

УДК 336.221.26

С. В. Селіщев,
асистент, Національний центр обліку та аудиту,
Національна академія статистики, обліку та аудиту

ПРОЦЕДУРНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ МАТЕРІАЛЬНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ З ВИРОБНИЦТВА ЗАЛІЗОБЕТОННИХ КОНСТРУКЦІЙ

S. Selishchev,
Assistant National Center for Accounting and Auditing, National Academy of Statistics, Accounting and Auditing

PROCEDURAL PROVISION OF AUDIT MATERIAL COSTS OF ENTERPRISES PRODUCING CONCRETE STRUCTURES

Приведено типізацію аудиторських процедур аудиту матеріальних витрат та документообігу щодо відображення операцій з матеріальними цінностями на підприємствах з виробництва товарних бетонів та залізобетонних конструкцій. Особлива увага приділена оцінці впливу специфічних рис обліку витрат на підприємствах з виробництва залізобетонних конструкцій на методику застосування аудиторських процедур.

Powered typification the audit procedures audit of material costs and document circulation to reflect transactions with material goods in production of concrete and reinforced concrete structures. Particular attention is given to assessing the impact of specific features of cost accounting in production of concrete structures on the method of application of audit procedure.

Ключові слова: аудит, процедури, тип, витрати, виробництво, матеріальні витрати.
Key words: audit, procedure type, costs, production, material costs.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Більшість робіт вітчизняних та зарубіжних науковців присвячених методиці застосування аудиторських процедур у вітчизняній практиці аудиту носять загальнонауковий або теоретичний характер, тобто не дають достатньої методологічної бази для застосування типових аудиторських процедур при проведенні аудиту підприємств, яким характерні ярко виражені галузеві риси.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Аналіз літературних джерел [1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8] свідчить, що вітчизняні науковці приділяють недостатню увагу питанням розробки галузевих методичних рекомендацій по застосуванню аудиторських процедур. Тому питання розкриття застосування та типізація аудиторських процедур при аудиті матеріальних витрат на підприємствах з виробництва залізобетонних конструкцій як виду бізнесу, якому характерні чітко виражені галузеві риси, є достатньо актуальним для поглибленого розгляду.

МЕТА СТАТТІ

Метою публікації є аналіз впливу системи обліку матеріальних витрат підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій на вибір та застосування аудиторських процедур.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Згідно з МСА 300 "Планування аудиту фінансової звітності" Загальний план аудиту матеріальних витрат відображає масштаб, терміни і об'єкти перевірки, а також визначає розробку програми аудиторських процедур. Після завершення розробки загального плану аудиту здійснюється розробка програми аудиторських процедур для реалізації плану аудиту з урахуванням необхідності досягнення цілей аудиту шляхом ефективного використання ресурсів аудитора. Розробка загального плану та програми аудиторських процедур — два процеси, які необов'язково виконуються окремо або послідовно, вони тісно взаємопов'язані, оскільки зміни в одному можуть викликати зміни в іншому [9].

Як правило, при проведенні аудиту матеріальних витрат, застосовують наступні типові аудиторські процедури:

1. Перерахунок документів клієнта (арифметична перевірка) — процедура, за якої перевіряється точність незалежних підрахунків, обчислень та інших арифметичних дій. Даний тип перевірки, найчастіше, застосовується вибірково. При аудиті матеріальних витрат, наприклад, перераховують документи на отримання матеріалів від постачальників, а саме: зв'язують дані первинних накладних з товарно-транспортними накладними, талонами на зважування, матеріаль-

ними звітами про надходження ресурсів. Звіряють талони на відвантаження продукції, товарно-транспортні накладні з даними звітів щодо обсягів виробленої продукції за період.

Якщо суб'єкт аудиту веде документацію на комп'ютері, є можливість перевірки розрахунків аудитором, використовуючи також ЕОМ.

2. Експертна перевірка дозволяє підтвердити справжність документів. Перевіряють справжність підписів посадових осіб, відсутність дописок тексту, букв, закреслення, відповідність складання документів дат відображення в них операцій. Застосовують перевірку для виявлення тотожності підписів на дорученнях на одержання товарно-матеріальних цінностей та видаткових або прибуткових накладних. Визначається справжність підписів на матеріальних звітах, лімітно-забірних картах, наряд-замовленнях.

