

здоровья, определены основные проблемы. Представлена характеристика факторов, которые определяют современный уровень организации учета в учреждениях охраны здоровья. Предложены направления усовершенствования учета продуктов питания в бюджетных учреждениях.

In the article investigational the modern consisting of reformation of account is of budgetary sphere. The features of record-keeping of food in establishments of health protection stuffs are analysed, certainly basic problems. Description of factors which determine the modern level of organization of account in establishments of health protection is given. Directions of improvement of account of food stuffs are offered in budgetary establishments.

УДК 657.4

О.Б. Пугаченко, канд. екон. наук

Кіровоградський національний технічний університет

Процедури тестування в аудиті операцій з виробничими запасами

У статті наведено тест, який доцільно використовувати при аудиті операцій з виробничими запасами. Запропонований тест надає можливість застосовувати інструментарій тестування не лише при плануванні аудиторської діяльності, а й при оцінці існуючої системи внутрішнього контролю. Розроблений тест буде корисним працівникам аудиторських підприємств, обліково-аналітичних служб, апарату управління.

аудит, тест, система обліку, система внутрішнього контролю, виробничі запаси, методика аудиту

Останнім часом все більшої гостроти набувають питання застосування в аудиторській практиці новітніх форм, методів і методик здійснення перевірок. Продовжуючи тематику підняту в попередніх роботах автора [1, 2], у даній статті наведено тест системи внутрішнього контролю операцій з виробничими запасами.

Перш ніж розпочати перевірку стану операцій з виробничими запасами на підприємстві-замовнику аудиту, необхідно оцінити та визначити дієвість існуючої системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Оцінка систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю операцій із запасами необхідна для з'ясування:

- особливостей систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, які застосовуються підприємством;
- загального підходу до проведення аудиту, включаючи можливе використання результатів внутрішнього контролю;
- слабких місць організації бухгалтерського обліку та побудови системи внутрішнього контролю;
- можливих ризиків та оцінки їх впливу на результати аудиту;
- попереднього варіанту загального плану і програми аудиту, визначення обсягу робіт, конкретних виконавців;
- планового рівня суттєвості та встановлення її межі;
- нормативно-правової бази для перевірки.

Оцінка системи бухгалтерського обліку операцій із запасами передбачає:

- визначення та дослідження форми ведення бухгалтерського обліку (меморіально-ордерна, журнально-ордерна, спрощена), ступінь централізації обліку;

– оцінку забезпеченості підприємства довідниковою, інструктивною та нормативною інформацією (періодичні видання, фахова преса, збірники законодавства); характеристику заходів з підвищення кваліфікації облікового персоналу (участь у семінарах, конференціях, підвищення кваліфікації, навчання та перенавчання); наявність комп'ютерних довідниково-інформаційних баз, що постійно оновлюються (Ліга, Гросбух, Юрист Плюс тощо));

– встановлення рівня автоматизації обліку (повна, часткова автоматизація, ручна форма обліку; інтегрована система автоматизації чи локальна); системи, у яких в автоматизованому режимі здійснюються облікові процедури (1С – Бухгалтерія, Фінексперт, Парус, Фінанси, Бест-Звіт тощо));

– оцінку надійності існуючої системи автоматизації – не проводиться, якщо відповідно до попереднього пункту встановлено її відсутність (системи захисту інформації в умовах автоматизації (обмеження доступу, паролі тощо));

– дослідження на предмет можливої невідповідності існуючої системи обліку запасів законодавчо визначеним принципам (обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідності доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність);

– дослідження порядку документування господарських операцій та процесів у первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності; встановлення наявності та ознайомлення з внутрішніми документами з обліку запасів (розроблені та затверджені суб'єктом господарювання; неофіційні – документи, які працівники ведуть з власної ініціативи; допоміжні – документи, в яких викладено особисту думку працівників);

– вивчення існуючої на підприємстві організації бухгалтерського обліку (наказ про облікову політику, робочий план рахунків, посадові інструкції, штатний розклад, графік взаємозамінності працівників бухгалтерії, графік документообороту);

– постійне поповнення знань про галузеві особливості підприємства та розуміння їх впливу на побудову системи бухгалтерського обліку операцій із запасами (вплив та залежність підприємств галузі від сезонних коливань; зовнішній вплив на розвиток даної галузі (законодавче регулювання, політичне та соціально-економічне становище); номенклатура продукції (робіт, послуг), що виготовляється (надається); напрямки використання продукції (для кінцевого споживання чи для подальшої переробки); форма продукції (уречевлена продукція чи неуречевлена (послуги)); виробничий процес; наявність чи відсутність незавершеного виробництва).

