

Література

1. Голов С.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування/ С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 7.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4rada.gov.ua>.
3. Мушинські Р. Формальне зближення / Р. Мушинські, С. Токар // Бухгалтерія. – 2013. – № 12. – С. 5.
4. Податковий Кодекс України (від 3.02.2013 р.) // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 15-17. – С. 112.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні – Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
6. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности / О.С. Соловьева. – М. : Аналитика-Пресс, 1998. –288 с.
7. Федосова Т.В.. Бухгалтерский учет / Т.В. Федосова. – Таганрог: ТТИ ЮФУ, 2007. – 189 с.
8. Хілл Б. Порівняння національних положень бухгалтерського обліку України з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку: проект USAID «Розвиток ринків капіталу» / Б. Хілл. – Київ, 2010. – 37 с.
9. Чалий І. МСФО-ПКУ: Парадокси [Електронний ресурс] / І. Чалий. – Режим доступу: <http://www.buhgalter911.com>.
10. Чалий І. Світові стандарти почекають [Електронний ресурс] / І. Чалий. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua>.

УДК 657:336.717.063

Очеретько Л.М.,
к.е.н., доцент кафедри «Облік і аудит»
Корінець А.О.
Запорізький національний технічний університет

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ТРАНСАКЦІЙНИХ ВИТРАТ

Постановка проблеми. Загальновідомим фактом є те, що здійснення підприємницької діяльності суб'єктом господарювання у будь-якому випадку буде супроводжуватися різними витратами, зокрема і трансакційними, які до сьогоднішнього часу не знайшли свого відображення в існуючій системі бухгалтерського обліку, хоча й мають досить вагоме значення у концепції сучасних витрат, ігнорування використання яких є неприпустимим. Від розміру понесених витрат залежить не лише собівартість виготовленої продукції, а й подальше функціонування підприємства, що впливатиме на розмір прибутку та рівень його конкурентоспроможності. А тому забезпечення якісного проведення та створення ефективної системи внутрішнього аудиту трансакційних витрат дозволить здійснити їх своєчасний аналіз та сприятиме підвищенню ефективності управління витратами суб'єктом господарювання.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Необхідність відображення в системі бухгалтерського обліку трансакційних витрат потребує організації на підприємстві системи внутрішнього аудиту. Питання організації внутрішнього аудиту досконало розглянуто й опубліковано в роботах та дослідженнях таких вітчизняних вчених – А. Білоусова, М.Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, М.Д. Корінко, В.П. Пантелєєва, В.С. Рудницького, О.В. Шелковникової та інших. Зокрема, професор Бутинець Ф.Ф. [1] трактує внутрішній аудит як організовану на підприємстві, діючу в інтересах його керівництва та (або) власників і регламентовану внутрішніми нормативними актами систему контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, внутрішнього її аналізу, та надійністю функціонування всієї системи внутрішнього контролю. Шелковникова О.В. [2] розробила цілу систему внутрішньофірмових стандартів аудиту витрат підприємства, яка складається з восьми розділів. Варто відмітити, що недосконалість організації проведення внутрішнього аудиту витрат, зокрема і трансакційних, потребує більш широкого висвітлення, що й зумовлює доцільність вивчення даного питання. Дослідження необхідності проведеного внутрішнього аудиту трансакційних витрат потребує подальшого вивчення науковцями.

Постановка завдання. Метою даної статті є визначення напрямів вирішення проблемних питань внутрішнього аудиту трансакційних витрат в системі управління витратами господарської діяльності.

Виклад основного матеріалу дослідження. Трансакційні витрати впродовж тривалого часу були об'єктом дослідження вчених різних країн. Спочатку це були погляди лише з точки зору економічної теорії, але поступово ці питання набули необхідності їх вивчення та подальшого застосування в системі бухгалтерського обліку.

Трансакційні витрати – це витрати, пов'язані з пошуком партнерів по бізнесу, отриманням інформації про них, проведенням переговорів, укладанням контрактів та їх виконанням, що мають місце на всіх етапах здійснення господарської діяльності.

Достовірність отриманої інформації щодо витрат, які були понесені у звітному періоді в значному обсязі залежить від чітко налагодженої системи бухгалтерського обліку та організації внутрішнього аудиту на підприємстві.

Здійснення ефективної аудиторської діяльності потребує чіткої нормативно-законодавчої бази [3]. Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту [4], прийнятих рішенням Аудиторської палати України від 18.04.2003 р. № 122, внутрішній аудит – це діяльність з оцінки, яка організована як підрозділ суб'єкта господарювання або надається йому як послуга. До цілей внутрішнього аудиту відносять моніторинг внутрішнього контролю, перевірку фінансової, операційної інформації, огляд дотримання законів і нормативних актів та управління ризиками. Основними об'єктами внутрішнього аудиту є вирішення окремих функціональних завдань управління, розробка й переробка інформаційних систем підприємства.

