

## СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ В НАЦІОНАЛЬНІЙ ЕКОНОМІЦІ

---

УДК 657.6

**Ю. В. Подмешальська**

*Запорізька державна інженерна академія*

### ОЦІНКА ЯКОСТІ ОБЛІКУ В АУДИТІ

**Розглянуто порядок оцінки якості обліку на підприємстві в умовах проведення аудиту. На етапі обліку запасів на складах розраховані коефіцієнти, що характеризують якість обліку. Надані пропозиції щодо покращання якості обліку на підприємстві.**

*Ключові слова:* облік, оцінка, контроль, якість, аудит, ризик.

**Рассмотрено порядок оценки качества учета на предприятии в условиях проведения аудита. На этапе учета запасов на складах рассчитаны коэффициенты, которые характеризуют качество учета. Поданы предложения по улучшению качества учета на предприятии.**

*Ключевые слова:* учет, оценка, контроль, качество, аудит, риск.

**The article considers the assessment of the accounting quality at an enterprise under audit. The coefficients that characterize the accounting quality were calculated at the stage of accounting the inventories in warehouses. Suggestions for improving the accounting quality at an enterprise were given.**

*Key words:* accounting, evaluation, control, quality, audit, risk.

Процес ведення бухгалтерського обліку – самостійний об'єкт пізнання, який складається з сукупності регламентованих і обов'язкових до застосування, властивих тільки йому складових елементів, що визначає його специфіку і відмінність від інших об'єктів. Він має властиву тільки йому мету – виробництво необхідної керівництву інформації про стан керованих об'єктів, що використовується в практичній діяльності при плануванні, контролі, регулюванні виробничо-господарської діяльності. Від правильного і своєчасного ведення бухгалтерського обліку на синтетичних рахунках, а всередині них – на аналітичних рахунках і субрахунках, залежить своєчасне одержання достовірної інформації, необхідної для управління відповідними об'єктами виробничо-господарської діяльності. При веденні бухгалтерського обліку можуть бути допущені відступи від чинного порядку. Невиконання окремих правил, вимог або умов його методології призводить до зниження якості обліку, що виявляється в недотриманні визначених вимог при складанні і представленні необхідної керівництву інформації. Тому дуже актуальною є проблема визначення й оцінки якості бухгалтерського обліку як в цілому на підприємстві, так і в окремих його розділах.

Питанням оцінки системи внутрішнього контролю та системи бухгалтерського обліку приділено достатньо уваги в галузі аудиту. Відомі автори В. В. Сопко [7], А. Д. Шеремет [9], В. І. Подільський [4], Ф. Ф. Бутинець [5], Б. Ф. Усач [8] та інші для оцінки системи внутрішнього контролю та обліку пропонують використовувати «традиційне тестування», але цей метод дозволяє лише поверхово ознайомитися з системою внутрішнього контролю та системою обліку, що в свою чергу може призвести до неправильного визначення ризику контролю. Наслідками може стати

надання аудитором неправдивої інформації стосовно результатів діяльності підприємства та перспектив його розвитку, що в свою чергу призведе до необ'єктивної оцінки потенціалу підприємства з боку користувачів. Довгостроковими наслідками цього може стати підрив авторитету фірми на ринку. Тому питання оцінки контролю та якості обліку є дуже важливим, що обумовлює вибір напряму дослідження.

**Мета дослідження** – оцінка якості обліку при проведенні аудиту на підприємстві.

Ефективність бухгалтерського обліку – здатність його елементів формувати якісну інформацію про стан виробничо-господарської діяльності або її складових, необхідну для здійснення процесу управління підприємством.

Рівень якості бухгалтерського обліку – відносна характеристика його якості, заснована на порівнянні значень фактичного стану з базовими значеннями.

Забезпечення збереження майна на підприємстві, цільове та економічне використання ресурсів та досягнення кінцевої мети виробничо-господарської діяльності неможливі без чітко організованого бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю. Система внутрішнього контролю разом з системою бухгалтерського обліку сприяє досягненню кінцевої мети управління на всіх етапах виробничо-господарської діяльності.

Поняття «вимірювання» стосується лише процедур установа абсолютних значень складових елементів, а також результатів, отриманих у ході цієї процедури. Якщо йдеться про встановлення відносних значень, то відповідна процедура називається оцінкою. Оцінка – це кількісна характеристика одного, декількох або всієї сукупності елементів об'єкта, який досліджується, що складає його якість. Якщо існують фактичні та нормативні значення оцінки, можна встановити рівень дотримання окремих складових процесу контролю.

