

УДК 657.631:338.432 (075.8)

**О. В. Сметанко**

*Кримський економічний інститут ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені В. Гетьмана», м. Сімферополь*

## **ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ В АКЦІОНЕРНИХ ТОВАРИСТВАХ УКРАЇНИ**

У статті розкриваються питання, пов'язані з організацією, методикою і інформаційним забезпеченням внутрішнього аудиту готової продукції. Визначено основні етапи і напрями проведення внутрішнього аудиту готової продукції в акціонерних товариствах України. Розглядаються особливості застосування аудиторських процедур, які спрямовані на збір аудиторських доказів у процесі проведення перевірки готової продукції. Висвітлено питання, які пов'язані із застосуванням моделей і методів прийняття рішень у процесі проведення внутрішнього аудиту готової продукції.

*Ключові слова:* готова продукція, аудиторські докази, аудиторські процедури, внутрішній аудит.

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

*Ключевые слова:* готовая продукция, аудиторские доказательства, аудиторские процедуры, внутренний аудит.

In the article the issues related to organization, methods and information basis of prepared products internal audit are considered. The basic stages and direction of prepared products 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 prepared products verification are examined. The questions concerning the use of decision – making models and methods in the process of prepared products internal audit are touched upon.

*Keywords:* prepared products, audit evidence, audit procedures, internal audit.

Актуальність обраної теми обумовлена тим, що на промислових підприємствах випуск та реалізація готової продукції є найбільш важливою ділянкою бухгалтерського обліку і внутрішнього аудиту. Це зумовлено тим, що в процесі руху готової продукції формуються значущі для цілей управління показники фінансової звітності, такі як: собівартість реалізації, виручка від реалізації та ін. Дані показники в свою чергу впливають на фінансовий результат діяльності підприємства та формують прибуток (збиток) підприємства.

Саме тому для промислових підприємств для підтримки конкуренто-спроможності, забезпечення платоспроможності і попередження ризику банкрутства необхідно впроваджувати в систему управління організацією та її структурними підрозділами службу внутрішнього аудиту (СВА).

Діяльність СВА повинна бути спрямована на розробку рекомендацій щодо підвищення ефективності існуючої системи бухгалтерського обліку та політики управління готовою продукцією. Це обумовлено тим, що неефективна система бухгалтерського обліку та політика управління готовою продукцією веде до скорочення обсягів реалізації, збільшення неліквідної (залежалої) готової продукції на складах акціонерного товариства (АТ), а це, в свою чергу, може привести до зменшення ліквідності активів підприємства та вплине на вірогідність його банкрутства. Саме тому в умовах кризи зусилля українських і зарубіжних учених і економістів

повинні бути зосереджені на пошуку нових методів підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку та політики управління готовою продукцією в АТ.

Отже, визначення шляхів застосування внутрішнього аудиту готової продукції має важливе теоретичне і практичне значення та свідчить про актуальність теми дослідження.

Деякі із зазначених проблем досить повно та ґрунтовно розглянуто в спеціальній економічній літературі, зокрема висвітлено організацію та методіку обліку, аналізу, аудиту та управління готовою продукцією. Ці питання досліджують російські та вітчизняні вчені, такі як І. А. Бланк [1, с. 184–194], Г. М. Давидов [2, с. 174–188], В. Б. Івашкевич [3, с. 166–194], В. А. Ерофєєва [4, с. 426–447], Евдокімова А. В. [5, с. 132–137], Н. В. Кіреєва [6, с. 50–97; с.298–301], Л. П. Кулаковська [7, с. 463–483], Т. М. Рогуленко [8, с. 330–331], Савченко В.Я. [9, с.245–247], Б.Н. Соколов [10, с.90–94] та інші, всі дослідження зазначених авторів є надзвичайно актуальними і доповнюють один одного. Результати їх досліджень мають велике значення для розвитку теорії і практики внутрішнього аудиту готової продукції.

Незважаючи на значну кількість праць науковців існують невирішені проблеми внутрішнього аудиту готової продукції в АТ України, які потребують подальшого вивчення і обґрунтування питань щодо технології комплексного внутрішнього аудиту системи управління готовою продукцією.

Метою даної публікації є розробка і обґрунтування технології проведення внутрішнього аудиту системи управління готовою продукцією в акціонерних товариствах України.