Загальновідомим фактом є те, що внутрішній контроль існує та здійснюється безперервно на кожному підприємстві, але наскільки ефективно та якісно? Відповіддю на це запитання і є доцільність проведення внутрішнього аудиту, здійснення якого є одним із основних рушійних сил підвищення ефективності управління підприємством.

Заслугує уваги методика проведення внутрішнього аудиту витрат, запропонована Коваленко Г.С. [5], яка наголошує на необхідності його проведення з метою збільшення прибутку підприємства та його інвестиційного потенціалу. Основні етапи аудиторської перевірки включають: по-перше, варто ідентифікувати витрати підприємства; дійсно, слід використовувати саме ту класифікацію, яка розроблена на окремому підприємстві, адже вона скоректована на специфіку його діяльності; по-друге, організувати аудит витрат, що включатиме конкретну мету проведення, терміни виконання та відповідальних осіб; по-третє, планування аудиторської перевірки має включати розрахунок аудиторського ризику, розрахунок сукупності вибірки та можливої величини помилки, складання загальної програми аудиту та аудиту витрат; наступним етапом є безпосереднє здійснення заходів щодо проведення внутрішнього аудиту витрат на підприємстві; завершальний етап перевірки має на меті складання аудиторського висновку, який має містити висловлення щодо того чи достовірною є надана інформація та певні рекомендації щодо підвищення якості управління витратами підприємства.

І.С. Шарапова [6] стверджує, що ключовими етапами проведення внутрішнього аудиту виробничих витрат має бути: по-перше, вивчення особливостей технологічних процесів в залежності від технологічних карт; по-друге, розгляд облікової політики суб'єкта господарювання щодо виробничих витрат та калькулювання собівартості; по-третє, перевірка правильності розподілу та віднесення до об'єктів обліку загальновиробничих витрат та прямих витрат за їх видами (матеріальних витрат, витрат на оплату праці, на соціальні заходи, амортизаційних відрахувань та інших прямих витрат); заключним етапом проведення процедури є підтвердження достовірності даних отриманих у фінансовій звітності.

Метою проведення внутрішнього аудиту трансакційних витрат є контроль за достовірністю первинних даних щодо накопичення і списання трансакційних витрат, правильністю ведення бухгалтерського обліку трансакційних витрат відповідно до положень прийнятої облікової політики на підприємстві, а також достовірності інформації щодо понесених витрат, відображених у звітності суб'єкта господарювання.

Аудиторська перевірка трансакційних витрат є трудомістким процесом, який вимагає точності та компетентності аудитора, знань нормативних та інструктивних матеріалів із вмінням застосовувати їх на практиці. Першочерговими завданнями здійснення внутрішнього аудиту трансакційних витрат є:

- виявлення та попередження недоліків, зловживань та приховування трансакційних витрат звітного періоду;
- перевірка обґрунтованості віднесення витрат до складу трансакційних;
- виявлення наявності та достовірності документів, що підтверджують понесені витрати;
- перевірка складу витрат відповідно до використовуваної класифікації.

Внутрішній аудит є суворо документальним, безперервним та універсальним процесом. Під час проведення внутрішнього аудиту трансакційних витрат слід керуватися Положенням (Стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318 [7], в якому наведено основні терміни та поняття, що можуть знадобитися при проведенні перевірки.

Пропонуємо наступну модель проведення внутрішнього аудиту трансакційних витрат з використанням наступних етапів (рис. 1).