Загальноприйнятим принципом кількісної оцінки дотримання та встановлення якості складових процесу контролю є рівнозначність складових елементів всередині об'єкта оцінки. Практика показує, що похибка, яка допускається принципом рівнозначності, не приведе до вагомих відхилень.

Значимість та трудомісткість виконання окремих етапів (стадій) неоднакові, тому необхідно при їх оцінці використовувати в межах одиниці коефіцієнти значимості. Кількісне значення коефіцієнтів значимості етапів встановлюється методом експертної оцінки.

Для оцінки якості системи обліку розглянемо методику кількісної оцінки якості обліку [6]. Суть методики полягає в такому:

1. Визначення складових елементів оцінки обліку та контролю поетапно. Складові елементи оцінки внутрішнього контролю за етапами визначають, спираючись на їх можливість забезпечити правильну та раціональну організацію контролю. Для виділення складових елементів певного етапу необхідно керуватися нормативними положеннями, інструкціями та методичними вказівками, які регулюють організацію та порядок ведення обліку, а також внутрішніми вимогами, розробленими безпосередньо на конкретному підприємстві, виходячи із загальноприйнятих процедур контролю.

2. Розрахунок поелементних показників кількісної оцінки складових елементів об'єкта оцінки. Запропоноване визначення «поелементний показник» характеризує оцінку дотримання складового елементу контролю. Поелементний показник дорівнює відношенню фактичного значення складового елементу до його базового значення.

Базове значення для кожного окремого показника встановлюється індивідуально залежно від його походження та змісту.

### 3. Розрахунок поетапних показників оцінки певного етапу обліку та контролю.

Запропоноване визначення «поетапний показник» характеризує оцінку дотримання складових елементів контролю на певному етапі. Поетапний показник розраховується як середньоарифметична величина поелементних показників, які входять до певного етапу, зважена на коефіцієнті значимості етапу.

### 4. Розрахунок узагальненого показника якості обліку та контролю.

Запропоноване визначення «узагальнений показник якості обліку та контролю» характеризує оцінку дотримання на підприємстві нормативних положень, інструкцій та методичних вказівок, які регулюють організацію та порядок ведення обліку, а також внутрішніх вимог, розроблених безпосередньо на конкретному підприємстві, виходячи із загальноприйнятих процедур контролю. Узагальнений показник якості обліку та контролю розраховується як сума поетапних показників.

### 5. Порівняння розрахункового фактичного значення узагальненого показника якості обліку та контролю з нормативним.

Нормативне значення узагальненого показника якості обліку та внутрішнього контролю пропонується прийняти за 1,0. Відхилення розрахункового фактичного значення узагальненого показника якості обліку та внутрішнього контролю від нормативного свідчить про існування на підприємстві відхилень від контрольних процедур.

Розглянемо зазначену методику оцінки якості обліку для об'єкта товарно-матеріальні цінності.

У процесі обліку товарно-матеріальних цінностей (далі – ТМЦ) можна виділити такі етапи:

- 1) організаційно-підготовчий;
- 2) облік та контроль на складах;
- 3) облік та контроль у бухгалтерії;
- 4) облік та контроль за використанням у виробництві.

Методика визначення кількісної оцінки якості системи обліку показана на прикладі оцінки якості ТМЦ на другому етапі.

По-перше, виділяються контрольні заходи, від виконання яких буде залежати оцінка якості обліку та контролю. За етапом 2 як приклад виділено 6 складових, що забезпечують правильну, раціональну організацію обліку та контролю за збереженням та використанням ТМЦ, залежно від сфери діяльності підприємства цей перелік може бути переглянутий та відкоригований.

**Таблиця 1. Контрольні заходи на етапі обліку на складах**

№	Складові елементи етапів обліку та контролю	Поелементний показник
1	Повнота кількісного обліку запасів складського обліку на складах і в коморах	П 2.1
2	Повнота і правильність заповнення реквізитів карток складського обліку запасів на складах і в коморах	П 2.2
3	Своєчасність і повнота записів операцій щодо надходження, відпуску і вирахування післяопераційних залишків запасів у картках складського обліку як здійснюються операції на складах і в коморах	П 2.3
4	Якість ведення записів у картках складського обліку запасів на складах	П 2.4
5	Забезпечення збереження запасів на складах і в коморах	П 2.5
6	Своєчасність надання інформації відділу постачання про відхилення фактичних залишків запасів від установлених норм запасу, а також про залишки, що знаходяться без руху	П 2.6

Від повного, своєчасного і правильного сортового обліку запасів на складах залежить якість їхнього обліку в бухгалтерії і дієвість контролю за дотриманням норм запасів матеріалів, їх схоронністю й відпуском за цільовим призначенням у межах планової потреби.

