

#### Джерела та література:

1. Розпорядження Кабінету Міністрів України від 03.07.06 № 373-р „Про затвердження плану заходів щодо державної підтримки розвитку сільського туризму на 2006-2010 рр.”
  2. «Без цензури», №22 (217), 31 травня – 6 червня 2007 р.;
  3. «Аграрний тиждень», №9 (010), 12-18 березня 2007 р.;
  4. Журнал «Екзо», <http://travel.uaportal.com/articles/667.html#> ;
  5. «Киевский телеграф», №18, 30 квітня – 13 травня 2004 р.;
  6. «Конкурентоспроможність української економіки: орієнтири макрополітики в кризових умовах» // «Економіка України» №4, 1999 р., с.4-14.
- 

## ВИЗНАЧЕННЯ НАПРЯМКІВ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ ТЕКСТИЛЬНОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Запаси складають значну частину активів підприємств текстильної промисловості, контроль за їх наявністю та рухом на підприємстві набув важливого значення та посилюється з формуванням та розвитком ринкових, виробничих відносин. Отже, стаття присвячена організації аудиторської перевірки запасів на підприємствах текстильної промисловості.

Ключові слова: запаси, аудит, аудиторська діяльність, планування аудиту, аудиторські процедури, програма аудиту запасів.

Виступаючи як незалежний контроль, аудит є комплексом методів, котрі направлені на здійснення незалежних перевірок бухгалтерської звітності. Аудиторський контроль є джерелом достовірної інформації, без якого ефективне управління запасами неможливе.

Багато авторів по-різному трактують поняття аудиту. Так, Я.А. Гончарук , В.С. Рудницький визначають аудит як процес, за допомогою котрого компетентний працівник збирає і накопичує дані про господарські явища і факти з метою їх об'єктивної кількісної та якісної оцінки, визначення відповідності встановленим критеріям і надання зацікавленим користувачам достовірної інформації про об'єкти дослідження [3, с. 11].

Відомий американський спеціаліст професор Дж. Робертсон зазначає, що аудит - це діяльність, направлена на зменшення підприємницького ризику [6, с. 79].

Новою редакцією Закону України "Про аудиторську діяльність" було доповнено та удосконалено визначення аудиту. Відповідно до ст. 3 Закону України "Про аудиторську діяльність", аудит - це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [1, с. 14].

Л.П. Кулаковська, Ю. В. Піча визначають аудит (зовнішній) як незалежну експертизу стану бухгалтерського обліку, фінансової звітності та висловлення думки аудитора про повноту, законність та достовірність відображених у них фінансово-господарських операцій господарюючого суб'єкта [5, с. 11].

Тобто можна стверджувати, що аудит забезпечує не тільки перевірку достовірності фінансових показників, а й розробку пропозицій щодо оптимізації

господарської діяльності з метою раціоналізації витрат та збільшення прибутку. Все це є дуже важливим у процесі управління підприємством. Але слід також зазначити, що у розглянутих визначеннях аудиту справедливим є уточнення, що аудитор саме висловлює думку про достовірність даних обліку та показників фінансової звітності суб'єкта господарювання. У попередніх редакціях зазначеного Закону з визначення аудиту було чітко зрозуміло, що аудитор має точно визначити достовірність звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Питання аудиторської перевірки запасів є актуальним і вимагає систематичного вивчення та удосконалення. Основні підходи до аудиторської перевірки запасів розглядалися і продовжують розглядатися в наукових виданнях, в яких визначаються напрямки організації аудиту запасів щодо підтвердження достовірності даних про наявність та рух запасів на підприємстві. Але у наукових виданнях дуже мало уваги приділяється аудиторській перевірці запасів на підприємствах різних галузей промисловості. Тому необхідним стає визначення методики проведення аудиту запасів на підприємствах текстильної промисловості, враховуючи організаційні та технологічні особливості їх діяльності.

Насамперед необхідно визначити основні завдання, мету та об'єкти аудиту запасів для підприємств текстильної галузі промисловості.

