

УДК 657.1

Озеран В.О., к.е.н., професор,
Чік М.Ю., аспірант
кафедра бухгалтерського обліку
Львівська комерційна академія

ОПЕРАЦІЙНИЙ АУДИТ ТРАНСПОРТНО- ЗАГОТІВЕЛЬНИХ ВИТРАТ У ЛІСОВОМУ ГОСПОДАРСТВІ

© Озеран В.О., Чік М.Ю.

Висвітлено актуальні питання транспортно-заготівельних витрат у лісовому господарстві. Запропоновано методику операційного аудиту, як незалежного виду контролю на підприємствах лісового господарства.

Ключові слова: транспортно-заготівельні витрати, собівартість, операційний аудит, лісове господарство.

In the article the actual questions of transport-purveying costs of forestry is considered. We suggested the methods of operating audit as the independent type of control in the forestry enterprises.

Key words: transport-purveying costs, cost, operating audit, forestry.

Рассмотрены актуальные вопросы транспортно-заготовительных расходов в лесном хозяйстве. Предложено методику операционного аудита, как независимого вида контроля на предприятиях лесного хозяйства.

Ключевые слова: транспортно-заготовительные расходы, себестоимость, операционный аудит, лесное хозяйство.

Постановка проблеми. В сучасних умовах господарювання діяльність підприємств лісового господарства спрямована на отримання максимальної економічної вигоди при умові раціонального лісокористування та лісовідновлення. На нашу думку, це є можливим не лише при правильній організації бухгалтерського обліку, але й при застосуванні раціональної методики контролю витрат, що надасть можливість керівництву приймати ефективні управлінські рішення. Оскільки, як зазначає академік М.Г. Чумаченко, "... облік сам по собі не є контролем, облік – це відображення у відповідному порядку всіх здійснюваних процесів, що в сукупності створює інформаційну базу підприємства" [6].

Сьогодні розрізняють три основних види контролю:

- державний (органи контрольно-ревізійного управління,

податкові, митні органи);

- органи відомчого контролю (міністерства, відомства);
- незалежний (аудиторські фірми).

Як показали дослідження, у більшості випадків підприємства лісового господарства відносяться до державної форми власності та відіграють важливу роль у формуванні валового національного продукту держави. Враховуючи цільове фінансування таких підприємств, необхідно зазначити, що зовнішній контроль за їх діяльністю здійснюється Головним контрольно-ревізійним управлінням. Значну роль відіграє також і відомчий контроль з боку Державного комітету лісового господарства. Але сучасні умови господарювання вимагають забезпечення користувачів (інвесторів, кредиторів, акціонерів та ін.) інформацією про фінансово-господарську діяльність підприємств, підтвердження достовірності даних їх обліку і фінансової звітності, тому все більше значення набуває операційний аудит, як більш ефективний вид контролю, результати якого цікавлять власника підприємства, оскільки наслідком проведення операційного аудиту є рекомендації керівництву щодо шляхів підвищення ефективності роботи підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми. Вивчення економічної літератури показало, що дослідженням операційного аудиту займалися як зарубіжні вчені: Е.А. Аренс, Дж.К. Лоббек, Джек К. Робертсон, так і вітчизняні – Ф.Ф. Бутинець, М.Т. Білуха, С.Ф. Голов, О.А. Петрик, Б.Ф. Усач та ін. Слід відзначити однозначність вчених у підході до розгляду питань операційного аудиту, як процесу вивчення операцій підприємства з метою надання рекомендацій щодо більш економічного та ефективного використання ресурсів, досягнення цілей і подальшого здійснення діяльності підприємства. Поряд з цим досліджень питань операційного аудиту транспортно-заготівельних витрат немає, оскільки відсутні публікації з цього питання.

Мета статті. Розкрити підходи до методики та організації операційного аудиту транспортно-заготівельних витрат у лісовому господарстві з врахуванням їх організаційно-технологічних особливостей.

