

УДК 657.6.

Сахарцева І.І., Подмешальська Ю.В.

РОЗРОБКА КОМПЛЕКСНОЇ МОДЕЛІ ТЕМАТИЧНОГО АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ ІЗ ЗАПАСАМИ

Запропоновано модель тематичного аудиту операцій із запасами, яка дозволяє забезпечити достовірність та комплексність цього напрямку аудиту.

The model of thematic audit of inventory operations has been recommended. It ensures authenticity and complexity of the given direction of auditing.

Методичні розробки в області аудиту розглядаються в ряді зарубіжних та вітчизняних робіт. Цим питанням присвячені роботи: Е.А. Аренса, В.І. Подільського, Н.Т. Білухи, Н.Г. Дорош, Б.Ф. Усача, однак в літературі питанням комплексного підходу до аудиту діяльності підприємства в цілому, а також його окремих видів діяльності, зокрема, тематичному аудиту, приділено недостатньо уваги, що обумовлює вибір напрямку та актуальність дослідження.

Метою дослідження, результати якого викладені у даній статті авторів є розробка методології тематичного аудиту операцій із запасами. Існуючий світовий досвід аудиту є вагомим, але він не може бути застосований без адаптації до існуючих умов господарювання на Україні. Сьогодні розвиток аудиту в Україні потребує подальшої розробки та вдосконалення нормативної та теоретико-методологічної бази. Одним із напрямів вдосконалення методологічної бази є розробка тематичного аудиту, що базується на комплексному підході до його проведення. Розробка комплексної моделі аудиту операцій із запасами є складовою частиною тематичного аудиту.

Авторами запропонована комплексна модель тематичного аудиту операцій із запасами, яка об'єднує проведення різних операцій із запасами, що проводяться на підприємстві та одночасне їх врахування у фінансовому, податковому та управлінському обліку. Це дозволяє одночасно провести аудит блоку різноманітних питань, які характеризують діяльність підприємства за звітний період з різних боків та одержати сукупний результат аудиту діяльності підприємства.

Запаси є невід'ємною частиною активів на кожному підприємстві, які іноді являють собою найбільш вагомий оборотний актив, і можуть складати до 50% вартості продукції. Від того наскільки вірно запаси відображені в бухгалтерському обліку залежить достовірність відображення активів взагалі у фінансовій та податковій звітності. Від цього залежить і ефективність прийнятих рішень користувачами фінансової звітності. Від правильності оприбуткування, оцінки, списання запасів залежить фінансовий результат на підприємстві та величина податку на прибуток.

Комплексна модель аудиту операцій із запасами, запропонована авторами, представлена на рис. 1. Модель включає сукупність напрямів аудиторських робіт відповідно до певних контрольних функцій: операційний аудит, аудит на відповідність, аудит фінансової звітності, аудит податкової звітності.

В запропонованій моделі одним із напрямків аудиторських робіт є проведення операційного аудиту запасів. Е.А. Аренс дає визначення операційного аудиту як "перевірки будь-якої частини процедур та методів функціонування господарської системи з метою оцінки продуктивності та ефективності" [1]. Українські вчені дають таке ж визначення цьому напрямку аудиту. Автори статті пропонують визначення операційного аудиту запасів як "перевірки процедур поповнення запасів та методів встановлення потреби в запасах, оцінки заміни запасів на дешевий адекватний заміновач, оцінки нормування запасів з метою підвищення ефективності їх використання". Операційний

аудит стосується перспектив господарської діяльності. Його особливість полягає у тому, що ефективність операцій та певних заходів, встановити набагато важче ніж їх відповідність законодавчим актам. Важливою проблемою проведення операційного аудиту є встановлення самого критерію ефективності. Тому методика його проведення має певні особливості для конкретних галузей та підприємств.