Завдання аудиторської перевірки запасів визначені у працях багатьох науковців [4, с. 156; 2, с. 90]. Але вони мають загальний зміст та не пов'язані з особливостями діяльності підприємств тієї чи іншої галузі.

Враховуючи особливості руху запасів на підприємствах текстильної промисловості, організації їх обліку та управління, можна визначити основні завдання аудиторської перевірки запасів: перевірити повноту оприбуткування запасів; перевірити правильність визначення первісної вартості запасів; встановити достовірність даних первинних документів щодо фактичної наявності та руху запасів; перевірити правильність переведення фізичної ваги вовни у кондиційну з метою запобігання помилок у процесі подальшого обліку і контролю запасів; перевірити достовірність обліку сировини по партіях у прядильному виробництві; перевірити організацію складського господарства, стан збереження запасів; перевірити наявність договорів з матеріально-відповідальними особами по визначених центрах відповідальності; перевірити достовірність даних обліку заготівлі, придбання та витрачання запасів; перевірити правильність ведення обліку запасів відповідно до діючих законодавчих та нормативних актів, облікової політики підприємства; перевірити правильність застосування методів оцінки запасів при відпуску їх у виробництво, продажу або іншому вибутті; перевірити дотримання норм відходів по кожному виробничому переділу підприємства (по кожній стадії обробки сировини); перевірити дотримання норм вкладання сировини у суміш для виготовлення готової продукції; перевірити дотримання технічних норм витрачання сировини та розподіл сировинних витрат між артикулами; перевірити забезпечення контролю за відповідністю прогнозованої і фактичної величини витрат, а також за відображенням її в обліку; визначити правильність віднесення матеріальних витрат до складу витрат з виробництва та реалізації продукції; перевірити наявність контролю за рухом запасів від суміші сировинних ресурсів до готової продукції (тканини) через місця виникнення витрат і центри відповідальності; перевірити повноту та правильність відображення запасів у звітності.

Важливе значення має формування мети аудиту. За помилковий вибір операцій, що перевіряються, недостовірні висновки цілком відповідає аудитор. Тому необхідно чітко сформулювати цілі аудиту.

Так, мету аудиту А.Д. Шеремет, В.П. Суйц визначають як вирішення конкретного завдання, яке визначається законодавством, системою нормативного регулювання аудиторської діяльності, договірними зобов'язаннями аудитора і клієнта [7, с. 10].

Виходячи з цього, мету аудиторської перевірки можна сформулювати як висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова звітність чинним нормативно-правовим документам, що регламентують порядок підготовки і надання фінансових звітів. Щодо аудиту запасів, то основну мету можна визначити як висловлення аудитором думки про правильність відображення наявності запасів, операцій із запасами в облікових регістрах та фінансової звітності підприємства.

Виходячи з визначених мети та завдань, можна виділити основні об'єкти аудиту запасів щодо підприємств текстильної промисловості. Об'єкти розділимо по групах:

1. Види запасів. Об'єкт визначається, враховуючи класифікацію запасів за видами (за складом сировини); за технологічними ознаками (за призначенням для подальшої переробки); за галузевими ознаками (за призначенням для споживання).

2. Запаси як елемент облікової політики. Об'єктом є: витрати, що включаються та не включаються до первісної вартості запасів; порядок визначення первісної вартості запасів, що надійшли на підприємство з різних джерел; методи оцінки вибуття запасів; включення витрат на запаси до собівартості; відображення інформації щодо запасів у звітності.

3. Операції із запасами. Об'єкт - усі господарські операції із запасами, починаючи з їх надходження на підприємство, їх використання на виробництво продукції по всіх виробничих розділах (прядильне, ткацьке, оздоблювальне) до здачі на склад готової продукції.

