У фільтраційному чані відділяють рідку частину сусла від густої дробини, останнє йде на корм тваринам, а сусло відправляють у сусловарний котел.

Наступний компонент пива – хміль, який наділяє цей напій смачною гірчинкою. На ТОВ «Микулинецький Бровар» використовують селективні сорти хмелю і лише жіночі шишки хмелю. У сушварильний цех додають хміль, доводять суміш до кипіння для утворення охмеленого сусла. Останнє охолоджують та подають до бродильного циліндрично-конічного танка разом із пивними дріжджами. Цікаво, що для кожної варки пива використовується нова культура дріжджів. Тут пиво близько 7 діб бродить, а дозріває та насичується вуглекислотою – від 21 до 120 діб. Перед розливом у тару пиво проходить ретельну фільтрацію за допомогою органічної технології на основі кізельгуру – залишків діатомітових водоростей древніх морів та океанів.

На заводі підвищується термін споживання непастеризованого пива за допомогою спеціального обладнання, яке повністю виключає контакт пива з киснем, що призводить до утворення бактерій. На заводі панує стерильна чистота, яка постійно контролюється мікробіологами та системами очистки.

Таким чином, процес пивоваріння тривалий і клопіткий, потребує чіткої організації та контролю. Приблизний період виготовлення пива – 4 місяці.

На заводі є автоматичні системи розливу, скляні пляшки проходять подвійне випробування перед наповненням їх пивом. Металеві кеги проходять 6 етапів миття і стерилізації, сьомий етап – витіснення кисню вуглекислотою, восьмий – наповнення кеги пивом.

ТОВ «Микулинецький Бровар» займається також виробництвом першого українського віскі, яке виготовлене за власним рецептом з урахуванням традиційної технології шотландських віскокурень. Віскі у бочках з білого дуба витримують 5 років [73].

Якщо основним завданням виробничого підприємства є задоволення попиту через виробництво якісної продукції, то важливою метою діяльності підприємства є отримання прибутку завдяки реалізації продукції (робіт, послуг).

Реалізація продукції (робіт, послуг) передбачає передання права власності на продукцію (роботи, послуги) іншому суб'єктові підприємницької діяльності в обмін на еквівалентну суму коштів або боргових зобов'язань.

Завдання підприємства – формування ефективної системи збуту, контролю за діяльністю збутового апарату. Процес збуту, як і виробничий процес, характеризується багатогранністю та складністю.

Дефініцію «збуту» розглядають на рівні підприємства, галузі, регіону, економіки в цілому, оскільки збут – реалізація сукупного суспільного продукту і підсумкова діяльність підприємства одночасно. Збут – продаж, реалізація підприємством, організацією чи підприємцями виготовленої продукції або товарів з метою отримання грошової виручки, забезпечення надходжень грошових коштів [38, с. 349]. Збут – транспортування, складування, доробка, просування до оптових та роздрібних пунктів реалізації, перепродажна підготовка та безпосередньо продаж товару [57, с. 206]. Збут – це реалізація товарів чи послуг, перехід права володіння товаром з одних рук в інші, тобто момент продажу [68, с. 25].

В умовах постійного зростання конкуренції на внутрішніх та зовнішніх ринках роль збутової діяльності зростає з кожним роком. Підприємство змушене пристосовувати організаційну структуру до ринкових вимог, удосконалювати виробничу діяльність, регулювати увесь процес товароруку та боротися за споживача.

Отже, при дослідженні процесів виробництва та збуту продукції варто дотримуватися розширеного трактування поняття «збут», а саме як системи забезпечення доставки товарів до місця продажу в точно визначений час і з максимально високим рівнем обслуговування покупців. Дотичним поняттям до даного визначення є дефініція «товарорух» [82, с. 439].

Щодо цінових стратегій, то обране для аналізу підприємство орієнтується на сегмент ринку із низкою еластичністю попиту, продає товар за високими цінами, тобто використовує стратегію престижних цін. Варто зауважити, що

ціни на різні сорти пиву, мінеральної та солодкої води залежить від технології виробництва та вартості сировини, що використовується. Також на ціну пива впливає вартість тари, в яку його розливають. Якщо використовують фірмову пляшку, то, відповідно, ціна буде набагато вищою, а якщо проста євро-пляшка, то набагато дешевша.

ТОВ «Микулинецький Бровар» має широку дилерську мережу, яка розгалужена на значній території України. Кожен дилер має відповідні знижки, які залежать від обсягу реалізації продукції. Згідно цього існують три категорії цін і для кожної з них помісячно розробляється план реалізації, де вказується обсяг обсягу продаж йому надаються знижки на товар, що, за звичай, стимулює посередника і він переміщується в категорію нижчих цін.

Реалізація продукції через багатоканальну маркетингову систему забезпечує більш повне охоплення різних ринків. Підприємство частину продукції реалізує через фірмові бари і ресторани; другу частину – через мережу дилерів, які працюють із роздрібною торгівлею на значній території України; третю частину – через оптові бази при виробникові.

Отже, в умовах підвищеної конкурентної боротьби, підприємству необхідно сформувати ефективну систему управління збутом, яка б враховувала кон'юнктуру ринку, планувала стратегію збуту, а це неможливо без висококваліфікованого відділу маркетингу та логістики, який би забезпечував інформацією та аналізом систему збуту.

Щодо комунікаційної складової, то варто наголосити, що постійно проводиться розробка нових видів етикетки, брошур, плакатів, акцент робиться на якості та унікальності продукту. Також пропонується коротка реклама на місцевих радіостанціях і обласному телебаченні під час Великодніх та Різдвяних свят, де поряд із привітанням споживачів нагадують їм про пиво. Ланкою злуки між компаніями-продавцями і споживачами служить торговий персонал. У свідомості більшості споживачів торговий представник є обличчям та образом компанії. Переважно, саме він забезпечує фірму найнеобхіднішою

інформацією про споживачів. Загалом торговий персонал займається збутом товару, а тому повинен приділяти максимальну увагу удосконаленню саме цієї системи.

Збут товару входить в обов'язки маркетингової служби, яку очолює голова правління. Служба маркетингу організована за регіональним принципом, де кожен маркетолог контролює свій регіон з чітко визначеними географічними межами. Ринок збуту Західної України поділений на північно-західний, північно-східний, південно-західний, південно-східний регіони, місто Тернопіль і область. Решта території України відносять до шостого регіону.

Менеджерська служба прямо (з бухгалтерією, планово-економічним відділом, з цехом розливу, варницею, відділом постачання та ін.) й опосередковано пов'язана майже з усіма відділами та підрозділами заводу.

На кожен місяць створюють загальний план реалізації і кожного дилера зокрема. Згідно до виконання плану реалізації дилери мають певні знижки, отримують обладнання та рекламну продукцію.

Збут товару на ТОВ «Микулинецький Бровар» входить в обов'язки маркетингової служби, яку очолює голова правління. Служба маркетингу організована за регіональним принципом, де кожен маркетолог контролює свій регіон з чітко визначеними географічними межами. Ринок збуту Західної України поділений на північно-західний, північно-східний, південно-західний, південно-східний регіони, місто Тернопіль і область. Решта території України відносять до шостого регіону. Менеджерська служба прямо (з бухгалтерією, планово-економічним відділом, з цехом розливу, варницею, відділом постачання та ін.) й опосередковано пов'язана майже з усіма відділами та підрозділами заводу [73].

1.2. Організаційно-економічна характеристика діяльності ТОВ «Микулинецький Бровар»

Пріоритетними завданнями ТОВ «Микулинецький Бровар» є збільшення виробничих потужностей підприємства, модернізація обладнання, вихід на нові ринки, створення всеукраїнського бренду. Ще одним пріоритетом ТОВ «Микулинецький Бровар» є оренда землі з подальшою її приватизацією - для вирощування власної сировини (ячменю, цукру та інших), яка матиме вплив як на якість, так і на собівартість пива.

Пивзавод є найстародавнішим на території України, перша згадка датується 1457 роком. Товариство з обмеженою відповідальністю «Микулинецький Бровар» (надалі ТОВ «Микулинецький Бровар») створене на підставі добровільної згоди фізичних осіб, відповідно до рішення установчих зборів засновників № 2 від 30 червня 2010 року, які об'єднали свої кошти з метою задоволення громадських потреб. Товариство утворене згідно із Законом України «Про приватизацію цілісних майнових комплексів державних підприємств та їх структурних підрозділів, зданих в оренду» від 20 травня 1993 року [73].

Статутний капітал складає 171542.70 грн. і поділений на 163374 простих іменних акцій. Його акціями володіють виключно працівники заводу. Місцезнаходження Товариства: Україна, 48120, Тернопільська область, Тербовлянський район, смт. Микулинці вул. Набережна, 33.

Для успішного функціонування на території України керівництво здійснило низку заходів, зокрема:

- проведено оновлення основних виробничих фондів: закуплено імпортне обладнання, яке вимагає менше затрат у виробництво і дає змогу виготовляти високоякісне та конкурентоспроможне пиво;

- залучаються висококваліфіковані кадри, створюється особлива культура виробництва і реальна заінтересованість працівників у зростанні прибутків товариства. ТОВ «Микулинецький Бровар» є юридичною особою, має самостійний баланс, розрахунковий та інші рахунки в банках, печатку, штамп та бланки зі своїм найменуванням, товарний знак, фірмову марку, які

затверджуються Правлінням товариства і реєструються в Торгово-промисловій палаті.

Предметом діяльності Товариства є:

– виробництво пива, солоду та солодових екстрактів, безалкогольних напоїв, мінеральних вод та інших вод, розлитих у пляшки, спиртів коньячних, виноградних та плодових ректифікованих та їх витримка, спирту етилового з харчової сировини, хліба та хлібобулочних і борошняних виробів, борошняних кондитерських виробів, тортів і тістечок нетривалого зберігання, сухарів і сухого печива;

– неспеціалізована оптова торгівля харчовими продуктами, напоями та тютюновими виробами;

– роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно з продовольчим асортиментом;

– роздрібна торгівля алкогольними, коньячними та іншими напоями;

– діяльність автомобільного вантажного транспорту;

– спеціалізовані будівельні роботи;

– рекламна діяльність і дослідження кон'юнктури ринку;

– здійснення інших видів господарської діяльності, які не суперечать чинному законодавству.

На даний час потужність заводу становить 1 500 тис. декалітрів пива, 1500 т солоду, 450000 декалітрів безалкогольних напоїв.

Споживачам пропонується широкий асортимент продукції на будь-який смак: світлі та темні сорти пива з різного виду солоду власного виробництва.

Асортимент пива складає 18 основних сортів. серед яких ексклюзивна продукція – спеціальні сорти пива – «Тернове поле», «Елітне», «Вища проба», які розливаються в спеціальні пляшки з відкидною пробкою, виготовлені в Німеччині. Гордістю колективу є подарунковий варіант – «Рідна Україна», що розливається у двохлітрові сифони. Також споживачам пропонується пиво спеціальне – «Radler-лимон», виготовлене на основі пива та безалкогольного

напою лимон з пониженим вмістом алкоголю. Успішно розвивається виробництво безалкогольної продукції. В даний час на ринку користується великою популярністю природна столова вода «Микулинецька кришталева», яка випускається у скляній та ПЕТ – пляшці, а також двох сорти солодких напоїв – «Лимон», «Яблуко». Здобув популярність у споживача “Квас Микулинецький” та оригінальний напій «М-Кола».

Основним моментом при організації обліку продукції є визначення її характеру. За цією ознакою продукцію групують за формою, ступенем готовності і технологічною складністю [74, с. 36-44].

Розглянемо структуру обсягів виробництва за 2016-2018 рр. (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1

Обсяги виробництва продукції ТОВ «Микулинецький Бровар» за 2016-2018 рр.

Асортимент пива	Фактично вироблено						Відносне відхилення, %
	2016 р., тис. грн.	Пит. вага, %	2017 р., тис. грн.	Пит. вага, %	2018 р., тис. грн.	Пит. вага, %	
Пиво пляшкове в асортименті	767,6	40,10	771,5	38,21	795,4	37,15	3,62
Пиво в ПЕТ-пляшці в асортименті	325,1	16,98	365,2	18,09	362,6	16,93	11,53
Пиво бочкове в асортименті	424,2	22,16	467	23,13	540,6	25,25	27,44
Пива всього	1516,9	79,24	1603,7	79,43	1698,6	79,33	11,98
Безалкогольні напої	397,4	20,76	415,2	20,57	442,7	20,67	11,40
Всього продукції	1914,3	100	2018,9	100	2141,3	100	11,86

Джерело: побудовано автором на основі аналізу [73]

Об’єми виробництва постійно зростають по всіх товарних категоріях, що пояснюється збільшенням виробничих потужностей шляхом закупівлі нового обладнання, використання власної сировини та застосування інноваційних технологій. На рис. 1.2 продемонстровано динаміку аналізованих показників.

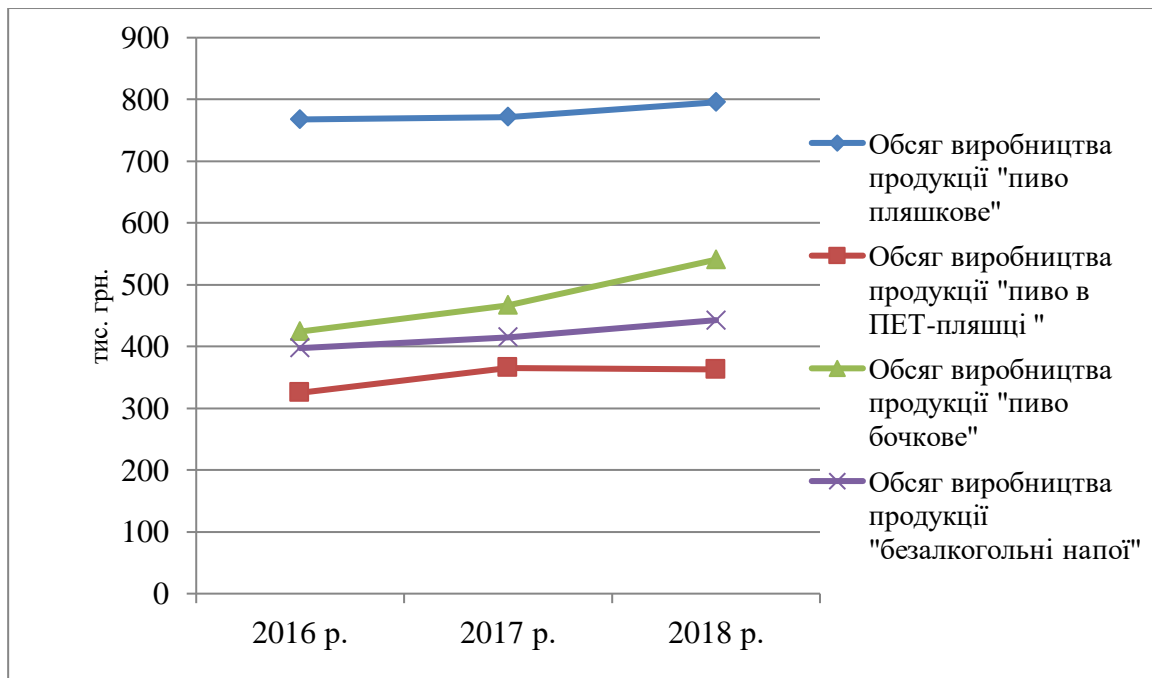


Рис. 1.2. Динаміка обсягів виробництва продукції ТОВ «Микулинецький Бровар» в розрізі її категорій [73]

Найбільше зростання у вартісному представленні обсягів виробництва протягом 2016-2018 рр. характерне для виробництва пива пляшкового і пива бочкового, що відображає загальні тенденції орієнтації споживачів на відповідні напої.

Щодо зовнішньоекономічних зв'язків підприємства, то на сьогодні воно не експортує власну продукцію, але закуповує імпортне обладнання та тару для спеціальних сортів пива закордоном.

Реконструкція підприємства дала можливість збільшити виробничі потужності, підвищити продуктивність праці, розширити асортимент продукції із 13 позицій у 2009 році до 18 у 2018 році, знизити собівартість продукції за рахунок впровадження енергозберігаючих технологій та використання власної сировини.

Наголосимо на тому, що продукція заводу є унікальною і ця унікальність забезпечується саме живим непастеризованим пивом. Попит на нього є високим і постійно зростає, навіть в період економічної кризи, що не вимагає дорогої реклами.

Щодо цінової політики, то необхідно зазначити, що ціноутворення є чи не найважливішим елементом маркетингової політики. На неї безпосередньо впливають такі чинники попиту, наявності та конкурентоспроможності виробників галузі, перспективи зростання напоїв відповідно до асортименту, зв'язок ціни продукції та об'ємів її реалізації, ступеня державного впливу на ринок пива. ТОВ «Микулинецький Бровар» для встановлення ціни на свій товар використовує метод «собівартість плюс надбавка».

Облік розрахунків по заробітній платі з робітником підприємства починається з Наказу (розпорядження) про прийом на роботу. Бухгалтерія, на підставі даного наказу, відкриває особовий рахунок робітника, в якому відбиваються дані, необхідні для нарахування заробітної плати, утримань, надання пільг. Система оплати праці на підприємстві ділиться на підсистеми - погодинну (оплата праці залежить від відпрацьованого часу і встановлених тарифних ставок чи посадових окладів) та відрядну (оплата праці залежить від обсягу виготовленої продукції). Одночасно із заробітною платою на ТОВ «Микулинецький Бровар» можуть виплачувати надбавки і доплати, розмір яких визначений Кодексом законів про працю.

Управління підприємством, яке працює в ринкових умовах, висуває високі вимоги до професіоналізму управлінського персоналу. Проблема управління персоналом на підприємстві є ключовим моментом перебудови всієї системи управління. Основними характеристиками персоналу підприємства є структура і чисельність персоналу. Отже до адміністративного апарату управління ТОВ «Микулинецький Бровар» відносять:

- генеральний директора;
- перший заступник директора;
- головний інженер;
- головний бухгалтерія;
- головний економіст;
- начальник лабораторії;

- комерційний директор;
- начальник відділу збуту;
- технічний відділ;
- відділ маркетингу і збуту;
- технологічний відділ;
- лабораторія;
- цех розливу пива та мін. води;
- бухгалтерія.

Відповідно до структури підприємства можна зробити висновок, що кількість персоналу на підприємстві є також досить великою. Чисельність працюючих визначає саме підприємство. Зміни особового складу відображаються у наказах по підприємству про прийом, звільнення, надання відпусток. На підприємстві працює більше чоловічого персоналу ніж жіночого. Це зумовлено також тим, що на підприємстві досить багато фізичної праці, яку жінкам виконувати досить тяжко. Але також присутня і незначна кількість жінок. Вони працюють переважно в управлінському персоналі, лабораторії і прибиральницями та продавцями.

Відповідно до форми звітності № 1-ПВ ТОВ «Микулинецький Бровар» штатна кількість працівників даного підприємства складає 209 на кінець 2016 р., 233 на кінець 2017 р. та 204 на кінець 2018 р.

Частка адміністративно-управлінського персоналу становить 20 %, виробничого – 70,4 %, допоміжного – 9,6 %.

Переважає більшість працівників має вищу освіту, хоча специфіка виробничого процесу не вимагає від виробничого персоналу вищої освіти. У віковій категорії найбільшу частку займають працівники віком від 46 до 55 років.

Проведемо аналіз показників господарської діяльності підприємства згідно зі звітами про фінансові результати за період діяльності 2016-2018 рр. (таблиця 1.2).