Оцінку системи внутрішнього контролю операцій з виробничими запасами доцільно проводити у вигляді тестового опитування, оскільки саме ця форма дозволить оцінити якісні вимірники в кількісних характеристиках. З даною метою доцільно використовувати тест системи внутрішнього контролю операцій з виробничими запасами, наведений у табл. 1.

При цьому, тест має бути достатньо зрозумілим, лаконічним, всеохоплюючим і таким, що передбачає точну й однозначну відповідь – «так» або «ні» (виключає відповіді «іноді», «можливо», «за деяких умов», «не пам'ятаю», «не знаю» тощо).

Запропонований тест системи внутрішнього контролю представлено з ухилом на господарські операції і з запасами, але поряд з цим окремі розділи даного тесту можуть бути використані як для оцінки системи контролю в цілому на підприємстві, так і для окремих об'єктів.

Таблиця 1 - Тест системи внутрішнього контролю операцій із запасами

№ п/п	Питання	Відповідь	
		«так»	«ні»
1	Організаційна структура підприємства		
1.1	Розроблена та затверджена схема організаційної структури відділу матеріального забезпечення із зазначенням управлінських зв'язків, підлеглості виконавців		
1.2	Розроблена та затверджена система бюджетування в частині операцій із запасами (якщо на підприємстві діє загальна система бюджетування)		
1.3	Наявність на підприємстві організаційних регламентів, а саме:		
1.2.1	Положення про службу внутрішнього контролю		
1.3.2	Положення про структурні підрозділи		
1.3.3	Положення про облікову політику		
1.3.4	Посадові інструкції персоналу		
1.3.5	Положення про службу внутрішнього аудиту (ревізійну службу)		
2	Розподіл обов'язків, повноважень, відповідальності		
2.1	Встановлено коло посадових осіб, які мають право підпису первинних документів на відпуск товарно-матеріальних цінностей		
2.2	Розподіл функцій (обов'язків) між працівниками, які виконують операції з обліку запасів на визначеній ділянці з можливістю контролю за веденням обліку на даній ділянці в цілому		
2.3	Матеріально-відповідальні особи призначені наказом керівника та укладено з ними договір про повну матеріальну відповідальність		
2.4	Усі договори про повну матеріальну відповідальність укладені правомірно (досягнення матеріально-відповідальними особами віку правової відповідальності, відсутність обмежень щодо можливості зайняття посад, які передбачають повну матеріальну відповідальність)		
2.5	Відпрацьований порядок взаємозамінності працівників в період відпусток, хвороб тощо		
2.6	Матеріально-відповідальна особа хоча б раз на рік йде у відпустку із обов'язковою заміною на цей період її іншою матеріально-відповідальною особою		
3	Забезпечення умов збереження запасів, облікових регістрів, документів		
3.1	Організація складського господарства:		
3.1.1	є склади з відповідно обладнаними місцями для зберігання запасів		
3.1.2	склад охороняється та оснащений сигналізацією		
3.1.3	щодня при залишенні матеріально-відповідальною особою комори на термін більше 3 годин доступ до неї обмежений (проводиться опломбування)		
3.1.4	складське господарство забезпечує належне збереження, схоронність відповідно вимог щодо збереження їх первісних властивостей (додержання термального режиму збереження, мікроклімату і умов складування (відступи від стін приміщення, приборів опалення, джерел освітлення, стелі та підлоги тощо))		
3.1.5	різні види запасів закріплені за коморами у відповідності з їх функціональним призначенням (наприклад, борошно зберігається окремо від запасних частин)		
3.1.6	встановлений порядок розміщення запасів (за ґатунками, за партіями, за номенклатурою)		
3.1.7	існує адресна система знаходження запасів (кожний вид запасу має своє місцезнаходження – комора, зона, стелаж, секція, полицка)		
3.1.8	розроблений порядок складування запасів (штабельний, стелажний, тарний, безтарний)		
3.1.9	затверджений та діє порядок приймання запасів від постачальників (перевірка відповідності фактичного стану, кількості, властивостей запасів задокументованим, цілісність упаковки і тари та наявність необхідних супровідних документів й їх належне оформлення)		