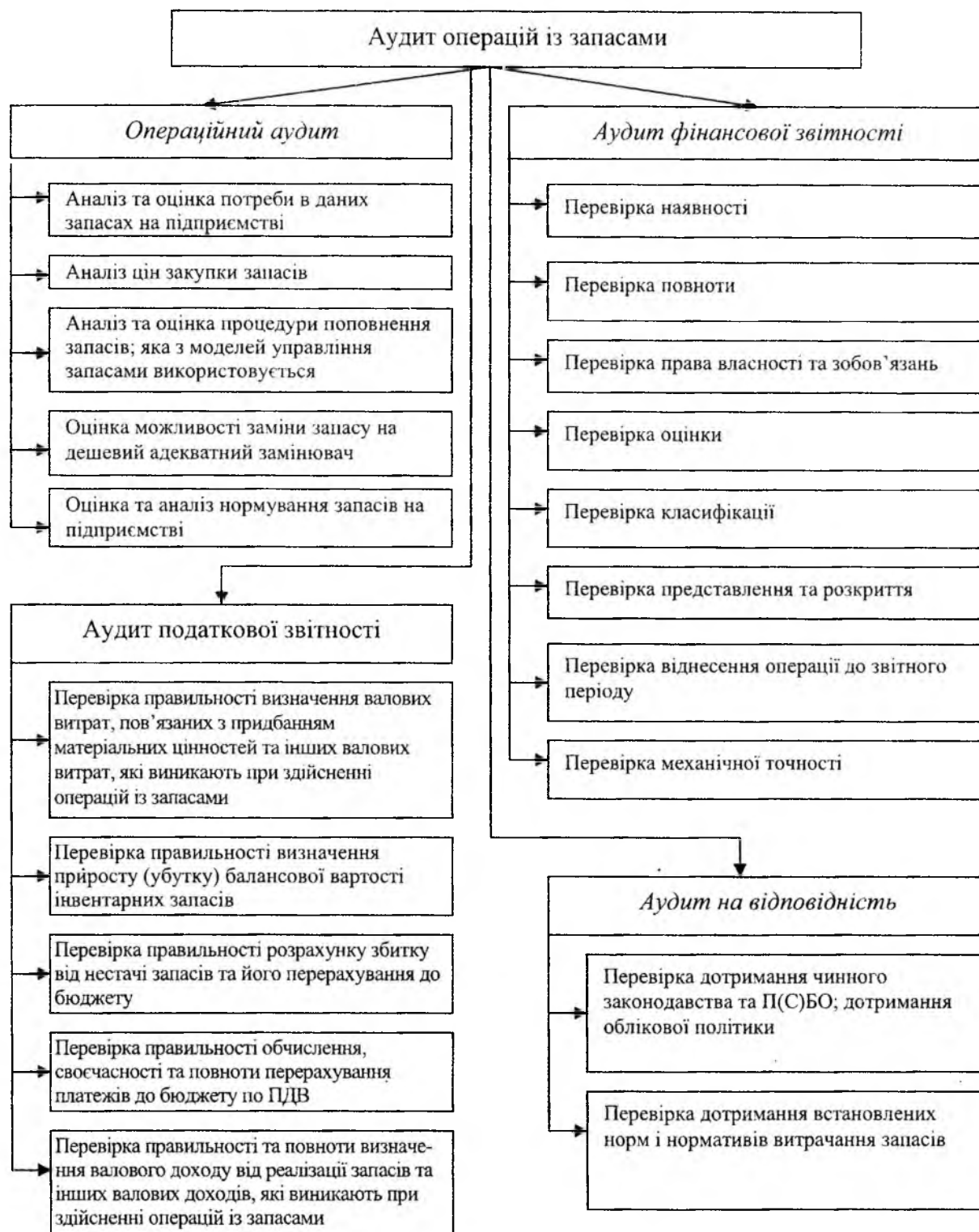


Рис. 1 Комплексна модель аудиту операцій із запасами

Проведення операційного аудиту запасів на підприємстві потребує від аудитора знань з технології виробництва. По-перше, необхідно оцінити, чи всі запаси, що закуповуються на підприємстві мають цільове використання. По-друге, необхідно провести маркетингове дослідження з метою оцінки цін закупки запасів, та порівняти ціну закупки запасів на даному підприємстві з мінімальною ціною, яку можна заплатити на ринку. По-третє, проаналізувати, як в системі поповнюються запаси. Підприємство одночасно переслідує дві протилежні цілі: скоротити запаси, щоб зменшити витрати на їх утримання та збільшити запаси, щоб забезпечити безперервну роботу підприємства. Тому аудитору необхідно оцінити витрати на утримання запасів та частоту перебоїв роботи на підприємстві. Виходячи з отриманої інформації необхідна така модель управління запасами, використання якої б давало оптимальні результати. По-четверте, в умовах технологічного прогресу, аналізуючи технологію виробництва іноді можна запропонувати використати у виробництві матеріал-замінювач, який за своїми якісними характеристиками підходить для даного виробництва, але є дешевшим і дозволить знизити витрати підприємства. По-п'яте, необхідно оцінити обґрунтованість розрахунку норм запасів, які використовуються при спрямуванні їх у виробництво. Для цього пропонується аудитору виконати контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво з метою оцінки норм витрачання. Провести фотографію робочого дня для оцінки організації використання запасів. зробити контрольний запуск сировини та матеріалів у виробництво. Усі ці напрямки робіт проводяться з метою оцінки ефективності та продуктивності системи операцій із запасами.

