

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6

ОРГАНІЗАЦІЙНІ АСПЕКТИ ТА МЕТОДИКА ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

ORGANIZATIONAL ASPECTS AND METHODS OF THE INTERNAL AUDIT OF ENTERPRISE INVENTORY

Галусян А.В.
студентка,

Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

Кононова О.Є.

кандидат економічних наук, доцент,
доцент кафедри обліку, економіки і управління персоналом підприємства,
Придніпровська державна академія будівництва та архітектури

У статті розглянуто значення та необхідність застосування аудиторських програм. Запропоновано та вдосконалено програму внутрішнього аудиту виробничих запасів. Надано пропозиції з визначення послідовності аудиторської перевірки.

Ключові слова: аудит, виробничі запаси, аудиторська програма, внутрішній контроль, грошові кошти, фінансовий результат, інвентаризація.

В статье рассмотрено значение и необходимость применения аудиторских программ. Предложена и усовершенствована программа внутреннего аудита производственных запасов. Даны предложения по определению последовательности аудиторской проверки.

Ключевые слова: аудит, производственные запасы, аудиторская программа, внутренний контроль, денежные средства, финансовый результат, инвентаризация.

The article discusses the importance and need for audit programs. It has been proposed and improved the internal audit inventory. The article proposals the definition of the audit sequence.

Keywords: auditing, inventory, audit program, internal control, money, financial result.

Постановка проблеми. Під час здійснення виробничої діяльності в умовах ринкової економіки одним із ключових завдань є організація внутрішнього аудиту як засобу інформаційної підтримки управлінських рішень. Тому назріла потреба щодо формування певних підходів щодо організації внутрішнього аудиту. Принципи організації бухгалтерського обліку запасів і розкриття у фінансовій звітності висвітлено у П(С)БО № 9 «Запаси» [6].

На сьогодні підприємцю потрібно не тільки уникнути ризику. Необхідно його передбачити, намагаючись одночасно знизити його до мінімального рівня. Для цього необхідно вести постійний і своєчасний контроль як за діяльністю працівників, так і на підприємстві загалом шляхом правильної постановки економічної, правової роботи, бухгалтерського обліку та звітності.

Якщо питома вага матеріально-виробничих запасів становить більше 5% активу балансу, то слід дуже уважно поставитися до перевірки, тому що вартість матеріалів займає істотну частину в собівартості продукції, що випускається. Найчастіше фінансовий результат діяльності всього підприємства безпосередньо залежить від вирішення питань щодо закупівлі та доставці матеріалів. Крім того, помилки, допущені в обліку, ведуть до неправильного формування собівартості готової продукції, до спотворення фінансового результату, оподаткованого прибутку. Тому важливо виявити всі особливості синтетичного та аналітичного обліку матеріалів на підприємстві, що перевіряється.

Аналіз досліджень і публікацій. Вагомий внесок у вирішення проблем пов'язаних із проведеньням аудиту операцій із виробничими запасами та ефективності їх використання зробили

такі вчені: К. Ахмеджанов, Ю. Бакун, М. Білуха, Ф. Бутинець, Б. Валуєв, В. Єфіменко, Н. Гордієнко, М. Кужельний, М. Пушкар, Б. Соколов, В. Солко, Л. Сук, Е. Чикунова, А. Ялбулганов та інші.

Постановка завдання. Необхідно визначити основні проблемні питання внутрішнього аудиту в діяльності господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. У практиці внутрішнього аудиту немає єдиного підходу щодо його організації на рівні підприємств. Це проблемне питання запропоновано вирішувати на базі створення умов для здійснення внутрішнього аудиту в такій послідовності:

1) постановка завдань перед внутрішніми аудиторами;

2) вибір суб'єкта внутрішнього аудиту.

Як правило, такі варіанти організації аудиту визначаються структурою управління суб'єкта господарювання. При цьому суб'єктом господарювання окреслюється спосіб підпорядкування служби внутрішнього аудиту створеному аудиторському комітету, підзвітному власникам або створеній у межах корпоративного утворення аудиторській компанії (внутрішнє підпорядкування). Основним інформаційним джерелом внутрішнього аудиту є первинні документи, які мають безпосередній вплив на формування бухгалтерських записів, складання облікових регістрів та форм звітності. Перевірка документів дозволяє внутрішнім аудиторам виділити основні порушення операцій із обліку виробничих запасів та отримати аудиторські докази за допомогою таких методів внутрішнього аудиту:

