

УДК 657.6 (075.8)

НОВА НАПРАВЛЕНІСТЬ АУДИТУ ЗАПАСІВ В УМОВАХ ФІНАНСОВОЇ КРИЗИ

Бурдюг Н.В.

-

У статті розглянуто рішення актуального завдання аудиту в умовах кризи – створення ефективної системи управління запасами на підприємстві. Були використані статистичні методи, специфічні методи і прийоми аудиту, методи економіко-математичного моделювання. Викладена організація аудиту запасів. Запропоновано створення ефективної системи управління запасами, яка включає: вдосконалення організації системи бухгалтерського обліку запасів, підвищення ефективності системи внутрішнього контролю запасів, аналіз запасів і застосування моделей управління запасами.

Ключові слова: стратегія аудиту, план аудиту, розмір оптимальної партії замовлення, точка відновлення запасів.

ВСТУП

В умовах фінансової кризи на підприємстві виникає брак грошових коштів для покриття поточних фінансових і виробничих потреб, тому актуальною є розробка службою внутрішнього аудиту підприємства антикризових заходів. Оскільки співвідношення вартості матеріальних оборотних коштів (запасів) і величини власних і позикових джерел їх формування визначає стійкість фінансового стану підприємства, то пріоритетним завданням стає розробка і практичне застосування ефективної політики управління запасами.

Згадано організація і методика аудиту запасів широко розглянуті такими вченими як Давидов Г.М.[3] та Савченко В.Я.[5]. Вчений Бондаренко Н.О.[1] приділяв увагу можливим порушенням на всіх стадіях руху запасів, але не приводить стратегію та план перевірки. Гончарук Я.Н.[2] розглядає організацію та методику аудиту запасів, але не пропонує за результатами аудиту створення ефективної системи управління запасами. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі і аудиті вивчені Бутинцем Ф.Ф.[4], але він не визначає роль служби внутрішнього аудиту у застосуванні моделей управління запасами. Еддоус М. і Стенфілд Р.[8] розглядають застосування моделей як один з методів прийняття управлінських рішень. Смірнов Е.А.[7] вивчав стадії та засоби прийняття рішень в процесі управління. Таким чином невіршеним залишається таке завдання аудиту як створення ефективної системи управління запасами.

Тому метою даної статті є вивчення нової направленості аудиту запасів – створення ефективної системи управління запасами. Для досягнення поставленої мети були використані статистичні методи (метод угруповання), специфічні методи і прийоми аудиту (арифметична перевірка, тестування, опит, документальна перевірка, аналітичні процедури, анкетування) і методи економіко-математичного моделювання (модель EOQ). Таким чином, актуальним стає вирішення нових завдань внутрішнього аудиту запасів підприємства в умовах кризи; розгляд організації аудиту запасів; пропозиція ефективної системи управління запасами. Стаття складається з чотирьох розділів: вступ, результати дослідження (містить виклад основного матеріалу в трьох параграфах), висновки і перелік використаних джерел.

1 ЗАВДАННЯ [ЗАДАЧ] ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ В УМОВАХ КРИЗИ

Фінансово-економічна криза, якої зазнали усі галузі економіки України, змусила багато підприємств провести комплексну аудиторську перевірку фінансового стану, яка включає оцінку податкових ризиків, активів, зобов'язань. Якщо підприємство має власну кваліфіковану службу внутрішнього аудиту, то витрати на таку перевірку будуть мінімізовані. У даних умовах пріоритетними стають наступні антикризові інструменти служби внутрішнього аудиту підприємства: 1) експрес-діагностика кризових явищ у фінансовій діяльності підприємства; 2) своєчасне реагування на кризові явища; 3) розрахунок адекватності витрат і заходів щодо усунення кризової ситуації відповідно до ступеня реальної загрози фінансовій рівновазі підприємства; 4) повна мобілізація і використання ресурсів підприємства для проведення заходів щодо виходу з кризи.