Продовження таблиці 1

3.1.10	затверджений та діє порядок приймання запасів від перевізників (перевірка цілісності пломб, умов укладання в транспортному засобі, кількості місць, ваги та наявності необхідних супровідних документів і їх належне оформлення)		
3.1.11	діє система лабораторних досліджень запасів, якщо того вимагають специфічні властивості отриманих запасів		
3.2	Всі документи зброшуровані та послідовно пронумеровані		
4	Регламентация та діяльність внутрішніх контролюючих органів		
4.1	Затверджені та діють внутрішні контролюючі органи		
4.1.1	Служба внутрішнього аудиту (внутрішній аудитор)		
4.1.2	ревізійна комісія (ревізор)		
4.1.3	інвентаризаційна комісія		
4.2	Інвентаризація запасів		
4.2.1	Внутрішні контролюючі органи проводять планові перевірки на предмет відповідності даних бухгалтерського обліку фактичній наявності певних запасів		
4.2.2	Внутрішні контролюючі органи проводять непланові перевірки на предмет відповідності даних бухгалтерського обліку фактичній наявності певних запасів		
4.2.3	інвентаризації запасів проводяться регулярно – не рідше 1 разу на квартал		
4.2.4	про початок проведення інвентаризації працівники попереджаються		
4.2.5	на період проведення інвентаризації приміщення закриваються та опломбовуються		
4.2.6	перерахунок (переважування, перемірювання тощо) здійснюють матеріально-відповідальні особи		
4.2.7	оформлюються інвентаризаційні описи		
4.2.8	оформлюються злічувальні відомості		
4.2.9	оформлюються акти інвентаризації		
4.2.10	оформлюються протоколи за результатами інвентаризацій		
4.2.11	ведеться книга реєстрації інвентаризацій		
4.2.12	за попередні 3 роки були випадки нестачі запасів		
4.2.13	за попередні 3 роки були випадки лишків запасів		
4.2.14	за попередні 3 роки траплялись випадки крадіжок		
4.2.15	за попередні 3 роки траплялись випадки знищення, псування запасів		
4.2.16	за попередні 3 роки траплялись випадки знищення, псування запасів за форс-мажорних обставин (пожежі, повені, дії непереборної сили)		
4.2.17	за попередні 3 роки були випадки списання залежалих та неліквідних запасів		
4.2.18	за попередні 3 роки були випадки списання запасів в межах природного убутку		
4.2.19	за попередні 3 роки були випадки списання запасів зверх норм природного убутку		
4.2.20	за попередні 3 роки траплялись випадки виявлення пересортування		
4.2.21	за попередні 3 роки траплялись випадки дооцінки вартості запасів		
4.2.22	за попередні 3 роки траплялись випадки уцінки вартості запасів		
4.2.23	знаходили своє відображення в обліку випадки списання запасів		
4.2.24	знаходили своє відображення в обліку випадки переоцінки запасів		
4.2.25	за попередній рік відбувалась зміна особового складу інвентаризаційної комісії		
4.2.26	виявлені під час інвентаризації розбіжності між фактичною наявністю запасів та задокументованою знаходять своє відображення в обліку		
4.2.27	під час інвентаризацій, що проводились за попередні 3 роки, траплялись випадки нестачі запасів з вини матеріально-відповідальних осіб		
4.2.28	траплялись випадки відшкодувань матеріальної шкоди через нестачі запасів матеріально-відповідальними особами		

Продовження таблиці 1

4.2.29	дотримується порядок розрахунку суми відшкодування винними особами		
4.2.30	проводиться контроль виконання заходів за результатами інвентаризації		
4.3	Виявлені в ході діяльності контролюючих органів підприємства порушення виникають через:		
4.3.1	неохайність, безвідповідальність, розсіяність тощо		
4.3.2	невірні судження або невірне розуміння інструктивних матеріалів		
4.3.3	змову працівників підприємства між собою або з працівниками інших підприємств		
4.3.4	зловживання з боку керівництва		
4.4	Проведення аудиторських перевірок (ревізій) не рідше одного разу на рік, у т.ч. із залученням спеціалістів зовнішнього аудиту		
4.5	Виправлення помилок та викривлень за наслідками аудиторських перевірок		
5	Кадрова політика		
5.1	Здійснюються заходи по навчанню, підвищенню кваліфікації кадрів, які безпосередньо займаються обліком запасів		
5.2	Періодичне повідомлення працівникам про результати роботи підрозділу з матеріального забезпечення		
5.3	Розроблено систему матеріального стимулювання (покарання) за позитивні (негативні) наслідки контролю		
6	Система бухгалтерського обліку		
6.1	Наявність робочого плану рахунків у частині обліку запасів		
6.2	Кореспонденція рахунків з обліку запасів контролюється головним бухгалтером або особою на те уповноваженою з метою контролю достовірності відображення в обліку господарських операцій із запасами		
6.3	Кореспонденція рахунків з обліку запасів контролюється головним бухгалтером або особою на те уповноваженою з метою контролю повноти відображення в обліку господарських операцій із запасами		
6.4	Кореспонденція рахунків з обліку запасів контролюється головним бухгалтером або особою на те уповноваженою з метою контролю відповідності бухгалтерських проведення діючій методології		
6.5	Всі господарські операції із запасами санкціоновані керівником або уповноваженою особою		
6.6	Всі господарські операції із запасами відображаються в обліку тільки на підставі первинних документів		
6.7	Всі облікові регістри та первинні документи взаємоузгоджені		
6.8	Відсутні виправлення в первинних документах і регістрах синтетичного обліку		
6.9	Операції відображаються в момент їх здійснення		
7	Система комп'ютерної обробки інформації		
7.1	Бухгалтерський облік автоматизовано		
7.2	Наявність засобів захисту інформації від несанкціонованого доступу		
7.3	Дані електронного обліку дублюються на випадок втрати, знищення чи псування		