Основні завдання, які поставлені автором у статті: розкрити інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту операцій з випуску та реалізації готової продукції; виділити аудиторські процедури, які доцільно застосовувати у ході проведення внутрішнього аудиту готової продукції; дослідити методіку проведення внутрішнього аудиту готової продукції.

Внутрішній аудит готової продукції спрямовано на вирішення завдань пов'язаних з: правильністю відображення в обліку надходження, наявності та вибуття (реалізації) готової продукції; формуванням фактичної собівартості готової продукції; дотриманням вимог щодо документального оформлення операцій в бухгалтерському обліку; контролем за збереженням готової продукції в місцях її зберігання (матеріально відповідальних осіб); контролем за дотриманням встановлених організацією норм залишків готової продукції на складах, які забезпечують безперервний цикл реалізації (збуту) готової продукції; виявленням резервів збільшення обсягів випуску та реалізації готової продукції; виявленням застарілих (неконкурентоспроможних) видів готової продукції; перевіркою правильності розкриття інформації в облікових регістрах та формах фінансової звітності; проведенням комплексного аналізу випуску та реалізації готової продукції; розробкою та впровадженням заходів щодо підвищення ефективності політики управління готовою продукцією та ін.

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



Рис. 1. Інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту готової продукції

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

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

1. Наказ про облікову політику підприємства регламентує методи оцінки та вартість готової продукції, а також особливості документального та бухгалтерського оформлення операцій з обліку готової продукції.

2. Бухгалтерські документи з обліку готової продукції надають внутрішньому аудиту інформацію стосовно наявності та руху готової продукції в вартісних, натуральних показниках: накладна; відомість випуску готової продукції; номенклатура-цінник; накладна на відпуск ТМЦ; видаткова накладна; приймально-здавальний акт; картки та книги складського обліку; зворотна відомість руху готової продукції в розрізі місць зберігання; інвентаризаційний опис; відомість результатів інвентаризації; оборотна відомість руху готової продукції в розрізі місць зберігання; податкова накладна з ПДВ; прибутковий ордер та ін.

3. Документи СВК, надані службою внутрішнього контролю: підтвердження правильності формування бухгалтерських записів та даних форм фінансової звітності стосовно готової продукції; підтвердження СВК правильності визначення собівартості готової продукції і т.ін.

4. Аналітичні документи. Висновок аналітичного відділу про: динаміку і структуру готової продукції; стан і динаміку оборотності готової продукції; оптимальну кількість серій готової продукції на рік і т.ін. На підставі даних документів внутрішній аудитор має певну інформацію, необхідну для розробки пропозицій та

рекомендацій стосовно залишків готової продукції і виконання плану щодо випуску та обсягів реалізації готової продукції.

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

- інвентаризація використовується для підтвердження фактичної наявності готової продукції на складах та місцях її зберігання (МВО). В ході перевірки аудиторі можуть самі здійснювати інвентаризацію або спостерігати за процесом її проведення;

- перерахунок даних для підтвердження достовірності арифметичних підрахунків готової продукції, відповідності їх величині, відображеній у первинних документах і облікових регістрах бухгалтерського обліку;

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

- перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій застосовується при контролі за обліковими роботами, які виконуються бухгалтерією;

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

- перевірка документів застосовується аудитором для підтвердження правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження, наявності і вибуття (реалізації) готової продукції, а також обґрунтованості їх оцінки та повноти і своєчасності їх відображення в регістрах бухгалтерського обліку;

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

- аналітичні процедури застосовуються при зіставленні наявності готової продукції в різні періоди, даних звіту про їхній 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 готової продукції, отримує інформацію про місця її 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 звітного або в перші дні наступного року;

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

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

Також у процесі проведення внутрішнього аудиту готової продукції аудитор може застосовувати аудиторські процедури по суті: запит; спостереження; перерахунок; інспектування та ін.

Для використання даних процедур аудиторів 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 управління готовою продукцією (рис. 2).