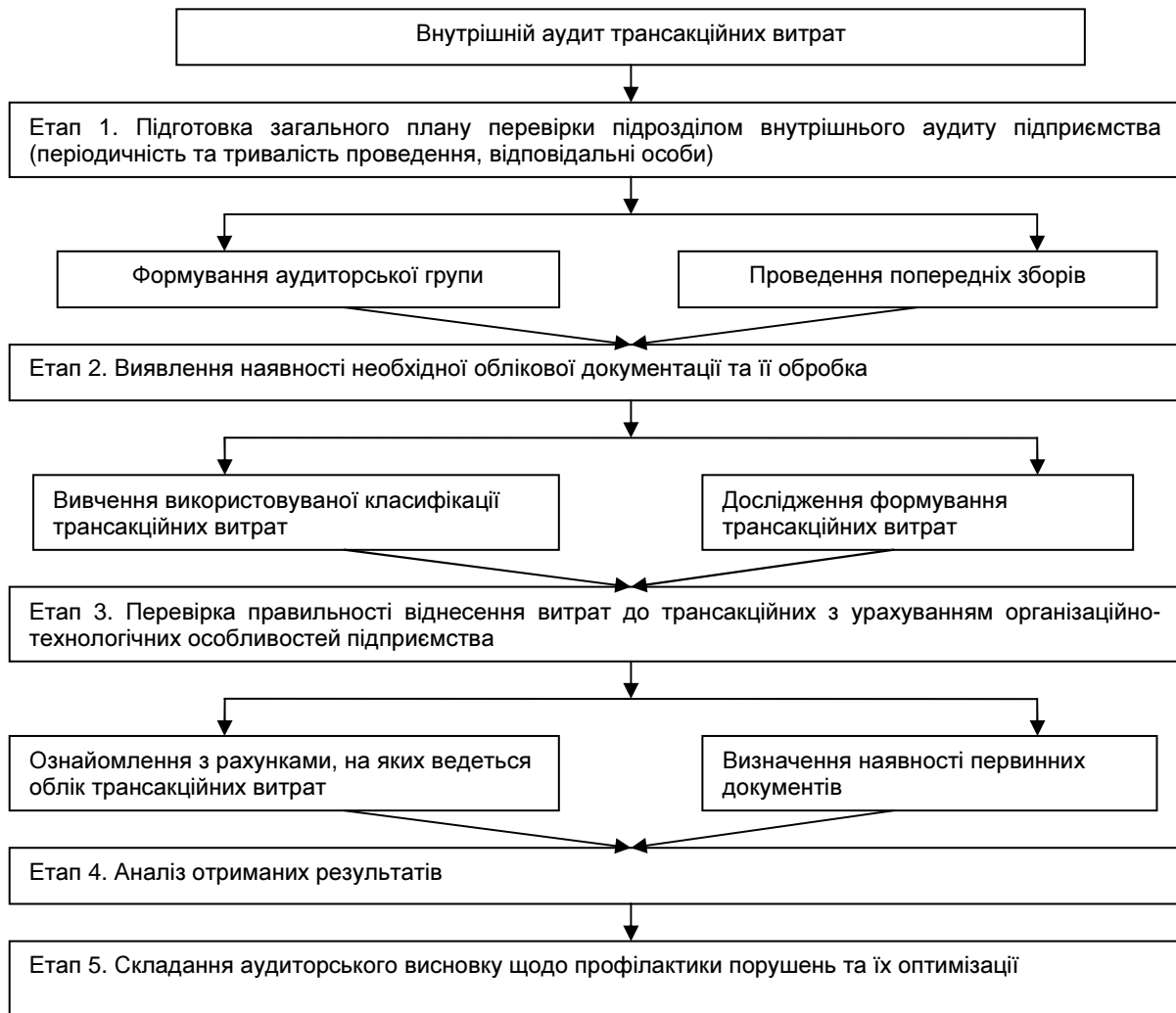


Рис. 1. Модель проведення внутрішнього аудиту транзакційних витрат
[Розроблено автором]

Чітко організована система внутрішнього аудиту дасть можливість якісного проведення й отримання достовірної, повної та неупередженої інформації щодо діючого стану суб'єкта господарювання. Пропонуємо наступну програму проведення внутрішнього аудиту транзакційних витрат (табл. 1).

Таблиця 1
Програма проведення внутрішнього аудиту транзакційних витрат [1; 4]

Етап проведення аудиту	Процедури
1. Підготовчий	1.1. Вивчення наказу про облікову політику з питань, що відносяться до обліку транзакційних витрат 1.2. Визначення термінів проведення внутрішнього аудиту транзакційних витрат, призначення комісії 1.3. Оцінка правильності визнання транзакційних витрат
2. Безпосереднє проведення аудиту	2.1. Перевірка правильності формування та відповідності віднесення витрат до транзакційних згідно з прийнятою класифікацією 2.2. Визначення наявності відповідних первинних документів з обліку транзакційних витрат та правильності їх списання 2.3. Перевірка законності й правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку транзакційних витрат
3. Заключний	3.1. Складання аудиторського висновку 3.2. Проведення консультацій щодо покращення ведення обліку транзакційних витрат та роз'яснення ключових питань аудиторського висновку 3.3. Проведення аналізу отриманих результатів аудиторської перевірки

Відповідно до підготовчого етапу проведення внутрішнього аудиту трансакційних витрат, перш за все варто ознайомитися з наказом про облікову політику з питань, що відносяться до обліку трансакційних витрат, а саме, чи дотримано умов правильності визнання витрат; також варто визначити термін проведення внутрішнього аудиту та склад комісії.