Аудит на відповідність – другий напрямок проведення аудиторських робіт. В ході проведення аудиту на відповідність необхідно встановити, як на підприємстві дотримуються тих конкретних правил, законів, пунктів договорів, які впливають на результати операцій із запасами. Перевірки на відповідність вимагають встановлення відповідних критеріїв оцінки фінансової звітності. Аудит на відповідність Е.А. Арнс [1] поділяє на аудит відповідності розпорядженням і на відповідність доцільності. При проведенні аудиту на відповідність перевіряється, як на підприємстві, в ході ведення обліку запасів, дотримуються чинного законодавства та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Чи дотримуються встановлених норм та нормативів витрачання запасів. А також, чи дотримуються наказів та розпоряджень апарату управління на даному підприємстві. Для даної перевірки необхідно попереднє опитування апарату управління. Аудит на доцільність потребує глибокого дослідження технологій галузі з метою порівняння норм і нормативів, що застосовуються на підприємстві та за умови використання прогресивних технологій.

За Е.А. Арнсом [1] мета аудиту на відповідність – “виявити чи дотримуються в господарській системі тих специфічних процедур або правил, які прописані персоналу керівництвом”. Автори це визначення пропонують доповнити “і на відповідність доцільності використання цих специфічних процедур та правил”.

Аудит фінансової звітності – третій напрямок аудиторських робіт в комплексній моделі. Аудит фінансової звітності досліджує, чи відображені в обліку і звітності господарські операції згідно з загальноприйнятими принципами обліку та якісними аспектами фінансової звітності. Якісні аспекти фінансової звітності – це твердження керівництва, чітко або нечітко виражені у фінансовій звітності. Згідно з діючими національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку їх поділяють на сім основних категорій: виникнення, вимірювання, існування, повнота, права та зобов'язання, вартісна оцінка, представлення і розкриття.

Мета аудиту при перевірці фінансової звітності – збір і оцінка свідчень про дотримання зазначених передумов. Взаємозв'язок між якісними аспектами фінансової звітності та цілями загального аудиту представлений на рис. 2. Стрілка на рис. 2 означає прямий зв'язок між якісним аспектом фінансової звітності та ціллю. Цілі 6,7,8 мають непрямий зв'язок з якісними аспектами.

