

УДК 657.1

Белозерцев В.С.*кандидат економічних наук, доцент
кафедри статистики, обліку та економічної інформатики
Дніпровського національного університету імені Олеся Гончара***Стецюк Я.А.***студентка економічного факультету
Дніпровського національного університету імені Олеся Гончара*

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

ASPECTS OF ORGANIZATION AND METHODS OF INTERNAL AUDIT FOR PRODUCTS AT INDUSTRIAL ENTERPRISES

АНОТАЦІЯ

У статті визначено значення внутрішнього аудиту готової продукції для промислових підприємств. Розглянуто сутність, головну мету та завдання внутрішнього аудиту наявності та руху готової продукції. Встановлено його управлінські функції. Охарактеризовано можливий взаємозв'язок служби внутрішнього аудиту з іншими структурними підрозділами підприємства. Систематизовано інформаційне забезпечення, основні методи та процедури внутрішнього аудиту готової продукції. Розглянуто питання проведення аудиту за його основними етапами. Розроблено календарний план-графік внутрішнього аудиту готової продукції з урахуванням сезонних коливань у діяльності промислових підприємств.

Ключові слова: готова продукція, виробництво, реалізація, внутрішній аудит, контроль.

АННОТАЦИЯ

В статье определено значение внутреннего аудита готовой продукции для промышленных предприятий. Рассмотрены сущность, главная цель и задачи внутреннего аудита наличия и движения готовой продукции. Установлены его управленческие функции. Охарактеризована возможная взаимосвязь службы внутреннего аудита с другими структурными подразделениями предприятия. Систематизированы информационное обеспечение, основные методы и процедуры внутреннего аудита готовой продукции. Рассмотрены вопросы проведения аудита по его основным этапам. Разработан календарный план-график внутреннего аудита готовой продукции с учетом сезонных колебаний в деятельности промышленных предприятий.

Ключевые слова: готовая продукция, производство, реализация, внутренний аудит, контроль.

ANNOTATION

The article defines the importance of internal audit of finished products for industrial enterprises. The essence, main objective and tasks of the internal audit of availability and movement of finished products are considered. Its managerial functions are established. The possible relationship between the internal audit service and other structural subdivisions of the enterprise is described. Information provision, main methods and procedures of internal audit of finished products are systematized. The questions of carrying out of audit on its main stages are considered. The calendar schedule of the internal audit of finished products is developed, taking into account seasonal fluctuations in the activities of industrial enterprises.

Keywords: products, production, sales, internal audit, control.

Постановка проблеми. Облік готової продукції на промислових підприємствах є однією з найбільш складних та трудомістких ділянок. Під час відображення в обліку господарських операцій, що складають процеси виробництва та реалізації готової продукції, зростає ймовір-

ність спотворення облікової інформації. Це, зрештою, може мати суттєвий негативний вплив на достовірність визначення фінансових результатів та інших показників фінансової звітності.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» (п. 1 ст. 8) [1] обов'язковий аудит річної фінансової звітності проводиться суб'єктами господарювання, які є публічними акціонерними товариствами, емітентами облігацій, професійними учасниками ринку цінних паперів, фінансовими установами або іншими підприємствами, звітність яких підлягає офіційному оприлюдненню. Крім того, згідно з Господарським кодексом України (ст. ст. 86, 90, 354, 397) [2], якщо підприємство є засновником іншого підприємства, укладає договір страхування чи його 50% акцій знаходяться у власності держави, також його фінансовий стан та річна фінансова звітність повинні бути обов'язково бути підтверджені висновком незалежного аудитора.

З вищевикладеного стає зрозумілим, що далеко не всі промислові підприємства обов'язково повинні проводити незалежний аудит, тому актуальною є організація внутрішнього аудиту на підприємствах. Адже користувачі облікової інформації зацікавлені в її достовірності, точності та неупередженості, а управління виробничим підприємством переважно сконцентровано на пошуку резервів зниження собівартості за одночасного збереження якості готової продукції.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням організації та методики внутрішнього аудиту присвячували свої наукові роботи такі вчені, як, зокрема, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, М.Д. Корінько, Є.В. Калюга, Л.В. Нападівська, К.І. Редченко, В.С. Рудницький, Б.Ф. Усач.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Не применшуючи результатів досліджень вищезгаданих вчених-економістів, ми вважаємо, що для промислових підприємств, які випускають готову продукцію в асортименті та значних обсягах, ці питання залишаються актуальними в умовах динаміч-

них економічних змін і потребують подальшого вивчення в контексті забезпечення конкурентоспроможності підприємств.