– інвентаризації, яку використовують для підтвердження фактичної наявності виробничих запасів. Під час перевірки аудитори можуть самі здійснювати інвентаризацію або спостерігати за процесом її проведення;

– перерахунку даних для підтвердження достовірності арифметичних підрахунків виробничих запасів, відповідності їх величині, відображеній у первинних документах облікових регістрах бухгалтерського обліку;

– підтвердженні (використовують для отримання інформації про правильне відображення в бухгалтерському обліку проведених господарських операцій і залишків на рахунках обліку виробничих запасів);

– усному опитуванню (використовують під час отримання відповідей на запитання аудитора для попередньої оцінки стану обліку виробничих запасів);

– аналітичній процедурі (застосовують під час зіставлення наявності виробничих запасів у різні періоди, даних звіту про їх рух із даними бухгалтерського обліку під час оцінювання співвідношень між різними статтями звіту порівнянні їх із даними за попередні періоди).

Внутрішній аудит передбачає здійснення перевірок незалежним органом (службою внутрішнього аудиту), створеним на підприємстві з метою забезпечення його ефективного функціонування шляхом оцінки, аналізу та контролю діяльності підприємства та управлінського персоналу, а також дотримання встановленого режиму або політики ведення бухгалтерського обліку в результаті перевірки достовірності підготовленої фінансової звітності.

Уточнення сутності внутрішнього аудиту дало можливість визначити його роль у системі управління суб'єктом господарювання та місце в системі контролю, встановити його призначення шляхом виділення суб'єктів, об'єктів і завдань внутрішнього аудиту (рис. 1).

Суб'єкти внутрішнього аудиту визначаються його сутністю в реалізації функцій управління. Зокрема, особи, що вкладають матеріальні, фінансові ресурси, грошові кошти в господарську діяльність, покликані організувати функціонування системи внутрішнього аудиту. Відповідно до цього вони є суб'єктами організації. У цій групі доцільно виділяти суб'єктів прямого (менеджмент та власники підприємства – суб'єкти, які мають безпосередній зв'язок із господарською діяльністю підприємства) та непрямого впливу (зовнішні суб'єкти, які мають зв'язок із діяльністю підприємства та здійснюють вплив на дії внутрішніх аудиторів щодо виявлених недоліків у діяльності підприємства).

Служба внутрішнього аудиту є одним із суб'єктів моніторингу ефективності діяльності на підприємстві. Оскільки внутрішній аудит є елементом системи управління підприємством, це створює загрозу недотримання професійних стандартів внутрішніх аудиторів.

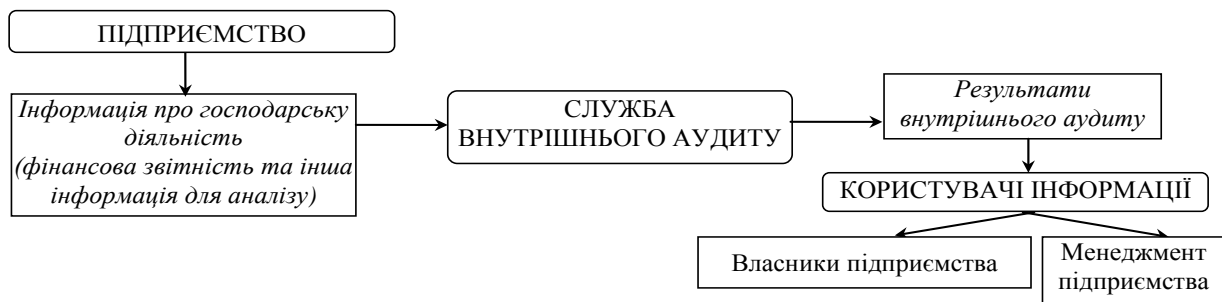


Рис. 1. Місце служби внутрішнього аудиту в діяльності суб'єкта господарювання (за О. Філозопа) [9]

Наступною групою суб'єктів є особи, що відповідальні за здійснення внутрішнього аудиту, – суб'єкти проведення. Це особи або служби, уповноважені виконувати дії в межах внутрішнього аудиту. Величина таких підрозділів обумовлена розміром і характером діяльності підприємства, завданнями, що встановлюються суб'єктами організації перед службами внутрішнього аудиту.

Проведене дослідження показало, що внутрішній аудит запроваджується у зв'язку з потребою власників в організації додаткового незалежного контролю ефективності використання ресурсів. Останнє визначає мету, функції та завдання внутрішнього аудиту, які спрямовані на забезпечення ефективності господарської діяльності шляхом здійснення контрольної роботи (рис. 2).