Використовуючи дані складського сортового обліку запасів, здійснюваного в натуральному вираженні, управлінський апарат стежить за забезпеченістю запасами шляхом зіставлення затверджених норм запасів з фактично наявністю; періодично вивіряє матеріали, що не використовуються, і вживає заходів щодо їх реалізації у встановленому порядку; визначає правильність фактично відпущених цехам та іншим підрозділам виробничих запасів із наступною перевіркою їхнього цільового та ощадливого використання; проводить у встановлений термін інвентаризації запасів, що знаходяться в підзвіті у визначених матеріально-відповідальних осіб, з метою забезпечення їхнього збереження, а якщо при інвентаризації розкриваються нестачі або надлишки запасів, то на основі чинних положень протягом 10 днів після встановлення розбіжностей робить їхнє врегулювання; складає звітність про рух запасів тощо. Далі проводиться розрахунок поелементних показників (табл. 2).

Таблиця 2. Розрахунок поелементних показників

№	Найменування показника	Порядок розрахунку	Джерела інформації	Приклад розрахунку
1	П2.1 – коефіцієнт повноти кількісного обліку запасів на складах і в коморах	$H_k$ – кількість фактично відкритих карток на складах і в коморах за сортами матеріалів – 3787; $H_o$ – кількість сортів матеріалів, що фактично знаходяться на складах і в коморах – 3985	Бухгалтерія	$P2.1 = 3787/3985 = 0,95$
2	П2.2 – коефіцієнт повноти і правильності заповнення реквізитів карток складського обліку запасів	$H_n$ – кількість правильно і повно заповнених карток складського обліку за сортами обліку запасів матеріалів – 2707; $H_o$ – загальна кількість карток складського обліку – 2792	Бухгалтерія	$P2.2 = 2707/2792 = 0,97$
3	П2.3 – коефіцієнт своєчасності записів операцій щодо руху запасів у картках складського обліку	$H_c$ – кількість своєчасно зроблених записів складського обліку – 381; $H_{nc}$ – загальна кількість записів, які потрібно зробити – 479	Бухгалтерія	$P2.3 = 381/479 = 0,79$
4	П2.4 – коефіцієнт повноти та якості ведення записів у картках складського обліку	$H_n$ – кількість правильно і повно зроблених записів з числа перевірених – 328; $H_o$ – кількість матеріалів, які фактично знаходяться на складах та в коморах – 419	Бухгалтерія	$P2.4 = 328/419 = 0,78$
5	П2.5 – коефіцієнт забезпечення збереження запасів на складах і в коморах	$H_n$ – кількість перевірок, при яких не встановлені нестачі або надлишки – 4; $H_o$ – загальна кількість перевірок – 5	Бухгалтерія	$P2.5 = 4/5 = 0,80$
6	П2.6 – коефіцієнт своєчасності надання інформації про стан матеріалів	$H_{ci}$ – кількість номенклатурних номерів запасів матеріалів, за якими вчасно надано інформацію – 8; $H_o$ – загальна кількість номенклатурних номерів, за якими виявлено відхилення в запасі, і які знаходяться без руху – 16	Відділ матеріально-технічного забезпечення	$P2.6 = 8/16 = 0,50$

Наступним кроком є розрахунок поетапного показника оцінки якості на етапі обліку на складах з урахуванням коефіцієнта значимості.

Значення коефіцієнтів значимості окремих етапів на підприємстві, яке перевіряється, може змінюватися залежно від особливостей функціонування підприємства. Значення коефіцієнтів значимості приймемо рівними: перший етап – 0,2; другий – 0,1; третій – 0,3; четвертий – 0,4.

На підставі розрахованих вище поелементних показників розраховується поетапний показник:

$$П = (0,95+0,97+0,79+0,78+0,8+0,5) / 6 \times 0,1 = 0,08.$$

Заключною процедурою є порівняння розрахункового фактичного значення узагальненого показника якості обліку та контролю з нормативним.

Розрахункове фактичне значення узагальненого показника якості обліку та контролю ТМЦ відрізняється від нормативного на 0,02. Отримані відхилення свідчать про неповне виконання облікових та контрольних процедур на досліджуваному етапі. Недотримання показників призвело до неточностей при обліку руху запасів у кількісному і грошовому вираженні на складах і в бухгалтерії, знизило вірогідність бухгалтерського обліку, призвело до виникнення нестач і надлишків запасів, викликало порушення термінів здійснення контролю за станом запасів матеріалів, вплинуло на своєчасність бухгалтерського обліку.

