

О.В.Сметанко, доц., канд. екон. наук

Кримський економічний інститут ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана», м. Сімферополь

Внутрішній аудит операцій з виробничими запасами в акціонерних товариствах України

У статті розкриваються питання, пов'язані з організацією, методикою і інформаційним забезпеченням внутрішнього аудиту виробничих запасів. Визначені основні етапи і напрями проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів в акціонерних товариствах України. Розглядаються особливості застосування аудиторських процедур, які спрямовані на збір аудиторських доказів в процесі проведення перевірки виробничих запасів. Висвітлені питання, які пов'язані із застосуванням моделей і методів прийняття рішень в процесі проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів.
виробничі запаси, аудиторські докази, аудиторські процедури, внутрішній аудит

Постановка проблеми. Актуальність обраної теми обумовлена тим, що для

© О.В.Сметанко, 2010

підтримки конкурентоспроможності, забезпечення платоспроможності і попередження ризику банкрутства служба внутрішнього аудиту (СВА) повинна приділяти особливу увагу питанням обліку операцій з виробничими запасами та ефективності їх використання. Це обумовлено тим, що виробничі запаси акціонерного товариства (АТ), як правило, займають найбільшу питому вагу у складі другого розділу активу балансу підприємства.

В умовах кризи зусилля українських і зарубіжних вчених і економістів повинні бути зосереджені на пошуку нових методів підвищення ефективності управління операціями з виробничими запасами АТ. Це обумовлено тим, що неефективна політика управління операціями з виробничими запасами призводить до збільшення неліквідних запасів на складах АТ, а це в свою чергу може привести до зменшення ліквідності активів підприємства та вплине на вірогідність його банкрутства.

У статті виділено найбільш оптимальні підходи, пов'язані з проведенням внутрішнього аудиту операцій з виробничими запасами АТ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання, пов'язані з проведенням внутрішнього аудиту операцій з виробничими запасами та ефективності їх використання практично не досліджувалися. Це зумовлено тим, що основним напрямом дослідження російських та українських науковців є питання, пов'язані з проведенням зовнішнього аудиту. Не зважаючи на ці обставини, у ході проведення аудиторських перевірок внутрішні та зовнішні аудитори використовують загальний підхід стосовно використання аудиторських процедур з метою збору аудиторських доказів:

– В.Б. Івашкевич розглядає питання, пов'язані з аудитом правильності відображення в обліку операцій з оприбуткування, зберігання та використання виробничих запасів на підприємствах Росії. В даному підручнику автор не приділяє значної уваги особливостям використання аудиторських процедур, які доцільно застосовувати у ході проведення перевірки [1, с.131-138];

– Б.Н. Соколов розкриває типову методику перевірки матеріальних ресурсів суб'єкта господарювання з точки зору діяльності СВА. Дана методика не враховує те, що внутрішній аудит спрямовано на розробку рекомендацій стосовно підвищення ефективності управління виробничими запасами. [2, с.81-87];

– В.А. Ерофеева в посібнику з аудиту детально досліджує питання з проведення зовнішнього аудиту матеріально-виробничих запасів [3, с.426-447]. Але даний автор не

досить повно розглядає послідовність проведення аудиту виробничих запасів, а акцентує увагу на загальних питаннях проведення перевірок;

– Н.І. Гордієнко детально розглядає проведення зовнішнього аудиту на виробничих підприємствах України, але не розкриває питання проведення внутрішнього аудиту ефективності використання виробничих запасів [4, с.115-137];

– А.В. Евдокімова, І.Н. Пашкіна розглядають питання з організації роботи СВА і типові форми документів, які використовуються в ході проведення перевірок [5, с.37-39];

– С.І. Жмінько, О.І. Швирева, М.Ф. Сафонова розкривають особливості складання заключних аудиторських звітів та узагальнення роботи СВА [6, с.182-190].

Проведений аналіз літературних джерел показав, що питання з організації та методики внутрішнього аудиту виробничих запасів та ефективності їх використання потребують подальшого дослідження.

Постановка завдання. Розкрити основні напрями підвищення контролю та ефективності використання виробничих запасів за результатами проведення внутрішнього аудиту операцій з виробничими запасами в акціонерних товариствах України.

Основні завдання, які поставлені автором у статті:

- розкрити інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту операцій з виробничими запасами АТ;

- дослідити методику проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів;

- виділити аудиторські процедури, які доцільно застосовувати у ході проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів.

Виклад основного матеріалу. Внутрішній аудит виробничих запасів спрямовано на вирішення завдань пов'язаних, з: правильністю відображення в обліку надходження, наявності та вибуття (відпуску) виробничих запасів; формуванням фактичної собівартості запасів; дотриманням вимог щодо документального оформлення операцій в бухгалтерському обліку; контроль за збереженням запасів в місцях їх зберігання (матеріально відповідальних осіб); контролем за дотриманням встановлених організацією норм запасів, які забезпечують безперервну діяльність виробництва; виявленням неліквідних та надмірних залишків запасів; перевіркою правильності розкриття інформації у облікових регістрах та формах фінансової звітності; проведенням аналізу забезпеченості та ефективності використання виробничих запасів та ін.

