

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.6

Виробничі запаси: особливості обліку та методичні засади проведення аудиту

Артеменко Н.В.старший викладач кафедри економічного аналізу та обліку
Національного технічного університету
«Харківський політехнічний інститут»

У статті розглянуто особливості бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів на підприємствах України. Визначено основні теоретичні аспекти обліку виробничих запасів. Запроваджено сучасний комплекс завдань оптимального використання виробничих запасів підприємства. Досліджено сучасні проблеми ведення обліку виробничих запасів та запропоновано шляхи їх усунення. Розглянуто методіку проведення аудиту виробничих запасів, а саме мету, завдання, об'єкти, джерела інформації і послідовність аудиту виробничих запасів.

Ключові слова: виробничі запаси, первісна вартість, бухгалтерський облік, облікова політика, аудит, планування аудиту, аудиторські процедури, програма аудиту запасів, методи та етапи аудиту запасів, класифікація та оцінка запасів, документообіг, первинні документи.

Artemenko N.V. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ: ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА И МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПРОВЕДЕНИЯ АУДИТА

В статье рассмотрены особенности бухгалтерского учета и аудита производственных запасов на предприятиях Украины. Определены основные теоретические аспекты учета производственных запасов. Исследованы современные проблемы ведения учета производственных запасов и предложены пути их устранения. Введен современный комплекс задач оптимального использования производственных запасов предприятия. Рассмотрена методика проведения аудита производственных запасов, а именно цель, задачи, объекты, источники информации и последовательность аудита производственных запасов.

Ключевые слова: производственные запасы, первоначальная стоимость, бухгалтерский учет, учетная политика, аудит, планирование аудита, аудиторские процедуры, программа аудита запасов, методы и этапы аудита запасов, классификация и оценка запасов, документооборот, первичные документы.

Artemenko N.V. PRODUCTION STOCKS: BASIS OF ACCOUNTING AND METHODOLOGICAL PRINCIPLES OF AUDITING

The article deals with the features of accounting and auditing of production stocks at Ukrainian enterprises. The basic theoretical aspects of production stocks accounting are determined. The modern complex of problems of optimum use of industrial stocks of the enterprise is introduced. The modern problems of production stocks accounting are investigated and ways of their elimination are proposed. The methodology of production stocks audit, namely the purpose, tasks, objects, sources of information and consistency of the production stocks audit, is considered.

Keywords: production stocks, initial cost, accounting, accounting policy, audit, audit planning, audit procedures, inventory audit program, methods and stages of inventory audit, inventory classification and evaluation, stock records, primary documents. The method is considered carrying out the audit of production stocks, namely the purpose, tasks, objects, sources of information and the sequence of audit of production stocks.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємствами України всіх форм власності та галузей економіки використовуються виробничі запаси, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства.

Виробничі запаси є вагомою частиною активів, ресурсів підприємства, вони займа-

ють особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності, під час визначення результатів господарської діяльності підприємства та висвітлення інформації про його фінансовий стан. Раціональне використання виробничих запасів несе в собі потенціал підвищення ефективності виробництва. Формування достовірної інформації про наявність та

рух виробничих запасів і правильне ведення бухгалтерського обліку їх вартості забезпечує достовірність фінансової звітності. Виступаючи як незалежний контроль, аудит є комплексом методів, які спрямовані на здійснення незалежних перевірок бухгалтерської звітності. Аудит є джерелом достовірної інформації, без якого ефективне управління запасами неможливе. Питання вдосконалення бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів у відповідність до вимог трансформаційної економіки і міжнародних стандартів обліку та аудиту є актуальними і потребують дослідження.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням організації та ведення бухгалтерського обліку та аудиту запасів приділяли увагу в різні часи такі вітчизняні учені та фахівці в галузі, як: Ф.Ф. Бутинець [1], С.Ф. Голов [2.; 3], В.М. Костюченко, Н.В. Ткаченко [4; 5], І.В. Жолнер [6], В.В. Бабич [7], Л. Кіндрацька, О. Мурашко, Л. Терещенко, В. Швець та ін. [8–10], О.А. Андренко [11], М. Бойцова, О. Маханько, Я. Клищенко, Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча [13], К.О. Утенкова [14], Л.М. Чернелівський, Н.І. Беренда та ін.