За результатами проведених розрахунків видно, що виручка від реалізації з ПДВ зросла у 2018 р. порівняно з 2017 р. на 27969,00 тис. грн., тобто на 23,41 %. На нашу думку, фундаментом зростання виручки від реалізації є зростаючий попит на продукцію, оскільки обсяги купівлі зростають кожного року. Чисті доходи зросли у 2018 р. майже на 46,5 %. Динаміка показника «інші операційні доходи» характеризується такими ж тенденціями. У 2017 р. показник знизився аж на 50 % у порівнянні з попереднім 2016 р., а у 2018 р. склав 8101,00 тис. грн., що на 2593,00 тис. грн., більше, ніж у 2017 р. Собівартість реалізованої продукції регулярно зростала протягом аналізованого періоду. Матеріальні витрати у 2017 р. зросли на 27641,00 тис. грн., тобто майже на 48 %, причиною чого стало значне зростання обсягів реалізації. Вже у 2018 р. не спостерігалось значного зростання матеріальних витрат, показник склав 97801,00 тис. грн., тобто зріс на 14,67 %.

На думку головного інженера та технолога, показники матеріальних витрат у 2018 р. є результатом впровадження контролю за втратою матеріальних цінностей, контроль бою та браку продукції.

Таблиця 1.2

Динаміка показників господарської діяльності
ТОВ «Микулинецький Бровар» за 2016-2018 рр., тис. грн.

№	Найменування показника	Рік	Значення показника	Відхилення	
				Абсолютне	Відносне, %
1	2	3	4	5	6
2	Чистий дохід (виручка) від реалізації	2016	97110	-	-
		2017	19491	22381,00	23,05
		2018	147460	27969,00	23,41
3	Собівартість реалізованої продукції	2016	62808	-	-
		2017	89360	26552,00	42,27
		2018	103395	14035,00	15,71
4	Інші операційні доходи	2016	11567		

		2017	5508	-6059,00	-52,38
		2018	8101	2593,00	47,08
5	Матеріальні затрати	2016	57645	-	-
		2017	85286	27641,00	47,95
		2018	97801	12515,00	14,67
6	Загальні витрати на оплату праці	2016	6070	-	-
		2017	7390	1320,00	21,75
		2018	14715	7325,00	99,12
7	Разом операційні витрати	2016	89728	-	-
		2017	118225	28497,00	31,76
		2018	146157	27932,00	23,63
8	Податок на прибуток	2016	1204	-	-
		2017	1482	278,00	23,09
		2018	1764	282,00	19,03
11	Чистий прибуток	2016	6688	-	-
		2017	5547	-1141,00	-17,06
		2018	8036	2489,00	44,87

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності об'єкта аналізу – форми 1, форми 2

Сукупні витрати на оплату праці зростають щорічно. Протягом аналізованого періоду кількість виробничого персоналу суттєво не змінювалася, а загальні витрати на оплату праці склали зростали.

Темп зростання сукупних операційних витрат протягом 2016-2018 рр. становив більш ніж 60 %, витрати зросли на 56429 тис. грн. Чистий прибуток починаючи з 2014 року зростає, відповідно, зростає і податок на прибуток. У 2017 р. сума податку збільшилася на 278,00 тис. грн., що на 23 % більше, ніж у попередньому звітному році, а у 2018 р. показник зріс ще на 19 % і підприємство сплатило 1764 тис. грн. податку на прибуток.

Темп зростання чистого прибутку у 2017 році порівняно з попереднім роком становив -17 %, що на 1141,00 тис. грн. менше. У 2018 році порівняно з 2017 р. прибуток зріс на 2489,00 тис. грн. (44,87 %), що на 1348 тис. грн. більше

від показника попереднього року. Хоча динаміка показника чистого прибутку і зростає протягом трьох років діяльності, проте зазначимо, що темп зростання собівартості реалізованої продукції теж високий. Загалом протягом трьох років діяльності позитивні тенденції до зростання проявляє чистий прибуток та сукупні чисті доходи у 2017 р. Відзначимо, що коливання у величині собівартості реалізованої продукції впливає на кінцевий результат господарської діяльності.

Важливим для аналізу є дослідження проміжних та кінцевих результатів діяльності підприємства в динаміці, для цього відобразимо абсолютні показники у таблиці 1.3.

Проаналізувавши дані, наведені в таблиці 1.3, можна зробити висновок, що динаміка доходу від реалізації є чіткою, оскільки період 2013-2018 рр. характеризувався поступовим зростанням значень показника (на 76784 тис. грн., що на 52 % більше, ніж у 2013 р.). Собівартість реалізованої продукції знаходилася на відносно стабільному рівні в аналізованій період у зв'язку з вдосконаленням технологічних операцій. З 2016 по 2018 рр. спостерігався швидкий темп зростання собівартості продукції, що, в основному, пояснюється зміною обсягів реалізації.

Таблиця 1.3.

Показники господарської діяльності ТОВ «Микулинецький Бровар»

Показники	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Чистий дохід від реалізації продукції	70676	68314	74620	97110	119491	147460
Собівартість реалізованої продукції	43977	43328	47036	62808	89360	103395
Валовий прибуток	26699	24986	27584	34302	30131	44065
Фінансовий результат від операційної діяльності	14905	9856	10600	7516	6774	9404
Чистий прибуток (збиток)	-14875	-9920	9174	6688	5547	8036

Джерело: сформовано автором на основі фінансової звітності об'єкта аналізу – форми 1, форми 2

Для більш повного аналізу окремо варто взяти до уваги величини чистого фінансового результату (прибуток, збиток) (рис. 1.3).

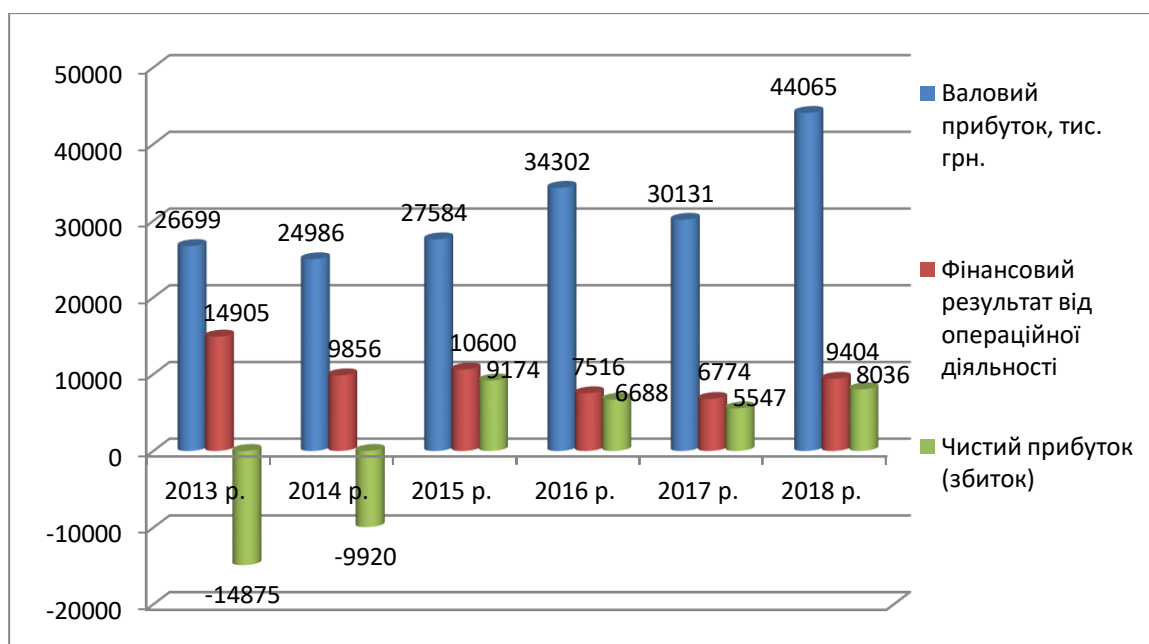


Рис. 1.3. Показники фінансової звітності ТОВ «Микулинецький Бровар»

Отримані дані за 1013-1018 рр. свідчать про критичність фінансового стану та потребу в проведенні управлінських рішень щодо покращення фінансових результатів діяльності підприємства. Вже з 2015 р. ТОВ «Микулинецький Бровар» є прибутковим.

1.3. Теоретичні аспекти внутрішнього аудиту процесів виробництва і збуту продукції: сутність, зміст, етапи проведення

Приватні підприємства прагнуть до збільшення прибутків та зменшення ризиків діяльності. Виникає необхідність збільшувати обсяги виробництва із одночасним зниженням собівартості продукції, раціонально та за призначенням використовувати матеріально-грошові засоби, які знаходяться у розпорядженні

підприємства, вчасно розраховуватися за своїми зобов'язаннями, правильно вести бухгалтерський облік. Інструментом контролю, перевірки та оцінки виробничих процесів і правильності формування витрат є внутрішній аудит витрат на виробництво продукції.

Раціональна аудиторська перевірка об'єктів аудиту у поєднанні з своєчасними управлінськими рішеннями забезпечує фінансову стабільність та стійкість виробничого підприємства в умовах високо динамічного зовнішнього і внутрішнього середовища функціонування.

До об'єктів внутрішнього аудиту процесу виробництва належать:

- встановлення достовірності обсягів виробництва пива та безалкогольних напоїв – експерт-аудитор встановлює фактичні обсяги реалізованої продукції та порівнює їх з даними бухгалтерського обліку та звітності підприємства; процедури аудиту здійснюються за кожним видом продукції;

- підтвердження достовірності обсягів реалізації пива та безалкогольних напоїв;

- обґрунтованість витрат виробництва за елементами – аналізуються первинні документи щодо матеріальних витрат, нарахованої заробітної плати, амортизації основних засобів, інших виробничих витрат. Списуються вказані витрати на аналітичні рахунки синтетичного рахунка 23;

- встановлення достовірності обсягів виробництва конкретних видів продукції – в ході аудиту виділяється фактичний рівень виробництва у розрізі видів продукції з метою виявлення недостатнього обсягу виробництва одних та перевиробництва інших видів продукції;

- калькуляція собівартості пива та безалкогольних напоїв – найскладніший об'єкт перевірки, що передбачає визначення всієї сукупності витрат на виробництво продукції;

- первинні документи на оприбуткування продукції, а також виявлені ревізією чи слідством не оприбутковані обсяги продукції, збитки, понаднормативне списання природних втрат;

- бухгалтерський облік та звітність підприємства – для виявлення фактів приписок продукції на стадіях виробництва та навмисного викривлення собівартості продукції;

- понаднормативне списання природних втрат при виробництві [1].

Можливі дві послідовності проведення внутрішнього аудиту: від загального до конкретного або від конкретного до загального, на розгляд самого аудитора. На послідовність проведення аудиту суттєвий вплив здійснюють умови договору та особливості діяльності суб'єкта господарювання.

Мета аудиту – сприяння раціональному використанню засобів і предметів праці, а також самої праці для зниження витрат виробництва і одержання підприємством стабільного прибутку.

При аудиті витрати на виробництво експерт-аудитор перевіряє правильність відображення в обліку:

- витрат з операційної діяльності підприємства, що використовують рахунки класу 8 «Витрати по елементах»;

- витрат з операційної діяльності підприємства, що не використовують рахунки 8 класу «Витрати по елементах»;

- визначення фінансових результатів від операційної діяльності.

Серед документів, які обов'язково підлягають внутрішньому аудиту процесу виробництва, виділимо наступні:

– збірник виробничих норм витрати основних матеріалів, розроблений на основі галузевих інструкцій нормативних показників витрати матеріалів;

– журнал обліку виконаних робіт по кожному замовленню;

– локальні і об'єктні специфікації, в яких передбачений витрата матеріалів за видами продукції;

– матеріальний звіт по матеріально відповідальній особі (виробнику робіт, начальнику дільниці);

– щомісячний звіт про витрату основних матеріалів у зіставленні з витратою, визначеним за виробничим нормам [7].

Важливим показником діяльності підприємства є реалізація продукції, при проведенні внутрішнього аудиту аудитором ретельно вивчаються документально підтверджені факти та процеси реалізації, що відображають сферу збуту.

Об'єктами внутрішнього аудиту збуту продукції ТОВ «Микулинецький Бровар» є:

- витрати на реалізацію продукції. Встановлюється фактичний рівень та достовірність витрат, пов'язаних з реалізацією товарної продукції, при цьому слід здійснювати порівняння з фактичним обсягом реалізованої продукції;

- стан збереження продукції (пива та безалкогольних напоїв) при транспортуванні (досліджується кожний випадок нестачі продукції при транспортування від постачальника до покупця, встановлюється сума нестачі конкретної продукції, відповідальність осіб);

- первинні документи на реалізацію продукції (визначають достовірність первинної документації, що застосовується для відображення операцій з реалізації товарів, продукції, робіт і послуг з метою її використання в системі аудиторських доказів);

- бухгалтерський облік та звітність підприємства (досліджуються факти приписок продукції на стадії реалізації) [1];

- понаднормативне списання природних втрат під час збуту продукції;

- дисципліна поставок за строками, обсягами, асортиментом та якістю продукції.

Вдало підібрана методика проведення аудиту є опорою механізму внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції підприємства, як це продемонстровано на рисунку 1.4.



Рис. 1.4. Механізм внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції підприємства

Як бачимо, на рис. 1.4. представлено порядок дій внутрішнього аудитора для забезпечення виконання завдань аудиту, а на заключному етапі на основі результатів аудиту – прийняття рішення і складання на його основі аудиторських висновків.

Внутрішній аудит процесів виробництва та збуту продукції займає лівову частку внутрішнього аудиту на підприємстві, оскільки вказані процеси є базовими, потребуючими постійного вивчення, дослідження та удосконалення.

Як основа системи внутрішнього контролю, внутрішній аудит дає реальну оцінку стану підприємства, що відображає переваги останнього як інструмента підвищення ефективності управління поряд із такими елементами управління, як прогнозування, планування, регулювання, контроль, аналіз, стимулювання [6].

Метою створення служби внутрішнього аудиту є, насамперед, удосконалення організації та управління господарськими процесами (в тому числі процесами виробництва та збуту продукції), виявлення і мобілізація резервів зростання виробництва та реалізації продукції з метою збільшення прибутку підприємства [75, с. 1]. Основне ж завдання – підтримання ефективності роботи усіх підрозділів підприємства та зменшення ризиків діяльності. Завдання внутрішнього аудиту орієнтовані на внутрішніх користувачів: як власників, так і керівництва підприємства. Оскільки процес аудиторської перевірки складний та довготривалий, організаційне завдання аудитора – максимально скоротити час перевірки так, щоб якість аудиту залишалася високою, а аудиторські підприємницькі ризики – низькими.

Згідно з Міжнародним стандартом професійної практики внутрішнього аудиту 2000 «Управління функцією внутрішнього аудиту», керівник внутрішнього аудиту управляє функцією внутрішнього аудиту з метою збільшення вартості підприємства (організації). Для цього необхідно, щоб процес внутрішнього аудиту враховував стратегії, цілі та ризики підприємства, розробляв напрями удосконалення управління підприємством, об'єктивно надавав релевантні аудиторські послуги [45, с. 17].

На нашу думку, внутрішній аудит має низку переваг у порівнянні з зовнішнім, основною перевагою є обізнаність внутрішніх аудиторів з особливостями та аспектами діяльності підприємства, які важко визначити та врахувати зовнішньому аудитору. Важливим питанням є компетентність, незалежність та об'єктивність відділу внутрішнього аудиту. Якщо вищезгадані вимоги дотримуються, аудит вважається високоефективним та визнається

зовнішніми аудиторами [25, с. 54]. Внутрішній аудит допомагає досягати поставлених цілей підприємству за допомогою системного, упорядкованого підходу до оцінки і підвищення ефективності господарської діяльності [6].

Значної уваги при організації внутрішнього аудиту варто приділити розробці адекватного плану та програми аудиту, які напряду пов'язані з якістю та дієвістю внутрішньої аудиторської перевірки. Також важливою є розробка стратегії аудиторської перевірки як початкового етапу формування служби внутрішнього аудиту (рис. 1.5).

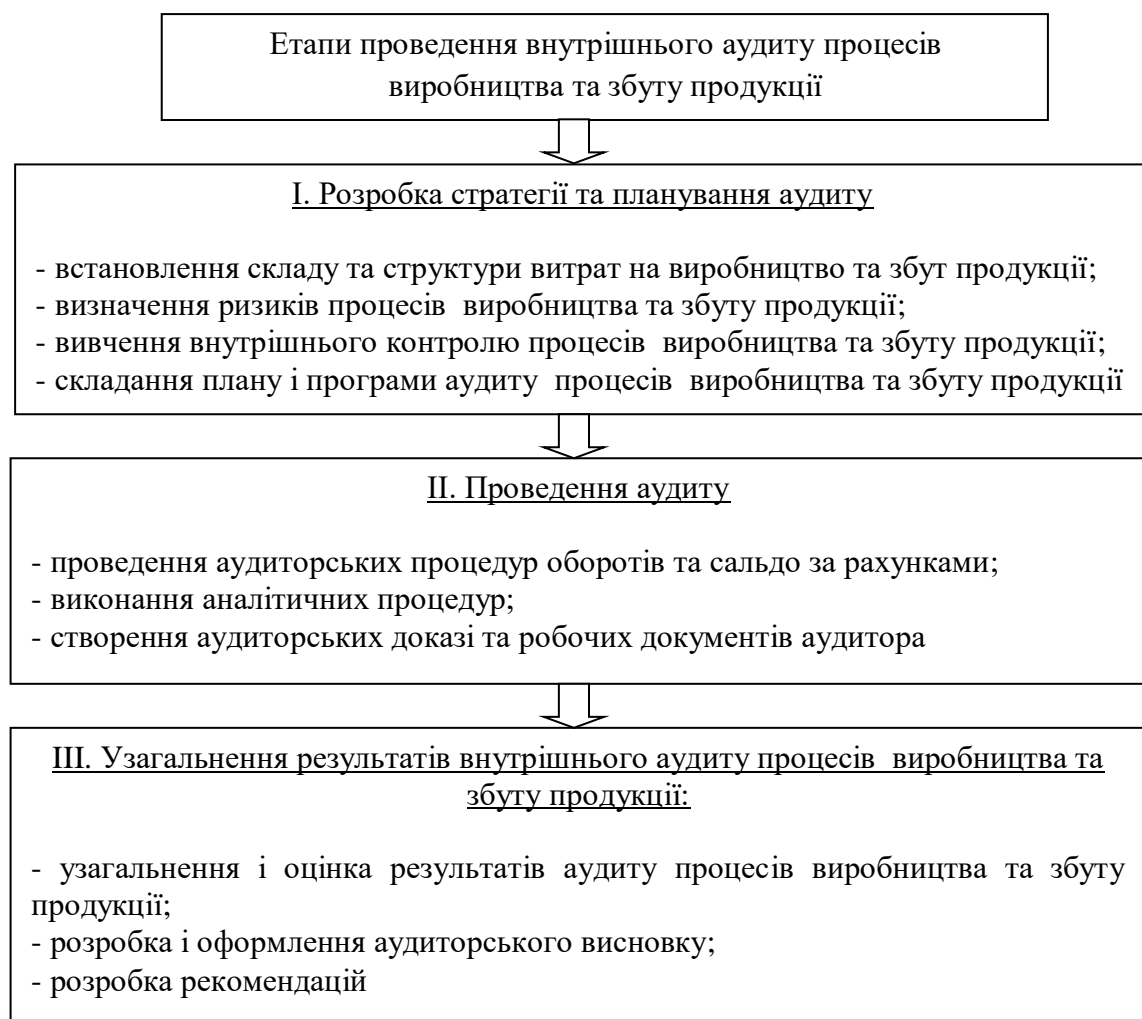


Рис. 1.5. Етапи проведення аудиторської перевірки процесів виробництва та збуту продукції

Джерело: розроблено автором з використанням [23]

Особливість внутрішнього аудиту – безперервність, на відміну від зовнішнього аудиту, який може проводитися, до прикладу, один раз на рік. Регулярне проведення аудиту забезпечує вчасне виявлення недоліків об'єктів дослідження та попередження їх появи в майбутньому завдяки розробці рекомендацій аудитора. Окрім безперервності, характеристиками внутрішнього аудиту слугують системність, документальність, універсальність.

Під час розробки стратегії та планування внутрішнього аудиту аудиторі окреслюють ризики підприємства, пов'язаних із об'єктом аудиту (у контексті дослідження – аудиту процесів виробництва та збуту продукції).