Вважаємо доцільним проведення внутрішнього аудиту трансакційних витрат з використання класифікації запропонованої О. Уільямсоном [8], відповідно до моменту укладення угоди – витрати до укладення угоди (*ex ante*) та витрати після її укладення (*ex post*).

При перевірці витрат *ex ante* слід приділяти увагу витратам, які були понесені на пошук партнерів та отримання інформації про них, розробку проекту контракту, проведення переговорів та укладення договору, це можуть бути витрати інформаційних агентств, зв'язку, відряджень, реклами, на відкриття розрахункових рахунків у банківських установах. При перевірці витрат *ex post* потрібно зосередити увагу на таких витратах, які пов'язані з витратами юридичного характеру щодо оформлення угоди, невиконанням з різних причин умов контракту та в результаті чого витрати на притягнення винної сторони до відповідальності, експлуатаційні та організаційні витрати з приводу звернення сторін щодо врегулювання різного роду конфліктів.

Також на даному етапі проводиться перевірка законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку трансакційних витрат та правильності їх списання.

Завершальною стадією проведення внутрішнього аудиту трансакційних витрат на підприємстві є складання аудиторського висновку, який має містити достовірну інформацію щодо виявлених у ході перевірки помилок, відхилень та порушень у веденні обліку трансакційних витрат. В аудиторському висновку варто відобразити обсяг та перелік здійснених заходів. Це має на меті запевнити його користувачів у тому, що внутрішній аудит здійснено відповідно до всіх вимог стандартів аудиту.

Всі трансакційні витрати можна поділити на ті, які відображаються, або можуть бути відображені в системі бухгалтерського обліку та ті, які не відображаються [9], то з'являється можливість виникнення аудиторського ризику, який пов'язаний, перш за все, із вибірковою перевіркою первинних документів, а не суцільною. Задля зменшення ризику аудиту при проведенні внутрішнього аудиту трансакційних витрат аудитор доцільно вжити заходів щодо його зниження, серед яких можливими є збільшення часу проведення перевірки, а також обсягу документів, що перевіряються.

Перед керівниками та аудитором постає завдання створити таку систему внутрішнього аудиту, яка б дала змогу максимізувати точність та достовірність отриманої інформації з обліку трансакційних витрат та здійснити розробку заходів щодо підвищення ефективності управління ними.

Висновки з даного дослідження. Таким чином, проведене дослідження дало змогу виявити та проаналізувати теоретичні особливості внутрішнього аудиту, необхідності його застосування в сфері управління трансакційними витратами, відображено різноманітні погляди на можливі варіанти створення ефективної системи внутрішнього аудиту витрат та запропоновано заходи щодо їх впровадження. Наявність ефективного внутрішнього аудиту стає невід'ємною складовою успішного розвитку діяльності суб'єктів господарювання в умовах швидких змін сьогодення, ускладнення процесів управління, розподілу функцій володіння та управління бізнесом. Не залишається сумніву, що дослідження в сфері внутрішнього аудиту трансакційних витрат знаходиться лише на початковій стадії свого розвитку та потребує подальших наукових вивчень задля запровадження їх до аудиторської діяльності.

Література

1. Бутинець Ф.Ф. Аудит: підручник для студ. спеціальності «Облік і аудит» ВНЗ / Ф.Ф. Бутинець. – 2-е вид. [перероб. та доп.]. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
2. Шелковникова О.В. Аудит витрат підприємства як складова внутрішньо фірмових стандартів [Електронний ресурс] / О.В. Шелковникова // Наукові праці КНТУ. Економічні науки. – 2010. – Вип. 17. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/npkntu_e/2010_17/stat_17/41.pdf
3. Петренко Н.І. Правова основа організації внутрішнього аудиту в Україні [Електронний ресурс] / Н.І. Петренко, Філозопа О.В. // Міжнародний збірник наукових праць. – Випуск 1 (16). – Режим доступу: http://www.ztu.edu.ua/en/science/publishing/wzbiirnik/econom/1_16/23.pdf
4. Міжнародні стандарти контролю, якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг [Електронний ресурс]. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів України. – 2010. – Режим доступу: http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T1-2010.pdf
5. Коваленко Г.С. Етапи внутрішнього аудиту в системі управління витратами підприємства [Електронний ресурс] / Г.С. Коваленко // Економіка Крима. – 2012. – № 2 (39). – Режим доступу: http://repository.crimea.edu/jspui/bitstream/123456789/2097/1/044_kov.pdf
6. Шарапова І.С. Аудит виробничих витрат в системі управління підприємством [Електронний ресурс] / І.С. Шарапова // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2010. – Вип. № 29 (частина 1) – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/75.htm

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затв. наказом МФУ від 31.12.99 № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

8. Уильямсон Оливер Итон. Экономические институты капитализма: Фирмы, рынки, отношенческая контракция / Оливер Итон Уильямсон. – СПб.: Лениздат, 1996. – 702 с.