Мета статті полягає в дослідженні методичних основ проведення внутрішнього аудиту готової продукції на промислових підприємствах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для з'ясування значення внутрішнього аудиту готової продукції дослідимо економічну сутність терміна «внутрішній аудит», наведену в різних джерелах (табл. 1).

Підсумовуючи викладене у табл. 1, можна стверджувати, що внутрішній аудит є діяльністю з оцінювання, що здійснюється окремим структурним підрозділом підприємства з метою моніторингу ефективності функціонування його систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Результатом роботи внутрішніх аудиторів є зібрані дані про господарську діяльність підприємства, її процеси, господарські операції та об'єкти, на основі яких розробляються практичні рекомендації з удосконалення системи обліку, внутрішнього контролю і загальном управлінні.

Головною метою внутрішнього аудиту готової продукції повинен стати пошук резервів та розробка заходів щодо підвищення ефективності наявної на підприємстві системи обліку, внутрішньогосподарського контролю та вдосконалення політики управління процесами виробництва і реалізації готової продукції.

Внутрішній аудит готової продукції є невід'ємним елементом системи внутрішнього контролю на підприємстві та здатен виконувати низку управлінських функцій (рис. 1).

Питання форми організації внутрішнього аудиту знаходиться у компетенції власників підприємства. Враховуючи велику кількість господарських операцій та процесів на промислових підприємствах, вважаємо, що для організації внутрішнього аудиту готової продукції необхідним є створення окремого структурного підрозділу, укомплектованого кваліфікованими кадрами.

На наш погляд, об'єктивність результатів роботи служби чи відділу внутрішнього аудиту багато в чому залежить від його взаємодії з іншими структурними підрозділами підприємства. Під час аудиту готової продукції внутрішні аудитори будуть контактувати з керівництвом, відділами матеріально-технічного забезпечення і логістики, працівниками складів, виробничих та загальновиробничих цехів, планово-економічним відділом і бухгалтерією (табл. 2).

Для виконання завдань щодо аудиту готової продукції внутрішні аудитори повинні мати доступ до усіх інформаційних джерел. Інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту готової продукції може бути згруповане таким чином:

1) внутрішні розпорядчі документи (Наказ про облікову політику, затверджені норми та нормативи, розпорядження та накази, виробничі програми та плани тощо);

2) первинні документи з обліку випуску, збереження, руху готової продукції (накладні, відомості випуску готової продукції, номенклатури-цінники, видаткові накладні, книги складського обліку, відомості руху готової продукції, дані інвентаризацій, податкові накладні з ПДВ, прибуткові ордери тощо);

Таблиця 1

Сутність та значення внутрішнього аудиту

Автор, організація або документ	Визначення та значення внутрішнього аудиту
Ф.Ф. Бутинець [3]	Внутрішній аудит – організована на підприємстві, діюча в інтересах його керівництва та (або) власників і регламентована внутрішніми нормативними актами система контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, складання та подання звітності, внутрішнього її аналізу, а також надійністю функціонування всієї системи внутрішнього контролю.
Н.І. Дорош [4]	Внутрішній аудит – це незалежне об'єктивне підтвердження та консультування, розроблені для підвищення ефективності та покращення діяльності підприємства.
С.В. Мочерний [5]	Внутрішній аудит – форма внутрішнього контролю за фінансово-господарською діяльністю підприємства, яку проводять штатні працівники, щоб допомогти керівникам ефективно виконувати свої функції.
Дж. Робертсон [6]	Внутрішній аудит – це незалежне оцінювання безпосередньо на підприємстві щодо перевірки та визначення ефективності його діяльності. Його мета полягає в наданні допомоги підприємству ефективно виконувати свої зобов'язання. Внутрішній аудит надає дані для аналізу, оцінки, рекомендації та поради щодо об'єктів, які перевірялися.
МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» [7]	Внутрішній аудит – це діяльність підрозділу клієнта з оцінки роботи суб'єкта, перевірки та моніторингу адекватності та ефективності систем бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю. Внутрішній аудит надає допомогу органам управління підприємств у здійсненні ефективного контролю над різними елементами внутрішнього контролю.
Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors) [8]	Внутрішній аудит – це незалежна діяльність в організації з перевірки та оцінки її роботи в її ж інтересах. Внутрішні аудитори надають своїй організації дані для аналізу та оцінки, рекомендації та іншу інформацію, що є результатом перевірок.