Проведення дослідження дало змогу визначити основні етапи робіт, яких має дотримуватися аудитор у процесі проведення перевірки. До них віднесено:

1) планування аудиту, що включає отримання уявлення про джерела інформації та їхню оцінку, а також попередню оцінку ефективності процедур внутрішнього контролю;

2) розробка підходу до аудиту і підготовка програми аудиту;

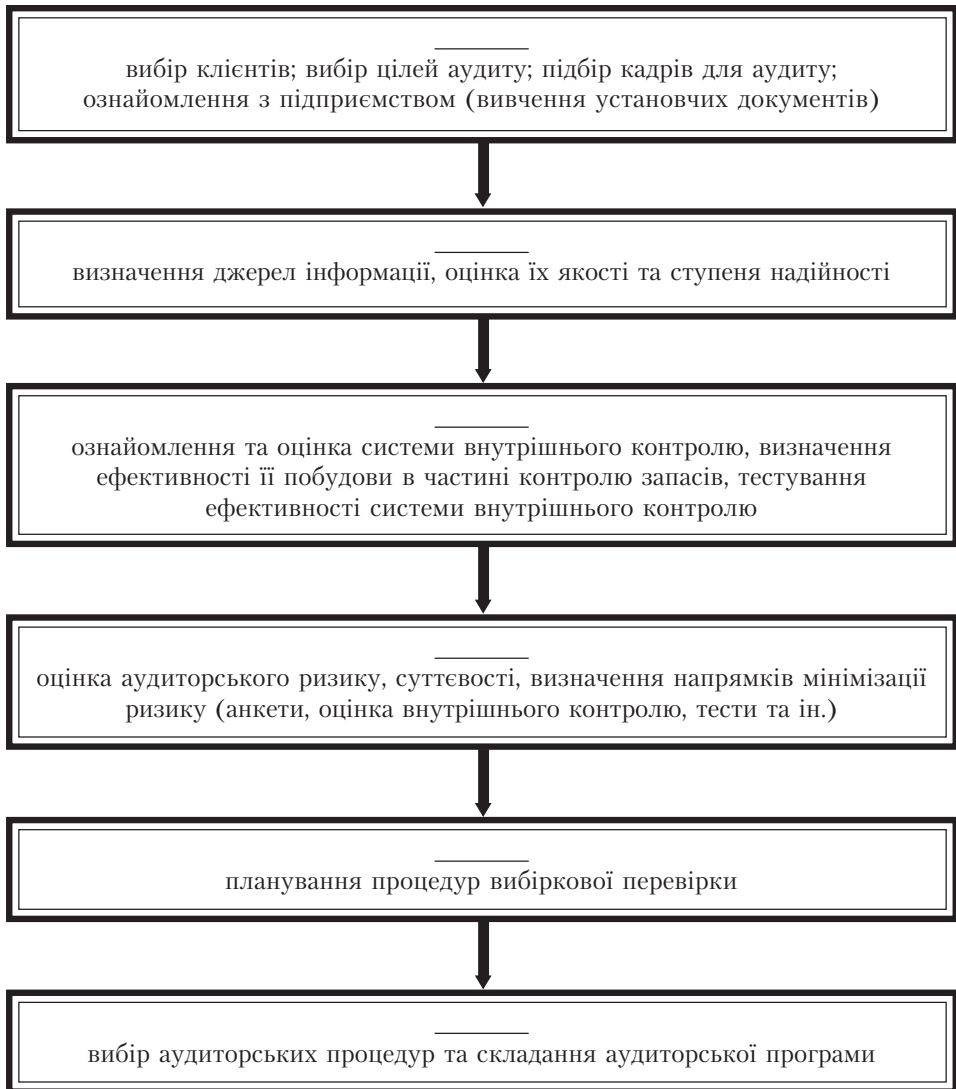
3) проведення аудиторських процедур;

4) узагальнення результатів перевірки і формування аудиторського висновку.

Процес планування аудиту запасів можна представити такою схемою (рис. 1).

Аудиторська програма повинна бути досить конкретною, щоб служити комплексною інструкцією для співробітників. Кількість процедур, що мають бути включені до програми, залежить від мети аудиту та від їх суттєвості щодо запланованої перевірки.

При складанні аудиторської програми запасів необхідно враховувати особливості організації та функціонування підприємств текстильної промисловості, наявність та встановлений порядок використання запасів на виробництво продукції, побудову системи їх обліку та контролю. Тому для підприємств текстильної галузі розроблена аудиторська програма запасів із визначенням комплексу аудиторських процедур, що мають бути застосовані.



