

УДК 657:331

Шендригоренко М.Т.
*кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та аудиту
Донецького національного університету економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського*

ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ГІРНИЧОВИДОБУВНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

У статті обґрунтовано необхідність подальшого дослідження сутності і значення виробничих запасів у діяльності підприємств за сучасних умов господарювання. Конкретизована особливість діяльності шахт, які займаються видобутком залізної руди, та пріоритетного значення допоміжних матеріалів в забезпеченні цього процесу. Надано пропозиції з визначення послідовності аудиторської перевірки операцій з надходження виробничих запасів від постачальників.

Ключові слова: підприємство, виробничі запаси, первісна вартість, постачальники, облік, внутрішній аудит, фінансова звітність.

Шендригоренко М.Т. ПРОБЛЕМНЫЕ АСПЕКТЫ ВНУТРЕННЕГО АУДИТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ НА ГОРНОДОБЫВАЮЩИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

В статье обоснована необходимость дальнейшего исследования сущности и значения производственных запасов в деятельности предприятий в современных условиях хозяйствования. Конкретизирована особенность деятельности шахт, занимающихся добычей железной руды, и приоритетного значения дополнительных материалов в обеспечении этого процесса. Даны предложения по определению последовательности аудиторской проверки операций по поступлению производственных запасов от поставщиков.

Ключевые слова: предприятие, производственные запасы, первичная стоимость, поставщики, учет, внутренний аудит, финансовая отчетность.

Shendryhorenko M.T. PROBLEM ASPECTS OF THE INTERNAL AUDIT INDUSTRIAL STOCKS AT THE MINING ENTERPRISES

The article substantiates necessity for further study of the essence and value industrial stocks in the enterprise under modern economic conditions. It specified feature activities of mines that are engaged production of iron ore and the priority of supporting materials to provide this process. The proposals are given to determine the sequence of audit operations on revenues the industrial stocks from suppliers.

Keywords: enterprise, industrial stocks, initial cost, suppliers, accounting, internal audit, financial reporting.

Постановка проблеми. Нині основу ефективного функціонування підприємства на ринку створює раціональна організація матеріального забезпечення. Економія на закупівлі виробничих запасів, зменшення витрат транспортування, забезпечення надійності і якості постачання, виконання бюджету виробництва визначають ефективність економіки підприємства загалом.

В процесі здійснення діяльності на гірничовидобувних підприємствах відбувається постійний рух виробничих запасів, тому існує великий ризик помилок в обліку або умисних зловживань з метою крадіжки наявних дефіцитних і вартісних матеріалів. Керівник не може стежити за всіма працівниками та процесами, які відбуваються на підприємстві. У зв'язку з цим постає питання про необхідність проведення контрольних заходів. Від того, наскільки дієво перевіряючий організує свою роботу, залежить якість її виконання.

Проблеми ефективною організації і методики внутрішнього аудиту виробничих запасів за сучасних умов господарювання набувають особливої актуальності і в зв'язку з потребою отримання користувачами оперативної і достовірної інформації про їх величину.

Отже, низка проблем організації обліку і, як наслідок, низка проблем внутрішнього аудиту виробничих запасів потребують подальших досліджень та наукових розробок. В багатьох теоретичних концепціях стану та розвитку обліку і аудиту запасів відсутня єдність: вони або недостатньо обґрунтовані, або спірні. Постійні зміни до податкового механізму додали до маси невирішених проблем нові, які досі наукою не обґрунтовувалися.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Слід відзначити, що першочергові питання, які характеризують порядок оцінки, обліку, аудиту і аналізу виробничих запасів, детально розглядалися багатьма економістами, що відтворено ними у статтях, навчально-методичній літературі. Питання обліку і аудиту (зовнішнього, внутрішнього) виробничих запасів висвітлюють у своїх дослідженнях такі відомі українські вчені, як, зокрема, Ф.Ф. Бутинець, Н.І. Гордієнко [1], Н.А. Іванова, Л.П. Кулаковська [2], М.Ф. Огійчук [3], Ю.В. Піча [2], Л.Г. Смоляр [4], Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, Б.Ф. Усач.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Однак дослідження теоретичних положень та діючої практики бухгалтерського обліку і аудиту виробничих запасів не можуть визначити низку невирішених проблем, які гальмують процес управління і знижують ефективність використання вказаних активів. Так, поки що однобоко досліджені питання вдосконалення обліку, а також внутрішнього аудиту за надходженням, наявністю і рухом виробничих запасів за умов функціонування системи ERP SAP R/3. Зміни доцільно також внести в порядок внутрішньої перевірки операцій з надходження, відпуску і використання запасів із врахуванням специфічних особливостей виробництв, притаманних різним галузям промисловості.