За результатами оцінки якості обліку і контролю запасів на складах виникає об'єктивна необхідність прийняття корегуючих заходів для доведення якості обліку і контролю до регламентованого рівня, для чого за кожним показником необхідно повно і точно встановити причини допущених відхилень від установлених вимог і винних у цьому посадових осіб, а також розробити конкретні пропозиції щодо ліквідації допущених відхилень.

**Таблиця 3. План організаційно-технічних заходів щодо підвищення якості процесу обліку і контролю запасів на складах**

№	Показники якості обліку та контролю запасів	Зміст заходів
1	Повнота кількісного обліку запасів на складах і в коморах	Перевірити наявність карток складського обліку за всіма фактично наявними на складах і в коморах сортами запасів
2	Повнота і правильність заповнення реквізитів карток складського обліку запасів	Правильно і в повному обсязі заповнювати реквізити на всіх картках складського обліку запасів
3	Своєчасність записів операцій за рухом запасів у картках складського обліку	Своєчасно відображати записи операцій щодо надходження, відпуску запасів та вирахування післяопераційних залишків у картках складського обліку як здійснюються ці операції
4	Повнота та якість ведення записів у картках складського обліку	Правильно і якісно відображати всі записи в картках складського обліку запасів
5	Забезпечення збереження запасів на складах і в коморах	Перевірити роботу складської сигналізації; обладнати складські приміщення ваговимірювальними приладами; відповідно до графіка здавати на перевірку ваговимірювальні прилади; прийняття та відпуск запасів здійснювати тільки при наявності документів, оформлених в установленому порядку; не допускати пересортиці запасів
6	Своєчасність надання інформації про стан матеріалів	Своєчасно надавати інформацію ВМТП про відхилення фактичних залишків матеріалів від установлених норм запасу, а також про залишки матеріалів, що знаходяться без руху

Аналіз процесу обліку й контролю запасів показав, що недотримання наведених показників призвело до порушення термінів подання до бухгалтерії первинних документів про рух запасів, має місце несвоєчасне подання статистичної звітності,

що позначається на своєчасності бухгалтерського обліку. Недотримання показників, пов'язаних із проведенням системного спостереження за роботою матеріально-відповідальних осіб – завідувачів складів, комірників – позначилося на повноті й вірогідності бухгалтерського обліку.

Несвоєчасне відображення результатів контрольних вибіркового перевірок вплинуло на зниження рівня якості обліку й контролю запасів у бухгалтерії.

У табл. 3 наведено коригуючі заходи щодо підвищення якості обліку й контролю запасів на складах.

**Висновки.** Використання кількісної оцінки якості обліку та контролю дозволяє кількісно оцінити дотриманість облікових та контрольних процедур на підприємстві. Методика може бути використана при проведенні аудиту ТМЦ (а також інших об'єктів контролю) як інструмент оцінки обліку та контролю ТМЦ. Сферою застосування методики може бути також проведення операційного аудиту ефективності системи внутрішнього контролю, за результатами якого аудитор може надати рекомендації стосовно оптимізації системи внутрішнього контролю. Подальша робота авторів планується в напрямі розробки рекомендацій щодо використання отриманих результатів при оцінці ризику контролю.

#### Бібліографічні посилання і примітки

1. Адамс Р. Основы аудита: пер. с англ. / Р. Адамс. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
2. Арнс Е. А. Аудит: пер. с англ. / Е. А. Арнс, Дж. К. Лоббек. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
3. Аудит. Застосування міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці України: навч. посіб. / за заг. ред. І. І. Пилипенка. – К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2005. – 175 с.
4. Аудит: учебник для вузов / [В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин и др.]; под ред. проф. В. И. Подольского. – 2-е изд. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. – 655 с.
5. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: навч. посіб. / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 416 с.
6. Крамаровский Л. М. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях / Л. М. Крамаровский, В. Ф. Максимова. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 191 с.
7. Організація і методика проведення аудиту: навч.-практ. посіб. / Сопко В. В., Верхоглядова Н. І., Шило В. П., Ільїна С. Б., Брадул О. М. – К.: ВД «Професіонал», 2004. – 624 с.
8. Усач Б. Ф. Аудит: навч. посіб. / Б. Ф. Усач. – 2-ге вид., стер. – К.: Знання-Прес, 2003. – 223 с.
9. Шеремет А. Д. Аудит: учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суїц. – 3-е изд., доп. и перераб. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 360 с.

*Надійшла до редколегії 8.11.2011*