

УДК 657.6-051-057.3

Н.Г. Рак, М.І. Яремик

ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ ОРГАНІЗАЦІЇ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Розглядаються проблеми створення та функціонування внутрішнього аудиту. Окреслюються функціональні обов'язки внутрішнього аудиту виробничих запасів.

Рассматриваются проблемы создания и функционирования внутреннего аудита. Определяются функциональные обязанности внутреннего аудита производственных запасов.

В Україні поняття "внутрішній аудит" нове й неопрацьоване теоретично і майже не застосовується практично. Водночас за межами нашої держави внутрішній аудит широко використовується на середніх і великих підприємствах різних галузей. Відсутність правових норм, які б регулювали його функціонування, а також центрального органу, котрий би здійснював розроблення рекомендацій з організації аудиту, призвела до того, що на практиці внутрішній аудит почали ототожнювати з внутрішньогосподарським контролем і реорганізовувати у систему внутрішнього аудиту. Так, у національних нормативах аудиту (ННА) сформульовані, головним чином, правила регулювання порядку надання аудиторських послуг, основні вимоги та принципи функціонування зовнішнього аудиту. Ряд інших нормативів (ННА 12, 13, 31, 32) урегулюють питання оцінки ефективності системи внутрішнього контролю підприємства та ризику невідповідності внутрішнього контролю. Лише в ННА 24 конкретно викладені правила дослідження роботи внутрішнього аудиту як такого, що має місце в діяльності економічного суб'єкта [1].

Згідно з цим нормативом, внутрішній аудит – це складова частина організаційної структури підприємства, функціональні обов'язки якої багато в чому збігаються з внутрішньогосподарським контролем. Разом з тим між ними є суттєві відмінності: основне завдання внутрішньогосподарського контролю полягає у забезпеченні додержання законності та доцільності здійснення господарських операцій, а внутрішнього аудиту – у контролі й оцінці рівня організації та функціонування внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку як складової частини останнього. Оскільки відповідальність за організацію внутрішнього контролю покладається на головного бухгалтера, то функції діагностики додержання принципів облікової політики бухгалтерія не може виконувати, тому що порушується принцип експертної оцінки.

Недостатнє впровадження внутрішнього аудиту на підприємствах пояснюється ще рядом інших причин, серед яких – завуальованість вигоди від функціонування внутрішнього аудиту, пряме порівняння його із зовнішнім аудитом, нерозуміння можливостей внутрішнього аудиту щодо поліпшення управління підприємством [2, 3].

Мета внутрішнього аудиту виробничих запасів полягає в їх збереженні на всіх етапах руху та у раціональному витрачанні. Досягти цього можна шляхом мінімізації запасів, втрачених через розкрадання, зловживання, псування й позавиробниче витрачання, а також забезпечення ефективної взаємодії з виробничим відділом і відділом постачання та збуту.

Ключовими аспектами внутрішнього аудиту виробничих запасів є аудит системи постачання, системи обліку і системи зберігання. Тому аудитор повинен оцінити правильність розподілу прав, зобов'язань і відповідальності між різними особами чи системами за:

проведення господарських операцій з виробничими запасами та їх документальне оформлення і зберігання виробничих запасів;

виконання різних етапів здійснення господарської операції;

укладення договорів про матеріальну відповідальність.

Безпосередньо постачання розпочинається із замовлень. Внутрішній аудит системи замовлення доцільно зосередити на перевірці дотримання таких вимог:

не повинно бути замовлень на такі види виробничих запасів, які не будуть використані в подальшому виробництві або реалізовані, а також на ті, надмірні надлишки котрих є на підприємстві;

додаткові поставки слід замовляти на підставі регулярного аналізу мінімальних рівнів запасів, що зумовлюють необхідність чергового замовлення;

ефективним має бути розподіл обов'язків між персоналом, що здійснює аналітичний облік виробничих запасів, комірниками, відділом постачання та збуту і виробничим відділом.

Внутрішній аудит системи оприбуткування матеріалів передусім передбачає, що їх приймання супроводжується дотриманням певних правил:

на кожен отриману партію виробничих запасів потрібно виписувати пронумеровані прибуткові ордери;

на підприємстві повинна бути інструкція, котра регламентує обсяг вибірки для перевірки, процедури перевірки і заходи, які слід вживати при невідповідності поставок прийнятним умовам;

на складі треба додержуватись порядку зберігання отриманих (але ще не прийнятих за кількістю та якістю) виробничих запасів, а також тих, що пройшли перевірку, проте не задовольняють встановлених вимог (такі запаси передбачено зберігати окремо);

необхідно здійснювати контроль за постачальниками, яким відмовлено в прийманні повного обсягу запасів.