Результатом антикризових заходів, запропонованих службою внутрішнього аудиту, має бути зрівнювання грошових коштів з сумою поточних фінансових і виробничих потреб підприємства і збереження такої рівності упродовж як мінімум одного господарського циклу. Поточна господарська потреба в оборотних коштах – це різниця між сумою виробничих і невиробничих витрат на планований період, з одного боку, і об'ємом виробничих запасів підприємства, з іншого боку. Співвідношення вартості матеріальних оборотних коштів (запасів) і величини власних і позикових джерел їх формування визначає стійкість фінансового стану підприємства. Таким чином, в умовах кризи у аудиті запасів окрім традиційних

завдань (підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку запасів і відображення залишку запасів у фінансовій звітності), з'являється нове завдання – створення на підприємстві ефективної системи управління запасами.

2 ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ЗАПАСІВ

Метою аудиту запасів є підтвердження реальності і достовірності вартості запасів у фінансовій звітності і підтвердження відповідності операцій з ними чинному законодавству. Основними джерелами інформації для аудиту запасів є (табл.1):

Таблиця 1 Джерела інформації для аудиту запасів

Вид джерела інформації	Найменування
Первинні документи по обліку запасів	Накладні, рахунки-фактури, картки складського обліку, прибуткові ордери, накладні-вимоги на відпуск, лімітно-забірні картки
Аналітичні реєстри обліку запасів	Відомості аналітичного обліку запасів, звіти матеріально-відповідальних осіб
Реєстри синтетичного обліку запасів	Головна книга, відомості руху запасів, журнали №3,5,6
Фінансова звітність підприємства	Баланс (ф.№1), примітки до річної фінансової звітності (ф.№5)

Об'єктами аудиту є запаси підприємства в розрізі їх видів – сировина і матеріали, паливо, запчастини, напівфабрикати і комплектуючі вироби, малоцінні і швидкозношувані предмети. При проведенні аудиту запасів аудитор використовує спеціальні методи і прийоми - арифметична перевірка, тестування, опит, документальна перевірка, аналітичні процедури, анкетування. З метою планування, аудитор на підготовчому етапі знайомиться з бізнесом підприємства, процесами закупівлі, зберігання запасів і відпуску їх у виробництво, отримує список основних постачальників, проводить опит керівництва і персоналу, здійснює тестування надійності системи внутрішнього контролю збереження запасів, виділяє об'єкти дослідження, оцінює величину аудиторського ризику і встановлює границю істотності помилок. Спочатку перевірки аудитор проводить тестування по заздалегідь складених питаннях (таблиця. 2).

Обов'язковим елементом планування аудиторської перевірки запасів є розробка стратегії аудиту, яка складається на початку перевірки і може уточнюватися, доповнюватися в процесі її виконання (табл.2).

Аудиторську перевірку запасів проводять по спеціальному плану (табл.3.).

Аудиторська практика свідчить, що найтипівішими видами порушень в бухгалтерському обліку запасів є наступні: 1) у первинних документах по обліку запасів часто відсутні всі необхідні реквізити, що ставить під сумнів достовірність інформації про життєвий цикл певного об'єкту на підприємстві; 2) порушуються терміни проведення інвентаризацій, що ставить під сумнів достовірність інформації про фактичну наявність запасів; 3) порушується порядок відшкодування вартості запасів матеріально-відповідальними особами, результатом чого є недоотримання сум нанесеного збитку; 4) неправильне віднесення деяких об'єктів до складу малоцінних і швидкозношуваних предметів, що приводить до спотворення інформації про склад і вартість активів підприємства; 5) порушуються норми списання запасів, що в більшості випадків спричиняє необгрунтоване завищення витрат підприємства.[5]

3.ПРОПОЗИЦІЇ СЛУЖБИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ПО СТВОРЕННЮ ЕФЕКТИВНОЇ ПОЛІТИКИ УПРАВЛІННЯ ЗАПАСАМИ

За результатами перевірки, служба внутрішнього аудиту може запропонувати підприємству створення ефективної системи управління запасами, яка включає наступні етапи:

1)Удосконалення організації бухгалтерського обліку запасів:

а) організація ефективного документообігу - досягається за рахунок організаційних і технічних заходів, направлених на створення раціонального документообігу на всіх стадіях обліку запасів (встановлення максимально коротких термінів часу на передачу і обробку документів з використанням індивідуальних схем руху документів - оперограм);

б) організація правильного ведення бухгалтерського обліку - передбачає використання загальної схеми обліку, модифікувавши її з врахуванням особливостей конкретного підприємства;

в) організація складського обліку – виправлення порушень в організації складського господарства, роботі вимірювальних приладів, збереженні запасів, виявлених в ході перевірки.

