

С. В. СЕЛИЩЕВ,  
кандидат економічних наук,  
асистент Національного центру обліку та аудиту,  
Національна академія статистики, обліку та аудиту

### Внутрішній аудит готової продукції на промислових підприємствах: організаційний аспект

*Надано аналіз підходів до організації внутрішнього аудиту системи обліку готової продукції та її реалізації на промислових підприємствах. Висвітлено типові підходи до організації внутрішнього аудиту та пов'язані з нею проблеми. Визначено основні ділянки системи обліку готової продукції та її реалізації, для яких характерним є підвищений рівень ризику викривлення облікової інформації. Надано пропозиції з планування внутрішнього аудиту.*

**Ключові слова:** внутрішній аудит, планування, забезпечення, аудиторський ризик, реалізація, система контролю, готова продукція.

**Постановка проблеми.** На великих промислових підприємствах суцільний внутрішній аудит операцій з обліку реалізації та зберігання готової продукції, постачання або виробництва є досить трудомісткою роботою. Оптимальних результатів можна досягти, якщо зосередити увагу та зусилля внутрішнього аудиту на окремих операціях. Щоб правильно обрати оперативний сегмент даних для перевірки, слід виявити ймовірні місця виникнення ризиків, визначити та оцінити існуючі ризики.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Організації та плануванню внутрішнього аудиту системи обліку готової продукції присвячено роботи вітчизняних науковців [1–10]. Надані в них пропозиції є у певній мірі вичерпними, але недостатньо деталізованими. Це зумовлює необхідність їх подальшого методологічного доопрацювання з метою створення прикладних рішень для окремих операційних циклів, для яких характерні складні види ризиків.

**Мета дослідження** – визначення та дослідження особливостей організації та планування внутрішнього аудиту системи обліку готової продукції та її реалізації на промисловому підприємстві.

Оскільки зберігання та реалізація готової продукції є одними з ключових операційних блоків господарської діяльності промислових підприємств, від ефективності функціонування служби внутрішнього контролю в цій сфері певною мірою залежить життєздатність цих підприємств.

Процесу зберігання та реалізації готової продукції на промисловому підприємстві притаманні такі ризики: розкрадання активів; шахрайство, пов'язане з реалізацією активів; недотримання внутрішніх інструкцій та положень; неефективність процесів внутрішнього контролю; недостовірність даних бухгалтерського обліку.

Будь-яка аудиторська перевірка, в тому числі аудит зберігання та реалізації готової продукції, починається зі складання плану та програми аудиту, одним з основних положень якого є визначення напрямків та складових системи внутрішнього контролю, які підлягають перевірці.

На практиці проведення суцільних перевірок не завжди є раціональним заходом. Зважаючи на те, що термін перевірки як правило є обмеженим, найчастіше застосовується вибіркова перевірка, що залежить від рівня існуючого аудиторського ризику. Якщо кількість операцій, які підлягають перевірці, є невеликою, або всю сукупність операцій можна перевірити без значних трудовитрат, тоді проводиться суцільна перевірка. У всіх інших випадках застосовується вибіркоче тестування на основі даних, отриманих у результаті попередніх аналітичних процедур та результатів попередніх аудитів. Кожна служба розробляє свій власний план. Все залежить від цілей перевірки і розміру визначених ризиків.

Ризики, пов'язані з аудитом господарських операцій, оцінюються на стадії підготовки плану аудиту і можуть значно впливати на склад вибірки.

Наприклад, якщо протягом періоду, що перевіряється, відбулися значні зміни внаслідок впровадження нової інформаційної системи або її модифікації, то вибірка повинна включати документацію за період до і після впровадження інформаційної системи. Також у вибірку обов'язково включаються об'єкти аудиторської перевірки за періоди, в яких мали місце зміна, заміщення або відсутність відповідальних осіб.