Враховуючи визначені етапи аудиторської програми щодо перевірки запасів, методику аудиторської перевірки запасів на підприємствах текстильної промисловості, можна уявити так - таблиця 1.

№ п/п	Етап перевірки (перелік аудиторських процедур, що зазначені в аудиторській програмі)	Джерело інформації	Аудиторська процедура	Назва робочого документа аудитора
1	2	3	4	5
1.	Перевірка наявності договорів про матеріальну відповідальність	Наказ керівництва по підприємству	Перевірка наявності договорів з матеріально-відповідальними особами, що несуть відповідальність у межах окремих центрів відповідальності (виробничих підрозділів)	Перевірка договорів про повну матеріальну відповідальність Перелік помилок і порушень, виявлених у ході аудиту запасів
2.	Перевірка відповідності даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку	Рахунки щодо обліку запасів, оборотні відомості синтетичного та аналітичного обліку, Головна книга	Перевірка залишків запасів та звірка їх з даними, що відображені в облікових регістрах та Головній книзі	Звірка залишків запасів. Перелік помилок і порушень, виявлених у ході аудиту запасів
3	Перевірка фактичної наявності запасів	Відомості, інвентаризаційні описи	Проведення інвентаризації, звірка фактичних даних з даними інвентаризації, перевірка складання відповідних документів у разі виявлення нестачі або лишків запасів	Вибірка результатів інвентаризації запасів. Тест контролю інвентаризаційних описів на відповідність. Перелік помилок і порушень, виявлених у ході аудиту запасів
4	Перевірка формування первісної вартості запасів	Рахунки-фактури, накладні, акти виконаних робіт, наданих послуг, прибуткові ордери	Достовірність визначення первісної вартості запасів: правильність включення витрат до первісної вартості, їх документальне обґрунтування та відповідність П(С)БО 9	Перелік витрат, не включених до первісної вартості запасів. Перевірка елементів витрат підприємства на придбання запасів Перелік помилок і порушень, виявлених у ході аудиту запасів
5	Перевірка повноти оприбуткування запасів	Накладні, товарно-транспортні накладні, журнали	Перевірка фактичної наявності запасів вовни у фізичній та кондиційній вазі та відповідність цих даних документам; застосування методів вибіркової взаємної звірки	Вибірка своєчасності оприбуткування (списання) запасів. Перелік помилок і порушень, виявлених у ході аудиту запасів

6	Перевірка правильності застосування методів оцінки запасів при їх вибутті	Наказ про облікову політику, відомості розрахунку, фактичне списання запасів	Відповідність застосування методів оцінки вибуття запасів П(С)БО 9, наказу про облікову політику: правильність застосування одного або декількох методів на підприємстві в залежності від призначення та умов застосування запасів	Перелік помилок і порушень, виявлених у ході аудиту запасів
7	Перевірка правильності списання запасів на виробництво продукції	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення), лімітно-забірна картка, відомості передачі сировини з одного виробничого підрозділу до іншого, паспорта на рух сировини	Послідовна перевірка списання вовни зі складу в виробництво відповідно затвердженим нормам на виготовлення замовлення на тканину; перевірка дотримання норм вкладання сировини в суміш	Вибіркова перевірка своєчасності оприбуткування (списання) запасів Вибіркова руху запасів по виробництвах (прядильне, ткацьке, оздоблювальне) Перелік помилок і порушень, виявлених в ході аудиту запасів
8	Перевірка дотримання норм витрачання матеріалів кожним виробничим підрозділом підприємства	Відомості передачі запасів із одного виробництва до іншого, паспорта	Відповідність фактичної кількості вовни, пряжі, сирової тканини та тканини на складах кожного виробництва даним, зазначеним у документах. Дотримання норм відходів	Вибіркова перевірка списання запасів на випуск готової продукції Перелік помилок і порушень, виявлених у ході аудиту запасів
9	Перевірка повноти включення витрат до собівартості продукції та правильності застосування методу калькулювання	Відомості, калькуляції. Наказ про облікову політику	Вивчення методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, який використовується. Здійснення перевірки правильності включення до складу виробничої собівартості вартості сировини, основних і допоміжних матеріалів. Перевірка наявності на підприємстві норм використання сировини і матеріалів; методів, які використовуються для списання запасів на собівартість продукції та відповідність їх наказу про облікову політику	Перелік помилок і порушень, виявлених у ході аудиту запасів