Представлений тест внутрішнього контролю операцій із запасами побудований таким чином, що позитивна відповідь – «так», як правило, свідчить про те, що наведене питання якісно характеризує систему контролю на підприємстві. Виходячи з цього, до 50% позитивних відповідей свідчить про незадовільний стан системи контролю операцій із запасами; відсотковий проміжок від 50 до 70% вказує на задовільний стан, але дає підстави неповністю довіряти існуючій системі контролю підприємства; більше 70% позитивних відповідей дає аудитору підстави користуватись результатами внутрішнього контролю, що звужує коло питань, які підлягатимуть аудиту.

Окрему увагу варто приділити відповідям на питання, поставлені у розділі 4.2 «Інвентаризація запасів», оскільки відповідь «так» на деякі з наведених питань не завжди позитивно характеризує контрольну діяльність. Особливу увагу аудитору слід приділяти відповідям на питання, які знаходять своє продовження у наступних

питаннях. Так, наприклад, питання 4.2.16 передбачає позитивну відповідь й також на питання 4.2.15. У випадку відповіді «так» на питання 4.2.16 й відповіді «ні» на питання 4.2.15, з'являється впевненість аудитора у завідомо неправдивому представленні господарських фактів.

Рівень довіри до існуючої системи контролю на підприємстві має визначальний вплив на складання плану, програми, визначення стадій, процедур, методів, прийомів, способів, вартості, виконавців аудиту.

При здійсненні тестування необхідно чітко визначатись з часовими рамками, тобто визначити період, за яких здійснюється оцінка (3 роки, 1 рік, 1 місяць тощо). Ефективним буде тестування працівників, які прямо чи непрямо приймають участь у веденні певного виду операцій із виробничими запасами.

Щоб тестування адекватно відобразило дійсний стан речей, необхідно, по-перше, унеможливити спілкування працівників між собою під час його проведення; по-друге, здійснювати його раптово, без попередження працівників, які будуть тестуватись; по-третє, обмежувати час на відповіді. При дотриманні принципу раптовості великого значення набуває, так званий, «людський фактор», коли кожний працівник, який тестується намагатиметься якомога краще представити результати своєї роботи для керівництва, а це, врешті решт, лише викривить уявлення про систему внутрішнього контролю та призведе до втрачених можливостей при розробці питань щодо вдосконалення її ефективності та дієвості.

Представлений тест системи внутрішнього контролю операцій з виробничими запасами може бути скориговано з урахуванням особливостей функціонування підприємства-замовника та мети аудиту.

Крім того, розроблений тест можна розширити за рахунок введення додаткових питань або скоротити їх кількість через непотрібність у відповідях на деякі з них, чи з причини відсутності певних видів операцій.

Запропонований у статті тест системи внутрішнього контролю операцій із виробничими запасами дозволить оптимізувати роботу не лише працівників аудиторських підприємств, а й допоможе при виконанні посадових обов'язків обліково-аналітичним персоналом, а також може стати підґрунтям у прийнятті управлінських рішень менеджерами керівного складу.

Подальший розвиток піднята тематика матиме шляхом розробки тестів системи внутрішнього контролю різних видів запасів та інших об'єктів аудиту.

Список літератури

1. Фоміна Т.В., Пугаченко О.Б. Тести внутрішнього контролю: прикладний аспект / Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць Вип. 5 (60) / Наук. ред. І.К. Бондар. – К., 2006. – С. 22-27.
2. Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Методика аудиту операцій з виробничими запасами / Збірник Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки, вип. 13. – Кіровоград: КНТУ, 2008. – С. 383-388.

В статье представлено тест, который целесообразно использовать при аудите операций с производственными запасами. Предложенный тест позволяет применять инструментальный тестирования не только при планировании аудиторской деятельности, а и при оценке существующей системы внутреннего контроля. Разработанный тест будет полезен работникам аудиторских предприятий, учетно-аналитических служб, аппарата управления.

In the article a test which expediently to use for the audit of operations with production supplies is resulted. The offered test gives possibility to apply the tool of testing not only at planning of public accountant activity, but also at estimation of the existent internal checking system. The developed test will be useful for workers of public accountant enterprises, registration-analytical services, vehicle of management.