Призначенням внутрішнього аудиту є оцінка ефективності діяльності підприємства загалом для підвищення якості процесу використання вкладених активів – захисту інтересів власників суб'єкта господарювання. Відповідно до цього виділені заходи захисту корпоративних інтересів містять такі: контроль за здійсненням операцій із господарськими засобами; взяття участі в проведенні річних інвентаризацій; проведення аудиту фінансової звітності відповідно до затвердженого плану аудиторських перевірок; проведення економічного аналізу діяльності суб'єкта господарювання (комплексного та за окремими напрямками); оперативне управління ризиками, причинами яких може бути нестабільність зовнішнього та внутрішнього серед-

овища суб'єкта господарювання; планування бізнес-процесів з урахуванням можливостей та загроз діяльності суб'єкта господарювання. Впровадження на практиці визначених заходів захисту корпоративних прав дає можливість власникам отримувати достовірну інформацію щодо діяльності підприємства та забезпечити досягнення запланованих результатів завдяки оптимальному використанню наявних ресурсів суб'єкта господарювання.

Упровадження системи внутрішнього аудиту відбувається за рішенням власників та дедалі розширюється. Це викликає необхідність у виробленні загальних засад його державного регулювання з метою уніфікації здійснення внутрішнього аудиту.

Розробка нормативної бази з регулювання внутрішнього аудиту здійснена на основі визначення вимог до нормативно-правових актів: однозначність трактування, зрозумілість, відповідність суміжним нормативно-правовим актам, універсальність, адаптивність до економічних змін. Необхідність регулювання внутрішнього аудиту обумовили розробку та впровадження Положення про внутрішній аудит на підприємствах, основною перевагою якого є врахування особливостей національної економіки та її нормативно-правового регулювання.

Загальний алгоритм проведення аудиту запасів можна представити на рис. 3.

Програма аудиторської перевірки обліку операцій із запасами суб'єкта господарювання повинна містити дослідження стану збереження матеріальних цінностей, нормування витрат



Рис. 2. Мета, функції та завдання внутрішнього аудиту (за О. Філозоп) [10]

та оприбуткування, правильність оцінювання покупних матеріальних цінностей, використання запасів на виробництві, перевірка операцій із малоцінними швидкозношуваними предметами (МШП).

У процесі перевірки визначають чи за всіма видами виробничих запасів розроблені норми запасів, чи вони переглядаються в разі зміни умов виробництва і постачання, хто несе відповідальність за стан нормування запасів. Під час аудиту виробничих запасів аналізують наявність і якість норм запасу матеріалів з урахуванням їх потреби на виробництво згідно з установленими нормами витрат, умовами постачання, розрахованим страховим запасом, за необхідності мінімізації запасів. Аналізують якість норм витрат виробничих запасів, які можуть складатися розрахунковим методом, із використанням карт розкредиту матеріалу, іншими методами.

Проведення внутрішнього аудиту операцій із обліку виробничих запасів повинне складатись із таких етапів:

1) на першому етапі аудиту виробничих запасів необхідно провести перевірку своєчасності, повноти проведення інвентаризації виробничих запасів і контролю виконання договорів із постачальниками й покупцями відповідних запасів;

2) другий етап аудиту спрямовано на перевірку надходження виробничих запасів. Аудитор

повинен перевірити своєчасність і правильність документального оформлення оприбуткування запасів первинними документами типової форми;

3) третій спрямований на контроль вибуття виробничих запасів;

4) четвертий спрямовано на підтвердження інформації про фактичні залишки виробничих запасів на складах підприємства;

5) п'ятий спрямовано на проведення аналізу ефективності використання виробничих запасів на підприємстві;

6) шостий етап аудиту запасів є завершальним та спрямований на складання та подання аудитором аудиторського висновку. Для цього всі матеріали аудитів комплектуються в окрему справу під відповідним реєстраційним номером. Справа зберігається згідно з установленим терміном.

Аудиторська перевірка операцій із матеріальними цінностями містить дослідження стану складського господарства та збереження матеріальних цінностей, нормування, витрачання, оприбуткування, правильності оцінки купованих матеріальних цінностей, використання запасів на виробництві, перевірка операцій із МШП. Основна мета перевірки – встановлення законності, достовірності та доцільності операцій із матеріалами, правильності їх відображення в обліку [4, с. 234].