Отже, на практиці несповна реалізуються можливості обліку, а як наслідок, – внутрішнього аудиту. У більшості підприємств не створені відповідні умови, котрі б сприяли підвищенню ефективності здійснюваних облікових, контрольно-аналітичних робіт. А оскільки належним чином не налагоджена система внутрішнього контролю (аудиту), то відсутні надійні

перепони нерідко виникаючим у ході господарської діяльності фактам крадіжок матеріалів, марнотратства щодо фінансових і матеріальних ресурсів.

Мета статті полягає у відстеженні актуальних і проблематичних аспектів внутрішнього аудиту виробничих запасів, визначенні напрямів підвищення ефективності організації обліку і аудиторської перевірки операцій з запасами, які відповідали б сучасним завданням управління господарськими процесами і були адаптовані до особливостей діяльності підприємств.

Досягнення зазначеної мети передбачає конкретизацію завдань дослідження, а саме визначення значення і ролі виробничих запасів у діяльності гірничовидобувних підприємств, конкретизацію послідовності дій внутрішнього аудитора в процесі перевірки операцій з надходження виробничих запасів від постачальників.

Виклад основного матеріалу дослідження. Згідно з П(с)БО № 9 «Запаси», запаси – це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [5].

Запаси визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Для відображення в обліку запасів підприємства використовуються рахунки класу 2 «Запаси», які призначені для узагальнення інформації про наявність і рух готової продукції, товарів, предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів [6; 7].

Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено класифікацію запасів підприємства, яка наведена на рис. 1.

Таким чином, основою виробництва в будь-якій галузі економіки є постійна наявність у необхідних розмірах запасів товарно-матеріальних цінностей,

які повністю споживаються у процесі виробництва і переносять свою вартість на собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг), впливаючи на результат діяльності підприємства. Однак матеріально-технічна база, специфічні умови праці і виробництва, призначення продукції визначають особливості гірничовидобувного підприємства і його відмінність від інших галузей промисловості. Так, видобувний характер підприємства, притаманний рудникам і шахтам, значно впливає на кругообіг оборотних коштів через порівняно нетривалий виробничий цикл, співпадання в часі процесів праці і виробництва, формування структури виробничих фондів. Крім того, видобуток корисних копалин обумовлює відсутність в структурі собівартості продукції витрат: сировини і напівфабрикатів, які посідають провідне місце на підприємствах переробних галузей, і наявність великого асортименту допоміжних матеріалів, котрі відіграють істотну роль у забезпеченні процесу видобутку руди.

Безперервне переміщення людини і знарядь праці відносно до нерухомого предмета праці, у цьому випадку – до корисних копалин, викликає необхідність організації ряду допоміжних і обслуговуючих підрозділів. Вивчення запасів родовищ, потужності покладів, вмісту заліза в руді поєднане з додатковими витратами на геологорозвідувальні і маркшейдерські роботи. Постійне переміщення робочих місць в підземних умовах при змінах гірничого тиску, водопритоку, температури та інших факторів викликає необхідність створення спеціальних служб з ремонтів і підтримання у належному стані гірничих виробок, провітрювання, водовідливу, освітлення робочих місць. Все це вимагає істотних капітальних вкладень в поєднанні зі значною трудомісткістю видобутку руди, що, в свою чергу, визначає особливості організації і планування виробництва на гірничовидобувних підприємствах.