Внутрішній аудит надає незалежну й об'єктивну оцінку керівництву підприємства щодо того, чи управління ризиками на підприємстві забезпечує їх прийнятний рівень.

Аудитори оцінюють ризики за наслідками та ймовірностями їх настання перед здійсненням аудиторських процедур. Чисті, або контрольовані ризики оцінюються за наслідками та ймовірностями ризиків після здійснення рекомендацій внутрішнього аудитора для покращення системи внутрішнього контролю. Відзначимо, що план внутрішнього аудиту розробляється на основі притаманних ризиків, а не чистих [24, с. 17].

Відповідальність за формування та функціонування систему внутрішнього аудиту має покладатися на управлінський апарат підприємства [26, с. 50].

Висновки до розділу 1

Узагальнюючи теоретичні засади процесів виробництва і збуту продукції, можна зробити наступні висновки.

Роль та значення внутрішнього аудиту процесів виробництва і збуту продукції підприємства важко переоцінити. Вважаємо, що без внутрішнього аудиту і регулювання процесів виробництва та збуту продукції не можна з впевненістю стверджувати, що підприємство досягне мети своєї діяльності.

Разом з тим, питання впровадження системи внутрішнього аудиту залишається прерогативою адміністрації та власників підприємства. Питання наявності в компаніях внутрішнього аудиту не регулюються на законодавчому рівні.

Оскільки базовими показниками діяльності виробничого підприємства є випуск та реалізація продукції, при проведенні внутрішнього аудиту аудитором ретельно вивчаються документально підтвержені факти та процеси виробничо-збутової діяльності, що відображають виробничу та збутову сфери у розрізі витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції, витрат на збут продукції і т.д.

Провівши дослідження виробничо-збутової діяльності ТОВ «Микулинецький Бровар» представлено динаміку обсягів виробництва продукції підприємства в розрізі її категорій та проаналізовано показники господарської діяльності підприємства за 2016-2018 рр. Як основа системи внутрішнього контролю, внутрішній аудит дає реальну оцінку стану підприємства, що відображає переваги останнього як інструмента підвищення ефективності управління поряд із такими елементами управління, як прогнозування, планування, регулювання, контроль, аналіз, стимулювання.

Систематизувавши різні підходи до суті аудиту дійшли висновку, що внутрішній аудит – це діяльність господарюючого суб'єкта, виконання якої входить в обов'язки уповноваженої кваліфікованої особи, внутрішнього аудитора або власного відділу внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит надає незалежну й об'єктивну оцінку керівництву підприємства щодо того, чи управління ризиками на підприємстві забезпечує їх прийнятний рівень. В системі корпоративного управління внутрішній аудит є складовою системи внутрішнього контролю підприємства і відіграє ключову роль в забезпеченні ефективного управління.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПРОЦЕСІВ ВИРОБНИЦТВА І ЗБУТУ ПРОДУКЦІЇ

2.1. Планування та організація внутрішнього аудиту процесу виробництва на підприємстві

Стабільність функціонування підприємств у сучасних висококонкурентних умовах вимагає пошуку нових підходів до підвищення результативності його виробничої діяльності. Організація внутрішнього аудиту процесу виробництва при цьому займає провідну роль як основа подальшого ефективного використання результатів аудиторської перевірки для прийняття управлінських рішень.

Виробничо-господарський облік – важлива складова господарського обліку українських підприємств, а найголовнішим об'єктом бухгалтерського обліку, на думку проф. В. Г. Швеця [80, с. 15], є виробнича діяльність підприємства. Проф. В. В. Сопко виділяє центральне місце виробничій діяльності та її обліку у суспільному процесі відтворення.

Особливості обліку процесу виробництва залежать від його деталізації, конкретних зовнішніх та внутрішніх умов, властивостей та характеру технології виробництва, характеристиками і параметрами підприємства.

Система бухгалтерського обліку процесу виробництва напряму залежить від правильного вибору методу калькулювання собівартості продукції, основною вимогою до якого є відповідність технології виробництва, організації виробничого процесу та масштабу підприємства.

Формування ефективної системи бухгалтерського обліку, за визначенням М. Ю. Карпушенко, є сукупністю впорядкованих дій зі створення системи бухгалтерського обліку, що включає складання облікових реєстрів і первинних

носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію облікового процесу [32, с. 7].

Відповідно до особливостей організації виробничого процесу та бухгалтерського обліку процесу виробництва продукції, внутрішній аудит має свої організаційні особливості, які враховують цілу низку критеріїв:

- форму власності;
- організаційно-правову форму;
- технологію процесу виробництва;
- чисельність персоналу бухгалтерії;
- чисельність виробничого персоналу;
- структуру управління підприємства та ін.

Проведення внутрішнього аудиту процесу виробництва в сучасних умовах господарювання вимагає впровадження вдосконаленої організації внутрішнього аудиту з охопленням трьох аспектів: методичного, технічного та організаційного [80, с. 3].

Вважаємо, що критерії оптимальної організації аудиту відрізняються для різних підприємств. Наявні наукові загальні рекомендації щодо організації внутрішнього аудиту на сьогодні потребують адаптації для практичного впровадження на конкретному підприємстві з урахуванням його техніко-економічних особливостей.

Методичний етап організації внутрішнього аудиту процесу виробництва здійснюється за допомогою вибору набору методів аудиту. На даному етапі проводиться вибір об'єктів дослідження та складанням переліку необхідної інформаційної бази даних.

Внутрішній аудитор (голова групи внутрішніх аудиторів) несе відповідальність за дотримання методологічних засад проведення аудиту, складання та подання у встановлені строки аудиторського висновку із зазначенням у ньому відповідних рекомендацій щодо покращення процесу виробництва на підприємстві.

Технічний етап організації внутрішнього аудиту процесу виробництва передбачає вибір форми здійснення аудиту, яка в повній мірі забезпечить якісний оперативний аудит з врахуванням економіко-організаційної характеристики підприємства.

Організаційний етап полягає у налагодженні плану роботи аудиторів і передбачає при встановленій системі аудиту визначення оптимальної кількості аудиторів та розподілу функціональних обов'язків між ними, відображення програми аудиту, обсягів аудиту та графіку проведення останнього.

Визначені три напрямки вдосконалення організації внутрішнього аудиту процесу виробництва продукції (методичний, технічний та організаційний) доцільно впроваджувати разом з упорядкуванням роботи відділу аудиту на підприємстві за наявності останнього.

Слід відмітити, що організація внутрішнього аудиту на підприємстві – обширне поняття, що включає в себе дві складові: організацію внутрішнього аудиту як окремого виду діяльності на підприємстві та організацію окремого аудиторського дослідження (рис. 2.1.)

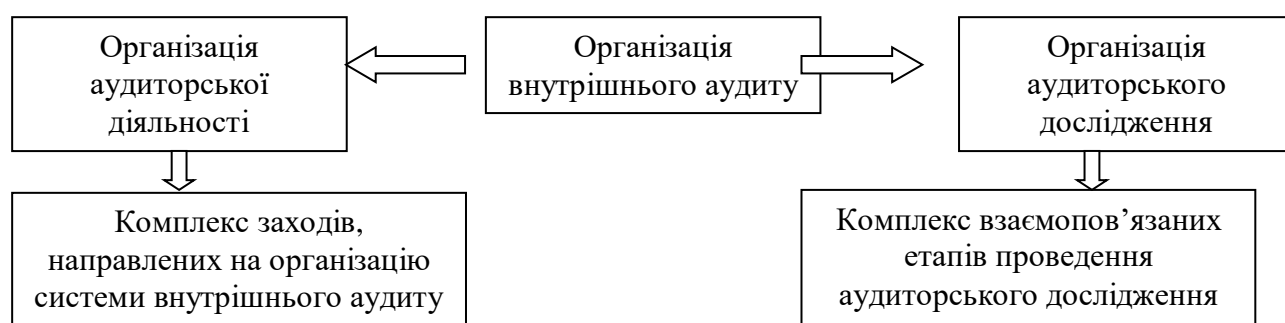


Рис. 2.1. Складові організації внутрішнього аудиту на підприємстві

Варто виділити наступні основні завдання проведення аудиту процесу виробництва:

- визначення правових аспектів діяльності підприємства;
- визначення правильності розрахунків підприємства з оплати праці;

- визначення правильності розрахунків підприємства з бюджетами різних рівнів та державними цільовими фондами;
- визначення правильності документального оформлення процесу виробництва матеріалів;
- визначення законності списання витрат на виробництво.

Вчені виділяють три способи організації внутрішнього аудиту:

1. Створення власного відділу внутрішнього аудиту
2. Використання аутсорсингу, передача функцій відділу внутрішнього аудиту зовнішнім консультантам
3. Косорсинг, тобто часткове залучення зовнішніх організацій поряд із створенням власного відділу внутрішнього аудиту [18, с. 35].

Часткове або повне виконання функцій внутрішнього аудиту зовнішніми організаціями має свої переваги, зокрема, компетентність та обізнаність експертів, гнучкість у залученні аудиторських ресурсів, вирішення проблеми недостатності штатних аудиторів.

Створення власного відділу внутрішнього аудиту теж характеризується низкою переваг:

1. Можливість для керівників та управлінців підприємства налагодити функцію контролю за автономними підрозділами
2. Виявлення резервів виробництва, нових напрямів розвитку за допомогою розроблених цільових вузько направлених аудиторських перевірок
3. Регулярні консультації працівникам інших служб підприємства, її підрозділів, філій.

Разом з тим, створення власного відділу внутрішнього аудиту – складний процес, що потребує вирішення методологічних, технічних, фінансово-економічних та безпосередньо організаційних питань.

Організація процесу здійснення внутрішнього аудиту виробництва власним відділом внутрішнього аудиту представлено на рисунку 2.2.

Зазначимо, що підприємство самостійно регулює масштаб впливу відділу внутрішнього аудиту на діяльність підприємства. Аудиторам можуть бути надані тільки консультативні функції, а можуть надаватися функції контролю і розробки рекомендацій з модернізації усіх рівнів управління підприємством.

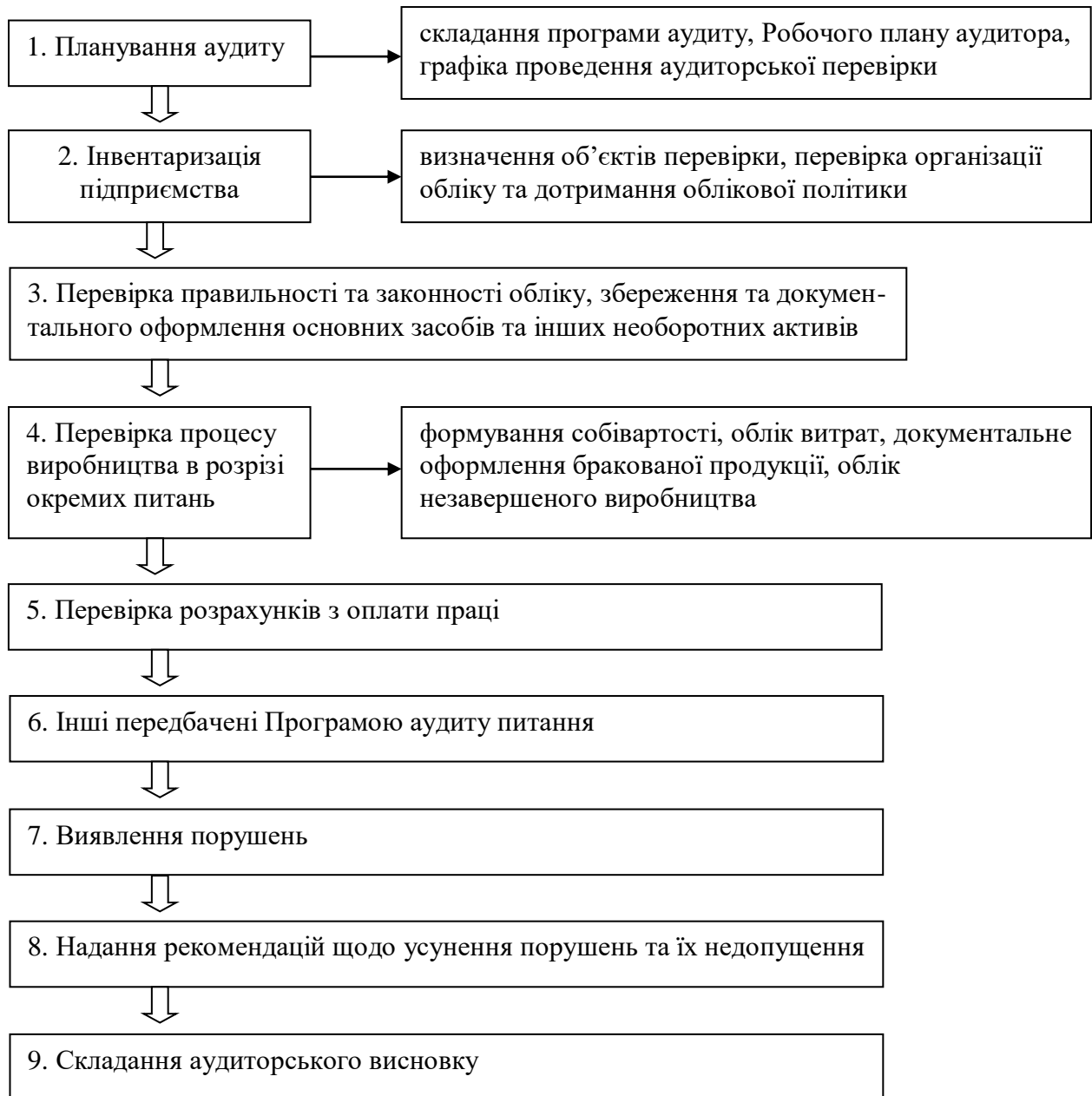


Рис. 2.2. Етапи здійснення внутрішнього аудиту процесу виробництва на підприємстві

Джерело: сформовано автором з використанням [18]

Процес організації відділу внутрішнього аудиту передбачає:

1. Окреслення усіх питань, для вирішення яких формується відділ внутрішнього аудиту, визначення цілей створення відділу

2. Визначення функціонального навантаження для досягнення поставлених цілей

3. Формування структурних одиниць відділу внутрішнього аудиту, які будуть виконувати однотипні функції

4. Розробку схем взаємовідносин між структурними одиницями відділу внутрішнього аудиту

5. Чітке визначення обов'язків, прав і відповідальності кожної ланки відділу внутрішнього аудиту

6. Документальне затвердження обов'язків, прав і відповідальності працівників відділу внутрішнього аудиту в посадових інструкціях і положеннях про бюро (групи, сектори) відділу внутрішнього аудиту

7. Надання відділу внутрішнього аудиту організаційного статусу, розробка і документальне закріплення Положення про відділ внутрішнього аудиту

8. Інтеграцію відділу внутрішнього аудиту з іншими структурними елементами управління підприємством

9. Розробку стандартів внутрішнього аудиту та кодексу етики аудитора.

Залежно від масштабу самого підприємства, а також потреб у проведенні внутрішнього аудиту, відділ внутрішнього аудиту може складатися з різної кількості працівників. Аудит відповідності можуть виконувати кілька співробітників-аудиторів. При розширенні функцій відділу аудиту кількість працівників теж зростає для виконання, до прикладу, технологічного аудиту, екологічного аудиту, аудиту якості продукції, тощо.

Внутрішні аудитори наділені широкими повноваженнями, оскільки на них лягає велике функціональне навантаження щодо здійснення процесу внутрішнього аудиту та консультування керівників підприємства.

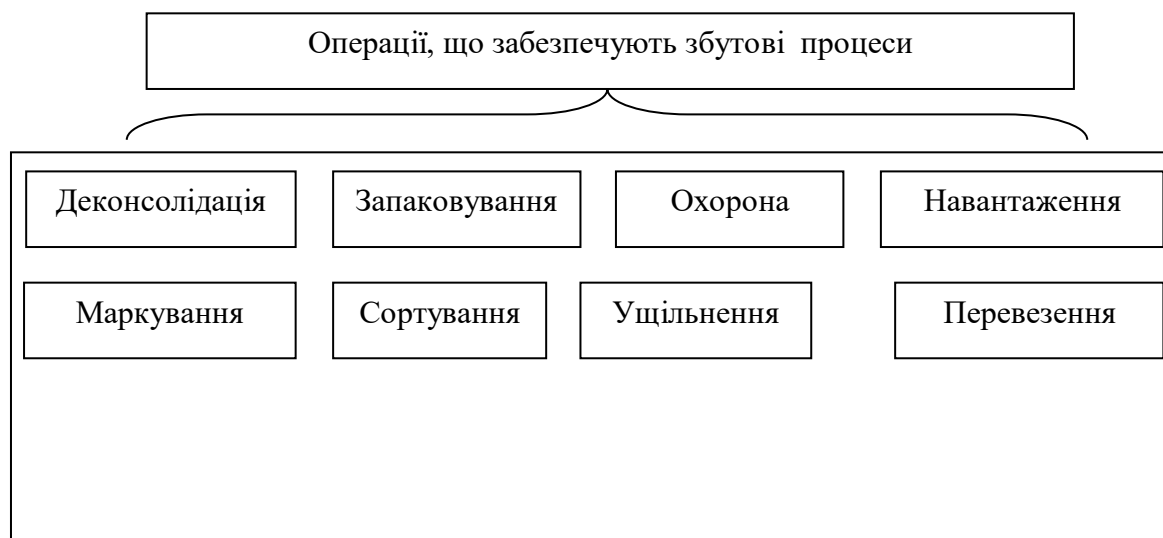
Працівниками відділу внутрішнього аудиту, окрім внутрішніх аудиторів, можуть бути спеціалісти та експерти з інших галузей: оподаткування, правових питань, фінансового аналізу. Часто вони не є штатними працівниками відділу аудиту, а залучаються до роботи на основі укладеного договору [8].

Проведення внутрішнього аудиту процесу виробництва сприяє визначенню рівня виконання планових завдань виробництва продукції за визначений період. За результатами внутрішнього аудиту визначають основні фактори, що впливають на обсяг виробництва за певний період та ступінь впливу цих факторів на зміну показників випуску продукції. Аудитор шукає приховані резерви зростання обсягів виробництва продукції і її реалізації. Раціональна організація внутрішнього аудиту процесу виробництва на вітчизняних підприємствах – необхідна основа для ефективного аудиту господарської діяльності.

2.2. Особливості організації внутрішнього аудиту збуту продукції

Головне завдання внутрішнього аудиту збуту продукції на підприємстві – сприяння випуску високоякісної та конкурентноздатної продукції, її реалізація на ринку на підставі раціонального використання трудових та фінансових ресурсів, запобігання браку, втрат, попередження правопорушень, які призводять до збитків на підприємствах [1].

Розглянемо операції, що забезпечують збутові процеси і є об'єктами внутрішнього аудиту збуту продукції на рис. 2.3.



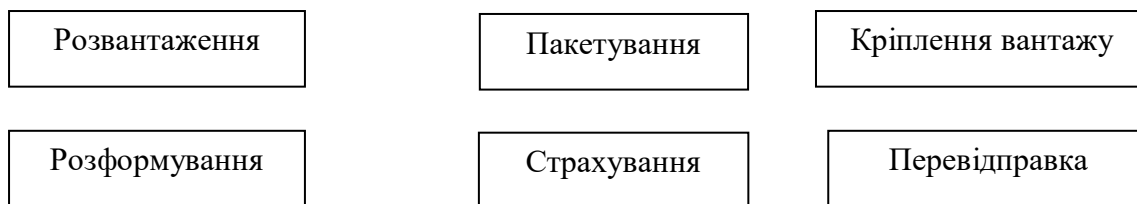


Рис. 2.3. Операції, що забезпечують збутові процеси на підприємстві

Джерело: сформовано автором

Умовами раціональної організації роботи системи внутрішнього аудиту є:

1. Розробка проекту організації внутрішнього аудиту, його функцій, окреслення порядку взаємодії з іншими структурними елементами управління підприємства та його підрозділами. Проект аудиту розробляється у розрізі галузей і організаційно-правових форм господарювання підприємства

2. Формування кваліфікаційних вимог до посади внутрішнього аудитора

3. Розроблення стандартів, норм, настанов для діяльності внутрішніх аудиторів

4. Програма підготовки та підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів, організація їх навчання

5. Складання прогнозу потреби в кадрах внутрішніх аудиторів на підприємстві [29, с. 48].