На попередньому етапі перевірки доцільно здійснювати запити до управлінського персоналу підприємства з метою виявлення розподілу повноважень та відповідальності під час здійснення операцій зі зберігання та реалізації продукції. Це дає можливість зрозуміти елементи досліджуваного процесу – основні види продукції, механізм їх реалізації, механізм контролю, типові порушення та інші.

Аби в найкоротші терміни виявити наявні порушення в системі внутрішнього контролю і мінімізувати ризики аудиту, можна запропонувати таку послідовність перевірки системи обліку готової продукції та її реалізації:

- 1) дослідження та аналіз бізнес-процесу;
- 2) ідентифікація ризиків;
- 3) дослідження результатів попередніх перевірок системи внутрішнього контролю;
- 4) складання плану та програми аудиту.

Інформаційною базою для отримання аудиторських доказів може бути:

- організаційна структура підприємства;
- положення про відділ збуту;
- посадові інструкції співробітників відділу збуту;
- схема документообігу за операціями обліку готової продукції та її реалізації;
- інструкції зі здійснення операцій обліку готової продукції та її реалізації;
- облікова політика підприємства;
- типові договори з покупцями та замовниками;
- положення та інструкції щодо узгодження цінової політики підприємства.

Використання вищезазначеного підходу до планування аудиту системи обліку готової продукції та її реалізації дозволяє оптимально розподілити час та ресурси.

При оцінюванні концепції внутрішнього контролю на підприємстві необхідно передусім проаналізувати інформаційні системи підтримки операцій, які є об'єктом аудиторської перевірки. Тому при плануванні аудиторської перевірки слід вивчити такі питання, пов'язані з інформаційними системами: функціональність, наявність підсистеми контролю та перевірок, право допуску, можливість отримання різних звітних відомостей. Крім того, слід пам'ятати, що впровадження в періоді, що перевіряється, новітніх інформаційних систем або їх версій несе додаткові ризики і визначає необхідність виконання додаткових операцій, в тому числі в разі, коли відповідно до підсумків минулих аудитів не було виявлено проблем контролю, пов'язаних із використанням інформаційних систем.

Найбільш складним завданням для внутрішнього аудиту є правильне визначення підпроцесів, що визначатиме ступінь деталізації перевірки. Прикладом таких підпроцесів можуть бути “реалізація продукції типу А”, “реалізація продукції типу Б”, “зберігання на складах відкритого типу”, “зберігання на складах закритого типу”, або “спосіб оплати”, “угоди з покупцями та замовниками”, “спосіб замовлення”.

Деталізоване представлення підпроцесів дає можливість визначити конкретні ділянки, які необхідно дослідити в процесі аудиту, але це призведе до збільшення терміну перевірки. Можливо і представлення підпроцесів в укрупненому вигляді – з виділенням їх відповідно до категорій споживачів, різновидів продукції (послуг і робіт) і з урахуванням методик ціноутворення.

При дослідженні бізнес-середовища та тенденцій розвитку галузі здійснюються запити до власників підприємства, керівництва або управлінського персоналу структурних підрозділів підприємства, відповідального за здійснення операцій з готовою продукцією. У запиті визначається список інструкцій та розпоряджень, які стосуються зазначених процесів та необхідні для їх аналізу. При здійсненні таких запитів слід зосередити увагу на фіксації моментів передання та отримання запитів з метою уникнення непорозумінь, пов'язаних з ігноруванням запитів або порушенням строків відповіді.

Альтернативним шляхом отримання інформації можуть бути запити щодо окремих функціональних аспектів господарських операцій. Наприклад, запити щодо

підпроцесів виконання заявок, документування відвантаження, оброблення платежів покупців тощо.

Грунтовно розроблені питання нададуть можливість отримати не тільки дані про хід господарських процесів зі зберігання та реалізації готової продукції, а й розмежувати повноваження та міру відповідальності персоналу при здійсненні таких операцій. В окремих випадках – можливість розкрити проблемні області і зони, які можуть спричинити підвищення ризику викривлення облікових даних та шахрайства.