Виклад основного матеріалу. Операційний аудит транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ) як однієї з вагомих статей у

собівартості продукції лісового господарства сприяє пошуку резервів підвищення ефективності діяльності підприємств, оскільки саме ці витрати найбільше впливають на зростання собівартості продукції лісівництва. Дослідження показали, що під час здійснення операційного аудиту ТЗВ аудитор необхідно володіти не тільки глибокими фаховими знаннями, але й знати спеціальні та галузеві особливості діяльності підприємств лісового господарства.

Слід зазначити, що аудит ТЗВ необхідно розпочинати з вивчення Наказу про облікову політику, де повинно бути відображено:

1) порядок обліку ТЗВ – ідентифіковано (спосіб прямого обліку) чи загалом (на окремому субрахунку);

2) порядок розподілу ТЗВ – шляхом прямого розрахунку чи за середнім відсотком.

При проведенні операційного аудиту ТЗВ доцільно враховувати положення Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції на підприємствах лісового господарства [4], які передбачають ТЗВ у складі калькуляційних статей і знаходять відображення у статті «Витрати на утримання і експлуатацію устаткування», яка складається з таких видів витрат:

- послуги лісовозного транспорту на вивезення деревини;
- витрати з утримання, експлуатації та будівництва лісовозних доріг.

Операційний аудит ТЗВ також повинен ґрунтуватися на нормах ПБО 9 «Запаси» [2], в якому лаконічно розкрита сутність ТЗВ. Необхідно зазначити, що на підприємстві перевірячі підлягає правильність формування первісної вартості продукції лісового господарства, до складу якої включається сума ТЗВ, а також порядок їх розподілу.

Як показують дослідження, на більшості підприємств лісового господарства використовується морально та фізично застаріла техніка, а нова спеціальна техніка, яка б надала можливість мінімізувати витрати і підвищити продуктивність праці у більшості випадків є недоступною підприємствам через високу вартість. У той же час подальший розвиток лісового господарства потребує радикального технічного переоснащення, що включає в себе заміну фізично та морально застарілої техніки, яка використовується під час транспортування деревини і відповідно складає основну суму ТЗВ.

Проведені дослідження організації та методики операційного аудиту ТЗВ дають можливість виділити чотири основних етапи:

1) планування аудиту – визначення основних цілей та критеріїв здійснення аудиту з врахуванням організаційно-технологічних особливостей;

2) проведення тестування щодо достовірності здійснення обліку ТЗВ на підприємстві;

3) перевірка господарських операцій, пов'язаних з обліком ТЗВ та порівняння їх із плановими показниками;

4) складання висновку та надання рекомендацій щодо оптимізації ТЗВ на підприємствах лісового господарства.

Проведені дослідження показали, що на підприємствах лісового господарства у більшості випадків при проведенні перевірки ТЗВ аудиторам необхідно зосередити увагу безпосередньо на прямих витратах, оскільки ТЗВ, як правило, не обліковують на окремому рахунку, а відображають у складі прямих витрат. На нашу думку, такий підхід щодо обліку ТЗВ не є раціональним, оскільки доля ТЗВ у складі собівартості продукції лісового господарства складає близько 10-15%.

Слід зазначити, що в більшості випадків підприємства лісового господарства використовують власний транспорт під час транспортування деревини, тому перевірка ТЗВ також охоплює і заробітну плату водіїв, нарахування до соціальних фондів, амортизацію автотранспорту та ін. Достовірно здійснена перевірка таких витрат дасть змогу аудиторам сформувати думку щодо того чи рентабельним та економічно вигідним є застосування власного транспорту під час транспортування продукції лісового господарства, чи було б доцільнішим використання транспортних послуг сторонніх організацій.

Під час аудиту ТЗВ на підприємствах лісового господарства перевірячі підлягають не лише первинні документи, де відображаються ТЗВ (подорожні листи вантажного автомобіля (ф. № 2), товарно-транспортні накладні (ф. № 1-ТН), талони замовника (ф. № 1-ТЗ), але й фінансова звітність, а саме: баланс (р. 100 – 140) та звіт про фінансові результати (р. 040 або р. 070 – 090). Аудитор здійснює ретельну перевірку первинної документації для того, щоб правильно визначити суму ТЗВ та включити її до складу валових витрат на підставі п.п. 5.2.1 Закону України “Про оподаткування

прибутку підприємств» [1].