2)Підвищення ефективності системи внутрішнього контролю запасів:

а) контроль якості і кількості запасів, що поступають;

б) контроль збереження запасів.

в) контроль якості і кількості запасів, що відпускаються зі складу.

Більшість проблем в організації контролю за збереженням запасів можна вирішити, збільшивши площу складських приміщень за рахунок будівництва або оренди нових складів, проте це вимагає

додаткових витрат коштів. Відділ постачання повинен скласти графік надходжень запасів, що дозволить забезпечити рівномірність завантаження складських приміщень і роботи персоналу складів. Також рекомендується упорядкувати регламент управління запасами, що дозволить стандартизувати складські операції.

3) Аналіз запасів – передбачає проведення аналізу динаміки, структури і ефективності використання запасів, розрахунок коефіцієнта оборотності запасів. Слід відзначити, що інформацію для аналізу запасів надає бухгалтерський облік, який має дані про кількість і вартість запасів, які надійшли на підприємство, вибули у виробництво, залишки запасів на складах та норми витрачання запасів на виготовлення одиниці продукції чи послуг. Розрахунок аналітичних показників надає керівництву підприємства щоденну інформацію про рух запасів на підприємстві у розрізі їх видів, кількості та якості, показує забезпеченість виробництва матеріальними ресурсами.

Таблиця 2 Тести перевірки стану системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку запасів

№ п/п	Питання	Відповідь
1.	Чи розроблена на підприємстві єдина облікова політика по обліку запасів	Так
2.	Чи перевіряється відповідність записів аналітичного і синтетичного обліку запасів	Так
3.	Чи обґрунтовані ціни і терміни постачання запасів по договорах постачання	Так
4.	Чи проводиться зіставлення кількості отриманих запасів з даними рахунків-фактур	Так
5.	Чи контролює відповідальна особа в бухгалтерії собівартість відпущених у виробництво запасів	Так
6.	Чи дотримується встановлений порядок списання запасів	Так
7.	Чи виконується графік документообігу по обліку запасів	Так
8.	Чи існує належний розподіл обов'язків по санкціонуванню, здійсненню процесу відпуску запасів, обліку транспортно-заготівельних витрат і періодичного їх моніторингу	Так
9.	Чи існують підтверджуючі документи, на підставі яких визначаються фінансові результати від звичайної діяльності	Так
10.	Чи на всі отримані запаси сплачені рахунки і є накладні	Так
11.	Як швидко оплачуються рахунки на покупку запасів	Протягом 3-х днів
12.	Чи існує на підприємстві служба внутрішнього аудиту і результати її роботи по контролю за обліком запасів	Немає
13.	Чи не створює система мотивації працівників передумов для неякісного виконання ними своїх обов'язків по обліку запасів або їх спотворення	Немає
14.	Чи є фактично незалежними системи планування і обліку запасів	Так
15.	Чи здійснюється розподіл транспортно-заготівельних витрат за заздалегідь затвердженою процедурою	Так
16.	Чи правильно розраховуються суми податкових платежів	Так

Таблиця 3 Стратегія аудиторської перевірки запасів підприємства

Заплановані види робіт	Виконавець	Термін виконання	Примітки
1. Перевірка організації складського господарства, стану збереження запасів	Аудитор	5-го числа	Виконано
2. Перевірка наявності запасів на підприємстві	Аудитор	10-го числа	Виконано
3. Перевірка надходження запасів	Аудитор	15-го числа	Виконано
4. Перевірка вибуття запасів	Аудитор	20-го числа	Виконано
5. Підтвердження даних про запаси у фінансовій звітності	Аудитор	25-го числа	Виконано