Поділ праці внутрішніх аудиторів здійснюється за різними ознаками, наведеними в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1.

Поділ праці внутрішніх аудиторів для ТОВ «Микулинецький Бровар»

№ з/п	Ознака, за якою відбувається поділ праці внутрішніх аудиторів	Характеристика ознаки
1	за функціями виробництва і управління	аудит планування збуту продукції, аудит грошових розрахунків, аудит реалізації, аудит надходження сировини і товарно-матеріальних цінностей для виробництва, аудит формування фінансових результатів і т.д
2	за специфікою підприємства	аудит бухгалтерського обліку, аудит менеджменту, аудит маркетингу і т.д.
3	за спеціалізацією виробництва	аудит предметної спеціалізації виробництва,

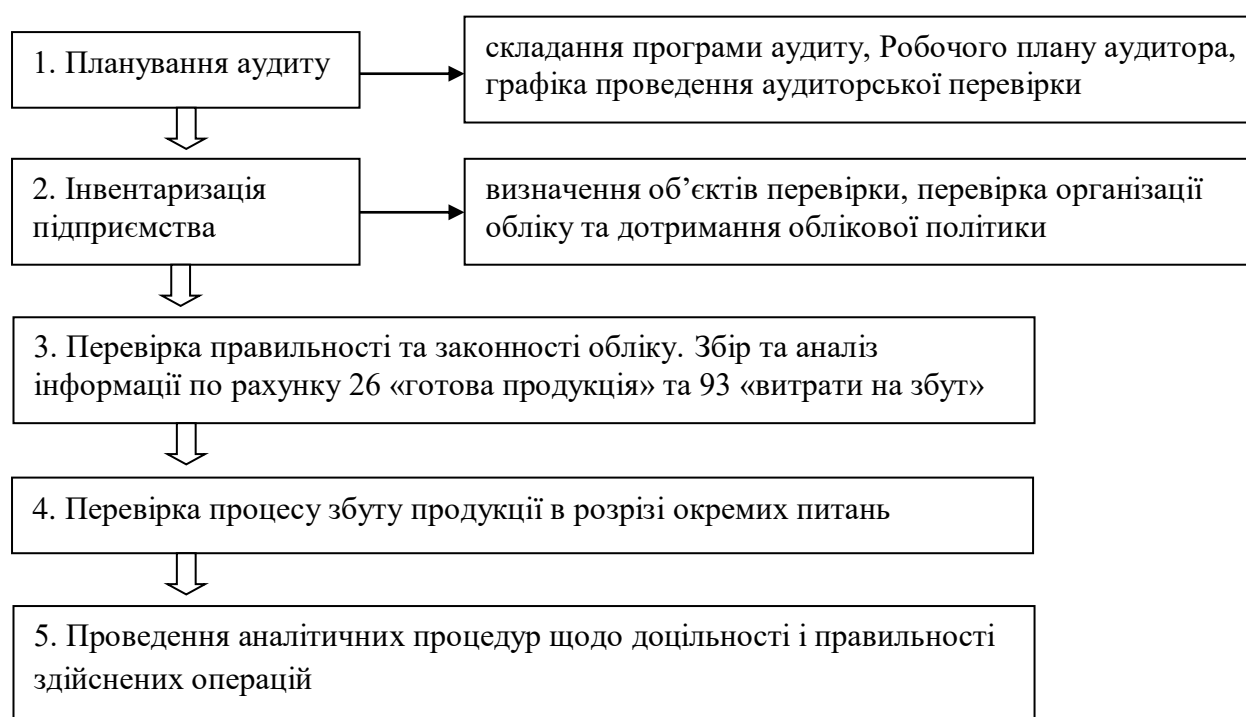
		аудит номенклатури виробів, аудит технологічно однорідної продукції
4	за структурними підрозділами підприємства	аудит транспортного цеху, аудит цеху готової продукції, аудит матеріального складу, аудит цеху напівфабрикатів, виробництва пива та безалкогольних напоїв

Джерело: авторська розробка

Організація внутрішнього аудиту збуту продукції як процесу дослідження включає комплекс взаємопов'язаних етапів її проведення. Чітка послідовність виконання аудиторських робіт, на думку Н. І. Дороша, забезпечить якісне проведення внутрішнього аудиту [25]. Головними етапами здійснення внутрішнього аудиту збуту продукції є:

- планування та визначення аудиторського підходу;
- застосування на практиці засобів контролю;
- проведення аналітичних процедур й безпосередня перевірка здійснених господарських операцій підприємством;
- підведення підсумків аудиту.

Детальніше етапи проведення аудиту збуту продукції відображено на рис. 2.4.



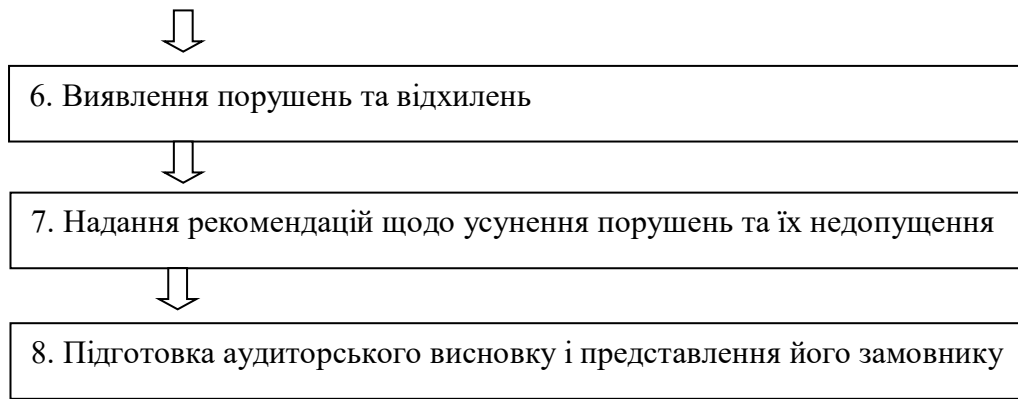


Рис. 2.4. Етапи здійснення внутрішнього аудиту збуту продукції на підприємстві

Першим і вкрай важливим етапом аудиту є його планування, що супроводжується чітким прогнозуванням, контролем та обліком процесів збутової діяльності для подальшого забезпечення ефективності аудиторських процедур.

Процес планування внутрішнього аудиту збутової діяльності включає визначення стратегії й тактики збуту, побудову загального плану аудиторської перевірки та складання аудиторської програми, а також оцінювання обсягу аудиторського контролю.

Система планування, на переконання О. О. Орлової, відіграє важливу роль у побудові прибуткового, стабільного, спрямованого на перспективу бізнесу з економічно обґрунтованою системою господарювання [50, 81].

На етапі планування аудиту збуту продукції найбільше уваги аудитор має приділити кризовим явищам на підприємстві, особливостям реалізації продукції, ринкам збуту, перспективам збільшення збуту продукції, ефективності діючої системи контролю збутових процесів.

Під час планування внутрішнього аудиту збуту продукції вважаємо за необхідне готувати попередній бюджет витрат. Для його визначення можна орієнтуватися на попередній досвід проведення аудиту (у тому числі і зовнішнього).

Планування аудиторської діяльності має охоплювати не тільки річний план перевірок, але й стратегічні цілі. Щодо останніх відмітимо, що розробка стратегічного плану внутрішнього аудиту допомагає формуванню професійної думки внутрішнього аудитора щодо діючих на підприємстві систем, видів діяльності, бізнес-процесів, тобто потенційних об'єктів аудиту, підвищити ефективність внутрішнього аудиту та контролю.

Стратегічний план внутрішнього аудиту містить дані про:

- задачі та критерії ефективності функціонування відділу внутрішнього аудиту (для оцінювання результатів діяльності внутрішніх аудиторів через 3-5 років);
- методологію розробки стратегії з акцентом на оцінку ризиків, що впливають на цілі та задачі підприємства;
- напрями роботи відділу внутрішнього аудиту на період більше одного року;
- необхідне ресурсне забезпечення для проведення запланованих аудиторських заходів – наявних та відсутніх чи обмежених – для визначення можливості охоплення об'єктів аудиту;
- подій, які можуть вплинути на досягнення цілей стратегічного внутрішнього аудиту, окреслення напрямів зниження таких ризиків (кадрові питання, питання кваліфікації аудиторів і т.д.);
- координацію роботи внутрішнього аудиту з іншими структурними підрозділами підприємства, з зовнішнім аудитом;
- перспективні цілі внутрішнього аудиту довгострокового періоду.

У межах річного плану внутрішнього аудиту розкривається перелік запланованих завдань протягом одного року, що входять до стратегічних цілей аудиту. Завдання річного плану внутрішнього аудиту – розподіл внутрішніх аудиторів та ресурсів на кожен тип завдань та визначення строку їх виконання. Основними рисами річного плану аудиту є реалістичність та доцільність.

В річному плані аудиту прописується:

- висновки з аудитів за попередній період, що можуть вказати на зміну рівнів ризику;
- організаційні та часові обмеження;
- резервні ресурси, потрібні для безперервної роботи аудиторів;
- альтернативну програму аудиту з питань, відкладених на більш пізній період, або у випадках, коли фактичні обсяги робіт нижчі від запланованих.

Організація річного плану внутрішнього аудиту потребує вирішення питань щодо витрат часу на проведення аудитів, необхідних технічних засобів, програмного забезпечення, фінансових коштів. Саме тому, річний план формується завчасно, щоб була змога запланувати у наступному звітному періоді всі необхідні ресурси для проведення аудиту.

Виділимо розділи річного плану служби внутрішнього аудиту на рис. 2.5.

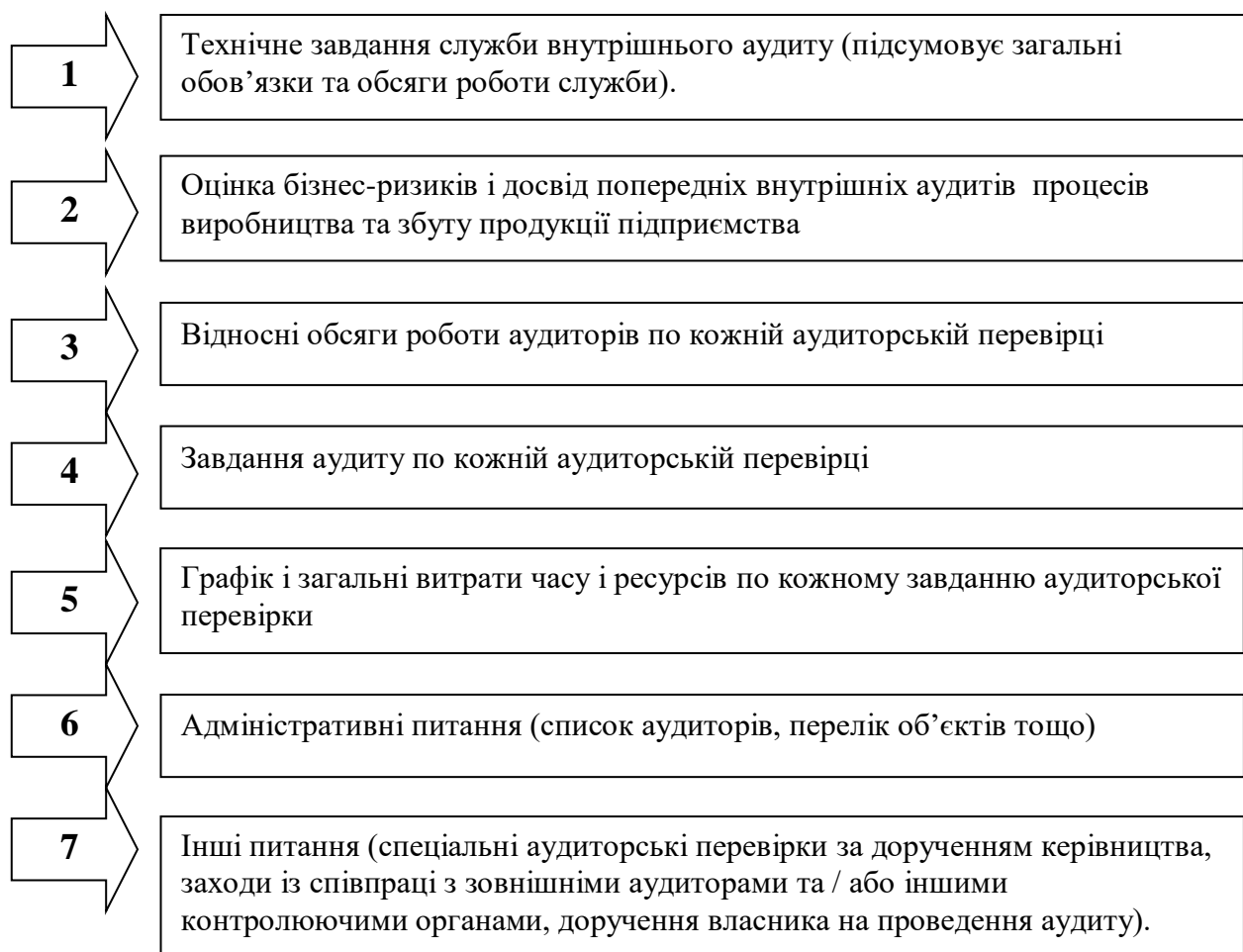


Рис. 2.5. Розділи річного плану внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції підприємства

Планування внутрішнього аудиту – безперервний процес, що потребує постійного моніторингу факторів впливу на об’єкти аудиту, корегування та актуалізації цілей та завдань аудиту.

Стратегічний план внутрішнього аудиту може корегуватися, якщо відбувалися зміни в організаційній структурі підприємства, змінювалися види діяльності, стратегічні цілі, змінювався керівник підприємства, є потреба переглянути бюджет, виділений на здійснення внутрішнього аудиту. За умови виявлення у результаті проведених аудитів фактів, що впливають на попередню оцінку ризиків, план аудиту враховує дію факторів і корегується також.

Річний план внутрішнього аудиту може переглядатися в аналогічних випадках, а також при необхідності включення у план аудиту нових завдань.

Проект плану внутрішнього аудиту з аналітичною запискою подається у визначені терміни на затвердження керівнику підприємства. Після погодження та затвердження, план аудиту доводиться до відома виконавчого органу підприємства.

Річна програма внутрішнього аудиту містить дані про об’єкти та суб’єкти аудиту, критерії та цілі аудиту, виділені ресурси (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Програма внутрішнього аудиту

№ п/п	Об’єкт аудиту	Підрозділ аудиту	Термін виконання	Критерії перевірки	Цілі	П. І. Б. головного аудитора	П.І.Б. аудитора	Ресурси

Окрім річної програми для організація продуктивної роботи відділу внутрішнього аудиту чи роботи окремого аудитора в межах запланованих термінів аудиту складається календарний графік аудиторських перевірок.

На підставі річної програми аудиту затверджується План внутрішнього аудиту на кожне аудиторське дослідження із зазначенням переліку аудиторських процедур та їх виконавців, видів робіт, робочих документів, завдання аудиту, обсяги і терміни їх виконання. Дані плану аудиту мають збігатися із річною програмою та стратегією аудиту.

Таким чином, узагальнюючи процес проведення внутрішнього аудиту, схематично відобразимо схему проведення внутрішнього аудиту процесів виробництва і збуту продукції на рис. 2.1.

З рис. 2.6. видно, що основними послідовними етапами проведення аудиту виробництва і збуту продукції є планування аудиту, виконання аудиту та формування аудиторського звіту.

Етап планування перевірки займає 20-30 % часу самої перевірки. Якість планування аудиту прямо впливає на ефективність аудиту. На етапі виконання відбувається опис об'єкта внутрішнього аудиту, у тому числі процесу збуту продукції, проведення контрольних процедур для збору аудиторських висновків.

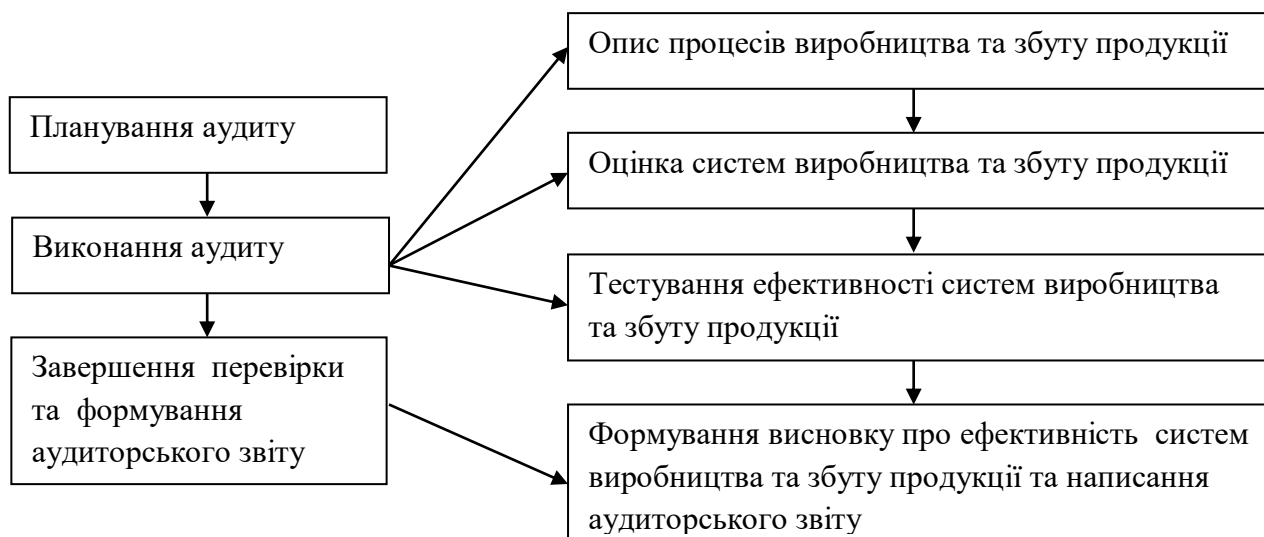


Рис. 2.6. Загальна схема проведення внутрішнього аудиту процесів виробництва і збуту продукції [21]

Заключні процедури аудиту процесу збуту включають: аналіз помилок, виявлених в ході перевірки та їх впливу на показники реалізації продукції; складання аудиторського висновку.

Вважаємо за необхідне на досліджуваному підприємстві ТОВ «Микулинецький Бровар» під час організації аудиту збуту продукції використовувати програмне забезпечення у вигляді програмних пакетів АСІ або IDEA або ж створення власної програми, узгодженої з потребами підприємства.

2.3. Організація інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції

В умовах високодинамічного зовнішнього середовища та численних факторів, які впливають на господарську діяльність підприємства, інформація набуває ролі найціннішого активу. Налагоджена система інформаційних потоків у вигляді первинних даних та опрацьованих зведених документів є надійним інструментом в руках аудитора.

Інформація – чи не єдиний засіб зменшення невизначеності стохастичних процесів ринкової економіки, а отже, інструментом підтримання конкурентоздатності. Інформаційно-аналітичне навантаження процесу внутрішнього аудиту є базою його успішного здійснення.

Багатостороння інформація з притаманною їй ієрархічною структурою та складними взаємозв'язками, постає перед внутрішнім аудитом єдиною системою, частиною системи управління підприємством. Загальновідомо, що передумовою стабільного та успішного функціонування підприємства загалом та його напрямів розвитку є використання інформаційного забезпечення як інструменту управління [16, с. 85].