Для вирішення поставлених завдань внутрішнім аудиторам необхідно виділити основні складові виробничих запасів та мати певне інформаційне забезпечення, яке спрямоване на розкриття питань, пов'язаних з проведенням аудиту (рис. 1).

З рисунку 1 видно, що основним інформаційним джерелом внутрішнього аудиту виступають первинні документи, які мають безпосередній вплив на формування бухгалтерських записів, складання облікових регістрів та форм звітності.

Первинні облікові документи в процесі внутрішнього аудиту АТ можна класифікувати наступним чином:

– наказ про облікову політику підприємства регламентує методи оцінки та вибуття запасів, а також особливості документального та бухгалтерського оформлення операцій з обліку виробничих запасів;

– бухгалтерські документи з обліку виробничих запасів надають внутрішньому аудитору інформацію стосовно наявності та руху виробничих запасів: накладна, податкова накладна з ПДВ; прибутковий ордер; акт про приймання матеріалів; картка складського обліку матеріалів; матеріальний ярлик; відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв); картка обліку МШП; замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв); особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв; лімітно-забірна картка; накладна-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів; сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу; акт вибуття МШП; акт на списання інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні та ін.;



Рисунок 1 – Інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту виробничих запасів АТ

– документи СВК, надані службою внутрішнього контролю: підтвердження правильності формування бухгалтерських записів та даних форм фінансової звітності стосовно виробничих запасів; підтвердження СВК правильності застосування оцінки вибуття запасів і т.д.;

– аналітичні документи: висновок аналітичного відділу про стан забезпеченості запасами та ефективності їх використання і т.д.

Перевірка розглянутих документів дозволить внутрішнім аудиторам виділити основні порушення операцій з обліку виробничих запасів та отримати аудиторські докази за допомогою наступних методів внутрішнього аудиту:

- інвентаризація використовується для підтвердження фактичної наявності виробничих запасів. В ході перевірки аудитори можуть самі здійснювати інвентаризацію або спостерігати за процесом її проведення;

- перерахунок даних для підтвердження достовірності арифметичних підрахунків виробничих запасів, відповідності їх величині, відображеній в первинних документах і облікових реєстрах бухгалтерського обліку;

- підтвердження використовується для отримання інформації про правильне відображення в бухгалтерському обліку проведених господарських операцій і залишків на рахунках обліку виробничих запасів;

- перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій застосовується при контролі за обліковими роботами, які виконуються бухгалтерією та кореспонденцією рахунків з руху виробничих запасів;

- усне опитування використовується в ході отримання відповідей на запитання аудитора для попередньої оцінки стану обліку виробничих запасів;

- перевірка документів застосовується аудитором для підтвердження правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження, наявності і вибуття виробничих запасів, а також обґрунтованості їх оцінки та повноти і своєчасності їх відображення в реєстрах бухгалтерського обліку;

- дослідження використовується в ході перевірки операцій, відображених в первинному обліку, журналах-ордерах, відомостях, Головній книзі, фінансовій звітності. Особливу увагу слід приділяти на відповідність сум оборотів і залишків в реєстрах синтетичного і аналітичного обліку;

- аналітичні процедури застосовуються при зіставленні наявності виробничих запасів в різні періоди, даних звіту про їх рух з даними бухгалтерського обліку при оцінці співвідношень між різними статтями звіту і порівнянні їх з даними за попередні періоди.

Аудиторські процедури підрозділяються на ті, які :

- проводяться до інвентаризації. До проведення інвентаризації внутрішній аудитор отримує документи про результати попередніх інвентаризацій, аналізує структурні і кількісні зміни запасів, отримує інформацію про місця їх зберігання, а також про організацію інвентаризаційної роботи;

- використовуються під час інвентаризації. Внутрішній аудитор може бути присутнім при інвентаризації, яка проводиться в АТ в останні дні звітнього або в перші дні наступного року.

- використовуються після проведення інвентаризації. Внутрішній аудитор застосовує математичні методи, які з певною вірогідністю дозволяють оцінити величину виробничих запасів в АТ.

При проведенні інвентаризації запасів застосовуються наступні аналітичні процедури: порівняння фактичних показників з нормативними, плановими, прогнозними значеннями; перевірка відповідності синтетичного і аналітичного обліку.

Для використання даних процедур аудиторіві необхідно мати чітку методику проведення перевірки, яка розробляється на стадії планування та спрямована на збір аудиторських доказів з метою проведення аналізу та впровадження заходів щодо підвищення ефективності використання виробничих запасів.