Таблиця 4 План аудиту запасів

№ п/п.	Етап перевірки	Джерела інформації для отримання аудиторських доказів	Необхідні аудиторські процедури	Методи аудиторської перевірки
1.	Перевірка організації складського господарства, стану зберігання запасів	Статутні документи, накази по підприємству, посадові інструкції, договори з організаціями, які надають послуги охорони	<ol style="list-style-type: none"> 1. Перевірити організацію складського господарства і контрольно-перепускної системи. 2. Оцінити стан і місткість складських приміщень для зберігання запасів. 3. Перевірити своєчасність сертифікації вимірювальних приладів. 4. Оцінити стан охорони території підприємства. 5. Перевірити порядок вивозу цінностей з підприємства і видачу довіреностей на їх отримання 	Юридична і нормативно-правова, візуальна перевірки
2.	Перевірка наявності запасів на підприємстві	Наказ про облікову політику, договори про матеріальну відповідальність, інвентаризаційні описи, звітні відомості, картки складського обліку, пояснювальні записки, накази керівника	<ol style="list-style-type: none"> 1. Перевірити наявність договорів з матеріально відповідальними особами. 2. Перевірити порядок проведення інвентаризації. 3. Зіставити дані інвентаризаційних описів з даними оперативного обліку. 4. Перевірити порядок урегулювання інвентаризаційних різниць. 5. Перевірити правильність і своєчасність відображення в обліку інвентаризаційних різниць. 6. Визначити стан матеріальної відповідальності за збиток, заподіяний підприємству. 7. Перевірити відповідність визнання запасів активами П(С) БУ 9 "Запаси" 	Взаємна, арифметична, візуальна перевірки, методи фактичної перевірки (контрольні виміри, інвентаризація)
3.	Перевірка надходження запасів	Наказ про облікову політику, картки складського обліку, матеріальні звіти, накладні і рахунки-фактури, договори постачання, купівлі-продажу, обміну майна, податкові накладні, платіжні доручення, касові ордери	<ol style="list-style-type: none"> 1. Перевірити повноту оприбуткування запасів. 2. Перевірити організацію контролю за зберіганням, використанням і погашенням довіреностей. 3. Перевірити правильність відображення в обліку надходжень запасів. 4. Перевірити відповідність нормам П(С) БУ 9 "Запаси" визначення первинної вартості запасів 5. Перевірити своєчасність пред'явлення претензій щодо якості і кількості запасів 	Взаємна, арифметична, візуальна перевірки, методи фактичної перевірки (контрольні виміри, інвентаризація)
4.	Перевірка вибуття запасів	Накладні на відпуск, лімітно-забірні картки, картки складського обліку, матеріальні звіти, накладні, накази, акти, відомості, накази про відпуск	<ol style="list-style-type: none"> 1. Перевірити законність списання запасів при втратах, дотримання порядку оформлення запасів. 2. Перевірити правильність застосування норм природного убутку при виявленні недостач 3. Перевірити дотримання лімітів відпуску запасів. 4. Перевірити достовірність і своєчасність відображення в обліку операцій щодо списання запасів. 5. Перевірити відповідність нормам П(С) БУ 9 "Запаси" методів оцінки запасів при відпуску їх у виробництво, продажі або іншому вибутті відповідно до наказу про облікову політику і фактично. 	Взаємна, арифметична, візуальна перевірки, методи фактичної перевірки (контрольні виміри, інвентаризація), звірки даних аналітичного обліку запасів і розрахунків з постачальниками
5.	Підтвердження даних про запаси у фінансовій звітності	Фінансова звітність, відомості аналітичного обліку, дані синтетичного обліку	<ol style="list-style-type: none"> 1. Перевірити відповідність даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку, Головної книги, звітності. 2. Перевірити достовірність даних по залишках запасів у фінансовій звітності. 3. Перевірити достовірність інформації про запаси, яка відображається в 	Взаємна, арифметична, візуальна перевірки, методи фактичної перевірки (контрольні виміри, інвентаризація)

4) Застосування моделей управління запасами для безперебійного забезпечення підприємства матеріальними ресурсами, що відповідають встановленим стандартам якості, з найменшими загальними витратами і витратами на рух матеріалопотока [6]:

а) розрахунок оптимального розміру запасів з використанням моделі економічно обгрунтованого розміру замовлення. Розмір оптимальної партії замовлення (EOQ) розраховується по формулі:

$$EOQ = \sqrt{\frac{2 \cdot D \cdot F}{H}} \quad (1)$$

де D – загальна потреба в запасах на певний період (у натуральному вираженні);

F – витрати на здійснення замовлення з розрахунку на одне замовлення (транспортно-заготівельні витрати, заробітна плата працівникам за навантажувально-розвантажувальні роботи і ін.);

H – витрати на зберігання одиниці запасів.