Реалізація господарської діяльності підприємства уможлиблюється за рахунок мотиваційного, інструментального, ресурсного, адміністративно-

організаційного та інформаційного забезпечення. Місце останнього в у системі факторів здійснення процесів виробництва та збуту продукції відображено на рис. 2.7.



Рис. 2. 7. Інформаційне забезпечення у системі факторів здійснення процесів виробництва та збуту продукції

Джерело: авторська розробка

Інформаційне забезпечення підприємства – сукупність форм, методів й інструментів управління інформаційними ресурсами, що необхідні й придатні для реалізації аналітичних та управлінських процедур, які забезпечують стабільне функціонування підприємства та його стійкий перспективний розвиток.

Ефективність організаційно-методичних прийомів аудиту залежить від низки факторів, вагоме місце серед яких посідає наявність якісних аудиторських доказів для формулювання висновків та думки внутрішнього аудитора [19].

Основними джерелами інформації для проведення внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції є:

- законодавчі акти про підприємства і підприємництво;
- нормативні акти з виробництва і реалізації продукції;

- нормативно-методична документація з бухгалтерського обліку і звітності, первинні документи з обліку виробництва та реалізації товарів, продукції, робіт та послуг;

- реєстри аналітичного і синтетичного обліку;

- звітність підприємства;

- акти ревізій та перевірок.

Всі джерела інформації для проведення внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції підприємств можна поділити на два види – нормативно-правові та фактографічні.

До перших належать:

- Закони України, постанови Кабінету Міністрів України, інструкції міністерств і відомств,

- положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції,

- нормативно-методична документація з обліку та звітності (зокрема Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12. 1999 р. №318) [61].

До джерел фактографічної інформації для аудиту виробництва і збуту продукції відносять:

- первинні документи на реалізацію готової продукції;

- товарно-транспортні накладні на реалізацію продукції;

- реєстри аналітичного та синтетичного обліку виробництва («Реєстр документів на реалізацію продукції» «Реєстр документів на реалізацію матеріальних цінностей» тощо);

- звітність підприємства (Звіт про рух продукції);

- акти ревізій і перевірок виробництва і збуту продукції.

При проведенні внутрішнього аудиту на підприємстві використовують переважно економічну інформацію, що характеризує його виробничо-фінансову діяльність. Основою економічної інформації є документ – належним чином складений й оформлений діловий папір, що письмово підтверджує право

здійснення чи реально здійснену господарську операцію, що містить її ознаку та показники, які підлягають відображенню у бухгалтерському обліку.

Документування, як елемент методу бухгалтерського обліку, забезпечує відображення у документах всіх господарських операцій і фактів господарської діяльності.

За допомогою документації здійснюють суцільне відображення господарських операцій у момент та на місці їх здійснення. Первинні документи повинні бути складені у момент проведення кожної господарської операції, у разі, якщо це неможливо, то безпосередньо після її завершення [26].

Джерелами інформації про відображення даних первинного обліку виробничих витрат є:

- накази керівника про дозвільні підписи його заступників, внутрішні накази, норми, схеми документообігу, посадові інструкції, положення про цехи/відділи та ін.;

- первинні документи – документи внутрішнього переміщення товарно-матеріальних цінностей, інвентарні описи, лімітно-забірні карти, картки обліку, відомості, виробничі та матеріальні звіти та ін.;

- реєстри аналітичного та синтетичного обліку витрат – журнали-ордери, картки рахунків витрат, оборотно-сальдові відомості; наказ про облікову політику.

Перевіривши зазначені вище документи, аудитор підтверджує або спростовує відповідність їх діючим нормативно-правовим актам та проводить перевірку по суті.

Аудитор структурує інформацію, корисну для створення доказової бази достовірності об'єктів аудиту. При аудиті виробничих і збутових витрат, до прикладу, класифікаційними ознаками інформаційних джерел можуть слугувати види витрат або ж центри утворення інформації про витрати.

Інформацію зручно поділяти також по синтетичним і аналітичним рахункам 20, 22, 24, 25, 26, 80, 91 в розрізі кожної статті витрат та операції по синтетичному і аналітичному рахунку 23 в розрізі аналітичного обліку.

При перевірці правильності списання витрат на одиницю продукції, аудитор опирається на нормативно-правові акти, які діють для вітчизняних підприємств:

- 1) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- 2) План рахунків бухгалтерського обліку;
- 3) Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- 4) Методичні рекомендації по плануванню, обліку і калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг);
- 5) П(С)БО 16 «Витрати»;
- 6) Облікова політика організації.

Облікова інформація по рахунках обліку розподіляється для зручності за видами витрат та кожним рахунком/субрахунком обліку витрат.

Оскільки процес внутрішнього аудиту може здійснюватися вибірковими методами, варто зазначити, що аудиторську вибірку зазвичай застосовують до:

- 1) операції по синтетичному і аналітичному рахунку 20 в розрізі кожного виду витрат та субрахунків;
- 2) операції по синтетичному і аналітичному рахунку 90 в розрізі кожного виду витрат та субрахунків;
- 3) сальдо по синтетичному і аналітичному рахунку (20, 23, 91) в розрізі кожного виду витрат та субрахунків;
- 4) операції по синтетичному та аналітичному обліку за іншими рахунками в розрізі кожного виду витрат і субрахунків.

Потоки інформації, які надходять до внутрішнього аудитора, допомагають йому у плануванні та здійсненні внутрішнього аудиту, при формуванні аудиторських висновків з опрацюванням доказової бази аудитора.

Єдиного типового зразка аудиторської інформаційної системи не існує. Побудова відповідної інформаційної системи пристосовується самим аудитором відповідно до завдань, які поставлені перед внутрішнім аудитом, потреб внутрішніх зацікавлених осіб – замовників аудиту (топ-менеджери, управлінці, власники підприємства) [43, с.197].

Інформація для внутрішнього аудиту може бути у формі цифри, факту, відомості чи оцінки. Всі форми є корисними та необхідними для здійснення аудиту процесів виробництва та збуту продукції.

Найпростішим видом інформації вважається факт як подія або умова, яку можна спостерігати. Якщо факти систематизують та узагальнюють, вони трансформуються у відомості. Оцінкою є та інформація, що утворюється внаслідок підрахунків, може містити наукове передбачення. Найпростішою та найпоширенішою формою вираження кількісних даних є цифри. Аудитор під час підготовки до перевірки розпізнає, збирає та сортує види інформації, необхідні для виконання окремих завдань аудиту [36].

Інформаційні джерела для проведення внутрішнього аудиту, сформовані безпосередньо аудитором, мають наступні переваги:

- збір інформації проводиться у відповідності з поставленими завданнями аудиту;
- можливість обирати ступінь деталізації інформації відповідно до поставлених цілей;
- зменшення ризиків отримання застарілої інформації;
- методологія збирання даних залишається на вибір аудитора;
- відсутність розбіжностей в однаковій інформації з різних джерел;
- висока надійність опрацьованої інформації.

Єдиним суттєвим недоліком при зборі та групування інформації, необхідної для проведення внутрішнього аудиту, є те, що збір даних може зайняти багато часу.

При формування інформаційної системи для внутрішнього аудиту важливо, щоб зібрані дані стосувалися конкретних завдань аудиту та відповідали загальним вимогам до інформації.

Виробнича та збутова діяльність підприємства характеризується великим обсягом різноманітної інформації, а її опрацювання – клопітка довготривала праця. Аналізувати інформаційні потоки щодо процесів виробництва та збуту продукції без застосування інформаційних технологій вкрай важко. Застосування інформаційних технологій традиційно почалося з автоматизації процесу збору та аналізу даних.

Оперативний доступ внутрішнього аудитора до відомостей про виробництво та збут продукції скоротить строки проведення аудиту та забезпечить очевидні конкурентні переваги.

Таким чином, сучасна інформаційна система внутрішнього аудиту – це сукупність програмного та апаратного забезпечення, застосування якого спрямоване на отримання необхідної інформації для здійснення аудиту та висвітлення думки аудитора.

Програмне забезпечення в сукупності з інтегрованими системами є дієвими засобами обробки даних. Специфіка обробки та аналізу даних аудиту формують тип аудиторської інформаційної системи.

Перед затвердженням аудиторської інформаційної системи аудитор визначає перелік питань, які будуть вирішуватись на основі зібраних даних. Після цього аудитор вибирає ті методики внутрішнього аудиту, які забезпечать найвищу точність процесу аудиту при наявній інформаційній базі даних.

Впровадження інформаційної системи внутрішнього аудиту здійснюється з метою підвищення ефективності аудиту виробничої та збутової діяльності підприємства за рахунок не тільки опрацювання інформації, автоматизації

левої частки роботи аудитора, але і за рахунок принципово нових методів здійснення аудиту (методи штучного інтелекту, експертні системи і т.п.), використання сучасних засобів телекомунікацій, різноманітних обчислювальних мереж.

Висновки до розділу 2

Розглянувши основні аспекти організації внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції підприємства можна зробити наступні висновки:

Критерії оптимальної організації аудиту відрізняються для різних підприємств. Наявні наукові загальні рекомендації щодо організації внутрішнього аудиту на сьогодні потребують адаптації для практичного впровадження на конкретному підприємстві з урахуванням його техніко-економічних особливостей. Відповідно до особливостей організації виробничого процесу та бухгалтерського обліку процесу виробництва продукції, внутрішній аудит має свої організаційні особливості, які враховують форму власності, організаційно-правову форму, технологію процесу виробництва, чисельність персоналу бухгалтерії, чисельність виробничого персоналу, структуру управління підприємства та ін.

Можна виділити три основних способи організації внутрішнього аудиту: створення власного відділу внутрішнього аудиту; використання аутсорсингу (передача функцій відділу внутрішнього аудиту зовнішнім консультантам); створення власного відділу внутрішнього аудиту із одночасним залученням експертів ззовні.

Окресливши складові організації внутрішнього аудиту на підприємстві, описано етапи здійснення внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції. Планування, як початковий важливий етап організації внутрішнього аудиту, має охоплювати не тільки річний план перевірок, але й стратегічні цілі. Розробка стратегічного плану внутрішнього аудиту допомагає формуванню

професійної думку внутрішнього аудитора щодо діючих на підприємстві систем, видів діяльності, бізнес-процесів, тобто потенційних об'єктів аудиту, підвищити ефективність внутрішнього аудиту та контролю.

Узагальнюючи процес проведення внутрішнього аудиту, схематично відображено схему проведення внутрішнього аудиту процесів виробництва і збуту продукції.

Реалізація господарської діяльності підприємства уможлиблюється за рахунок мотиваційного, інструментального, ресурсного, адміністративно-організаційного та інформаційного забезпечення. Місце останнього у системі факторів здійснення процесів виробництва та збуту продукції відображено у роботі при дослідженні інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту.

Сучасна інформаційна система внутрішнього аудиту – це сукупність програмного та апаратного забезпечення, застосування якого спрямоване на отримання необхідної інформації для здійснення аудиту та висвітлення думки аудитора. Програмне забезпечення в сукупності з інтегрованими системами є дієвими засобами обробки даних. Специфіка обробки та аналізу даних аудиту формують тип аудиторської інформаційної системи.

РОЗДІЛ 3.

МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПРОЦЕСІВ ВИРОБНИЦТВА І ЗБУТУ ПРОДУКЦІЇ

3.1. Методика проведення внутрішнього аудиту процесу виробництва продукції

Аудит процесу виробництва продукції на підприємстві як частина загальної внутрішньої аудиторської перевірки відрізняється особливою складністю і важливістю. Процес аудиторської перевірки завжди складний та довготривалий. Організаційне завдання аудитора – максимально скоротити час перевірки так, щоб якість аудиту залишалася високою, а аудиторські підприємницькі ризики – низькими. Розв'язання даного завдання уможлиблюється завдяки запровадженню раціональної методики внутрішнього аудиту, що являє собою послідовність і порядок застосування визначених аудитором методів перевірки та організації останніх для виокремлення достовірної аудиторської інформації, її опрацювання та трансформацію в аудиторський висновок для внутрішніх користувачів.

Дефініція «метод аудиту» розглядається різними науковцями. Зокрема, М. Т. Білуха під методом аудиторського контролю розуміє сукупність способів контролю низки процесів щодо створення національного продукту та його правове регулювання в сучасних ринкових умовах [10]. На думку Н. Л. Шкіря та Т. Г. Нікульникова, метод аудиту – сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що підлягають вивченню [81]. О. Г. Череп розглядає методи аудиту як «сукупність способів і прийомів, за допомогою яких можна зробити обґрунтований висновок про достовірність (суттєві розбіжності), повноту і відповідальність чинному законодавству та існуючим нормативам бухгалтерської звітності замовника» [79]. Методика аудиту – це спосіб

дослідження дій і подій у системі суб'єкта господарювання з метою підтвердження виданої ним фінансової інформації. [40, с. 19].

Проаналізувавши різноманіття думок щодо сутності методу аудиту, вважаємо за доцільне під методом внутрішнього аудиту вітчизняних підприємств розглядати визначену низку способів та прийомів, які діють в межах законодавчої бази і використовуються для здійснення аудиту досліджуваного підприємства.

Проведення внутрішнього аудиту процесу виробництва включає відповідні напрями перевірки:

1. Відпуск матеріалів зі складу на виробництво (перевіряються матеріальні звіти про витрату матеріалів)
2. Обґрунтованість та облік витрат (перевірка з використанням рецептур, норм та нормативів, комплектувальної відомості).

Відомо, що для обліку витрат можуть використовуватися або лише рахунки 8-го класу, або рахунки 9-го класу, або рахунки 8-го та 9-го класів одночасно. Методика внутрішнього аудиту витрат виробництва передбачає перевірку даних, зафіксованих на рахунку 23 «Виробництво». Перевірка первинних документів здійснюється аудитором за змістом і суттю, з урахуванням законності і доцільності операцій, а їх дані порівнюють з дебетовими даними облікових реєстрів на рахунку 23 «Виробництво».

Внутрішній аудит процесу виробництва включає також перевірку списання загальновиробничих витрат з К-т рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» та поділу їх на постійні, змінні розподілені та змінні нерозподілені.

Перевірка собівартості продукції здійснюється в розрізі калькуляційних статей витрат і визначення рівня собівартості окремих видів продукції.

Особлива увага приділяється виявленню фактів помилкового списання на собівартість продукції витрат, які не звіряють із її виробництвом і реалізацією, встановленню відхилень від прогнозних витрат за окремими статтями,

виявленню фактів завищення планових витрат у калькуляціях, неправомірного списання витрат за статтями підвищення собівартості продукції.

Переважно методика внутрішнього аудиту витрат на виробництво продукції передбачає використання методу зустрічної перевірки та звірки даних первинних документів для аналізу списання витрат за елементами і калькуляційними статтями.

При аудиті витрат на процес виробництва перевіряється також: правильність оцінки матеріалів; правильність відображених купівельних цін; оцінка незавершеного виробництва; оцінка відходів виробництва; оцінка готової продукції. Щодо останньої, то аудитор перевіряє правильність списання готової продукції протягом місяця на склад за обліковими цінами, відображення до проведень та сторнувань у випадках, коли фактична собівартість більша або менша за відображені облікові ціни.

Аудит відображення та списання браку є важливою складовою перевірки витрат виробництва. Поділ бракованої продукції на виправну та невиправну зумовлює аудит прямих витрат на виробництво конкретного виробу, частину загальновиробничих витрат, витрат утилізації бракованих виробів. За умови, що брак є не внутрішнім, а зовнішнім, сукупні втрати від браку додатково містять витрати на відшкодування шкоди покупцям, демонтаж, транспортні витрати тощо.

Незавершене виробництво – ще одна складова внутрішнього аудиту витрат процесу виробництва. Для запобігання викривлення суми витрат на незавершене виробництво наприкінці звітного періоду аудитор досліджує фактичну (балансову) вартість незавершеного виробництва, фіксує наявність порушень в обліку та звітності.

Наступною, але не менш важливою, складовою проведення аудиторських перевірок процесу виробництва є аудит собівартості готової продукції. Собівартість одиниці продукції – базовий показник не тільки фінансового обліку, а й управлінського, оскільки динаміка собівартості продукції є основою

для прийняття широкого спектру управлінських рішень. Успіх підприємства залежить від своєчасної та достовірної інформації про формування собівартості.

Аудит собівартості продукції включає перевірку віднесення до останньої сум, які не мають прямого відношення до собівартості, але впливають на її зменшення або збільшення, а також перевірку правильності віднесення витрат майбутніх періодів.

При перевірці витрат на виробництво аудитор аналізує, як списуються фактичні матеріальні цінності на виробництво загалом та по окремих видах калькулювання продукції. Для цього перевірці підлягає в першу чергу первинна документація, в якій фіксують норми та нормативи витрачання матеріальних цінностей, звітні документи структурних підрозділів.

У межах аудиту витрат майбутніх періодів аналізуються витрати на підготовку і освоєння нових видів продукції, одноразові витрати з масового набору працівників у зв'язку з організацією чи розширенням виробництва; витрати на передплату періодичної преси, тощо.

Не варто забувати і про ту частину витрат операційної діяльності, що не включаються у собівартість продукції: збут продукції, пакувальні матеріали для відвантаження готової продукції на склад, ремонт тари, рекламу і вивчення ринку, гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування [69].

Система внутрішнього аудиту спрямована на досягнення бажаних цілей та мінімізацію ризику розвитку кризових явищ на підприємстві, що базується на передбаченні та попередженні негативних змін. Опираючись на різні характеристики, охарактеризуємо методичні прийоми аудиту на підприємстві для глибшого розуміння методології внутрішньої перевірки. (рис. 3.1.).

Внутрішній аудит процесів виробництва та збуту продукції направлений на перспективи господарської діяльності. Встановлення ефективності виробничих циклів, процесу збуту, маркетингової стратегії та інших дотичних об'єктів аудиту є проблемним, трудомістким, подекуди з приблизними

оцінними показниками. Саме тому науковці та практики поділяють думку щодо необхідності встановлення критерію ефективності, що пояснює відмінності методики проведення внутрішнього аудиту для конкретних галузей та підприємств.