Враховуючи організаційно-технологічні особливості діяльності підприємств лісового господарства, на наш погляд, для обліку ТЗВ доцільно було б використовувати окремий субрахунок, наприклад 200 «Транспортно-заготівельні витрати на запаси» (запропонований Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів [3]), що має бути передбачено у Наказі про облікову політику, так як у діючому плані рахунків його не зазначено. Аудитору необхідно ретельно здійснювати перевірку названого субрахунку, за дебетом якого відображається величина витрат, пов'язана з транспортуванням продукції лісового господарства, а за кредитом – списання цих витрат. Слід зазначити, що у кінці звітнього періоду здійснюється розподіл суми ТЗВ на базі середнього відсотка. Тому аудитор під час перевірки повинен проконтролювати правильність визначення такого відсотка та здійснення розподілу ТЗВ.

Дослідження діяльності аудиторських фірм показали, що при здійсненні операційного аудиту складається програма, яка являє собою набір інструкцій для аудиторів та їх асистентів, що здійснюють аудиторську діяльність, а також виступає засобом контролю за виконанням робіт [6]. Вважаємо за необхідне запропонувати програму операційного аудиту ТЗВ у лісовому господарстві (табл. 1).

На нашу думку, правильна організація та проведення операційного аудиту ТЗВ дозволить також оптимізувати ТЗВ через визначення місця реалізації продукції лісового господарства, а саме: з верхнього складу (у лісі) чи нижнього - (на підприємстві). Як проказує міжнародна практика у багатьох європейських країнах з метою мінімізації ТЗВ, реалізація продукції лісового господарства відбувається саме з верхніх складів, розташованих близько від доріг.

Так як запропонована методика операційного аудиту у деякій мірі є відносно новим та прогресивним видом контролю, то враховуючи розвиток інформаційних технологій вважаємо за доцільне здійснювати перевірку в автоматизованому режимі з використанням таких програм, як «IT Audit», «Асистент Аудитора», «Помощник аудитора».

Таблиця 1

**Програма операційного аудиту ТЗВ
у лісовому господарстві**

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Виконавець
1.	Перевірка правильності оформлення первинних документів	Аудитор
2.	Перевірка правомірності віднесення витрат до ТЗВ та їх розподіл	Аудитор
3.	Перевірка відповідності записів аналітичного і синтетичного обліку на рахунку ТЗВ записам в облікових регістрах, головній книзі, звітності	Аудитор / асистент аудитора
4.	Перевірка організації ведення аналітичного обліку ТЗВ на підприємстві	Аудитор/ асистент аудитора
5.	Перевірка правильності та своєчасності включення ТЗВ до складу собівартості продукції лісового господарства	Аудитор/ асистент аудитора

За результатом проведеного аудиту буде складатися висновок спеціального призначення щодо відповідного компоненту фінансових звітів (у нашому випадку щодо ТЗВ) у відповідності до норм Міжнародного стандарту аудиту (МСА) 800 «Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення» [5]. Таким чином, аудитор повинен висловити думку лише щодо того, чи відповідає перевірений компонент в усіх суттєвих аспектах визначеним нормам бухгалтерського обліку.

Висновки. Проведений операційний аудит транспортно-заготівельних витрат дасть можливість досягти максимальної ефективності виробництва саме при мінімальному рівні ТЗВ та достовірно визначити собівартість продукції лісового господарства.

Список використаних джерел:

1. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України від 28.12.1994 р. №334/94 – ВР: Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws>.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 року № 246: [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi>.

3. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 року № 2: [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=2&user=011y>.

4. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) на підприємствах лісового господарства України. – К. : Державний комітет лісового господарства України, 2002. – 118 с.

5. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. – К.: ТОВ “ІАМЦ АУ “СТАТУС”, 2006. – 1152 с.

6. Пилипенко І.І. Аудит. Методика документування / І.І. Пилипенко. – К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України. – 2003. - 457 с.

7. Чумаченко Н.Г. Экономический анализ и управление производством / Н.Г. Чумаченко. – К.: КИНХ, 1969. – 321 с.