3) дані рахунків бухгалтерського обліку (23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», 701 «Дохід від реалізації готової продукції»);

4) облікові реєстри (журнали, відомості синтетичного та аналітичного обліку за рахунками 23, 26, 701, 901);

5) звітність підприємства (Звіт про фінансовий стан, Звіт про фінансові результати, Примітки до річної фінансової звітності, Звіт про виробництво та реалізацію промислової про-

дукції, Терміновий звіт про виробництво промислової продукції (товарів, послуг) за видами, податкова декларація з ПДВ);

6) документи попередніх перевірок (як внутрішніх, так і зовнішніх), системи внутрішнього контролю та аналітичні документи.

Основними методами, які слід використовувати внутрішнім аудиторам під час перевірки інформації щодо випуску та реалізації готової продукції, є:

- усне опитування;
- інвентаризація;



Рис. 1. Управлінські функції внутрішнього аудиту готової продукції

Джерело: розроблено автором

Таблиця 2

Взаємодія відділу внутрішнього аудиту зі структурними підрозділами промислового підприємства

Підрозділ підприємства	Форма взаємозв'язку з відділом внутрішнього аудиту
Керівництво	Керівництво надає внутрішньому аудитору на виконання накази, розпорядження, вказівки, плани. Внутрішній аудитор надає керівництву результати перевірок, аналізу, оцінки діяльності, рекомендації, висновки тощо.
Відділи матеріально-технічного забезпечення та логістики (або збуту)	Внутрішній аудитор контролює стан матеріально-технічного забезпечення, ефективність виконання укладених договорів на придбання запасів, звіти про витрачання матеріалів на виробництво, відпуск матеріалів на сторону тощо.
Склади	Внутрішній аудитор перевіряє рух запасів, обґрунтованість і своєчасність їх оприбуткування та списання, інформує про зміни в обліку та звітності.
Виробничі та загальновиробничі цехи	Внутрішній аудитор перевіряє виробничі звіти, накладні на відпуск сировини у виробництво, контролює відповідність фактичного виходу продукції плановим нормативам тощо.
Планово-економічний відділ	Внутрішній аудитор перевіряє наявність чинних норм і нормативів, звітів про виконання планових завдань з виробничої діяльності, планових відпускних цін на продукцію, що виготовляється, тощо.
Бухгалтерія	Внутрішній аудитор перевіряє первинні та зведені облікові документи, що підтверджують достовірність бухгалтерської, фінансової та статистичної звітності, обґрунтованість та правильність розрахунку собівартості готової продукції, стан розрахунків з дебіторами, кредиторами тощо.

Джерело: складено авторами на основі [9; 10]

- нормативна-правова перевірка господарських операцій;
- перевірка дотримання облікової політики, методології обліку окремих господарських операцій;
- документальні перевірки (формальна, арифметична, хронологічна, зустрічна, взаємна);
- аналітичні процедури.

Під час проведення внутрішнього аудиту аудитори можуть застосовувати процедури по суті, зокрема запити, спостереження, інспектування, перерахунки.

Основні аудиторські процедури внутрішнього аудиту готової продукції наведені на рис. 2.

Внутрішній аудит готової продукції повинен бути чітко спланованим та проводитися у певній послідовності. На промислових підприємствах важливою є розробка графіків внутрішнього аудиту за основними об'єктами. Доречним є складання графіків на рік з поквартальною та помісячною їх деталізацією. Крім того, внутрішні аудитори можуть бути залучені до проведення позапланових перевірок, пов'язаних, наприклад, з виявленням зловживань, розкрадань, зі зміною матеріально-відповідальних осіб.

План-графік проведення внутрішніх аудиторських перевірок операцій з готовою продукцією може мати вигляд, представлений у табл. 3.