Експертну перевірку застосовують під час визначення правильності формування даних про матеріальні витрати, що формуються у звітах АСУТП. Перевіряють відповідність логіки програмного забезпечення сутності технологічних процесів, вчасність зняття даних, їх повноту та точність вимірювання витрат матеріалів під час їх відпуску у виробництво.

Щодо визначення або підтвердження норм списання сировини та матеріалів, які на підприємстві визначаються лабораторією — зразки готової продукції або сировини, що надходить, можуть бути відправлені в досвідні інститути відповідного профілю. Так, наприклад, норму списання цементу, на виробництво одного кубічного метру бетону визначають шляхом пресування сформованих зразків затверділого бетону. Від точності показників тиску пресу на пряму залежить норма списання цементу і може суттєво коливатись, в залежності від якості цементу та його марки. На основі даних, знятих з датчиків пресу, розробляються та коригуються рецептурні норми витрат цементу. Для перевірки правильності таких норм, зразки можна перевірити одночасно в будь-якій іншій організації або досвідному інституті, який має випробувальних прес з необхідною точністю вимірювання.

3) Інвентаризація — перевірка господарських коштів шляхом перерахунку, обмірювання, зважування та огляду. Ця процедура дозволяє отримати точну інформацію про наявність і орієнтовних вартості і стану майна підприємства.

Дані наявності господарських коштів заносять до інвентаризаційних описів та звіряють відомостей, з метою встановлення недостач або надлишків зводять з даними бухгалтерського обліку.

Аудитор до початку інвентаризації повинен з'ясувати:

— частоту інвентаризацій майна і фінансових зобов'язань;

— перевірити бухгалтерську документацію раніше проведеної інвентаризації;

— ознайомитися з кількістю товарно-матеріальних цінностей;

— виявити дорогі товарно-матеріальні цінності;

— проаналізувати систему внутрішнього контролю і систему обліку товарно-матеріальних цінностей.

Аудитор (аудиторська організація) може спостерігати за процесом інвентаризації. При цьому він зобов'язаний:

— для перевірки надійності засобів контролю взяти участь у контрольних вимірах (перерахунок, зважування);

— вивчити чи є застарілі товарно-матеріальні цінності;

— з'ясувати, чи є товарні запаси третіх осіб, і чи враховуються вони в позабалансових рахунках бухгалтерського обліку і в складському обліку;

— з'ясувати реальність дебіторської і кредиторської заборгованості.

Проведення інвентаризації сировини та матеріалів на складах та у підзвітних осіб підприємств з виробництва залізобетонних конструкцій характерний великий розмір ймовірної похибки. Так, склади інертних матеріалів (пісок, щебінь), що зберігаються на відкритих майданчиках інвентаризують шляхом геодезичного обміру, тобто формуються насипи правильної форми, обмірюються та перераховуються через насипну щільність матеріалу.

При інвентаризації керамзиту слід зазначити, що він поступає від постачальників за обсягом, списується у виробництво за масою. Таким чином, при застосуванні методів геодезичного обміру, слід звернути увагу на щільність керамзиту, що залежить від рівня вологості оточуючого середовища.

Під час інвентаризації залишків хімічних домішок, слід звернути увагу, що загальна кількість складається не тільки з домішки, що знаходиться в резервуарі зберігання, а також кількості, що знаходиться в трубопроводі, через який вона подається на виробничі лінії. Довжина трубопроводів може сягати більше кількох сотень метрів.

При інвентаризації залишків цементу в силосах, що утворюють склад цементу, увагу слід звернути, що у процесі завантаження цементу в силос формується нерівномірний насипний конус, а при вивантаженні його з силосу утворюється воронка, через що при вимірюванні кількості цементу в силосі, необхідно брати до розрахунку не тільки його рівень, а й обсяг конусу;

4. Перевірка дотримання правил обліку господарських операцій — процедура, що дозволяє аудиторам (аудиторським фірмам) контролювати облікові роботи, які виконує бухгалтерія. У ході перевірки визначається дотримання правил обліку матеріальних витрат, визначених обліковою політикою підприємства, документів, що визначають норми витрат матеріалів на одиницю виробленої продукції, методику оцінки вартості запасів, що надходять у виробництво, розмежування прав доступу та відповідальності під час збору та систематизації облікових даних про витрати, та інших внутрішніх та зовнішніх норм і правил щодо обліку матеріальних витрат. Отримана інформація при проведенні даної процедури достовірна, якщо вона отримана в момент дослідження цих операцій.