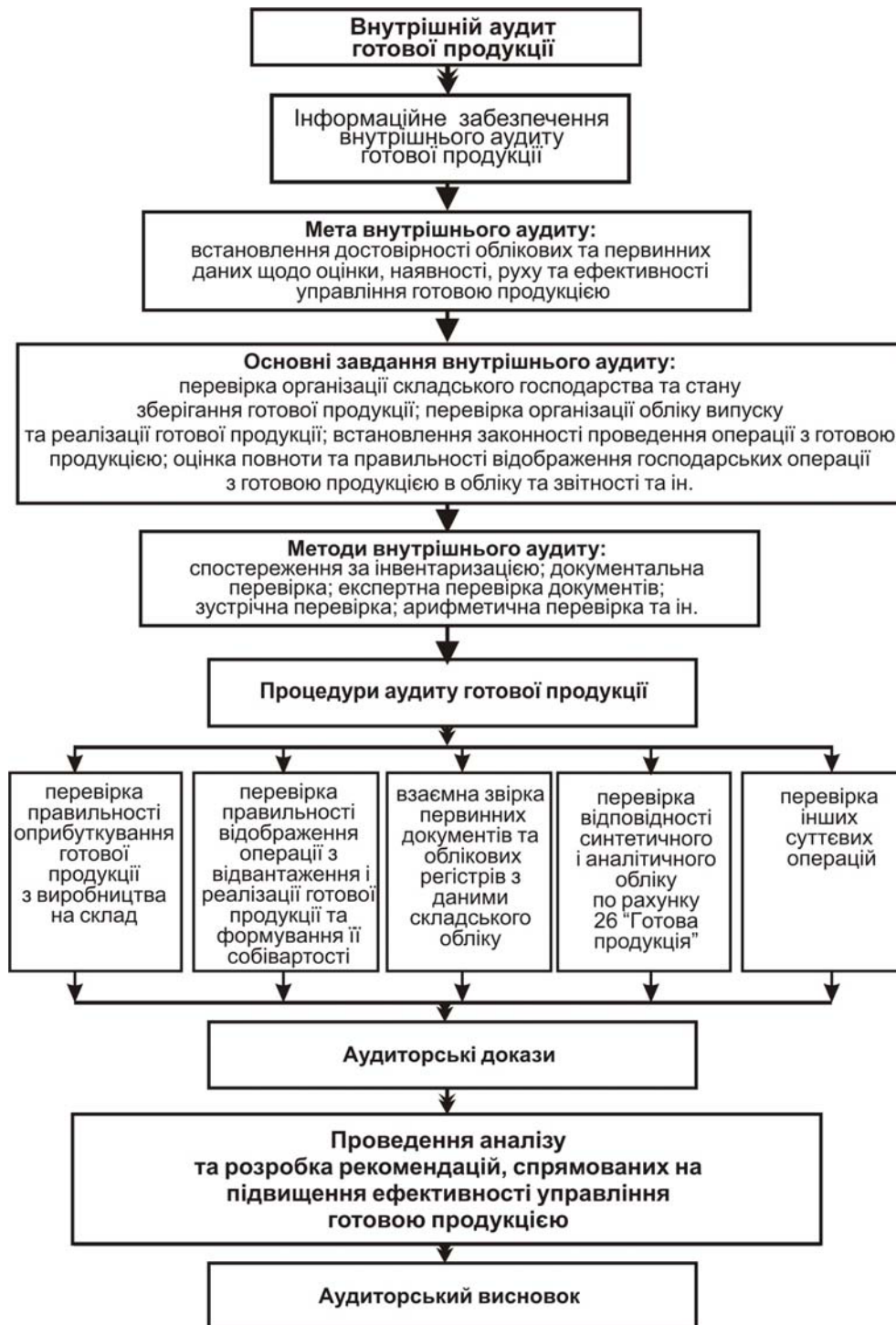


Рис. 2. Методика проведення внутрішнього аудиту готової продукції

Технологія комплексного внутрішнього аудиту системи управління готовою продукцією повинна складатися з наступних етапів:

1) на першому етапі аудиту готової продукції необхідно провести перевірку своєчасності, повноти проведення інвентаризації готової продукції і контролю виконання договорів з постачальниками й покупцями. Аудитору необхідно вивчити наявність угод з матеріально-відповідальними особами, стан складського господарства, особливості оприбуткування готової продукції з виробництва на склад, умови і правила зберігання й охорони, придатність вимірювальних приладів та ін.

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

- повинен бути визначений склад інвентаризаційної комісії й дата проведення інвентаризації;
- вся готова продукція на складі до початку інвентаризації повинна бути розкладена за сортами, моделями, артикулами та видами;
- в інструкції повинна бути висвітлена техніка перевірки;
- повинні бути розроблені критерії оцінки застарілих або ушкоджених запасів готової продукції;
- 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 реалізації запасів готової продукції;
- 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, в якій привести думку про причини виявлених розбіжностей між фактичними й обліковими залишками запасів готової продукції;
- представити службову записку з аналізом обґрунтованості облікової політики підприємства в частині оцінки фактичної (первинної) вартості готової продукції;
- виявити ефективність системи внутрішнього контролю: провести перевірку правильності вимірювальних приладів, строки проведення контрольно-вибіркових перевірок, звірку даних синтетичного й аналітичного обліку, порядок відшкодування нестач, порядок звірки й оприбуткування готової продукції, порядок і строки подання товарно-матеріальних звітів.