Таким чином, внутрішні аудиторські перевірки слід проводити за раніше розробленим планом-графіком. Через те, що на діяльність більшості промислових підприємств впливає сезонність, доцільно планувати перевірки структурних підрозділів з урахуванням цього фактору. Так, ми вважаємо, що внутрішній аудит виробничих цехів та складів готової продукції слід планувати у місяці «пікового» завантаження виробництва, тому що саме в цей період зростає ймовірність виникнення помилок та зловживань. А відділ збуту та бухгалтерію слід за планом перевіряти у місяці спаду, адже їх робота пов'язана переважно з оформленням документації і в періоди зростання обсягів виробництва та реалізації внутрішні аудитори можуть заважати їм виконувати свої функціональні обов'язки спокійно та своєчасно. Так, у табл. 3 для прикладу припустимо, що місяці з 5 по 10 є місяцями підвищення попиту на продукцію певного промислового підприємства, а місяці з 11 по 4 – місяцями сезонного зниження його активності. Сама ж аудиторська перевірка готової



Рис. 2. Процедури внутрішнього аудиту готової продукції

Джерело: розроблено авторами

Таблиця 3

Приклад календарного плану-графіку внутрішнього аудиту готової продукції

Структурний підрозділ, що перевіряється	Об'єкти (процеси, документи), що перевіряються	Відповідальні за перевірку особи	Місяці року												
			1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
Виробничий цех	Формування виробничої собівартості готової продукції, калькуляції, кошториси	І.О. Іванов					X	X	X	X	X	X			
Склад готової продукції	Наявність готової продукції, умови зберігання, оприбуткування, відвантаження, первинні документи, складський облік	Л.О. Бережливий					X	X	X	X	X	X			
Відділ збуту	Договори з покупцями, претензійна робота	С.Д. Торгашенко	X	X	X	X	X						X	X	X
Бухгалтерія	Первинні та зведені облікові документи з обліку готової продукції, звітність	В.О. Скупий	X	X	X	X	X						X	X	X

Джерело: розроблено авторами

продукції, на нашу думку, має складатися з таких основних етапів:

- 1) аудит витрат, що включаються до собівартості готової продукції;
- 2) аудит випуску готової продукції;
- 3) аудит реалізації готової продукції;
- 4) аудит процесу інвентаризації готової продукції;
- 5) узагальнення результатів внутрішнього аудиту.

На I етапі внутрішній аудитор перевіряє такі моменти:

- правильність оцінки запасів, що включаються до собівартості готової продукції;
- правильність бухгалтерського обліку процесів придбання та витрачання сировини та матеріалів;
- обґрунтованість норм витрачання запасів відповідно до технічного стану та особливостей технології виробництва;
- правильність класифікації витрат та їх віднесення до собівартості;
- достовірність облікових даних щодо обліку витрат за статтями калькуляції;
- повнота та правильність аналітичного та синтетичного зведеного обліку витрат на виробництво;
- достовірність оцінки незавершеного виробництва.

На II етапі внутрішні аудиторі перевіряють:

- своєчасність та правильність оформлення первинних документів на здавання готової продукції з виробництва на склади;

- правильність оцінки готової продукції;
- правильність облікового відображення операцій з випуску готової продукції;
- повнота оприбуткування готової продукції на склад;

- відповідність даних аналітичного та синтетичного обліку за рахунками 23 «Виробництво» та 26 «Готова продукція»;
- закріплення матеріальної відповідальності за збереження готової продукції за працівниками складів.

На III етапі аудиторам слід розглянути такі питання:

- чи укладені договори на поставку готової продукції, правильність їх оформлення;
- своєчасність та правильність оформлення первинної документації на відвантажену продукцію;
- обґрунтованість встановлення та правильність оформлення відпускних цін;
- правильність обліку тари;
- правильність бухгалтерського обліку витрат на збут (наприклад, дотримання норм витрат на рекламу, транспортні витрати);
- відповідність та достовірність аналітичного та синтетичного обліку реалізації.

Внутрішній аудит процесу інвентаризації готової продукції передбачає як безпосередню участь внутрішніх аудиторів в інвентаризації, так і проведення позапланових інвентаризацій на вимогу внутрішніх аудиторів. При цьому вимога повинна бути обґрунтована (наприклад, якщо в ході планових аудиторських перевірок виявлені суттєві факти перекручення облікових даних або крадіжок та інших зловживань). Під час такої перевірки аудиторі повинні перш за все перевіряти:

- дотримання членами інвентаризаційних комісій порядку проведення інвентаризації;
- повноту проведення інвентаризацій;
- своєчасність і правильність заповнення інвентаризаційної документації;
- правильність та повноту відображення в обліку результатів інвентаризації.