5. Підтвердження — аудиторська організація отримує підтвердження в письмовій формі від незалежної третьої сторони про реальності рахунків дебіторської і кредиторської заборгованостей, залишків на рахунках. Запит на підтвердження готують від імені керівництва у вигляді документа на адресу незалежної сторони з вимогою надати необхідну інформацію аудиторської організації. Також за необхідності аудиторська організація може безпосередньо зв'язатися з третьою стороною. Якщо інформація, отримана від третьої сторони, і інформація в облікових записах розходяться, потрібно виконати додаткові процедури для з'ясування причини.

Для підтвердження даних про матеріальні витрати, як правило, застосовують запити до служб та контрагентів про облікові дані щодо операцій, які напряду або диференційно залежать від показників, що перевіряються. Наприклад, для товарних бетонів, кількість списаних у виробництво матеріалів повинно бути не більше ніж кількість продукції, відвантаженої постачальникам, помноженої на норми витрат матеріалів на одиницю продукції.

Кількість отриманої залізничним транспортом сировини можна перевірити шляхом формування запиту на станцію залізничного сполучення.

Звірка даних про витрати енергоносіїв може здійснюватись шляхом формування запитів до установ, що займаються постачанням або транзитом електроенергії або газу.

6. Спостереження застосовується для оцінки системи внутрішнього контролю.

Спостереження може бути застосовано для оцінки ризиків, пов'язаних з середовищем внутрішнього контролю підприємства: методики проведення інвентаризацій, відображення результатів інвентаризацій в обліку, розмежування повноважень та відповідальності працівників, що впливають на формування інформації

про витрати, додержання схеми внутрішнього документообігу на підприємстві. Вивчаються процеси, які виконують інші особи (спостереження за перерахунком запасів, що здійснює особисто аудитор). Аудитор перевіряє деякі первинні документи, правильне відображення відповідних господарських операцій в бухгалтерському обліку. Дозволяє вивчити нетипові ситуації, відображені в документах клієнта.

7. Перевірка документів — аудитор повинен переконатися в реальності певного документа щодо відображення облікових даних про матеріальні витрати. Вибирається певний запис бухгалтерського обліку та відстежується відображення операції до первинного документа, що підтверджує реальність її (операції) виконання. Також вивчаються результати даної операції і її вплив на кінцевий фінансовий результат.

Перевіряють документи, що спрямовані та консолідацію та систематизацію облікових даних. Так, наприклад, дані про витрати палива та енергії, що містяться у звіті за певний період порівнюють з даними, що надають окремі підрозділи виробництва, порівнюють з встановленими технологічними нормативами, проводять інвентаризацію залишків, відповідність їх щодо прибуткових документів, порівнюють взаємозв'язок динаміки зміни показників таких витрат зі зміною обсягів виробництва.

8. Усне опитування керівництва та персоналу економічного суб'єкта і незалежної третьої сторони може проводитися на всіх етапах аудиторської перевірки, доповнює будь-які інші процедури. Заздалегідь можуть бути приготовлені бланки з переліком питань для фіксування відповідей опитуваних. Результати усного опитування записуються у вигляді короткого конспекту або протоколу, із зазначенням даних (прізвище, ім'я, по батькові) аудитора, що проводив опитування. Все це долучають до інших робочих документів аудиторської перевірки.

Усне опитування може надати лише непрямі докази наявності підвищеного ризику суттєвого викривлення облікових даних про матеріальні витрати, але може ініціювати додаткове проведення процедур по суті.

9. Сканування застосовують з конкретного напряду для вивчення нетипових операцій у документації, що підлягає аудитуванню особи.

Сканування застосовується для отримання аудиторських доказів, за ймовірності зміни змісту документа, або його вилучення персоналом, що може бути зацікавленим у шахрайстві або викривленні даних обліку.

10. Аналітичні процедури — це оцінка і аналіз отриманої інформації, дослідження показників

Таблиця 1. Частота застосування аудиторських процедур

№ з.п.	Вид процедури	Частота застосування
1	Перерахунок документів	часто
2	Експертна перевірка	часто
3	Інвентаризація	постійно
4	Перевірка дотримання правил обліку господарських операцій	постійно
5	Підтвердження	часто
6	Спостереження	рідко
7	Перевірка документів	часто
8	Усне опитування	рідко
9	Сканування	рідко
10	Аналітичні процедури	постійно

(економічних і фінансових) об'єкта перевірки, з метою виявлення викривлень, їх причин в бухгалтерському обліку господарських операцій.