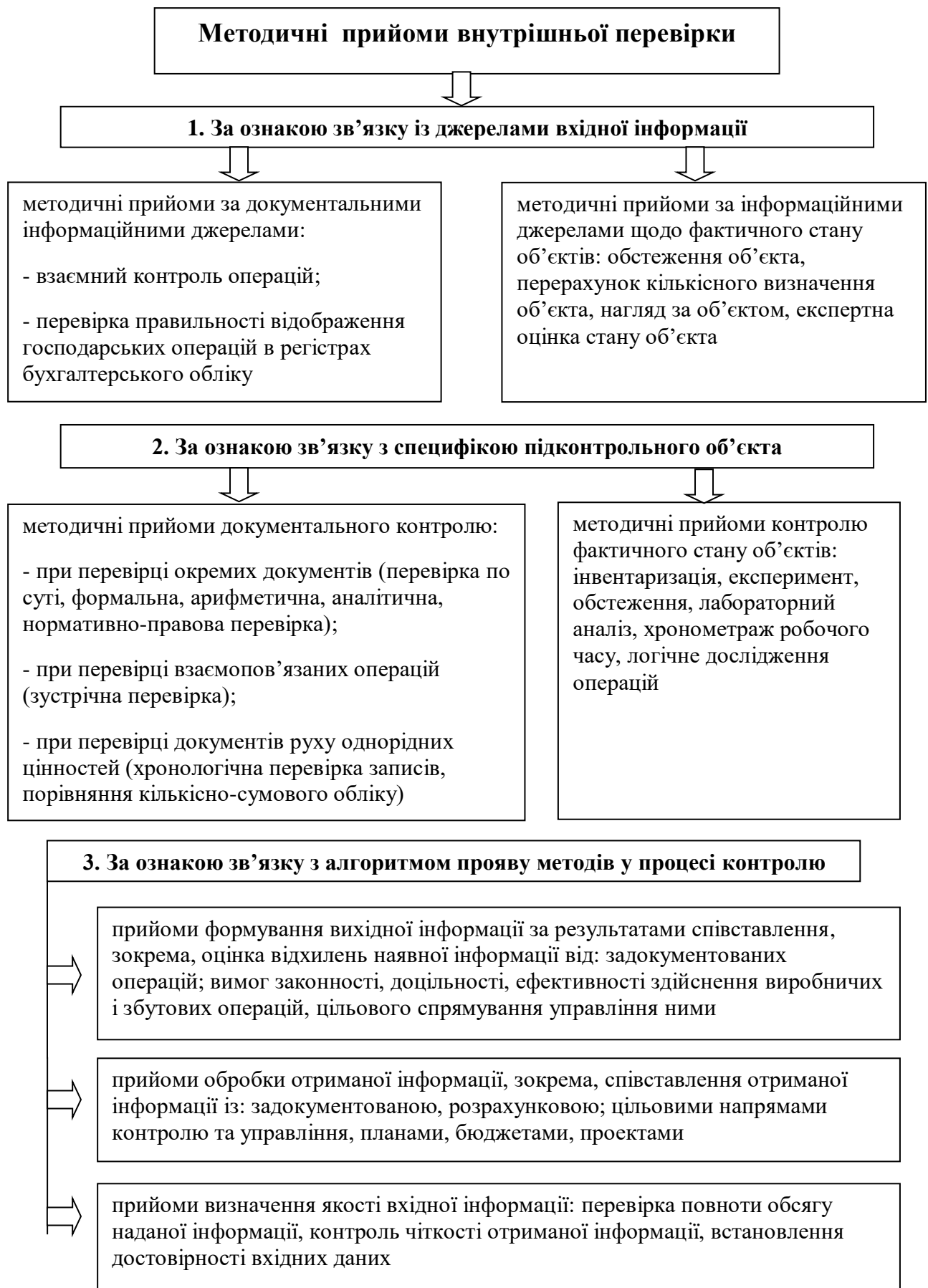


Рис. 3.1. Методичні прийоми внутрішньої перевірки

Джерело: узагальнено та систематизовано автором

Наукові думки містять значні розбіжності щодо методів внутрішньої перевірки на підприємствах. На думку Л. В. Нападовської, це та сфера теоретичних знань, в якій найбільш яскраво проявляється непогодженість різноманітних поглядів та думок [48, с. 47].

Не зважаючи на відмінності у методичному забезпеченні, методи аудиту прийнято розділяти на дві групи: методи фактичної перевірки та методи документальної перевірки.

Методика документальної перевірки направлена на виявлення замаскованих правопорушень у таких формах, як:

- протиріч в змісті окремого документа;
- протиріч між змістом декількох взаємопов'язаних документів;
- відхилення від звичайного порядку руху цінностей [49, 63].

Аудитор при здійсненні внутрішньої перевірки процесів виробництва та збуту продукції ретельно вивчає документи для відтворення ланцюга господарських фактів від початку виробничого процесу і до збуту продукції.

Окрім бухгалтерської документальної перевірки, аудитор аналізує:

- показники оперативного обліку, приміром, щоденні дані про рух готової продукції;
- інформацію з діловодства (дані про зміну матеріально-відповідальних осіб, про проведені ревізії та інвентаризації);
- висновки спеціалістів [48, с. 46].

Для підвищення ефективності аудиторської перевірки на підприємстві розробляються та застосовуються процедури внутрішнього аудиту процесу виробництва. Запровадження останніх вимагає від аудитора високо кваліфікованості, професіоналізму та досконалих знань виробничих процесів підприємства. Аудиторські процедури, як складові методики проведення аудиту, – це відповідний порядок і послідовність дій аудитора для одержання

необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту [40, с.18].

Аудитору необхідно дослідити контрольні процедури, серед яких:

- наявність внутрішніх інструкцій;
- посібників і реальність їхнього застосування;
- поділ обов'язків;
- методи складання документації готової продукції;
- схеми документообігу тощо.

Основні процедури програми перевірки виробничих операцій представлені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Процедури програми перевірки виробничих операцій підприємства

Вид процедури	Складові питання програми аудиту
перерахунок	<ul style="list-style-type: none">- перевірка виконання кошторисів, проектів, планів;- перевірка правильності розрахунку та відображення в обліку собівартості продукції;- перевірка правильності та своєчасності нарахування амортизації;- контроль за рухом матеріальних цінностей
аналітичні процедури	<ul style="list-style-type: none">- перевірка замовлень на поставку матеріалів (сировини)
перевірка документів	<ul style="list-style-type: none">- перевірка виконання договорів поставки;- перевірка реальності списання сировини і матеріалів у виробництво;- перевірка правильності та своєчасності нарахування амортизації;- контроль за рухом матеріальних цінностей;- перевірка виконання кошторисів, проектів, планів;- перевірка розрахунків з покупцями (замовниками) та постачальниками
інспектування	<ul style="list-style-type: none">- перевірка реальності списання сировини і матеріалів у виробництво;- контроль за рухом матеріальних цінностей
простежування, підтвердження	<ul style="list-style-type: none">- перевірка рахунків-фактур;- перевірка правильності та своєчасності відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій;- перевірка розрахунків з покупцями (замовниками) та постачальниками

Джерело: узагальнено автором на основі [54]

Внутрішній аудит процесу виробництва вартує розпочати з порядку виконання та дотримання планів випуску продукції за центрами відповідальності, використовуючи при цьому суцільний, а не вибірковий спосіб перевірки. Перевірці підлягають також документи, які засвідчують

здійснені замовлення. Аудитор перевіряє повноту реєстрації замовлень, їх виконання та обґрунтованість, правильність оформлення. Щодо списання сировини і матеріалів у виробництво, внутрішній аудитор перевіряє реальність та достовірність списання відповідно до зазначеного в обліковій політиці методу оцінки списання. Підтверджуючі документи щодо списання запасів у виробництво перевіряються загалом та в розрізі центрів відповідальності.

Важливою інформацією для аудитора є метод обліку витрат на виробництво, який зазначений в обліковій політиці. Від нього залежать подальші дії аудитора та вибір використовуваних аудиторських процедур.

1. Позамовний метод обліку витрат на виробництво передбачає використання в якості об'єкта обліку окремого замовлення згідно з договором підряду, укладеним із замовником. Аудитор перевіряє зміст і виконання замовлення.

2. Метод накопичення витрат ведеться за певний період часу, переважно місяць, облік ведеться за видами робіт і місцями виникнення витрат. Аудитор перераховує і звіряє правильність розрахунку договірної вартості за договором і вартості зданих робіт.

На даному етапі внутрішній аудитор здійснює перевірку:

- правильності ведення книги продажів і книги покупок;
- замовлень і відповідних їм ТТН та рахунки-фактури на предмет відсутніх (пропущених) номерів;
- рахунків-фактур на предмет відповідності зазначених у них даних даним ТТН і умовам договорів або замовлень, використовуючи звірку документів;
- проводок у Головній книзі і точність рахунків покупців;
- узгодження даних аналітичного обліку з даними синтетичного обліку та Головної книги;
- дати зафіксованих операцій і відповідні дати рахунків-фактур і ТТН.

Під час проведення інвентаризації аудитор залучає матеріально відповідальних осіб. При незначних відхиленнях чи їх повній відсутності аудитор може зробити висновок про ефективність системи внутрішнього контролю та організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

За допомогою методу інспектування аудитор перевіряє правильність та своєчасність відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій. У разі виникнення помилок та викривлень, додатково перевірячі підлягають окрім реєстрів обліку та зведених документів е й первинна документація. При цьому, аудитор використовує процедуру простежування.

Реалізація внутрішнього аудиту процесу виробництва базується на використанні методу аналізу для інформаційного наповнення перевірки. Аналітичні технології важко переоцінити. Об'єкти аналізу – весь обсяг виробленої продукції, обсяг реалізованої продукції, окремі види продукції, і виробництв, центри відповідальності, технологічні процеси та операції.

Для оцінки процесів виробництва на підприємстві часто використовують аналітичні процедури і для окреслення витрат виробничого діяльності, оскільки лєвова частка витрат підприємства припадає саме на виробничу стадію. Тестування даних спеціального реєстра (журналу-ордера № 10-с) за всіма виробничими рахунками дозволяє визначити витрати як на виробництво продукції по кожному цеху (центру відповідальності) і в цілому по організації, так і для відображення незавершеного виробництва.

Аудитор в обов'язковому порядку висвітлює можливі причини відхилень фактичних виробничих витрат від запланованих.

Кінцевим завданням внутрішнього аудиту операцій, пов'язаних з виробництвом, є сприяння випуску високоякісної і конкурентоздатної продукції на підставі раціонального використання усіх ресурсів, запобігання втрат, браку, попередження правопорушень.

Відзначимо, що немає єдиної методики проведення внутрішнього аудиту процесу виробництва. Кожен суб'єкт господарювання створює власну

методику, яка б найточніше відповідала особливостям виробничого підприємства. Разом з тим, загальні підходи до аудиту описані в Міжнародних професійних стандартах внутрішнього аудиту, що визначають загальні принципи проведення аудиторської перевірки та в Міжнародних стандартах аудиту [43].

3.2. Методичні аспекти внутрішнього аудиту збуту продукції

Методика внутрішнього аудиту збуту продукції включає сукупність способів, прийомів та правил здійснення перевірки збутової діяльності, послідовність інструментів, застосовуваних при перевірці об'єктів аудиту.

Складовими елементами методики внутрішнього аудиту є об'єкти перевірки, джерела отримання інформації та безпосередньо ті способи та прийоми, які використовує внутрішній аудитор під час перевірки.

Вчені виділяють два рівні методики аудиторського пізнання: загальну та часткову методики аудиту. Перша базується на використанні уніфікованих підходів і прийомів перевірки, часткова ж ґрунтується на аудиті вузьких об'єктів [66, с. 69].

Для формування методики внутрішньої аудиторської перевірки збуту продукції пропонуємо застосувати загальні положення:

- вивчення основних нормативних документів;
- опис альтернативної облікової політики з питань, вибір яких поданий економічному суб'єктові за нормативними документами;
- перелік первинних документів;
- реєстри аналітичного та синтетичного обліку, фінансова звітність;
- класифікатор можливих порушень;
- довідник аудитора для складання програми перевірки;
- методи збирання аудиторських доказів, які застосовуються при перевірці;
- опис контрольних процедур.

Важливою складовою внутрішнього аудиту збуту продукції є аналіз системи показників, що характеризують ефективність та надійність збутової діяльності.

Аудитор прослідковує тенденції зміни показників та оцінює їх вплив на підприємство (табл. 3.2.).

Таблиця 3.2.

Аудит факторів зміни величини витрат на збут
ТОВ «Микулинецький Бровар»

Фактори Середовище	Зовнішнє середовище	Внутрішнє середовище	Транспортування	Збут	Складування
Ускладнення ланцюгів реалізації		+			
Зміни у системі замовлень		+			
Зміни вимог споживачів	+	+		+	
Зміни цін транспортування	+		+		
Зміни структури збутового персоналу		+	+	+	+
Інші незаплановані витрати	+	+	+	+	+

Джерело: складено автором

Сума збутових витрат ТОВ «Микулинецький Бровар» коливається у межах 8-49 % під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів, представлених у табл. 3.2.

Аналіз впливу кожної складової збутової системи на зміни у прибутку дозволяє виокремити вагомість системи показників збуту. Отримані дані можуть використовуватися аудитором як пропозиція для удосконалення управління ризиками збутової діяльності.

Методичні прийоми аудиту реалізації продукції включають аналітично-розрахункові та документальні. Зазначимо, що методичні прийоми для організації внутрішнього аудиту процесів збуту на підприємстві поділяються на: суцільні; вибіркові; аналітичні; комбіновані; із використанням комп'ютерної техніки.

Найраціональнішими, на нашу думку, є використання вибіркового методу та методу використання комп'ютерної техніки, що дає можливість оперативно провести аудиторські процедури витрат на збут продукції.

Найбільш ефективними методами проведення аудиту збуту продукції вважаємо документальну та фактичну перевірки, оскільки вказані методи забезпечують якісну перевірку витрат на збут.

Найважливіші положення методики аудиту витрат на збут продукції та перелік методів проведення аудиту збуту відображено на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Положення методики аудиту витрат на збут продукції та перелік методів проведення аудиту збуту продукції

Джерело: сформовано автором з використанням [64]

Таким чином, у сферу внутрішнього аудиту збуту продукції можемо віднести низку елементів, таких як: дослідження первинних документів обліку, реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, що стосуються безпосередньо

збуту продукції, виокремлення зловживань та порушень, формування довідника аудитора, збір аудиторських доказів, формування рекомендацій з поліпшення збутової діяльності і т.д. Зазначений перелік дає можливість підтвердити, що удосконалення методики внутрішнього аудиту процесів збуту продукції залежить від консолідації важливих положень аудиту для систематизації господарських процесів, які відбуваються на підприємстві.

Беручи за основу досліджуване підприємства – ТОВ «Микулинецький Бровар», зазначимо, що реалізацію внутрішнього аудиту збуту продукції варто розпочати з правильності і повноти відображення в обліку вартості готової продукції, якою є виробництво пива та безалкогольних напоїв та перевірки первинних документів і звітів з випуску і здачі продукції, аналітичний облік основного складу продукції. Якщо в ході аудиту виявляються факти завищення чи заниження вартості продукції, ці дані фіксуються в акті перевірки. Фактичний обсяг відвантаженої продукції покупцям на ТОВ «Микулинецький Бровар» перевіряється аудитором за даними журналу-ордера № 6. Аналізу можуть підлягати як загальна сума відвантаженої продукції за визначений період, так і розмір продукції, відвантаженої окремим покупцям. На цьому етапі аудитор перевіряє законність установлення цін на пиво та безалкогольні напої, базуючись на законодавчих актах (аналіз граничних норм націнок) та граничного рівня рентабельності продукції підприємства. Аналізуючи рахунки постачальників, накладні та платіжні документи, аудитор здійснює моніторинг правильності встановлених цін. Доцільною вважається фактична перевірка цін аудитором безпосередньо під час продажу продукції торговим організаціям чи кінцевим споживачам у фірмових магазинах. При наявності порушень у ціновій політиці, аудитор фіксує все в акті перевірки. Ретельній вибірковій перевірці підлягає правильність оформлення касових звітів та повноти відображення реалізованих товарів.

Відповідно до журналу-ордеру № 6, аудитор звіряє відображення на статтях балансу даних щодо збуту продукції. Дані відповідних рахунків мають відповідати фактичній наявності продукції на складах підприємства.

Існує кілька можливих способів розрахунків з покупцями, кожен з них аудитор перевіряє. Наприклад, якщо йдеться про попередню оплату за готову продукцію, відповідно, перевіріці підлягають сума попередньої оплати і розрахунки по цій операції. Якщо аудит виявляє випадки не обкладання сум ПДВ, таке порушення записується в акті перевірки. При перевірці бартерної угоди аудитор виявляє, чи вся сума включена в обсяг реалізації, чи обкладалася ПДВ і в яких цінах здійснювався бартерний обмін.

При готівкових розрахунках особлива увага приділяється правильності складання товарного звіту та наявності копій касових чеків.

Аудитор звіряє, чи всі суми включені в обсяг реалізованої продукції й перевіряє ціни, за якими товар відпущено. Також важливим питанням аудиту збуту продукції є контроль за правомірністю списання поза виробничих витрат на собівартість реалізованої готової продукції.

Результати збуту продукції на ТОВ «Микулинецький Бровар» варто аналізувати по кожній номенклатурі, а також відображення їх в облікових регістрах і у звітних даних форм №1 і №2 річної і квартальної звітності. Під час внутрішнього аудиту перевіряють обґрунтованість витрат, що залежать від обсягу реалізації продукції – тара, транспортні витрати та пакувальні матеріали, що підлягають перерахунку за фактично реалізовану продукцію [14, с .78-79].

У процесі збуту не останню роль відіграє своєчасне забезпечення транспортними засобами. Аудитор перевіряє можливі факти неповного чи несвоєчасного надання транспорту для завантаження пива та безалкогольних напоїв та відвантаження продукції покупцям, графіки подавання транспортних засобів, повне чи неповне використання вантажоемкості, час, затрачений на навантаження транспортного засобу, факти простоїв. Якщо аудитор виявляє

зриви чи зсуви графіків надання продукції покупцям, це фіксується в акті перевірки.

Особливу увагу при проведенні внутрішнього аудиту збуту продукції варто звернути на затоварення продукції на основному складі підприємства і з'ясувати причини та хто винен. За умови різкого зменшення залишків продукції на складах, аудитор обов'язково шукає першопричину та зазначає її у висновках аудитора.

Для глибшого розуміння суті та методики проведення аудиту збуту продукції, розглянемо методологію аудиту маркетингу на підприємстві, що завжди пов'язана з аналізом маркетингового середовища та збутових стратегій підприємства.

Аудит збутової діяльності часто поділяють на дві частини: аудит ефективності роботи служби збуту та ефективності функціонування каналів збуту продукції.

Аудитор ретельно перевіряє реалізацією планових обсягів збуту продукції за окремими товарними групами та ринками збуту. Враховуються ціни, за якими продукцію продавали. ТОВ «Микулинецький Бровар» має широку дилерську мережу, яка розгалужена на значній території України. Кожен дилер має відповідні знижки, які залежать від обсягу реалізації продукції. Згідно цього існують три категорії цін і для кожної з них помісячно розробляється план реалізації, де вказується обсяг обсягу продаж йому надаються знижки на товар, що, за звичай, стимулює посередника і він переміщується в категорію нижчих цін.

Аудитор перевіряє стан маркетингової системи і масштаби охоплення різних ринків. ТОВ «Микулинецький Бровар» частину продукції реалізує через фірмові бари і ресторани; другу частину – через мережу дилерів, які працюють із роздрібною торгівлею на значній території України; третю частину – через оптові бази при виробникові. Відповідно, аудиту підлягають всі три напрями реалізації.

Підприємство намагається уникати великої кількості оптових посередників при виборі каналів розподілу, а тому використовують нульові, однорівневі (в основному в Тернопільській області), дворівневі (на решті території України) канали посередників. Аудитор звіряє документальне підтвердження каналів розподілу, конкретний склад його учасників, що дозволяє оцінити швидкість, час, ефективність руху та цілісність товарів під час їх доставки від виробника до кінцевого споживача [76, с.18].

Перевірка ефективності діяльності торгових агентів здійснюється шляхом аналізу кількості візитів до посередників і споживачів; визначення відношення обсягу продажів до кількості візитів; співвідношення кількості нових споживачів до загальної їх кількості; обсягу продаж, що припадає на одного споживача. Перевірці підлягають витрати на кожного торгового агента.

Ефективність збуту в великій мірі залежить від стратегічного планування. Саме тому аудитор опрацьовує дані маркетингової політики в стратегічному масштабі для якіснішої та повнішої оцінки ефективності збуту в цілому.

Для підвищення ефективності роботи ТОВ «Микулинецький Бровар» вважаємо за необхідне провести стратегічний внутрішній аудит підприємства, який ще не проводився. Проведення останнього забезпечить попередження негативних фактів діяльності (втрати, непродуктивні витрати, розкрадання тощо) з розробкою запобіжних заходів.

При перевірці стратегії збутової діяльності аудитор аналізує індустрію чи ринкові умови, в яких функціонує підприємство.

При проведенні аудиту стратегії збутової діяльності необхідно оцінити як зовнішнє так і внутрішнє середовище. Важливим результатом проведення стратегічного внутрішнього аудиту має стати розроблення комплексу заходів щодо досягнення генеральної мети, поставленої перед менеджментом підприємства [78, с.1].

Сьогодні на вітчизняному ринку України є 20 ліцензійних марок пива, близько 400 сортів і експортується воно в 42 країни світу. Упродовж останніх

декількох років спостерігається популяризація переваг споживачів на українському пивному ринку: зростає нижній економ-сегмент і верхній преміум-сегмент за рахунок відтоку споживачів із середньоцінового сегменту.