Рис. 3. Алгоритм проведення аудиту виробничих запасів

Таблиця 1

План проведення аудиту виробничих запасів

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Період перевірки	Період, що перевіряється
1.	Звірка залишків товарно-матеріальних цінностей за даними головної книги з залишками в облікових регістрах	С. Бєлік	05.01.2017 р.	01.01.2016–31.12.2016
2.	Перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність	Н. Тущенко	05.01.2017 р.	01.01.2016–31.12.2016
3.	Перевірка відповідності прибуткових та видаткових накладних записам у журналі реєстрації	С. Бєлік	08.01.2017 р.	01.01.2016–31.12.2016
...				
25.	Формулювання висновків за результатами аудиту	Н. Тущенко	20.01.2017 р.	01.01.2016–31.12.2016

Здійснивши оцінку внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, аудитор переходить до планування аудиту, результатом чого є складання плану аудиту (таблиця 1).

Усі питання пов'язані з організацією та методикою внутрішнього аудиту повинні регламентуватися внутрішніми стандартами аудиту на підприємствах.

Не менш важливим є і те, що побудована служба внутрішнього аудиту допомагає зменшити і витрати організації, які пов'язані з проведенням зовнішнього аудиту.

Будь-яка програма проведення внутрішнього аудиту запасів має обов'язково містити виявлення недоліків аудитором та складання аудиторського звіту. Водночас основними проблемами під час організації та ведення обліку запасів можуть бути:

- брак необхідних реквізитів у первинних документах із обліку запасів, що ставить під сумнів правдивість та достовірність інформації, що в них відображена;
- порушення термінів проведення інвентаризації, що ставить під сумнів факт наявності запасів на підприємстві;
- порушення норм списання запасів, що тягне за собою завищення витрат підприємства;
- порушення порядку відшкодування витрат та випадків крадіжок матеріально-відповідальними особами, що призводить до відображення неправильної суми витрат.

Висновки. Отже, запаси – це складна категорія, центральною ознакою якої для цілей управління є розуміння запасів як величини грошових коштів, вкладених у ці активи. Від ефективного управління запасами безпосередньо залежать фінансові результати діяльності підприємства. Тому аудитору необхідно оцінити чинну систему управління запасами на підприємстві, зробити відповідні висновки та надати рекомендації щодо її оптимізації, що буде сприяти збільшенню економічних вигод діяльності підприємства.

Внутрішній аудит на підприємствах запроваджується з метою захисту корпоративних прав, які втілюються у власності підприємства, що обумовлює необхідність формування дієвого механізму їх захисту. Водночас функціями внутрішнього аудиту є: контрольна, консультаційна, інформаційна, захисна та аналітична. Завдання внутрішнього аудиту полягають у перевірці фінансової звітності структурних підрозділів, сприянні оптимізації витрат і мінімізації втрат господарських засобів, аналізі показників господарської діяльності підприємства та оцінці його фінансового стану, повноти та якості виконання посадовими особами покладених на них обов'язків, наданні інформації власникам щодо ефективності роботи підприємства загалом та окремих його підрозділів. Уточнення функцій і завдань внутрішнього аудиту дозволило вдосконалити організацію та методику проведення внутрішнього аудиту.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Усач Б. Аудит [Текст] : Навчальний посібник / Б. Усач. – 2-ге вид., стер. – К. : Знання-Прес, 2003. – 223 с.
2. Утенкова К. Аудит [Текст] : Навчальний посібник / К. Утенкова. – К. : Алерта, 2011. – 408 с.
3. Пилипенко І. Аудит. Застосування міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці України [Текст] : Навчальний посібник / За загальною редакцією І. Пилипенка. – К. : ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2005. – 175 с.
4. Савченко В. Аудит / В. Савченко. – К. : КНЕУ, 2002. – 326 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/books/_book-728.htm.
5. Усач Б. Аудит : [навч. посіб.]. – К. : Знання-Прес, 2002. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.twirpx.com/file/61914/>.
6. Запаси : П(с) БО 9, Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 року № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu9/>.

7. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993р. № 3125–XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125–12>.

8. Левицька С. Управлінський і внутрішньогосподарський облік : завдання, мета і ефективність впровадження / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 27–35.

9. Філозоп О. Сутність та призначення служби внутрішнього аудиту на підприємстві / О. Філозоп // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки. – Житомир : ЖДТУ, 2008. – № 3(45). – С. 195–200.

10. Філозоп О. Порядок здійснення внутрішнього аудиту на підприємстві / О. Філозоп // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць / Серія : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 2(14). / Відп. ред. д. е. н., проф. Ф. Бутинець. – Житомир : ЖДТУ, 2009. – С. 217–223.