Наголосимо на тому, що господарська і виробнича діяльність шахт має низку особливостей. Основними з них є:

- територіальна концентрація підприємств, тобто тісна прив'язка шахти до певної ділянки родовища;
- значна фондомісткість видобутку руди;
- складна організація виробництва, а через це

і відносно висока трудомісткість процесу видобутку, подрібнення і сортування руди;

- проблеми в організації ритмічного забезпечення виробничого процесу відповідними матеріалами;
- значна диференціація природних факторів;
- постійне переміщення робочих місць;
- складність забезпечення безпеки і гігієни умов праці.

Як відомо, від своєчасного і повного забезпечення підприємства необхідними запасами багато в чому залежить ступінь виконання виробничих завдань усіма дільницями і ритм їх роботи. Та протягом останніх років на гірничовидобувних підприємствах через об'єктивні та суб'єктивні причини значно зменшилися надходження лісоматеріалів,



Рис. 1. Класифікація виробничих запасів згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій [6]

сталевих труб, вибухових речовин. Вирішенню цих проблем сприяє саме належно організований процес внутрішнього контролю (аудиту).

Метою внутрішнього аудиту виробничих запасів є підтвердження реальності і достовірності їх вартості у фінансовій звітності та відповідності операцій з ними чинному законодавству [2; 4].

Ми поділяємо думку науковця О.А. Чабанюк про те, що створена на підприємстві служба внутрішнього аудиту має вирішувати ширший спектр завдань. Проте на практиці ще присутня певна недооцінка ролі такого контролю. Внаслідок цього керівництво підприємства позбавлено повної інформації, яку надає внутрішній аудит. По-перше, внутрішній аудит надає інформацію вищому рангу управління підприємства про його фінансово-господарську діяльність. По-друге, він сприяє створенню ефективної системи обліку та внутрішнього контролю, що запобігають порушенням. По-третє, він підтверджує достовірність звітів структурних підрозділів [8, с. 53].

Вивчення стану контрольної роботи на підприємствах галузі показало, що на окремих шахтах певного корегування потребує діючий порядок перевірки операцій з приймання і оприбуткування виробничих запасів, які надійшли від постачальників.

На наш погляд, внутрішній аудит цього напрямку облікової роботи повинен починатися переважно з моменту оплати виробничих запасів, а якщо вони надходять раніше оплати, то з моменту їх фактичного надходження.

Сутність такого контролю полягає у співставленні відповідних показників, які позначимо з метою спрощення подальшого роз'яснення через X та Y . Зокрема, X – сума коштів, сплачена постачальнику за придбані матеріали, паливо, запасні частини; Y – вартість запасів, одержаних від підприємства-постачальника на підставі укладеного договору і оприбуткованих матеріально-відповідальною особою.

Показник X визначається за документами, прикладеними до виписок банку з поточного рахунку, а показник Y – на підставі супроводжуваних документів до запасів, що надійшли.

Вищевказане співставлення може передбачати п'ять ситуацій, а саме: виробничі запаси своєчасно одержані і повністю оплачені; переплата грошових коштів; неповний розрахунок з постачальником; запаси надійшли, але не оплачені; матеріали оплачені, але фактично не одержані. Отже, якщо внутрішнім аудитором буде встановлено, що $X = Y$, то запаси одержані у повному обсязі, а їх вартість оплачена з поточного рахунку, тобто наявні господарські операції з оприбуткування матеріалів на склади і розрахунок з підприємством, яке відправило вантаж, здійснені правильно, з дотриманням договірних зобов'язань.