За даними такої перевірки аудитори можуть розробляти практичні рекомендації щодо вдосконалення моделі інвентаризаційного процесу на підприємстві.

Найбільш важливим є заключний етап аудиторської перевірки, який передбачає не тільки узагальнення та систематизацію виявлених порушень, неточностей та невідповідностей, але й розроблення заходів та напрацювання рішень для усунення наслідків виявлених порушень, запобігання виникнення в майбутніх періодах. Результати перевірок можуть бути оформлені актами, звітами, доповідними записками у довільній або розробленій на підприємстві формі.

На нашу думку, ефективним внутрішній аудит буде тільки в разі, якщо будуть застосовуватися відповідні санкції до винних посадових та матеріально відповідальних осіб, а також буде організований подальший контроль за виконанням розроблених заходів та наслідками внутрішнього аудиту заходів і прийнятих рішень.

Необхідно зазначити, що належна організація внутрішнього аудиту може знизити витрати підприємства на зовнішній аудит, але не передбачає скасування необхідності останнього. Адже внутрішній аудит, на відміну від зовнішнього, є залежним від власників та керівників підприємства [9].

Проте, незважаючи на переваги внутрішнього аудиту, не кожне підприємство має фінансові можливості для створення служби внутрішнього аудиту. Ми вважаємо, що створення окремого структурного підрозділу є доречним для середніх та великих промислових підприємств. На малих виробничих підприємствах є можливим забезпечення належної реалізації контрольної функції шляхом оптимального розподілу контрольних функцій між керівником, управлінським персоналом структурних підрозділів, головним бухгалтером, обліковими працівниками та матеріально відповідальними особами.

Висновки. В сучасних умовах господарювання внутрішній аудит готової продукції повинен стати невід'ємним засобом у досягненні стратегічних і тактичних цілей щодо підвищення конкурентоспроможності та ефективності діяльності промислових підприємств. Ефективний внутрішній аудит готової продукції

здатен забезпечити раціональне використання ресурсів підприємства, сприяти підвищенню кінцевого результату діяльності підприємства.

Причинами незадовільного стану внутрішнього аудиту на промислових підприємствах України є недосконала законодавча база, недостатній рівень свідомості керівників у потребі проведення такого аудиту, відсутність методичних розробок тощо. Тому перспективними напрямками подальших досліджень є розробка методичних рекомендацій та стандартів проведення внутрішнього аудиту для промислових підприємств.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Про аудиторську діяльність в Україні : Закон України від 22 квітня 1993 р. № 3125– XIV зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
2. Господарський кодекс України в редакції від 2 серпня 2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15/page4>.
3. Аудит і ревізія підприємницької діяльності : [навч. посібник] / [Ф.Ф. Бутинець, Б.Ф. Усач, Н.Г. Виговська]. – Житомир : Рута, 2001. – 416 с.
4. Дорош Н.І. Сутність та призначення внутрішнього аудиту / Н.І. Дорош // Вісник ЖДТУ. – 2006. – № 1 (35). – С. 41–46.
5. Економічний енциклопедичний словник : у 2 т. / [С.В. Мочерний, Я.С. Ларіна, О.А. Устенко]. – Львів : Світ, 2005–. – Т. 1. – 616 с.
6. Робертсон Дж. Аудит / Дж. Робертсон. – М. : KPMG. Аудиторская фирма «Контакт», 1993. – 496 с.
7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2015 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/1038-mizhnarodni-standarti-kontrolyu-yakosti-auditu-oglyadu-inshogo-nadannya-vpevnenosti-ta-suputnikh-poslug-vidannya-2015-roku>.
8. Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів (The Institute of Internal Auditors) : офіційний сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>.
9. Йовенко І.В. Проблеми внутрішнього аудиту на підприємстві: важливі аспекти / І.В. Йовенко // Аудитор України. – 2015. – № 4. – С. 30–35.
10. Кривобок В.О. Організація та завдання внутрішнього аудиту в системі управління підприємством / В.О. Кривобок, В.О. Євсеєнко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbisecnof_2013_10.