Аналітичні процедури виконують протягом усіх етапів аудиторської перевірки, що підвищує її якість і скорочує витрати праці. Їх можна поєднувати з іншими процедурами на етапі дослідження.

Типові види аналітичних процедур:

- порівняння показників питомої ваги матеріальних витрат зі середньогалузевими даними;
- порівняння фактичних показників витрат з нормативними та аналіз причини таких змін;
- зіставлення змін декількох елементів витрат та встановлення їх взаємозв'язку;
- порівняння фактичних даних про матеріальні витрати звітного періоду з показниками попереднього періоду;
- порівняння фактичних даних про витрати з прогнозними, визначеними аудитором.

Частота застосування вищезазначених аудиторських процедур в аудиті матеріальних витрат на підприємствах з виробництва залізобетонних конструкцій наведена в таблиці 1.

ВИСНОВКИ

У ході застосування аудиторських процедур в аудиті матеріальних витрат на підприємствах з виробництва залізобетонних конструкцій слід звернути увагу на невелику кількість типів операцій з запасами, повторюваність операцій, велику кількість документів та системність ймовірних викривлень. Як правило, факт викривлення облікової інформації, у разі його виявлення, буде виявлено у всіх однотипних операціях досліджуваної сукупності, що забезпечує значну прогнозовану питому вагу такого викривлення.

Література:

1. Аудит: практическое пособие / А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик, В. Савченко и др. Под ред. А. Кузьминского. — К.: "Учетинформ", 1996. — 283 с.

2. Аудит і ревізія підприємницької діяльності / Ф.Ф. Бутинець та ін. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. — Житомир: ПП "Рута", 2001. — 416 с.

3. Бондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С.М. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: навч. посіб. — К.: ЦНА, 2004. — 300 с.

4. Ватуля І.Д., Канцедал Н.А., Пономаренко О.Г. Аудит. Практикум. Навч. посіб. — К.: Центр учбової літератури, 2007. — 304 с.

5. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит. — Львів, Оріяна-Нова, 2004. — 292 с.

6. Давидов Г.М. Аудит: навч. посіб. — К.: Т-во "Знання", КОО, 2001. — 363 с.

7. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. — К.: Т-во "Знання", КОО, 2001. — 402 с.

8. Петренко С.М. Ризики аудиторской деятельности: науч.-практ. пособ. — К.: Эльга, Ника-Центр, 2003. — 84 с.

9. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. Видання 2006 року. — К.: ТОВ "ШФМЦАУ" Статус", 2006. — 1152 с.

References:

1. Kuz'minskij, A. Kuzhel'nyj, N. Petrik, E. Savchenko, V. i dr. (1996), Audit: Prakticheskoe posobie [Auditing: Practical guide], Uchetinform, Kyiv, Ukraine.

2. Butynets', F.F. ta in. (2001), Audyt i reviziia pidpryiemnyts'koi diial'nosti [Auditing and audit of business activities], PP "Ruta", Zhytomyr, Ukraine.

3. Bondarenko, N.O. Ponikarov, V.D. and Popova, S.M. (2004), Audyt sub'iektiv pidpryiemnyts'koi diial'nosti: navch. posib [Audit of business entities: tutorial], TsNL, Kyiv, Ukraine.

4. Vatulia, I.D. Kantsedal, H.A. and Ponomarenko, O.H. (2007), Audyt. Praktykum. Navch. posib. [Audit. Practicum. Tutorial], Tsentruchovoi literatury, Kyiv, Ukraine.

5. Honcharuk, Ya.A. and Rudnyts'kyj, V.S. (2001), Audyt [Audit], Oriiana-Nova, — L'viv, Ukraine.

6. Davydov, H.M. (2001), Audyt: navch. posib. [Audit: tutorial], T-vo "Znannia", КОО, Kyiv, Ukraine.

7. Dorosh, N.I. (2001), Audyt: metodolohiia i orhanizatsiia [Audit: methodology and organization], T-vo "Znannia", КОО, Kyiv, Ukraine.

8. Petrenko, S.M. (2003), Riski auditorsoj dejatel'nosti: Nauch.-prakt. posob.[Risks of audit activity: scientific and practical guide], Jel'ga, Nika-Centr, Kyiv, Ukraine.

9. Mizhnarodni standarty audytu, nadannia vpevnenosti ta etyky [International Standards on Auditing, Assurance and Ethics] (2006), ТОВ "ShFMTsAU" Status, Kyiv, Ukraine.

Стаття надійшла до редакції 04.05.2014 р.