При ситуації, коли $X \neq Y$ визначається різниця між ними; якщо $X > Y$, то це свідчить про переплату грошей постачальнику, а при $X < Y$ – про недоплату. В обох випадках необхідно з'ясувати причини розходжень. Ними можуть бути надходження запасів у більшій або меншій кількості, ніж це передбачено у договорі і документі постачальника; неповне їх оприбуткування тощо.

Якщо є X , а відсутній Y , то це значить, що кошти перераховані на рахунок постачальника, однак ТМЦ ще не оприбутковані. У разі наявності лише Y спостерігається зворотна ситуація.

Співставлення показників X та Y доцільно здійснювати за кожною партією запасів, що надходять, окремо.

Одним із важливих завдань внутрішньої перевірки є встановлення правильності приймання і оцінки запасів, що надійшли на підприємство без супроводжувальних документів.

В економічній літературі з організації і методики аудиту вказується, що ретельному контролю повинен підлягати порядок оформлення комерційних актів, бо ж саме вони є основою для запису в обліковому реєстрі невідфактурованих поставок. Ми вважаємо, що доцільно також проконтролювати своєчасність і правильність відбитку в ньому даних, що відносяться до невідфактурованих поставок або матеріалів, у надлишку одержаних від постачальників. В обов'язковому порядку необхідно перевіряти і правильність зроблених в обліковому реєстрі позначок сум оплати платіжних документів постачальників.

Методика внутрішнього аудиту включає і перевірку правильності записів, зроблених в обліковому реєстрі (за умови використання системи SAP R/3 – аналізу відповідного рахунку), на підставі даних журналу реєстрації платіжних документів, що надійшли протягом звітного періоду. Недоліком, на наш погляд, є те, що нормативними актами не регламентована послідовність запису платіжних документів у обліковому реєстрі. Так, одні підприємства позначають платіжні документи в обліковому реєстрі тільки після їх оплати, інші – по мірі їх одержання і візування до оплати. Деякі підприємства початкові записи в обліковий реєстр роблять лише після надходження і оприбуткування виробничих запасів на склад, водночас відбиваючи їх оплату.

Проведені дослідження практичної діяльності гірничовидобувних підприємств показують, що початковий запис платіжних документів в обліковому реєстрі доцільно робити після їх оплати або надходжень по них ТМЦ. При цьому в обов'язковому порядку повинні підлягати ретельному контролю операції з пред'явлення претензій постачальникам, які порушили договірні зобов'язання.

Перевіряючи операції з надходження виробничих запасів, внутрішній аудитор зобов'язаний вивчити порядок їх обліку на підприємстві. Аудитору необхідно здійснити перевірку формування первісної вартості виробничих запасів та правильності оцінки їх в обліку.

Результати перевірки внутрішньому аудитору доцільно узагальнювати у робочому документі, який зазначено у табл. 1.

Таблиця 1
Перевірка формування первісної вартості виробничих запасів та правильності оцінки їх в обліку

Деякі питання, що досліджуються	Результати перевірки
1. Чи регламентується ведення обліку виробничих запасів на підприємстві обліковою політикою?	+
2. Чи враховують положення облікової політики щодо обліку виробничих запасів вимоги П(с)БО 9 та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів?	+
3. Чи правильно здійснюється процес формування первісної вартості виробничих запасів?	+
4. Чи правильно відбувається оцінка виробничих запасів залежно від шляхів їх надходження?	+
5. Чи наявні обґрунтовані підстави для здійснення переоцінки виробничих запасів?	+

На нашу думку, для визначення повноти оприбуткування виробничих запасів та наявності документів, які підтверджують їх придбання, внутрішньому аудиторі слід перевірити:

- чи дотримується на підприємстві порядок оформлення документації з приймання виробничих запасів;

- чи повністю оприбутковані виробничі запаси, зазначені в документах постачальника (за конкретними назвами і за визначений період);

- чи відповідає якість виробничих запасів, що зазначена в прибуткових документах, якості, що зазначена в рахунках-фактурах, сертифікатах постачальника або висновках за результатами аналізу лабораторії підприємства.