10	Аналіз матеріальних витрат у загальній структурі елементів витрат	Відомості, калькуляції	Визначення питомої ваги матеріальних витрат в загальній структурі витрат підприємства та в собівартості готової продукції, вивчення динаміки змін за останні декілька років, виявити причини відхилень та змін.	Перелік помилок і порушень, виявлених у ході аудиту запасів
11	Перевірка норм відходів	Відомості витрачання запасів на виробництво продукції по кожному виробничому переділу	Вивчення та перевірка правильності застосування норм різних видів відходів, їх оцінка. Виявлення недоліків та визначення шляхів вдосконалення	Вибіркова перевірка списання запасів на випуск готової продукції. Перелік помилок і порушень, виявлених у ході аудиту запасів
12	Перевірка наявності та відображення в обліку застарілих або зіпсованих запасів	Довідки про застарілі, зіпсовані, не-реалізовані, непотрібні, повільно реалізовані запаси	Вивчення реєстрів безперервного обліку з метою пошуку повільно реалізованих запасів, під час інвентаризації виявити зіпсовані запаси або відходи	Перелік помилок і порушень, виявлених у ході аудиту запасів
13	Аналіз витрат, пов'язаних зі збутом продукції	Товарно-транспортні накладні	Аналіз збутових витрат за видами продукції, що реалізується, виявлення та усунення недоліків	Розподіл транспортно-заготівельних витрат. Перелік помилок і порушень, виявлених у ході аудиту запасів
14	Перевірка достовірності даних, що відображені у звітності	Баланс (ф. №1). Звіт про фінансові результати (ф. № 2). Примітки до фінансової звітності (ф. № 5)	Перевірка відповідності даних облікових реєстрів щодо запасів даним звітності. Перевірка фактично наявних та відображених у звітності запасів, правильності їх оцінки, терміни їх виникнення.	Перелік помилок і порушень, виявлених у ході аудиту запасів

Вивчення напрямків організації аудиторської перевірки запасів на підприємствах текстильної промисловості дало змогу зробити такі висновки: першочергове значення є формування мети, завдань та об'єктів аудиторської перевірки запасів для підприємств різних галузей промисловості; для отримання достовірної інформації щодо наявності та руху запасів по виробничих переділах підприємств текстильної галузі промисловості необхідно визначити основні етапи робіт, яких має дотримуватися аудитор у процесі проведення перевірки; важливим моментом є виділення стадій планування аудиту запасів.

Вибір аудиторських процедур та складання аудиторської програми дозволили розробити методіку аудиторської перевірки запасів на підприємствах текстильної промисловості (таблиця 1). Така методіка має складатися для підприємств різних галузей промисловості і не лише для аудиторської перевірки запасів.

#### Джерела та література:

1. Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІІ "Про аудиторську діяльність" (зі змінами та доповненнями) // Бухгалтерія. - 2066. - № 43. - с. 14-21.
2. Барышников Н.П. Организация и методика проведения общего аудита. Изд.-е 4-е, перераб. и доп. - М.: Информационно-издательский дом "Филинь", 1998. - 528 с.
3. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит: Вид. 2-ге перероблене та доповнене. - Львів: Оріяна -Нова, 2004. - 292с.
4. Давидов Г.М. Аудит: Навч. посіб. - 2-ге вид., перероб. і доп. - К.: Т-во "Знання", КОО, 2001. - 363 с.
5. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: Навч. посіб. - 2-е вид. - К.: Каравела. - 2005. - 560 с.
6. Робертсон Дж. Аудит. Перевод с англ. - М.:КРМГ, Аудиторская фирма "Контакт". - 1993. - 4698 с.
7. Шеремет А.А., Суйц В.П. Аудит: Учебное пособие. - М.:ИНФРА-М. - 1995. - 204 с.