Але встановити небезпеки, характерні для підпроцесу, не аналізуючи окремі дії, майже неможливо. З метою вирішення цієї проблеми аудитори в рамках підпроцесів акцентують увагу на так званих контрольних пунктах (дії, контроль яких є обов'язковим і включений до концепції внутрішнього контролю). При аудиті операцій з продажу використовується такий набір контрольних пунктів:

- зв'язок зі споживачами в період замовлення продукту;
- ціноутворення;
- виконання певних умов продажу;
- видача товару споживачеві (здійснення робіт, надання послуг);
- розрахунки зі споживачами;
- відображення в обліку операцій з переміщення і реалізації товару;
- контроль дебіторської заборгованості.

Будь-який зі згаданих контрольних пунктів має свої особливості. Наприклад, контрольному пункту “виконання певних умов продажу” властиві такі типи ризиків як порушення нормативної бази і внутрішнього розпорядку фірми, крадіжка активів.

Результатом діяльності з ідентифікації ризиків є їх поділ згідно з визначеними підпроцесами.

Далі здійснюється аналіз ймовірності негативної дії та прогнозованої шкоди. Слід підкреслити, що ризики при цьому аналізуються без урахування контрольних операцій, встановлених фірмою з метою їх зменшення.

Імовірність будь-якого типу ризику і можливу шкоду слід оцінювати за трибальною шкалою на основі оцінок працівників контрольно-ревізійного управління. Бали присвоюються за таким принципом:

- 1 бал – значна імовірність (велика шкода);
- 2 бали – середня імовірність (незначна шкода);
- 3 бали – невисока імовірність (невелика шкода).

Винятком є аналіз шкоди ризику розкрадання активів (бали присвоюються на підставі суми прогнозованих втрат):

- 1 бал – втрати більше визначеної суми;
- 2 бали – втрати нижче визначеної суми;
- 3 бали – втрати до 50% визначеної суми.

Остаточна оцінка ризику формується як середнє значення балів за показниками “можливість негативної дії” і “прогнозована шкода”. Ризики із середнім остаточним балом більше 2 у план аудиту не включаються.

Для збільшення інформативності підсумків аудиту в сегменти робочих документів, де надається аналіз ризику, можливо включити пропозиції членів групи з виконання завдання щодо визначення присутності ризику, ймовірності його виявлення і прогнозованих втрат.

Після розкриття важливих ризиків і їх оцінки аудитори зобов'язані дати відповідь на питання стосовно:

- можливості зменшення ризику через зміну процесу;
- методики організації підпроцесу для зменшення рівня ризику;
- встановлених розпорядком.

Інформацію для аналізу ризиків можливо отримати з описів процесів, отриманих на попередніх стадіях планування та розмов, із працівниками підприємства.

Для оцінки наявної на підприємстві концепції внутрішнього контролю слід дізнатися:

- які операції всередині бізнес-процесу враховані з метою уникнення негативних подій;

## ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ГОТОВОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

- які дії повинні здійснюватися з метою своєчасного і економного відновлення стандартного процесу в разі здійснення негативних подій;
- в якій мірі персоналізована відповідальність в контрольних пунктах;
- як розподілені повноваження і можливості між виконавцями контрольних операцій.

В цілому, стандартизований підхід до планування аудиту дає можливість істотно заощадити час на його проведення. Суцільні аудиторські перевірки не принесуть набагато більш помітного ефекту, але потребуватимуть набагато більше часу і ресурсів.

**Висновки і пропозиції.** На підставі аналізу визначено ділянки обліку готової продукції та її реалізації, для яких характерний найбільший ризик суттєвого викривлення фінансових даних, що необхідно враховувати при плануванні внутрішнього аудиту обліку готової продукції та її реалізації.

Реалізація зазначених підходів до планування та організації аудиту готової продукції дозволяє у найкоротший термін виявити недоліки системи обліку та внутрішнього контролю на промисловому підприємстві.