З метою перевірки достовірності відображення за даними бухгалтерського обліку руху виробничих запасів внутрішньому аудиторі доцільно скласти відомість їх руху за видами з виведенням залишку запасів на момент інвентаризації і зіставити дані залишку відомості руху запасів з фактичною наявністю запасів. У разі перевищення даних залишків відомості руху запасів над даними інвентаризації можна зробити висновок, що запаси під час надходження не оприбутковувалися.

Загалом в процесі документальної перевірки операцій з надходження виробничих запасів внутрішній аудитор застосовує логічну, нормативно-правову, зустрічну перевірку.

Звіт про фінансовий стан – це найважливіша форма бухгалтерської звітності, що відображає стан активів підприємства та джерела їх утворення у грошовій оцінці, а також кінцевий результат його виробничо-господарської діяльності на визначену дату. Інформація щодо наявності виробничих запасів знаходить своє відображення у II Розділі активу балансу «Оборотні активи» у рядку 1100 «Запаси». Підприємства можуть додавати статтю 1101 «Виробничі запаси» зі збереженням її назви і коду рядка, якщо стаття відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

У рядку 1101 «Виробничі запаси» показується вартість запасів малоцінних та швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу.

Враховуючи специфічність програми SAP R/3, яка використовується на підприємствах, що займаються видобутком і збагаченням залізної руди, внутрішній аудитор повинен ретельно розумітися на вхідній і вихідній документації, яка включає і форми звітності. Так, під час визначення достовірності статті 1101 «Виробничі запаси» у Звіті про фінансовий стан перевірячі за формою і змістом мають підлягати аналізу рахунків 20, 31, 63, які є обліковими регістрами.

Загалом внутрішній аудитор на підставі отриманих доказів має підтвердити достовірність відображення інформації про виробничі запаси у звітності, а також надати керівництву підприємства проект рішень, спрямованих на забезпечення ритмічності надходжень, підвищення рівня платіжної дисципліни тощо.

Висновки. З наведеного вище можна зробити висновки, що порядок внутрішнього аудиту операцій з виробничими запасами на гірничовидобувних підприємствах не повною мірою відповідає сучасним вимогам управління і не забезпечує своєчасність одержання інформації про їх стан, надходження та рух.

Отже, нині все більш перспективною стає діяльність служби внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) зі створення на підприємстві ефективної системи не тільки контролю операцій з виробничими запасами, але й управління ними, яка включає удосконалення організації системи бухгалтерського обліку запасів, підвищення ефективності системи внутрішнього контролю запасів, практичне застосування моделей управління запасами.

Подальші перспективи досліджень варто спрямувати на узагальнення об'єктів внутрішнього аудиту на підприємствах гірничовидобувної галузі, що знизить ризик невиявлення можливих помилок та підвищить якість аудиторської перевірки; наукове обґрунтування методик внутрішнього аудиту виробничих запасів з урахуванням особливостей діяльності підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Аудит, методика і організація : [навч. посібник] / [Н.І. Гордієнко, О.В. Харламова, М.Ю. Карпенко]. – Х. : ХНАМГ, 2007. – 452 с.
2. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту : [підручник] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К. : Каравела, 2012. – 544 с.
3. Аудит: організація і методика : [навч. посібник] / [М.Ф. Огічук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна]. – 2-е вид., перероб. і доп. – К. : Алерта, 2012. – 664 с.
4. Облік і аудит : [навч. посібник] / [Л.Г. Смоляр, Р.Ю. Овчарик, О.В. Кам'янська]. – К. : Ліра, 2013. – 616 с.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <<http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій : затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35092>.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій : затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
8. Чабанюк О.А. Організація системи внутрішнього контролю запасів на підприємстві / О.А. Чабанюк // Економічні науки. – 2011. – № 8 (29). – С. 49–54.