9. Ющак Ж.М. Трансакційні витрати у вітчизняній обліковій системі: XXI століття – нове уявлення майбутнього [Електронний ресурс] / Ж.М. Ющак, С.І. Мельник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу [міжнародний збірник наукових праць]. – Випуск 1 (13). – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1694/1/16.pdf>

УДК 330.112.2

Орехова А.І.,
к.е.н., асистент кафедри економічного контролю та аудиту
Костюченко А.І.,
Сумський національний аграрний університет

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ КАТЕГОРІЇ ПРИБУТОК

Постановка проблеми. Прибуток – основне джерело розвитку підприємницької діяльності. Важлива роль економічної сутності прибутку підтверджена тим, що вона характеризує основну діяльність підприємства. Прибутковість та дохідність підприємства є одним з найголовніших показників, що відображають фінансовий стан підприємства. Вони визначають мету підприємницької діяльності. Все це вимагає уточнення сутності та змісту категорії «прибуток», яка є досить спірною і складною в сучасній економічній науці.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Не дивлячись на важливість даної категорії, до цього часу відсутній єдиний підхід до визначення економічної сутності прибутку. Основною причиною різних трактувань є розбіжність поглядів на питання про природу виникнення та особливості формування прибутку. Спробу розкрити сутність прибутку робили такі класики політекономії, як Д. Мілль, Д. Рікардо, Н. Сеніор, С. Сісмонді, А. Сміт, Ж.-Б. Сей, І. Фішер та ін. Також даній проблемі присвячена значна кількість наукових праць сучасних вчених, а саме: Білика В., Бланка І., Буряковського В., Філімоненка О. та ін. Проте сучасні дослідники також не дають єдиного визначення категорії прибутку. Дане питання і до сьогодні залишається актуальним та потребує поглибленого дослідження.

Постановка завдання. Метою дослідження є аналіз існуючих поглядів на економічну сутність категорії прибуток.

Виклад основного матеріалу дослідження. Прибуток – головний показник, який відображає фінансові результати діяльності підприємства, мету його діяльності. Прибуток є основним фінансовим джерелом розвитку підприємства. І одним з головних питань економіки та фінансів є визначення фінансового результату діяльності підприємства. Прибуток виступає головною рушійною силою економічних процесів та основною метою діяльності підприємства. Він є джерелом забезпечення не лише внутрішньогосподарських потреб підприємства, а і джерелом формування бюджетних ресурсів держави.

Американський економіст Ф. Найт зазначає, що жоден економічний термін або поняття не використовується в такій величезній кількості значень, як «прибуток», це стосується і категорії «доходу».

Досить часто поняття «прибутку» ототожнюють з поняттям «доходу». Але на нашу думку, поняття «дохід» ширше поняття «прибуток». Дохід широко використовується на загальному, економічному та побутовому рівні. Можна говорити про національний дохід держави, дохід громадян, дохід підприємства. Дохід – це загальна сума грошових надходжень підприємства від реалізованої продукції, виконаних робіт або послуг. Загальний дохід підприємства – це сума доходу, отриманого фірмою від продажу певної кількості продукції. Валовий дохід підприємства становить грошову виручку від реалізації продукту (виконання робіт чи послуг), інших матеріальних цінностей і майна підприємства (включаючи основні фонди) тощо, зменшену на суму постійних витрат підприємства. Прибуток підприємства є складовою частиною доходу, що залишається після відшкодування всіх витрат на виробничу і комерційну діяльність підприємства. Він характеризує перевищення надходжень над витратами, мету підприємницької діяльності і вважається одним з головних показників результативності діяльності підприємства.

Оскільки прибуток вважається однією з найбільш неоднозначних економічних категорій, складність його визначення обумовлена різноманітністю інтересів, які він відображає. Провівши аналіз існуючих підходів вчених до визначення поняття прибутку в економічній літературі, було виявлено, що на даний час в науковій літературі не існує єдиної точки зору щодо визначення зазначеної економічної категорії. Підходи до визначення категорії прибуток згруповані та представлені у табл. 1.