### Список використаних джерел

1. Бильк М. Д. Организация и методика аудита сельскохозяйственных предприятий : [учебник] / М. Д. Бильк. – К. : КНЕУ, 2003. – 628 с.
2. Кулаковская Л. П. Основы аудита : [учеб. пособие] / Л. П. Кулаковская, Ю. В. Пича. – [3-е изд.]. – К. : Каравелла, 2005. – 312 с.
3. Организация бухгалтерского обліку, контролю і аналізу : [підручник] / А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко, В. П. Завгородній ; за ред. А. М. Кузьмінського. – К. : Вища школа, 1993. – 223 с.
4. Петрик О. А. Аудит: методология и организация : [моногр.] / О. А. Петрик. – К., 2003. – 260 с.
5. Нитецкий В. В. Аудит: цель и задачи / В. В. Нитецкий // Бухгалтерский учет. – 1993. – № 3. – С. 6–8.
6. Савченко В. Я. Аудит : [навч. посіб.] / В. Я. Савченко. – [2-е изд.]. – К. : КНЕУ, 2006. – 328 с.
7. Организация и методика аудита : [учебник] / Б. Ф. Усач, З. О. Душко, М. М. Колос. – К. : Знання, 2006. – 295 с.
8. Проскуріна Н. М. Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика : [моногр.] / Н. М. Проскуріна. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2011. – 739 с.
9. Редько А. Ю. Аудит в Україні. Морфологія : [моногр.] / О. Ю. Редько. – К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2008. – 493 с.
10. Каменська Т. О. Облік та внутрішній аудит витрат олійно-жирового виробництва : дис. ... канд. екон. наук : 08.06.04 / Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України. – К., 2005. – 232 с.

*С. В. СЕЛИЩЕВ,*

*кандидат економічних наук,*

*асистент Національного центра учета и аудита,*

*Національная академия статистики, учета и аудита*

### Внутренний аудит готовой продукции на промышленных предприятиях: организационный аспект

*Представлен анализ подходов к организации внутреннего аудита системы учета готовой продукции и ее реализации на промышленных предприятиях. Освещены типичные подходы к организации внутреннего аудита и связанные с ней проблемы. Определены основные участки системы учета готовой продукции и ее реализации, для которых характерен повышенный уровень риска искажения учетной информации. Даны предложения по планированию внутреннего аудита.*

**Ключевые слова:** *внутренний аудит, планирование, обеспечение, аудиторский риск, реализация, система контроля, готовая продукция.*

S. V. SELISHCHEV,  
PhD in Economics,  
Assistant Professor at National Center for Accounting and Audit,  
National Academy of Statistics, Accounting and Audit

### **Internal Audit of Finished Products at Industrial Enterprises: The Organizational Aspect**

*A review of approaches to internal audit of the accounting system for finished products and sales at industrial enterprises is given. As propositions contained therein are comprehensive, but not specified, there is a need for their further methodological elaboration and specification, to create applied solutions for selected operation cycles characterized by occurrence of complicated risks.*

*Typical approaches to internal audit and problems involved in it are highlighted. In business practice, continuous audit is not always rational. Considering that the audit term is usually limited, most often random audit is used, depending on the extent of the current audit risk. When the number of operations that are subject to audit is small or all the operations can be audited without significant labor consumption, continuous audit is performed. In the other cases, a sample audit based on data extracted from the previous analytical procedures and results of previous audits are used. Each functional unit of an enterprise develops its own plan for audit, depending on the audit purposes and the extent of identified risks.*

*The main segments in the accounting system for finished products and sales with higher risk of accounting data distortions are identified. Optimal results can be achieved by focusing internal audit on selected operations. To choose the right segment of operation data for audit, probable risk occurrences need to be located, and the existing risks need to be identified and assessed.*

**Keywords:** *internal audit, planning, security, audit risk, implementation, monitoring system, finished products.*

Посилання на статтю:

Селіщев С. В. Внутрішній аудит готової продукції / С. В. Селіщев // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. праць. – 2016. – № 1–2. – С. 38–42.