Внутрішній аудитор повинен звернути увагу на правильність відображення в обліку розкрадань готової продукції, 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 втрати від псування цінностей»;

2) другий етап аудиту готової продукції спрямовано на перевірку надходження та виявлення неврахованої готової продукції. Аудитор повинен перевірити своєчасність і правильність документального оформлення оприбуткування готової продукції первинними документами типової форми.

При перевірці надходження готової продукції внутрішній аудитор повинен:

- перевірити правильність оприбуткування готової продукції з виробництва на склад за наступними напрямками: правильність та своєчасність оформлення документів на здачу продукції на склад; правильність відображення в бухгалтерському

обліку операцій пов'язаних з випуском готової продукції; правильність визначення виробничої собівартості готової продукції та її оцінки; правильність складання бухгалтерських записів та ін.

Особливу увагу при проведенні внутрішнього аудиту необхідно приділити калькуляційним карткам та документам на підставі яких здійснюється оприбуткування готової продукції на склад підприємства. На підставі даних документів аудитор необхідно провести аналіз бухгалтерського запису Дт 26 «Готова продукція» Кт 23 «Виробництво» у розрізі аналітичного обліку.

Проведення аналізу на даному етапі дозволить аудитору визначити вартісний, кількісний та якісний склад готової продукції, яка оприбутковувалася на склад, а також провести перевірку та систематизацію бухгалтерських документів щодо надходження та наявності готової продукції. Дана перевірка дозволяє внутрішньому аудитору згідно з технологічним процесом і прийнятно-здавальними та складськими документами визначити наявність неврахованої готової продукції;

- провести взаємне звіряння прибуткових документів підприємства з розрахунками та інформацією постачальників готової продукції. Особливу увагу необхідно приділяти перевірці контрагентів на предмет того, чи є вони платниками податку на додану вартість;

3) третій етап спрямовано на контроль відвантаження та реалізації готової продукції. На даному етапі внутрішній аудитор здійснює документальну перевірку, яка починається з перевірки укладених договорів на постачання готової продукції, правильності оформлення первинних бухгалтерських документів, а закінчується перевіркою зведених документів (наприклад, матеріальні звіти про рух продукції в розрізі асортименту)

Стосовно реалізації готової продукції аналізується доцільність застосування обраного підприємством методу її вибуття згідно з П(С)БО 9 «Запаси», а також списанням витрат пов'язаних зі збутом продукції. На даному етапі роботи перевірці підлягають бухгалтерські записи зі списання готової продукції за дебетом субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» і кредитом рахунків 23 «Виробництво» та 26 «Готова продукція»;

4) четвертий етап спрямовано на підтвердження інформації про фактичні залишки готової продукції на складах підприємства. На даному етапі аудитору слід застосовувати вибірковий метод та здійснювати перевірку відомостей обліку залишків готової продукції 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.

Особливу увагу необхідно звернути на залишки готової продукції, виробленої із давальницької сировини. Даний вид готової продукції повинен відобразитися на позабалансових рахунках 022 «Матеріали, прийняті для переробки», 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» та не повинен знайти відображення на рахунку 26 «Готова продукція» та в балансі підприємства у рядку 130;

5) п'ятий етап спрямовано на проведення аналізу готової продукції в АТ.

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

- рівню виконання плану реалізації продукції;
- ритмічності (аритмічності) реалізації;
- існуючим методам реалізації готової продукції;
- динаміці показників якості та їх впливу на вартість готової продукції;

- рівню конкурентоспроможності продукції;
- впливу факторів на зміну обсягів продаж та виручки від реалізації готової продукції та ін.

У ході проведення внутрішнього аудиту готової продукції здійснюється аналіз за наступними напрямками:

- аналіз обсягу та структури виробленої та реалізованої готової продукції;
- аналіз ритмічності реалізації продукції;
- аналіз реалізації продукції за сегментами збуту;
- аналіз конкурентоспроможності готової продукції;
- аналіз якості готової продукції;
- факторний аналіз обсягів виробництва та реалізації готової продукції;
- аналіз матеріаломісткості продукції.