Представимо основні пивоварні компанії, що працюють в Україні та частку ринку, яку вони займали в 2017 році (рис. 3.3). Ключовими гравцями ринку залишаються САН ІнБев Україна, Carlsberg Ukraine (Карлсберг Україна), Oasis CIS («Перша Приватна Броварня») та Оболонь.

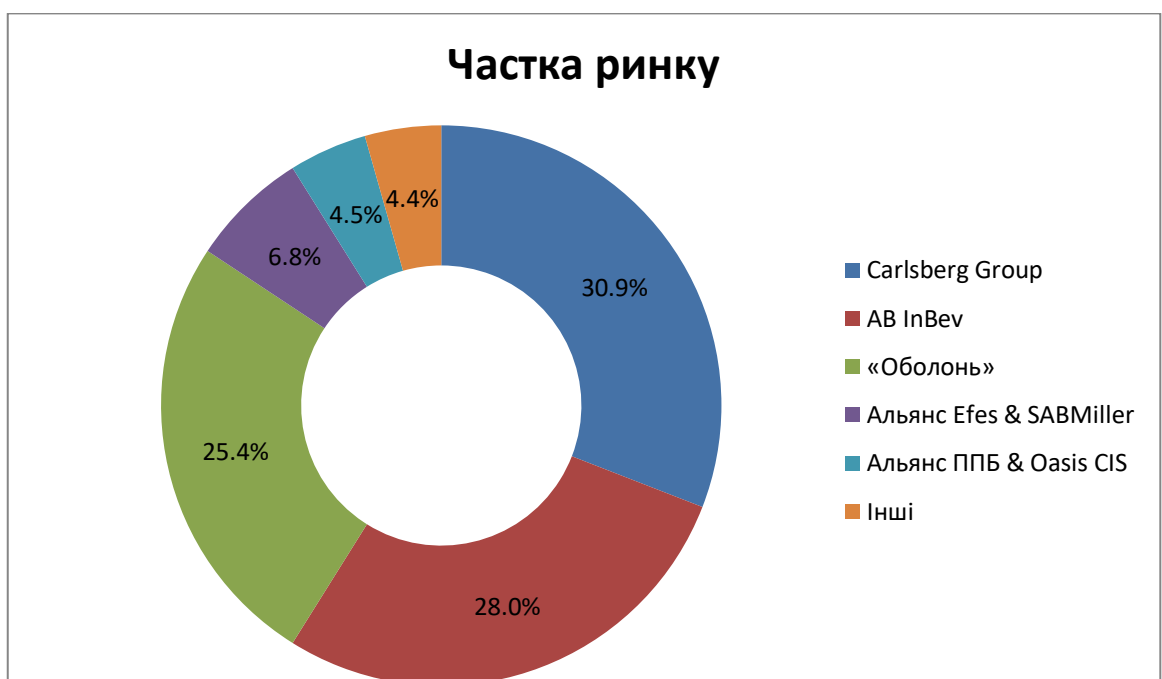


Рисунок 3.3. Основні пивоварні компанії, що працюють в Україні

Джерело: побудовано автором на основі аналізу [75]

В 2015 році українських пивоварів чекали нові виклики – подвоєння акцизу – з 0,87 грн. до 1,24 грн. за літр, встановлення обов’язкової ліцензії на оптову торгівлю пивом для всіх виробників (від 30 000 до 500 000 грн. в залежності від виробничих потужностей підприємства) та нові вимоги для отримання ліцензії на роздрібну торгівлю хмільним напоєм.

Особливо підкреслимо, що подальші перспективи вітчизняного ринку пива напряду будуть залежати від зростання загального добробуту населення, зниження вартості пива за рахунок впровадження у пивоваріння новітніх ресурсо- та енергозберігаючих технологій, розширення асортименту за рахунок унікальних, елітних сортів пива та успішного впровадження нових видів тари для розливу і зберігання виготовленого хмільного напою.

Щодо комунікаційної складової, то варто наголосити, що внутрішній аудит процесу збуту продукції перевіряє стан розробок нових видів етикеток, брошур, плакатів, акцент робиться на перевірці якості та унікальності продукту.

Замітимо, що на ТОВ «Микулинецький Бровар» на місцевих радіостанціях і обласному телебаченні під час Великодніх та Різдвяних свят проводиться реклама, де поряд із привітанням споживачів нагадують їм про пиво. Аналізу та аудиту підлягає здійснення реклами.

В результаті проведення аудиту внутрішнього середовища підприємства, необхідно провести: об'єктивну оцінку поточного стану системи управління збутом; визначення результатів збутової діяльності, а саме співвідношення отриманого прибутку і витрат на збут.

Маркетинговий контроль на підприємстві передбачає таку послідовність етапів:

- встановлення стандартів роботи;
- вимірювання фактично досягнутих результатів діяльності підприємства;
- здійснення корегуючих дій для покращення роботи.

Наведені особливості методики проведення внутрішнього аудиту збуту продукції ТОВ «Микулинецький Бровар» дозволять раціоналізувати практичну діяльність аудитора.

3.3. Узагальнення результатів внутрішнього аудиту

Узагальнення даних за результатами внутрішнього аудиту та формування аудиторських висновків – один з найвідповідальніших етапів аудиту.

Проблематика формування висновків аудиторів стала предметом дискусій серед науковців, серед яких: Г. Давидов, Л. Кулаковська, О. Петрик, Ю. Піча, В. Рудницький, Б. Усач та інші. Методику та організацію складання аудиторського звіту розглядали Р. Алборов, В. Андреев, Е. Аренс, Р. Адамс, В. Воронова, О. Галкіна, Дж. Лобек, Г. Дженік, Ф. Дефліз, В. О'Рейлі, М. Хірш, Д. Кармайкл, М. Беніс, Дж. Робертсон, С. Суворова та ін.

Разом з тим, недосконалість вітчизняної практики внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції засвідчують, що наукова проблема складання аудиторських висновків залишається невирішеною.

Аудиторський висновок – це узагальнюючий документ, підготовлений аудитором, за результатами аудиторської перевірки достовірності фінансової звітності, відповідності здійснених господарських операцій діючим нормативно-правовим актам України з економічних питань, ефективності господарської діяльності підприємства і його структурних підрозділів [5, 259]. Загалом же, висновок внутрішнього аудитора – це документ, в якому аудитор доводить свої висновки до відома органу або особи, яка призначила внутрішній аудит. Це письмова мотивована відповідь на поставлені питання внутрішнього аудитора, залученого в якості експерта, сформульована на основі спеціальних економічних знань в результаті всебічного, повного і об'єктивного дослідження поданих матеріалів.

Етап формування аудиторського звіту передбачає формування висновків про ефективність функціонування об'єктів аудиту. Даний етап стає можливий тільки після проведення оцінки кожного досліджуваного компонента за всіма заданими цілями внутрішнього аудиту. Для оцінки виробничої та збутової діяльності підприємства потрібно точно оцінити процеси виробництва, процеси збуту та зробити загальний висновок.

Попри довільну форму висновків за результатами внутрішнього аудиту, обов'язковими елементами в них є: заголовок, вступна частина, масштаб перевірки, безпосередні висновки про перевірені факти господарської діяльності, дата перевірки, підписи уповноважених осіб аудиторської фірми [49, 63].

У заголовку внутрішнього аудиторського висновку зазначається суб'єкт перевірки, наводиться назва підрозділу підприємства, що підлягає перевірці, або ж конкретизується об'єкти та предмет перевірки, термінами проведення аудиту.

Вступний сегмент містить загальну інформацію про перевірку, включно з метою, складом групи внутрішнього аудиту, інформацією про склад перевірених даних, зазначенням відповідальності за правильність підготовки внутрішнього аудиторського звіту.

В основній описовій частині аудиторського висновку подаються результати внутрішнього аудиту. По своїй суті, описова частина звіту є найоб'ємнішою та найбільш інформативною. В описовій частині підсумовуються аудиторські процедури, які мали місце в процесі аудиту, сумуються виявлені аудитором помилки та визначається їхній сукупний вплив на діяльність підприємства. Таким чином, основна частина аудиторського звіту висвітлює інформацію про перевірену діяльність.

В обов'язки внутрішнього аудитора входить оцінка суттєвості, характеру, причин та впливів на діяльність підприємства викривлень та відхилень, знайдених під час проведення внутрішнього аудиту.

Аудитор відображає:

1. Відповідність аналізованих даних очікуваним критеріям (норми законів чи стандартів бухгалтерського обліку, нормативні чи планові показники тощо)

2. Дійсні умови функціонування аналізованої системи (виявлені факти нестачі матеріалів, порушення умов договорів, збої в системі контролю)

3. Причини виникнення викривлень та відхилень (помилки в обліку, різної причини порушення відповідальних осіб, незнання змін вимог законодавства, відхилення у технологічному процесі тощо)

4. Ризики і можливі впливи на об'єкт аудиту через невідповідність фактичного стану визначеним критеріям (можливі штрафи за порушення вимог чинного законодавства, невиконання запланованих показників, неефективність окремих напрямів діяльності тощо).

Завершальною частиною аудиторського звіту є висловлення аудиторського висновку у вигляді думки аудитора про достовірність, повноту, відповідність чинному законодавству проведеного аудиту [5, 259].

Готовий аудиторський звіт передається керівництву підприємства, управлінському складу або зацікавленим користувачам за вказівкою керівника чи власника підприємства, складається акт приймання-передавання аудиторського висновку з підписами уповноважених осіб.

Складові елементи підсумкового аудиторського висновку відображено на рис. 3.4.

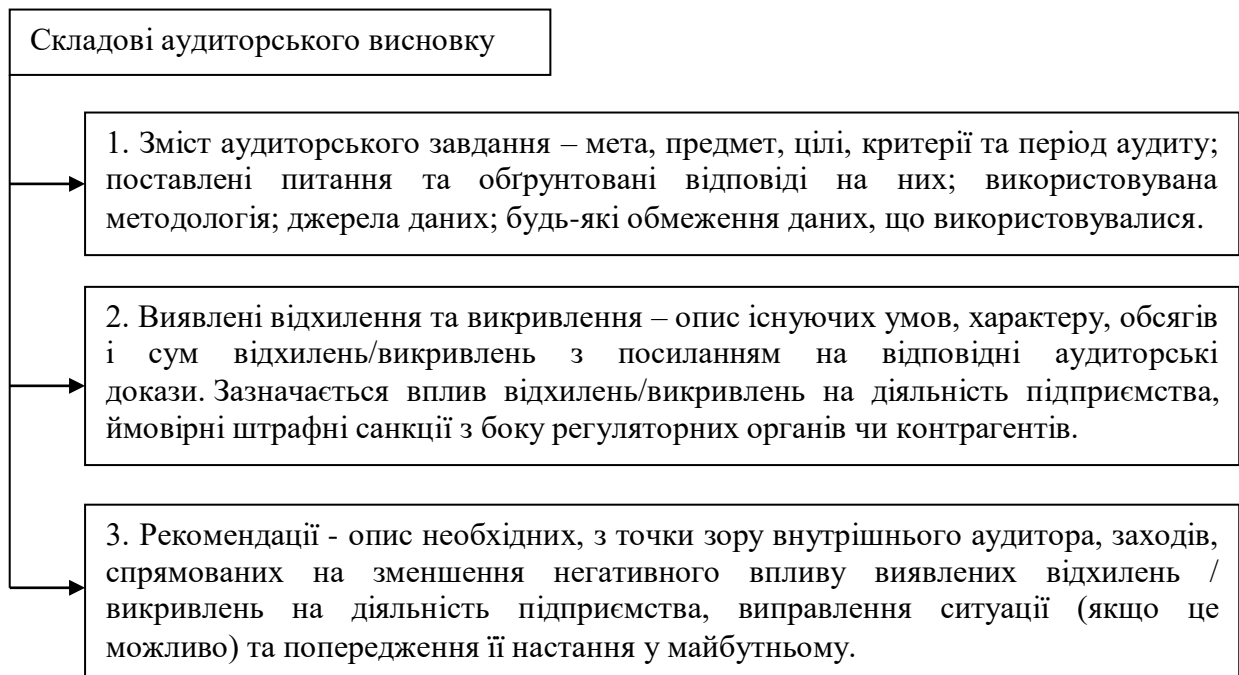


Рис. 3.4. Складові елементи підсумкового аудиторського висновку

Аудиторський звіт використовується зацікавленими сторонами у співпраці з внутрішніми аудиторами для окреслення сильних і слабких сторін об'єкта аудиту, обговорення виконаних або запланованих коригувальних дій, які базуються на результатах внутрішнього аудиту [21]. Важливим є обговорення знайдених відхилень з керівництвом підрозділу, що піддавався аудиту для кінцевого і точного з'ясування виявлених відхилень, їх причин і основних факторах впливу. При цьому відповідальні особи мають змогу надати пояснення, висловити свою позицію за умови незгоди з висновком внутрішнього аудитора.

Слід зазначити, що формування аудиторського звіту має будуватись із урахуванням МСА № 700 «Формування висновку та звітування щодо фінансових звітів» та МСА № 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення».

Думки внутрішнього аудитора щодо внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції трансформуються у звіт аудитора. Можна виділити три основних види висновків: безумовно-позитивний, умовно-позитивний та негативний [3, 264].

Відзначимо, що внутрішній аудитор у своїй діяльності може висловити думку в аудиторському висновку залежно від якості наданої інформації:

- вичерпне подання внутрішнім аудиторам інформації про виробничу та збутову діяльність дає змогу підготувати позитивний висновок;
- безпосередня невпевненість в інформації виробничу та збутову діяльність формує аргументи на користь підготовки умовно-позитивного висновку;
- повна незгода аудитора з інформацією про виробничу та збутову діяльність підприємства сприяє підготовці негативного висновку.

Отже, характеризуючи внутрішній аудит процесів виробництва та збутової діяльності підприємства, пропонуємо детальніше розглянути варіанти формування висновку аудитора.

Передумовою безпосередньо позитивного висновку можна вважати такі параметри:

- повністю відображені у звітності пасиви, активи та фінансові результати, які відповідають нормативним вимогам бухгалтерського обліку і фінансовій звітності;

- вся звітність базується на реальних облікових даних та не містить протиріч;

- облікова політика повністю відповідає національним Положенням (стандартам) бухгалтерського обліку;

Якщо хоча б один із перелічених параметрів не відповідає дійсності, аудитор не може висловити позитивний аудиторський висновок, тільки умовно-позитивний або ж негативний висновок.

За умови виникнення ситуації, коли в робочій групі внутрішніх аудиторів немає згоди щодо конкретного питання, в аудиторському звіті відображають думку кожного аудитора та остаточне рішення.

Висвітлення внутрішнім аудитором точного аудиторського висновку вкрай важливе для запобігання зловживань, злочинів і підробки внутрішньої та зовнішньої звітності підприємства у майбутньому.

Зауважимо, що за МСА № 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення», в такому аудиторському висновку має бути примітка про принципи бухгалтерського обліку, які провадились протягом того періоду за який робиться звіт про витрати на збут.

Важливим чинником формування аудиторського звіту за результатами внутрішнього аудиту процесу виробництва та збуту є сама якість його складання. Для вирішення вказаного завдання варто використовувати оперативний моніторинг роботи аудиторської групи для своєчасного координування внутрішніх аудиторів та забезпечення якісного внутрішнього аудиту у короткостроковому періоді. Підвищення якості аудиторського звіту забезпечується також використанням персональних комп'ютерів та

уніфікованих форм проведення внутрішнього аудиту, затвердженої наказом керівника.

При написанні аудиторського висновку внутрішній аудитор має дотримуватися низки загальноприйнятих принципів:

- об'єктивність у висловленні професійного судження;
- неупередженість та незалежність;
- обґрунтованість суджень, що базуються на аудиторських доказах;
- дотримання причинно-наслідкового зв'язку при описі відхилень та їх наслідків;
- конкретність опису у звіті;
- конструктивність рекомендацій внутрішнього аудитора;
- реалістичність та раціональність рекомендацій внутрішнього аудитора;
- лаконічність звіту, уникнення надмірної деталізації даних;
- повнота відображення важливої інформації.

Варто зазначити, що вказані принципи можуть змінюватися, підлаштовуючись під конкретний вид внутрішнього аудиту. Так, при проведенні фінансового аудиту звіт аудитора може набувати стислої форми, однак, при написанні внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції, звіт має бути достатньо докладним, щоб забезпечити розуміння предмету, судження аудитора та його висновки, окреслити всі поставлені завдання аудиту.

Для забезпечення переконливості звіт повинен бути логічно структурованим, актуальним, містити чіткий взаємозв'язок між метою аудиту, критеріями, результатами, висновками і рекомендаціями.

Висновки внутрішніх аудиторів можуть значно відрізнятися своїми масштабами. Оцінка обґрунтованості застосування певних ресурсів на підприємстві та рекомендаціями щодо внесення змін, до прикладу, значно збільшують обсяг основної частини звіту.

Аудитор має дати роз'яснення, чому і наскільки виявлені проблеми та відхилення, відмічені у цьому ж звіті, знижують ефективність діяльності окремого підрозділу, відділу чи підприємства загалом. Таким чином, головне завдання аудиторського звіту – надання чітких відповідей на питання аудиту та пропозицій з покращення ситуації. Замовники аудиту оцінюють запропоновані коригувальні дії та приймають на їх основі управлінські рішення.

За бажанням замовників внутрішнього аудиту та мети аудиторського завдання виклад результатів аудиту може прийняти форму презентації. Доцільним та раціональним є формування аудиторського висновку в кількох варіантах. Найдетальніший розгорнутий для управлінського складу, стислий або у формі презентації – для ради директорів, наприклад.

Для максимальної наочності та інформативності цифрові дані, розрахункові показники та виявлені тенденції групують у зведені таблиці, графіки, діаграми.

Значущою складовою процесу внутрішнього аудиту є заходи з реалізації рекомендацій внутрішніх аудиторів. Залежно від виявлених порушень та відхилень, можливі різні дії внутрішніх аудиторів.

Методи узагальнення недоліків, виявлених в ході проведення внутрішнього аудиту, узагальнені на рис. 3.5.



Рис. 3.5. Методи узагальнення виявлених під час внутрішнього аудиту недоліків

Якщо виявлені відхилення є значними, внутрішні аудитори можуть запропонувати керівництву (чи іншим замовникам аудиту) провести повторний аудит, ціллю якого буде перевірка правильності зроблених коригувань та виправлення недоліків. Якщо виявлені відхилення є середніми за розмірами чи навіть незначними, аудитор може рекомендувати включити ці ділянки аудиту до плану наступної чергової аудиторської перевірки як обов'язкові для підтвердження виконання пропозицій аудитора.

Висновки до розділу 3

Дослідивши методика проведення внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції можна зробити такі висновки:

Проаналізувавши різноманіття думок щодо сутності методу аудиту, вважаємо за доцільне під методом внутрішнього аудиту вітчизняних підприємств розглядати визначену низку способів та прийомів, які діють в межах законодавчої бази і використовуються для здійснення аудиту досліджуваного підприємства.

Аудиторський процес виготовлення продукції та витрат на її збут складається з трьох основних етапів: планування, збору і аналізу інформації, необхідної для оцінки достовірності балансу та фінансової звітності, написання висновку.

У ході проведеного дослідження було встановлено найважливіші положення методики аудиту витрат на збут продукції та перелік методів проведення аудиту збуту; охарактеризовано методичні прийоми внутрішньої перевірки витрат на виробництво продукції; визначено методи узагальнення недоліків, виявлених в ході проведення внутрішнього аудиту.

Методи аудиту в сучасних умовах запропоновано поділяти на звичайні (некомп'ютерні) і комп'ютерні.

Відзначено, що при проведенні аудиту стратегії збутової діяльності необхідно оцінити як зовнішнє, так і внутрішнє середовище. Важливим результатом проведення стратегічного внутрішнього аудиту має стати розроблення комплексу заходів щодо досягнення генеральної мети, поставленої перед менеджментом підприємства.

Думки внутрішнього аудитора щодо внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції трансформуються у звіт аудитора. Можна виділити три основних види висновків: безумовно-позитивний, умовно-позитивний та негативний.