Вважаємо що проведення внутрішнього аудиту операцій з обліку виробничих запасів повинен складатися з наступних етапів:

а) на першому етапі аудиту виробничих запасів необхідно провести перевірку своєчасності, повноти проведення інвентаризації виробничих запасів і контролю виконання договорів з постачальниками й покупцями відповідних запасів. При цьому аудитор вивчає наявність угод з матеріально-відповідальними особами, стан складського господарства, розподіл виробничих запасів, умови й правила їхнього зберігання й охорони, придатність вимірювальних приладів.

Аудитором може бути розроблена модель із проведення інвентаризації, що передбачає наступні основні положення:

- повинен бути визначений склад інвентаризаційної комісії й дата проведення інвентаризації;

- усі виробничі запаси на складі до початку інвентаризації повинні бути розкладені по постачальникам;

- в інструкції повинна бути висвітлена техніка перевірки;

- повинні бути дані критерії оцінки застарілих або ушкоджених запасів;

- повинні бути вказівки про порядок складання й надання інвентаризаційних й (або) порівнювальних відомостей;

- перевірити наявність договорів про матеріальну відповідальність;

- виявити наявність застарілих, ушкоджених та непридатних до відпуску у виробництво виробничих запасів;

- встановити порядок маркування перевірених цінностей у процесі інвентаризації (це знизить ризик втрат і подвійного обліку);

- одержати від матеріально-відповідальної особи письмове пояснення про виявлені надлишки та нестачі;

- скласти службову записку, у якій привести думку про причини виявлених розбіжностей між фактичними й обліковими залишками запасів;

- представити службову записку з аналізом обґрунтованості облікової політики підприємства в частині оцінки виробничих запасів;

- виявити ефективність системи внутрішнього контролю: наявність замків, провести перевірку правильності вимірювальних приладів, строки проведення контрольно-

вибіркових перевірок, звірення даних синтетичного й аналітичного обліку, порядок відшкодування нестач, порядок звірення й оприбуткування запасів, порядок і строки подання матеріальних звітів, контрольний запуск сировини у виробництво.

Внутрішній аудитор повинен звернути увагу на правильність відображення в обліку розкрадань виробничих запасів, правильність розрахунку збитків від розкрадань і своєчасність покриття понесеного збитку винною особою. При цьому перевірці підлягають бухгалтерські записи за дебетом субрахунку 947 «Нестачі й витрати від псування цінностей» і на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі й витрати від псування цінностей»;

б) другий етап аудиту виробничих запасів спрямовано на перевірку надходження виробничих запасів. Аудитор повинен перевірити своєчасність і правильність документального оформлення оприбуткування запасів первинними документами типової форми.

При перевірці надходження виробничих запасів внутрішній аудитор повинен провести взаємне звірення прибуткових документів підприємства з розрахунками та інформацією постачальників. Особливу увагу необхідно приділяти перевірці контрагентів на предмет того, чи є вони платниками податку на додану вартість;

в) третій етап спрямовано на контроль вибуття виробничих запасів. На даному етапі внутрішній аудитор здійснює документальну перевірку, яка починається з перевірки первинних документів, а закінчується перевіркою зведених документів (наприклад, матеріальний звіт матеріально-відповідальної особи)

Стосовно відпуску запасів у виробництво аналізується також доцільність застосування обраного підприємством методу їх вибуття згідно П(С)БО 9 «Запаси»;

г) четвертий етап спрямовано на підтвердження інформації про фактичні залишки виробничих запасів на складах підприємства. На даному етапі аудитор слід застосовувати вибірковий метод, та здійснювати перевірку відомостей обліку залишків матеріалів на складі, оборотно-сальдові відомості, Головну книгу, Баланс на предмет ідентичності сум. Факт того, що ці суми збігаються із записами в облікових регістрах дає змогу внутрішньому аудитору констатувати ефективність роботи бухгалтерії та контрольно-ревізійного відділу;

д) п'ятий етап спрямовано на проведення аналізу ефективності використання виробничих запасів в АТ.

На даному етапі на підставі первинних документів та аудиторських процедур внутрішній аудитор повинен дати оцінку:

- загальному рівню забезпеченості АТ виробничими запасами;
- руху виробничих запасів;
- впливу руху та стану запасів на випуск продукції;
- ефективності використання виробничих запасів та ін.