Внутрішній аудит системи обліку виробничих запасів зосереджується на використанні його прикладних засобів. Суть його полягає в перевірці дотримання умов функціонування системи реєстрації наявних запасів і системи реєстрації руху запасів. Аудит системи реєстрації наявних запасів передбачає: регулярну звірку фактичної наявності матеріалів з обліковими залишками періодичних інвентаризацій усіх запасів; оцінку оприбуткованих запасів, яка має здійснюватись на основі їх кількості та фактичних або облікових цін. Щодо аудиту системи реєстрації руху виробничих запасів, то він зосереджується на оцінці повноти та правильності відображення на відповідних рахунках усіх санкціонованих операцій про рух запасів; оцінці забезпечення реєстрації (отримання і повернення запасів постачальникам, внутрішнього переміщення запасів на виробництво та інші потреби чи з одного місця зберігання на інше); аналізу використання виробничих запасів з метою запобігання розкрадань та інших порушень.

Аудит системи зберігання виробничих запасів повинен забезпечити ефективне попередження їх зменшення внаслідок втрат, причинами яких можуть бути крадіжки, неекономне витрачання, недбайливе зберігання.

Функції внутрішнього аудиту можуть змінюватися залежно від вимог керівництва, однак головна мета його залишається незмінною – визначити, чи фінансова звітність не має суттєвих перекручень. Тому для досягнення мети внутрішні аудиторі можуть застосовувати одні і ті ж засоби. Схематично аудит можна подати у вигляді піраміди (див. рисунок), у вершині якої знаходиться відповідна стаття звітності (у даному випадку – статті розділу "Оборотні активи"), а основою є господарська операція з виробничих запасів. Дотримання основних принципів і критеріїв формування звітності внутрішній аудит повинен забезпечити контролюванням і розробленням рекомендації з удосконалення системи внутрішнього контролю на кожному етапі цієї піраміди.

Для вирішення завдань першого рівня можуть бути використані такі методичні прийоми, як камеральні перевірки, інвентаризації. Залежно від ситуацій і професіоналізму аудитора можуть застосовуватись вибіркові методи дослідження.

Другий рівень може бути реалізований шляхом застосування тестів підтвердження залишків на рахунках.

Третій рівень – це перевірка правильності формування облікових даних (виходячи з показників первинних документів і змісту господарських операцій), дотримання принципів облікової політики щодо оцінки запасів і відповідність критеріям визнання активів. На цьому етапі аудитором можуть використовуватись аналітичні процедури, сканування та інвентаризація.

Рівень перевірки	Об'єкт аудиту	Документ, яким оформляється операція
Перший	Дані звітності	Фінансова звітність (окрема стаття звітності)
Другий	Сальдо і обороти за рахунками обліку	Головна книга, журнали-ордери і відомості до них
Третій	Дані накопичувальних відомостей, первинних документів	Регістри аналітичного обліку, первинні документи
Четвертий	Господарська операція	Договори, первинні документи

Схема аудиторської перевірки

Четвертий рівень забезпечує перевірку легітимності господарської операції, тобто її законності (відповідності статутним документам і законодавчим актам), реальності існування (наявність договірної й документальної забезпечення) та правильності документального оформлення.

Ефективна діяльність внутрішнього аудиту сприяє результативності проведення зовнішнього аудиту, при врахуванні таких важливих критеріїв організації служби внутрішнього аудиту, як:

- організаційний статус (підпорядкування та його вплив на спроможність підтримувати об'єктивність у роботі);
- ефективність і повнота виконання рекомендацій внутрішніх аудиторів;
- компетентність;
- професійне виконання обов'язків.

1. Національний норматив аудиту 24 "Врахування роботи спеціалістів внутрішнього аудиту". Затв. рішенням АПУ № 73 від 18.12.98, 1999. 2. Романів М.В. Державний фінансово-господарський контроль і аудит. К., 1998. 3. Щирба М.Т. Об'єктивна необхідність зовнішнього та внутрішнього аудиту в умовах переходу економіки України до ринку // Світ бухгалтерського обліку. 1994. №6. С. 39-41.

УДК 330.8:338.24.021:8

Н.П. Заровна, Л.М. Ясінська

ПЕРІОДИЗАЦІЯ ТРАНСФОРМАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ В ЕКОНОМІЦІ УКРАЇНИ

Описуються етапи руху транзитивної економіки України.

Описываються этапы движения транзитивной экономики Украины.

Теоретичне осмислення руху і розвитку транзитивної економіки – одне з важливих ланок теорії перехідного періоду. Дослідженню трансформаційних змін присвячено багато праць провідних учених України. В них аналізуються різні аспекти економічних перетворень, зокрема такі складові, як реформування відносин власності, структурні і стадіальні зміни (А. Алексеев, Ю. Архангельський, А. Куліш, М. Хохлов, С. Єрохін, С. Мочерний, А. Чухно та ін.), їх особливості (І. Жадан, М. Чечетов) та етапи (С. Мочерний, А. Чухно). При цьому важливе значення має уточнення періодизації трансформаційних змін для застосування в навчальному процесі.