Дані аналізу дозволяють внутрішньому аудиту отримати наступні показники: коефіцієнт оборотності готової продукції; коефіцієнт співвідношення темпів зростання обсягів продаж та темпів приросту решток готової продукції на складах; коефіцієнт сортності продукції; рентабельність продаж; доля виручки від реалізації виробу готової продукції в загальній сумі виручки; індекс фізичного обсягу продаж та ін. За допомогою наведених показників внутрішній аудитор визначає фактори, які впливають на: обсяг випуску та реалізації готової продукції; асортимент і структуру продаж; собівартість виробничої та реалізованої готової продукції та ін.;

б) шостий етап аудиту готової продукції є заключним та спрямований на розробку рекомендацій стосовно підвищення ефективності системи бухгалтерського обліку і управління готовою продукцією.

На даному етапі аудитор визначає основні напрями щодо підвищення ефективності виробництва та реалізації готової продукції за допомогою наступних моделей та методів з управління готовою продукцією:

- Модель EPQ. За допомогою даної моделі внутрішній аудитор здійснює розрахунок оптимального розміру серії випуску готової продукції та кількості серій готової продукції на рік;
- Модель CVP. За допомогою даної моделі внутрішній аудитор здійснює обґрунтування асортименту продукції та визначає взаємозв'язки між обсягами виробництва, витратами та прибутком від реалізації готової продукції;
- Діаграма Ісікави. За допомогою даної моделі внутрішній аудитор здійснює розрахунок впливу чинників на управління збутовими запасами готової продукції;
- метод ABC-аналізу використовується внутрішнім аудитором в управлінні запасами готової продукції на складах підприємства.

Застосування наведених моделей та методів у роботі внутрішніх аудиторів дозволить розробити ефективну політику управління готовою продукцією.

У процесі дослідження отримано наступні найсучасніші наукові результати:

1. Запропонована технологія проведення комплексного внутрішнього аудиту операцій з готовою продукцією, яка дозволить об'єктивно оцінити діяльність АТ у виробничому та збутовому циклах.

2. За результатами внутрішнього аудиту ефективності політики управління готовою продукцією можна визначити напрями зміни і вдосконалення існуючих систем обліку та контролю запасів готової продукції, а також розробити рекомендації стосовно реалізації та просування готової продукції на внутрішньому та зовнішніх ринках збуту. Дані рекомендації можуть бути реалізовані лише за допомогою розробки комплексних заходів стосовно проведення аналізу та впровадження моделей і методів з управління готовою продукцією, а також за рахунок оптимізації



роботи облікового та контрольно-ревізійного апарату акціонерного товариства за допомогою автоматизованих корпоративних інформаційних систем управління.

Вищевикладене дає підстави 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 вивчення.

### **Бібліографічні посилання і примітки**

1. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: учебный курс. / И.А. Бланк. – 2-е изд., перераб. и доп. – К.: Эльга; Ника-Центр, 2004. – 656 с.
2. Давидов Г.М. Аудит: навч. посібник / Г.М. Давидов. – 3-тє вид., стер. – К.: Знання, КОО, 2002. – 363 с.
3. Ивашкевич В.Б. Практический аудит: учеб. пособ. / В.Б. Ивашкевич. – М.: Магистр, 2010. – 286 с.
4. Ерофеева В.А. Аудит: учеб. пособие / В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Битюкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт, 2011. – 638 с.
5. Евдокимова А.В. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации: практич. пособ. / А.В. Евдокимова, И.Н. Пашкина. – М.: Дашков и К°, 2009. – 208 с.
6. Киреева Н.В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учеб. пособ. / Н.В. Киреева. – М.: Издательский дом «Социальные отношения», 2007. – 512 с.
7. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К: Каравела, 2004. – 568 с.
8. Рогулєнко Т.М. Аудит: учебник / Т.М. Рогулєнко, С.В. Понамарєва. – М.: КНОРУС, 2010. – 416 с.
9. Савченко В.Я. Аудит: навч. посібник. / В.Я. Савченко. – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.
10. Соколов Б.Н. Внутренний аудит и контроль: организация, методика, практика / Б.Н. Соколов. – М.: Издательский Дом «Бухгалтерский учет», 2010. – 272 с.

*Надійшла до редколегії 07.10.2010.*