У ході проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів здійснюється аналіз за наступними напрямками:

- аналіз складу, структури і динаміки виробничих запасів;
- аналіз оборотності виробничих запасів;
- аналіз забезпеченості виробничими запасами;
- аналіз ефективності використання виробничих запасів;
- аналіз впливу чинників на прибуток на гривню матеріальних затрат;
- аналіз матеріаломісткості продукції;

Дані аналізу дозволяють внутрішньому аудитору отримати наступні показники ефективності використання виробничих запасів:

- матеріаловіддача;
- матеріаломісткість;
- прибуток на гривню матеріальних затрат;

- коефіцієнт співвідношення темпів росту обсягів виробництва і матеріальних затрат;

- коефіцієнт оборотності запасів;
- коефіцієнт економії матеріальних затрат та ін.;

е) шостий етап аудиту виробничих запасів є заключним та спрямований на складання та подання аудитором аудиторського висновку. У висновку розкриваються результати перевірки та в разі виявлення порушень чи недоліків, аудитор визначає заходи щодо вирішення та поліпшення проблемних питань.

На даному етапі аудитор визначає основні напрями щодо підвищення ефективності використання виробничих запасів за допомогою наступних моделей та методів з управління виробничими запасами:

- модель ЕОQ. За допомогою даної моделі внутрішній аудитор здійснює розрахунок економічно обґрунтованого розміру замовлення;
- модель з фіксованим рівнем запасів;
- розрахунок точки відновлення запасів;
- модель з фіксованим інтервалом часу між замовленнями;
- модель зі встановленою періодичністю поповнення запасів до встановленого рівня;
- модель “Мінімум-Максимум”.

Застосування наведених моделей у роботі внутрішніх аудиторів дозволить розробити ефективну політику управління виробничими запасами.

Висновок. У статті розкриті організаційні та методичні аспекти проведення внутрішнього аудиту операцій з обліку виробничих запасів в акціонерних товариствах України.

Запропоновані у статті рекомендації, дозволять за рахунок виділених напрямів проведення аудиту і аналізу своєчасно виявити та попередити порушення, а також внести необхідні зміни в облікову політику акціонерного товариства.

Виділені напрями та етапи проведення аудиту виробничих запасів, а також аудиторські процедури, які будуть застосовуватися у ході перевірки, повинні затверджуватися на стадії планування внутрішнього аудиту.

Всі питання пов'язані з організацією та методикою внутрішнього аудиту повинні регламентуватися внутрішніми стандартами (положеннями) аудиту в АТ.

Внутрішній аудит виробничих запасів повинен бути спрямований на збір аудиторських доказів, проведення аналізу, застосуванню моделей і методів з метою розробки рекомендації щодо оптимізації роботи облікового апарату, а також напрямів підвищення ефективності управління виробничими запасами.

Вищевикладене дає підставу вважати, що актуальність обраної теми, її практична значимість, а також новизна матеріалу визначає наукову і практичну цінність статті. Саме тому питання, які розглянуті автором потребують подальшого їх вивчення.

Список літератури

1. Ивашкевич В.Б. Практический аудит: учеб. пособие / Ивашкевич В.Б. – М.: Магистр, 2010. – 286 с.
2. Соколов Б.Н. Внутренний аудит и контроль: организация, методика, практика / Соколов Б.Н. – М.: Издательский Дом «Бухгалтерский учет», 2010. – 272 с.
3. Ерофеева В.А. Аудит: учеб. пособие / Ерофеева В.А., Пискунов В.А., Битюкова Т.А. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайт; ИД Юрайт, 2011. – 638 с.
4. Гордієнко Н.І., Аудит, методика і організація: навчальний посібник / Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. – Харків: ХНАМГ, 2007. – 293 с. (452 с.) Укр. мова. - ((для студентів економічних спеціальностей). У 2 частинах. Частина 2.).
5. Евдокимова А. В. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации: Практическое пособие / Евдокимова А. В., Пашкина. И. Н. - М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К°», 2009. - 208 с.
6. Жминько С. И. Внутренний аудит / Жминько С. И., Швырёва О.И., Сафонова М.Ф. . - Ростов н/Д : Феникс, 2008. - 316, [2] с. : ил.- (Высшее образование).

А. Сметанко

Внутренний аудит операций с производственными запасами в акционерных обществах Украины

В статье раскрываются вопросы, связанные с организацией, методикой и информационным обеспечением внутреннего аудита производственных запасов. Определены основные этапы и направления проведения внутреннего аудита производственных запасов в акционерных обществах Украины. Рассматриваются особенности применения аудиторских процедур, направленных на сбор аудиторских доказательств в процессе проведения проверки производственных запасов. Затронуты вопросы, связанные с применением моделей и методов принятия решений в процессе проведения внутреннего аудита производственных запасов.

A. Smetanko

Internal Audit of Production Supplies at the Joint-Stock Companies of Ukraine

In the article the issues related to organization, methods and information basis of production supplies internal audit are considered. The basic stages and direction of production supplies internal audit at the joint-stock companies of Ukraine are determined. The features of audit procedures application directed at the selection of audit evidence in the process of production supplies verification are examined. The questions concerning the use of decision - making models and methods in the process of production supplies internal audit are touched upon.

Одержано 09.11.10