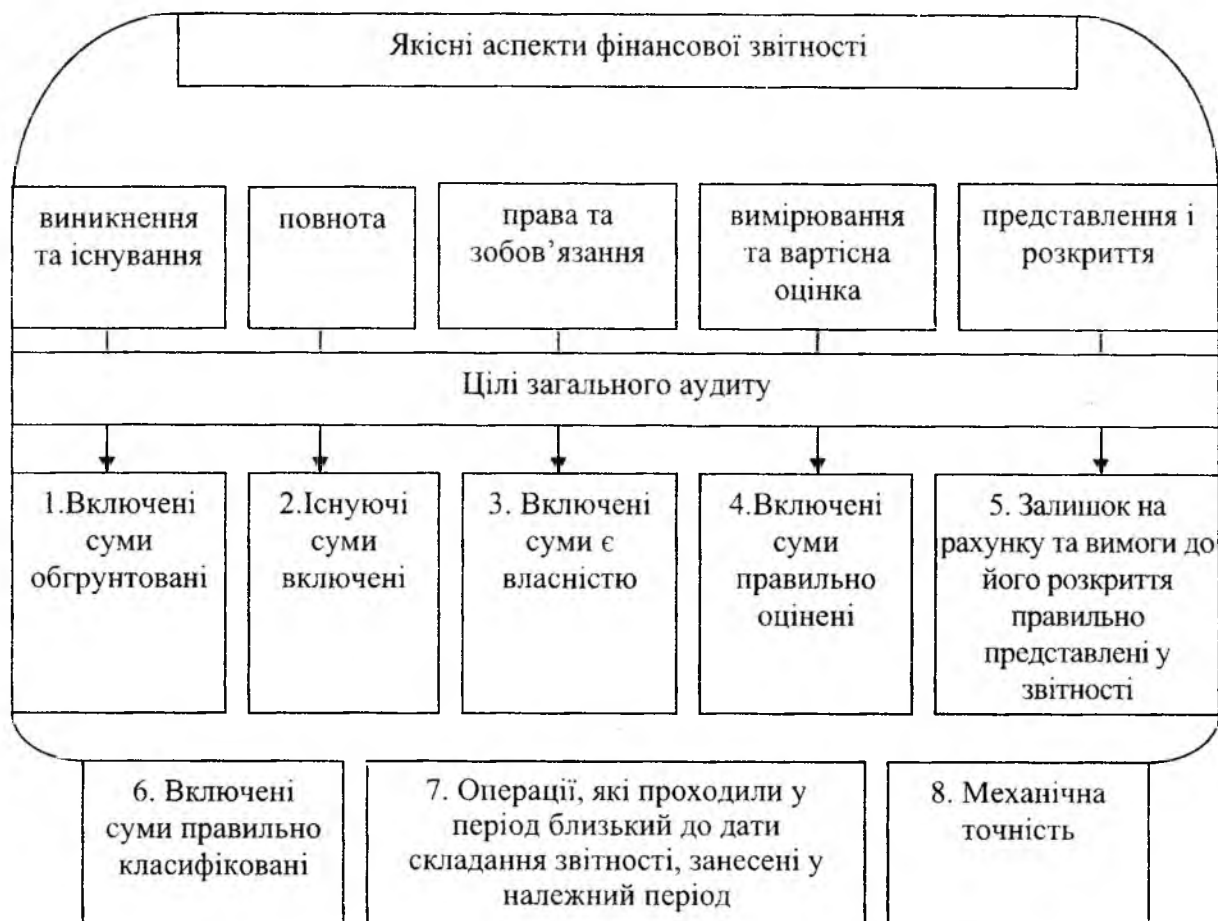


Рис. 2. Взаємозв'язок між якісними аспектами фінансової звітності та цілями загального аудиту

Виходячи з загальних цілей аудиту, конкретними напрямками аудиту операцій із запасами можуть бути:

1. Товарно-матеріальні запаси, що відображені в бухгалтерському балансі та фізично існують. Товарно-матеріальні запаси являють собою предмети, які призначені для використання у виробництві або призначені для продажу.
2. Величина оцінки товарно-матеріальних цінностей включає усі наявні продукти, матеріали, запаси та запаси, якими володіє підприємство, які у цей момент перевозять або вони зберігаються поза підприємством.
3. Підприємство має законне право або подібні права на володіння товарно-матеріальними запасами. Товарно-матеріальні запаси не включають запаси на які виписано рахунок покупцям або які не є власністю підприємства.
4. Товарно-матеріальні запаси оцінені в залежності від джерела надходження. Неходові, надлишкові, зіпсовані та застарілі товарно-матеріальні запаси правильно ідентифіковані та оцінені. Оцінка на дату балансу проводиться за правилом "найменшої з двох оцінок".
5. Товарно-матеріальні запаси класифіковані в бухгалтерському балансі як оборотні активи. Головні категорії товарно-матеріальних запасів та база їх оцінки розкриті в достатній мірі у фінансовій звітності. Застава або передача товарно-матеріальних запасів розкриті.

Проведення аудиту податкової звітності – четвертий напрямок комплексного аудиту операцій із запасами. В. Онищенко [6] дає визначення податкового аудиту як “процесуальні дії контролюючих органів щодо контролю за правильністю обчислення, своєчасністю і повнотою сплати податків, зборів та інших обов’язкових платежів, а також законністю здійснення операцій, пов’язаних з одержанням доходів і здійсненням розрахунків”. Автори згідні з цим визначенням та вважають що воно може бути використане, як визначення аудиту податкової звітності в умовах проведення зовнішнього аудиту. Метою проведення податкового аудиту є підтвердження того, що податкова звітність, надана до контролюючих органів, точно відображає усі аспекти господарської діяльності, а сама діяльність відповідає вимогам чинного законодавства. Етапи проведення аудиту податкової звітності представлені на рисунку 1.