б) розрахунок кількості партій постачань запасів в рік:

$$K = \frac{D}{EOQ} \quad (2)$$

в) розрахунок точки відновлення запасу по формулі:

$$ТВЗ = B_{\text{н}} - \bar{P}_{\text{н}} \quad (3)$$

де ТВЗ – точка відновлення запасу;

У – час очікування з моменту відправки запасів до їх отримання;

$\bar{P}_{\text{н}}$ - середньоденні витрати запасів в натуральному вимірі.

Дана модель дозволяє розрахувати, при якому розмірі залишку запасів необхідно робити нове замовлення.

Відповідно до пропозицій служби внутрішнього аудиту по результатам аналізу запасів та моделювання, керівництвом підприємства приймаються стратегічні рішення щодо управління запасами: 1) розробка та затвердження стратегії та тактики формування запасів підприємства; 2) порядок та періодичність отримання інформації про надходження та вибуття запасів у розрізі їх видів, кількості, якості, вартості та матеріально-відповідальних осіб; 3) аналіз наявності та руху відповідних видів запасів у попередніх періодах; 4) визначення реальної вартості запасів на складі та аналізу ефективності використання запасів; 5) оптимізація структури та обсягу запасів; 6) виявлення резервів зниження витрат на закупівлю та зберігання запасів; 7) вибор методів оцінки запасів при вибутті; 8) створення ефективних систем контролю за рухом запасів на підприємстві; 9) контроль за дотриманням норм запасів, що забезпечує безперервний відпуск запасів у виробництво продукції чи надання послуг; 10) шляхи підвищення достовірності аналітичного обліку запасів; 11) своєчасне складання та подання оперативної звітності про рух запасів.

ВИСНОВКИ

Таким чином, в умовах фінансової кризи перспективною стає діяльність служби внутрішнього аудиту підприємства по створенню ефективної системи управління запасами, яка включає: удосконалення організації системи бухгалтерського обліку запасів, підвищення ефективності системи внутрішнього контролю запасів, аналіз запасів і застосування моделей управління запасами. Впровадження моделей управління запасами дозволить безперебійно забезпечити підприємство матеріальними ресурсами, що відповідають встановленим стандартам якості, з найменшими загальними витратами і витратами на рух матеріалопотока. Застосування моделей управління запасами вимагає додаткових досліджень, зокрема, необхідно визначити: за яких умов підприємству необхідно створювати страховий запас; чи необхідно при розрахунку оптимальної партії замовлення враховувати податок на додану вартість.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

- 1.Бондаренко Н.О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності /Бондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С.М.-К: Центр навчальної літератури, 2004.-300с.
- 2.Гончарук Я.А. Аудит /Гончарук Я.А., Рудницький В.С.- К: Знання, 2007.- 443с.
- 3.Давидов Г.М. Аудит /Давидов Г.М.-К:2004.-510с.
- 4.Моделі і методи прийняття рішень в аналізі і аудиті / За ред. Бутинця Ф.Ф.-Житомир: ЖДТУ,2004.-352с.
- 5.Савченко В.Я. Аудит / Савченко В.Я.- К:КНЕУ,2002.-326с.
- 6.Сметанко А.В. Модели и методы принятия решений в анализе и аудите /Сметанко А.В., Шарапова И.С.- Симферополь:Свифт,2009.-160с.
- 7.Смирнов Э.А. Управленческие решения / Смирнов Э.А.-М: Инфра-М, 2001.-264с.
- 8.Эддоус М. Методы принятия решений /Эддоус М., Стэнфилд Р.; пер. с англ. И.И.Елисеева.-М: ЮНИТИ, 1997.- 290с.

Бурдюг Наталя Володимирівна, старший викладач кафедри обліку і аудиту Кримського економічного інституту ДВНЗ «Київський національний економічний університет ім. Вадима Гетьмана» , тел. +380958713771, e-mail: natashaburdyug@gmail.com