ВИСНОВКИ

У магістерській роботі здійснено теоретичне узагальнення і досліджено організаційно-методичні аспекти внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції підприємства. За результатами проведеного дослідження можна зробити такі висновки:

1. Виробництво та реалізація продукції є одними із основних видів діяльності, які мають безпосередній вплив на фінансовий результат підприємства. Тому важливо здійснювати аудиторську перевірку кожного елемента виробничої та збутової діяльності окремо. При проведенні внутрішнього аудиту аудитором ретельно вивчаються документально підтвержені факти та процеси виробничо-збутової діяльності, що відображають виробничу та збутову сфери у розрізі витрат на виробництво, собівартості виробленої і реалізованої продукції, витрат на збут продукції, збутових каналів, шляхів надходження грошових потоків і т.д.

2. Систематизувавши різні підходи до сутності поняття аудит, дійшли висновку, що внутрішній аудит – це діяльність господарюючого суб'єкта, виконання якої входить в обов'язки уповноваженої кваліфікованої особи, внутрішнього аудитора або власного відділу внутрішнього аудиту. Відзначено дискусійний характер визначення дефініції «внутрішній аудит» різними науковцями. В системі корпоративного управління внутрішній аудит є складовою системи внутрішнього контролю підприємства і відіграє ключову роль в забезпеченні ефективного управління. Внутрішній аудит орієнтований на перспективу, тобто на аналіз майбутніх подій, які можуть несприятливо позначитися на діяльності окремих підрозділів або підприємства в цілому.

3. На сьогоднішній день питання наявності в компаніях внутрішнього аудиту не регулюються на законодавчому рівні. Ступінь затребуваності внутрішнього аудиту визначається, перш за все, наявністю попиту на його послуги зі сторони основних замовників. Рішення про необхідність

внутрішнього аудиту приймають власники та вище керівництво компанії, керуючись економічною доцільністю.

4. Виділено три основних способи організації внутрішнього аудиту: створення власного відділу внутрішнього аудиту; використання аутсорингу (передача функцій відділу внутрішнього аудиту зовнішнім_консультантам); створення власного відділу внутрішнього аудиту із одночасним залученням експертів ззовні. На даний час немає чіткої регламентації організації, проведення внутрішніх аудиторських перевірок, а також вимог до системи внутрішнього контролю, а тому ці процеси супроводжуються низкою проблем. Окресливши складові організації внутрішнього аудиту на підприємстві, описано етапи здійснення внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції.

5. Сучасна інформаційна система внутрішнього аудиту – це сукупність програмного та апаратного забезпечення, застосування якого спрямоване на отримання необхідної інформації для здійснення аудиту та висвітлення думки аудитора. Програмне забезпечення в сукупності з інтегрованими системами є дієвими засобами обробки даних. Вважаємо за необхідне на досліджуваному підприємстві ТОВ «Микулинецький Бровар» під час організації аудиту використовувати програмне забезпечення у вигляді програмних пакетів АСІ або IDEA або ж створення власної програми, узгодженої з потребами підприємства з метою розширення інформаційного забезпечення внутрішнього аудиту.

6. Проаналізувавши різноманіття думок щодо сутності методу аудиту, вважаємо за доцільне під методом внутрішнього аудиту вітчизняних підприємств розглядати визначену низку способів та прийомів, які діють в межах законодавчої бази і використовуються для здійснення аудиту досліджуваного підприємства. Удосконалення методики аудиту процесів виробництва та збуту продукції для підприємства ТОВ «Микулинецький Бровар» сприятиме ширшому здійсненню перевірки обліку та господарських

процесів, а також отримувати рекомендації аудитора щодо подальшої оптимізації процесів виробництва та збуту продукції і можливості збільшення доходу підприємством. Саме тому суб'єкту господарювання варто приділяти більше уваги системі внутрішнього аудиту.

7. Ретельно відпрацьовані складові забезпечення внутрішнього аудиту процесів виробництва та збуту продукції на підприємстві, зокрема, організаційний механізм реалізації аудиту, інформаційне забезпечення процесу аудиту, методична складова, допомагають внутрішньому аудиту виконати своє функціональне навантаження в повному обсязі та відобразити результати аудиту у формі аудиторського висновку, що відіграє роль індикатора перспективності підприємства. Аудиторський висновок – це узагальнюючий документ, підготовлений аудитором, за результатами аудиторської перевірки достовірності фінансової звітності, відповідності здійснених господарських операцій діючим нормативно-правовим актам України з економічних питань, ефективності господарської діяльності підприємства і його структурних підрозділів.

8. В процесі вивчення стану проведення аудиту на ТОВ «Микулинецький Бровар» виявлено, що на даному підприємстві внутрішній аудит проводиться уповноваженим одним аудитором, відділу внутрішнього аудиту немає. Зовнішній аудит переважно здійснюється один раз в рік. На нашу думку, відсутність чітких функцій внутрішнього аудитора та результатів його діяльності не дозволяє використати резерви нарощення виробничої діяльності і, разом із нею, реалізації продукції досліджуваного підприємства. Вважаємо за необхідне здійснювати на постійній основі внутрішній аудит основних господарських процесів підприємства для можливостей оперативно дізнаватись про помилки у господарських процесах.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик О. В. Інформаційна технологія автоматизованого обліку запасів // Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації. – 2018. – с. 12.
2. Акімова Н. С. Внутрішній аудит в Україні: сутність, проблеми розвитку та шляхи їх усунення / Н. С. Акімова, Т. А. Наумова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2012. – Вип.1(1). – с. 121 – 128. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/jpdf/esprstp_2012_1\(1\)__19.pdf](http://nbuv.gov.ua/jpdf/esprstp_2012_1(1)__19.pdf) .
3. Алборов Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК / Р.А. Алборов; – [2-е изд.].– М.: Узд-тво «Дело и Сервис», 2000. – 432 с.
4. Андреева Н. М. Використання методів маркетингового аудиту при прийнятті стратегічних рішень на підприємствах /Н. М. Андреева, Д. В. Зінковська // Вісник Одеського національного університету. Серія: Економіка. – 2016. – Т. 21, Вип. 2. – с. 50–55.
5. Аудит : підручник / О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький [та ін.]. – К. : КНЕУ, 2015. – 498 с.
6. Аудит. (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). / За ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
7. Аудит. Методика документування: [навчальний посібник] / під ред. І. І. Пилипенко, К., – 2003. – 457 с.
8. Аудит: навчальний посібник / Ф. Ф. Бутинець та ін.; За ред. Профессора Ф. Ф. Бутиця. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 612 с.
9. Аудит: підручник / О. А.Петрик, В. О.Зотов, Б. В.Кудрицький та ін.; за заг. ред. О. А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2015. – 498 с.
10. Білуха М. Т. Теорія фінансово-господарського контролю і аудиту : [підручник] / М. Т. Білуха – К.: Вища школа , 1996. – 320 с.
11. Бойко В. М. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції / В. М. Бойко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 9. – с. 4–8.
12. Бородкін О. С. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов [Текст] / О. С. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит: 2012. – № 3: с. 32–41.

13. Вітренко Н. С. Проблеми та перспективи розвитку ринку пива України. [Електронний ресурс] / Н. С.Вітренко. // International Scientific Journal “Internauka” – 2018. – Режим доступу: <https://www.internauka.com/uploads/public/15157517113750.pdf>.

14. Вітренко Н. С. Внутрішній контроль збутової діяльності на підприємствах олійножирової галузі / Н. С. Вітренко, О. А. Комарова, Т. В. Фоміна // Економіка: реалії часу. – 2015. – № 5 (21). – с. 77-82.

15. Всеукраїнська Професійна Громадська Організація «Спілка Аудиторів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.spilka-audit.org.ua/>

16. Голяш І. Д. Роль обліку та контролю в посиленні інформаційної безпеки підприємства / І. Д. Голяш // Система контролю в умовах глобалізації : закономірності та протиріччя : зб. тез доп. наук.-практ. конф. / ред. кол. : Я. Д. Крупка, М. С. Пушкар, С. І. Шкарабан [та ін.] ; відп. за вип. М. С. Пушкар. – Тернопіль : ТНЕУ, 2010. – с. 84–87.

17. Грещак М. Г. Управління витратами : [Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц.] / М. Г. Грещак, О. С. Коцюба. – К. : КНЕУ, 2016. – 131с.

18. Гуляєва Д. О. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві / Д. О. Гуляєва // Управління розвитком. – 2011. – № 2(99). – с. 34–36.

19. Гушко С. В. Економічні основи проведення аудиту діяльності промислових підприємств / С. В. Гушко: [монографія]. – Кривий Ріг: КЕІ, 2007. – 272 с.

20. Дейнеко Л. В. Розвиток харчової промисловості України в умовах ринкових перетворень (проблеми теорії і практики) / Л. В. Дейнеко. – К. : Знання, 2011. – 237 с.

21. Дмитренко О. М. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку підприємства / О. М. Дмитренко // Ефективна економіка. – 2017. – № 5. – с. 25–35.

22. Дмитренко О.М. Формування системи внутрішнього аудиту на підприємстві / О.М. Дмитренко // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2013. – № 2(5). – с. 116–126. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/jpdf/znptdau_2013_2\(5\)_17.pdf](http://nbuv.gov.ua/jpdf/znptdau_2013_2(5)_17.pdf)

23. Дорош Н. І. Внутрішній аудит витрат на виробництво / Н. І. Дорош, Г. В. Лясківська // Молодий вчений. – 2018. – № 3(1). – с. 346-350. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_3%281%29__79

24. Дорош Н. І. Оцінювання управління ризиками як функція внутрішнього ризик – орієнтованого аудиту / Н. І. Дорош // Вісник Київського

національного університету імені Тараса Шевченка. Економіка. – 2017. № 5(194). – с. 13–21.

25. Дорош Н. І. Аудит: теорія і практика/ Н. І. Дорош. – К.: Знання, 2006. – 495 с.

26. Дорош Н. І. Документальне оформлення аудиторської перевірки – Вісник податкової служби України. – 2000. – № 15. – с. 50–55.

27. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

28. Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність (від 16.07.99). (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України)

29. Калініна О. О. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві / О. О. Калініна // Управління розвитком. - 2011. – № 2(99). – с. 48–49.

30. Каменська Т. О. Ефективність діяльності та якість внутрішнього аудиту [Електронний ресурс] / Т. О. Каменська. – Режим доступу: http://chtei-knteu.cv.ua/herald/content/download/archive/2010/v3/NV-2010-V3_47.pdf

31. Карина Е. Обзор рынка пива [Электронный ресурс]. – Режим доступу: http://www.proinfo.com.ua/proizvodstvo/napitki/ryinok/obzor_ryinka_piva.html

32. Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навч. посіб. (для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю «Облік і аудит») / М. Ю. Карпушенко ; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 241с.

33. Кодекс професійної етики внутрішнього аудитора . [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://505748.iaa.web.hosting-test.net/wp-content/uploads/2013/10/Code-of-Ethics-Ukrainian.pdf>

34. Колос І. В. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємства / І. В. Колос, Н. Й. Радіонова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – 2013. – Вип. 1. –с. 126–141. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ptmbo_2013_1_11.pdf

35. Контроль і ревізія: [2-ге вид., доп. і перероб. Підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”] / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Бардаш, Н. М. Малюга, Н. І. Петренко. – Житомир, ЖІТІ, 2000. – 512 с.

36. Корнєв О. В. Корпоративні інформаційні системи / О. В. Корнєв. [Електронний ресурс] – 2017 – Режим доступу: <http://intkonf.org/kornev-ov korporativni-informatsiyni-sistemi/>

37. Кочинев Ю. Ю. Аудит: теория и практика: [4-е изд., обновленное и дополненное] / Ю.Ю. Кочинев. – СПб.: Питер, 2009. – 432 с.
38. Кредисов А. И. Маркетинг / А. И. Кредисов. – К.: Україна, 1995. – 399 с.
39. Крупка Я. Д. Фінансовий облік підруч. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь. – 4-те вид доп. і перероб. – Тернопіль: ТНЕУ, 2017. – 451 с.
40. Кузик Н. П. Система внутрішнього контролю в акціонерному товаристві / Н. П. Кузик // автореферат дисертації на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04. – бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – К., 2004. – 20 с.
41. Мазуренок О. Р. Соціальний аудит як інструмент оцінювання корпоративної соціальної відповідальності / О. Р. Мазуренок, У. М. Плекан // Інноваційна економіка. – 2019. – №3-4 (79) – с. 174–179.
42. Михальчишина Л. Г. Оцінка ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту [Електронний ресурс] / Л. Г. Михальчишина, Л. Маловічко // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2014. – № 2. – с. 144–148. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znptdau_2014_2_33
43. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: [Пер. з англ. мови] / О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик – К.: ТОВ “ІАМЦ АУ “Статус”, 2007. – 1172 с.
44. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 р.; пер.з англ. мови; К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2017, частина 1. – 978 с.
45. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (стандарти). Переклад: ВГО «Інститут внутрішніх аудиторів України» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.iaa.org.ua>.
46. Мішина Ю. О. Проблеми становлення та розвиток внутрішнього аудиту в Україні / Ю. О. Мішина, В. О. Євсеєнко // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(3). –С. 519 – 524. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10\(3\)_86.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/ecnof_2013_10(3)_86.pdf).
47. Мостова Т. В. Облік і аудит готової продукції та її фінансових результатів від реалізації [Текст] / Т. В. Мостова // Збірник наукових праць. – Кам’янець-Подільський, 2009. – с. 227–228.

48. Нападовська Л. Управлінський облік: значення та застосування у практичній діяльності вітчизняних підприємств в умовах ринкових відносин / Л. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 10. – С. 45–55.
49. Облік видів економічної діяльності: навч. посіб. / за ред. Гура Н. О. – К.: Знання 2008. – 541 с.
50. Орлов О. О. Планування діяльності промислового підприємства : підруч. / О. О. Орлов. – К.: Скарби, 2002. – 336 с.
51. Остапенко Я. О. Облік витрат на виробництво та собівартість продукції в ринкових умовах / Я. О. Остапенко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право), 2010. – № 2(49). – с. 121–126
52. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>
53. Панасюк В. М. Витрати виробництва: управлінський аспект : [моногр.] / В. М. Панасюк. – Тернопіль: Астон, 2005. – 288 с.
54. Панкратова Л. А. Внутренний аудит бизнес-процесса „производство” / Л. А. Панкратова // Журнал „Аудитор”. – 2012. – №11 – http://www.cfin.ru/management/manufact/internal_audit.shtml
55. Пантелеєв В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація : монографія / В. П. Пантелеєв. – К. : ДП „Інформ-аналіт. агентство”, 2008. – 491 с.
56. Пащенко Т. В. Бухгалтерська експертиза і аудит як форми використання спеціальних економічних пізнань [Електронний ресурс] / Т. В. Пащенко // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(4). – с. 112–118. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(4\)_19](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(4)_19).
57. Перерва П. Г. Управление маркетингом на машиностроительных предприятиях / П. Г. Перерва. – Х.: Основа, 1993. – 288.
58. Петрів М. В. Оцінка необхідності внутрішнього аудиту на підприємствах України / М. В. Петрів // Управління розвитком. – 2011. – № 2(99). – С. 87–88.
59. Плекан У. М. Процесний підхід до організації обліку логістичних витрат виробничих підприємств / Уляна Плекан // Галицький економічний вісник. – Т. : ТНТУ, 2019. – Том 56. – № 1. – С. 130–139.
60. Погріщук Б. В. Організаційні та методичні аспекти внутрішнього контролю процесу виробництва продукції рослинництва / Б. В. Погріщук, В. М. Пилявець // Науковий журнал «Економічні горизонти». – 2017. – № 2(3). – с. 66–74.

61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» Наказ № 318 від 31.12.99 зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
62. Положення про забезпечення незалежності аудитора рішення Аудиторської палати України від 24.12.2009 № 209/5 (із змінами і доповненнями, внесеними Законами України)
63. Пшенична А. Ж. Удосконалення організаційних форм суб'єктів аудиторської діяльності / А. Ж. Пшенична // Матеріали міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін». 7-8 жовт. 2010 р. – Полтава: ТОВ «АСМІ», 2010. – с. 432–433.
64. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту / В. С. Рудницький. – Т.: Економічна думка, 2007. – 192 с
65. Савченко В. Я. Аудит: Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.
66. Селіщев С. В. Внутрішній аудит готової продукції / С. В. Селіщев // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук, праць. – 2016. – № 1–2. – с. 38–42.
67. Семенюта А. В. Готова продукція та її реалізація як обліково-аналітичні категорії / А. В. Семенюта. // Экономика – Бухгалтерский учет и аудит. [Електронний ресурс]: Режим доступу: <https://www.sworld.com.ua/konferu5/19.pdf>
68. Скотт Дж. Грехем. Учитесь эффективно продавать и управлять сбытом / Дж. Грехем Скотт. – К.: Внешторгиздат, 1992. – 176 с.
69. Скрипник М. І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції : монографія / М. І. Скрипник. – Житомир, 2011. – 732 с.
70. Соколов Б. Н. Системы внутреннего контроля (организация, методика, практика) / Б. Н. Соколов, В. В. Рукин. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика”, 2007. – 442 с
71. Стратегія підприємства: адаптація організацій до впливу світових суспільно-економічних процесів: Монографія / А. П. Наливайко, Т. І. Решетняк, Н. М. Євдокимова та ін.; За ред. д-ра екон. наук, проф. А. П. Наливайка. – К.: КНЕУ, 2013. – 454 с.
72. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України [Текст] / Н. М. Ткаченко. – К. : А.С.К., 2010. – 784 с.
73. ТОВ «Микулинецький Бровар». [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.brovar.org/>.

74. Турило А. М. Управління витратами підприємства : [Навч. посібник] / А. М. Турило, Ю. Б. Кравчук, Н. М. Цуцурук. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
75. Фатюха Н. Г. Дослідження внутрішнього аудиту витрат підприємства / Н. Г. Фатюха, О. Є. Карлюга // Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». – 2013. – № 4. – с. 1–3.
76. Федорищенко І. Г. Використання даних роздрібного аудиту для ефективного планування діяльності компанії / І. Г. Федорищенко // Маркетинг в Україні. – 2012. – №1. – с. 18–20.
77. Філозоп О. В. Суть внутрішнього аудиту та його значення в діяльності підприємства / О. В. Філозоп // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2008. – № 2(44). – С. 198–206.
78. Чан Кім Як стратегія змінює ринок./ Чан Кім, Рене Моборн. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.management.com.ua/strategy/str188.html>.
79. Череп О. Г. Методика проведення аудиту запасів на великих промислових підприємствах. / О. Г. Череп, І. В. Буряк. // Вісник ЖДТУ Економічні науки. – 2015 – № 3(53).
80. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку. – 3-тє видання перероб. і доп. [текст]/ В. Г. Швець – К. : Знання, 2008. – 535 с.
81. Шкіря Н. Л. Аудит: навчальний посібник. / Н. Л. Шкіря, Т. Г. Нікульникова. – Львів: „Манголія 2006”, 2007. – 224 с.
82. Эриашвили Н. Д. Маркетинг. – 2-е изд., перераб. и доп. / Н. Д. Эриашвили. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 623 с.
83. Adamyk V. Problems and perspectives of banking regulation in Ukraine during the economic crisis of 2014–2016 // CZECH JOURNAL OF SOCIAL SCIENCES, BUSINESS AND ECONOMICS. – 2016. –№ 5 (3), p. 18–27.
84. Adamyk O., Adamyk B., Khorunzhak N. Auditing of the Software of Computer Accounting System // CEUR-WS, 2018. – 2018. – Paper 181
85. Horngren Charles T. Cost Accounting: A Managerial Emphasis / Charles T. Horngren, Sricant M. Datar, Madhav, 2010. – 358 p.
86. Yatsenko V. Ukrainian Company Cost Accounting System Development from the Evolutionary Theory Position, CEUR-WS, 2018. – p. 207–221.