При перевірці правильності визначення валових витрат, пов’язаних з придбанням матеріальних цінностей та інших витрат (за бартером, витрат, які виникають при отриманні запасів як внесок в статутний фонд та інших) необхідно встановити чи відповідає склад валових витрат, їх сума та момент визнання тим критеріям, які встановлені Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.1994 р., № 334/94-ВР зі змінами та доповненнями, перевірити чи правильно вони відображені у Декларації з податку на прибуток підприємства.

При перевірці правильності визначення приросту (убутку) балансової вартості інвентарних запасів необхідно керуватися Порядком ведення обліку приросту (убутку) балансової вартості №124 від 11.06.98 та Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств”. Для цього необхідно перевірити залишки запасів на початок та кінець періоду, перевірити операції, які корегують балансову вартість запасів. Якщо балансова вартість запасів на початок періоду більша ніж на кінець, то ця різниця додається до валових витрат, а якщо навпаки – різниця зменшує валові витрати. Загальну величину приросту (убутку) балансової вартості інвентарних запасів необхідно звірити з Декларацією з податку на прибуток підприємства.

Наступним етапом є перевірка правильності розрахунку збитку від нестачі запасів та його перерахування до бюджету. При розрахунку збитку необхідно користуватися Порядком встановлення розміру збитків від розкрадань, нестачі, знищення (псування) № 116 від 22.01.96 зі змінами та доповненнями.

При перевірці правильності обчислення, своєчасності та повноти перерахування платежів до бюджету по ПДВ по операціям, пов’язаним із запасами необхідно керуватися Законом України “Про податок на додану вартість” від 03.04.97 № 168/97-ВР зі змінами та доповненнями. Необхідно встановити:

- законність та обґрунтованість застосування пільг з ПДВ;
- наявність податкових накладних;
- підтвердити вірність та повноту визначення об’єктів оподаткування;
- перевірити вірність застосування розмірів ставок та арифметичні розрахунки з нарахування податку;
- перевірити повноту та своєчасність сплати ПДВ;
- перевірити правильність складених Податкових декларацій з податку на додану вартість та своєчасність їх подачі до податкового органу;
- встановити правильність відображення розрахунку з ПДВ у бухгалтерському обліку.

При перевірці необхідно враховувати особливості розрахунків з ПДВ у разі надання та отримання авансів.

Заключним етапом аудиту податкової звітності є перевірка вірності та повноти визначення валового доходу від реалізації запасів та інших валових доходів (дохід за

безоплатно одержаними запасами та інші), які виникають при здійсненні операцій із запасами. При перевірці вірності визначення валових доходів, пов'язаних з операціями із запасами необхідно встановити чи відповідає склад валових доходів, їх сума та момент визнання тим критеріям, які встановлені Законом України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.1994 р., № 334/94-ВР зі змінами та доповненнями, перевірити чи правильно вони відображенні у Декларації з податку на прибуток підприємства.

Застосування запропонованої комплексної моделі аудиту операцій із запасами дозволить об'єднати усі напрямки дій із запасами та виявити шляхи зниження собівартості продукції, зростання прибутку та підвищення ефективності використання запасів. Дослідження авторів продовжуються у напрямку розробки робочих документів та тестів, що використовуються у даній комплексній моделі. Розробляються показники, що дозволять визначити ефективність виконання операцій за напрямками. Запропоновану модель автори планують використати для розробки програми автоматизації тематичного аудиту операцій із запасами.

Література:

1. Арнс Е.А., Лоббек Дж.К. Аудит. Пер. с англ. – М. Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
2. Аудит Монтгомери: Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
3. Блуга М.Т. Курс аудиту. – К. Вища школа: Т-во "Знання", 1998. – 573 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608 с.
5. Зубілевич С.Я., Голов С.Ф. Основи аудиту. – К.: Ділова Україна, 1996. – 374 с.
6. Онищенко В.А. Податковий контроль (основи організації): - К.: Редакція журналу "Вісник податкової служби України", 2002. – 432с.
7. Усач Б.Ф. Аудит: Навчальний посіб. – 2-ге вид., стер. – К.: Знання – Прес. 2003. – 223с.

*Рекомендовано до публікації
д.е.н., проф. Плаксієнком В.Я. 03.06.04*

*Надійшла до редакції
25.05.04*