Але до цього часу залишаються невирішеними багато важливих питань, пов'язаних з розробкою науково обґрунтованої системи обліку та аудиту використання виробничих запасів.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є визначення поняття виробничих запасів, розкриття особливостей бухгалтерського обліку виробничих запасів підприємства, дослідження основних етапів їх аудиторського дослідження та методики його проведення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розвиток та реформування нових економічних відносин, запровадження різноманітних форм власності в Україні висувають нові вимоги до бухгалтерського обліку як до способу контролю над веденням господарської діяльності підприємств. Важливим фактором розвитку виробництва є стабільна забезпеченість підприємства матеріальними ресурсами та їх ефективне використання. Враховуючи, що матеріальні витрати у більшості підприємств займають 80% усіх витрат на виробництво нової продукції, то головним завданням є визначення забезпеченості підприємства різними видами матеріальних ресурсів та пошук резервів раціонального їх використання [15].

Виробничі запаси – це активи, які використовуються для подальшого продажу,

споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.

Виробничі запаси є складовою частиною активів підприємства. Вони суттєво впливають на фінансові результати господарської діяльності, оскільки займають найбільшу питому вагу у складі витрат підприємства більшості галузей виробництва різних сфер діяльності. Забезпечуючи постійність, безперервність та ритмічність господарської діяльності підприємства, вони гарантують його економічну безпеку, тому раціональне використання запасів є одним із найважливіших факторів розвитку економіки, що, своєю чергою, приводить до збільшення обсягів виробництва та прибутку підприємств.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Згідно з П(С)БО 9, запаси – це активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва для подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Від правильності ведення обліку та організації аудиту виробничих запасів залежать достовірність даних про отриманий підприємством прибуток та збереження самих запасів.

Необхідними передумовами правильної організації обліку запасів на промислових підприємствах є: раціональна організація складського господарства; розроблення номенклатури запасів; наявність інструкції з обліку виробничих запасів; правильне групування, класифікація запасів; розроблення норм витрачання запасів [1].

Для правильної організації обліку виробничих запасів на вітчизняних підприємствах потрібні складські приміщення з відповідним обладнанням, пристосуваннями, вимірювальними приладами. Запаси на складах повинні розміщуватися по групах, типах, сортах, розмірах, щоб можна було швидко їх прийняти, видати й перевірити наявність. Склади повинні бути повною мірою забезпечені вимірювальними приладами і мірною тарою. Облік запасів на складі здійснюється завідувачем складу, який є матеріально відповідальною особою. З ним укладають договір типової форми про повну матеріальну відповідальність.

Для поліпшення організації обліку виробничих запасів також потрібно вдосконалювати процес документування, тобто ширше використовувати накопичувальні документи (лімітно-забірні та комплектуючі карти, відомості та ін.), картки складського обліку як витратний документ по відпущених матеріалах (бездокументальну систему оформлення витрат матеріалів) [9].

Поліпшення ресурсооснащення сприяє впровадженню первинної документації, широкому впровадженню типових уніфікованих форм, забезпеченню строгого порядку приймання, зберіганню і витрачання сировини, матеріалів, комплектуючих виробів тощо, обмеженню числа посадових осіб, які мають право підпису документів на видачу особливо дефіцитних і дорогих матеріалів. При цьому в обліковій політиці необхідно визначити норми природного збитку по кожній групі запасів, а також порядок і строки проведення інвентаризації.

Документи на надходження і витрату матеріалів, які передають у бухгалтерію, потребують повсякденної обробки і відображення в тих чи інших облікових регістрах. При цьому для своєчасного відображення і контролю наявності і рухом виробничих запасів на підприємстві буде доцільно скласти і затвердити графік документообігу та чітко його дотримуватися [10].

Також необхідно впроваджувати ефективні форми попереднього й поточного контролю над дотриманням норм запасів і витрат матеріальних ресурсів, приділяти більше уваги підвищенню вірогідності оперативного обліку руху напівфабрикатів, комплектуючих виробів, деталей і вузлів у виробництві. Дані бухгалтерського обліку повинні містити інформацію для знаходження резервів зниження собівартості продукції в частині раціонального використання матеріалів, зниження норм витрат, забезпечення належного зберігання [8].

Процес обліку використання виробничих запасів все ж таки є трудомісткою ділянкою. Тому не дивно, що на багатьох підприємствах спостерігаються певні недоліки, а на деяких – запущеність обліку, що призводить до великих втрат запасів.

Усе це підтверджує, що до цього часу залишаються невирішеними багато важливих питань, пов'язаних із розробленням науково обґрунтованої системи обліку використання виробничих запасів.

Аналізуючи у цілому діяльність деяких підприємств з обліку виробничих запасів, можна виділити негативні аспекти:

– складність визначення справедливої (ринкової та неринкової) вартості запасів, що полягає у використанні підприємствами бартерного обміну, більше того, обміну на не подібні активи;

– низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств;

– невідповідний рівень контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів;

– обмеженість контролю використання виробничих запасів тощо.

Саме тому можна виділити такі шляхи подолання проблем ведення обліку виробничих запасів на підприємствах: підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств, яке забезпечується запровадженням інформаційних технологій обробки економічної інформації; вдосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами та обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації виробничих запасів; узгодження механізмів бухгалтерського і податкового обліку виробничих запасів; обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки і технології виробництва; чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств (застосування прийомів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів) [17].

Аудит виробничих запасів – це одна з найбільш складних ділянок облікової роботи. На підприємстві номенклатура матеріальних цінностей обчислюється десятками тисяч найменувань, а інформація з обліку виробничих запасів становить більше 30% усієї інформації з керування виробництвом, тому організація контролю над рухом, збереженням та використанням матеріальних цінностей пов'язана з більшими труднощами.

Для досягнення основної мети аудиту, а також задоволення потреб користувачів в отриманні повної, правдивої та неупередженої інформації щодо виробничих запасів аудиторю необхідно виконати такі завдання, як:

1) перевірка наявності та порядку зберігання товарно-матеріальних цінностей;

2) перевірка забезпечення контролю над збереженням запасів на всіх етапах їх руху та зберігання;

3) перевірка правильності та своєчасності документального відображення операцій із

надходження, відпуску та внутрішнього переміщення запасів;

4) перевірка правильності визначення первісної вартості запасів та відповідності її обліковій політиці та П(С)БО;

5) перевірка дотримання норм витрачання запасів для здійснення господарської діяльності та порядку обліку витрачання запасів у виробництві;

6) перевірка дотримання підприємством установлених норм списання;

7) перевірка дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних із формуванням собівартості продукції;

8) перевірка правильності відображення в обліку руху МШП;

9) перевірка переоцінки та уцінки товарно-матеріальних цінностей;

10) оцінка якості проведених інвентаризацій запасів;

11) встановлення законності дій, пов'язаних із рухом виробничих запасів, та відсутності суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності [18].

Першим етапом проведення аудиторської перевірки є планування. Метою планування аудиту є привернення уваги аудитора до найважливіших напрямів аудиту, виявлення проблем, які варто перевірити найретельніше [20]. Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», аудитор має право самостійно встановлювати форми та методи контролю [19]

Залежно від предмету аудиторського дослідження, завдань, передбачених договором, рівня аудиторського ризику, запланованого рівня суттєвості аудитор обирає методику проведення аудиту виробничих запасів та фіксує відповідні аудиторські процедури у програмі аудиту.

Наступним кроком аудитора є складання плану проведення аудиту, в якому зазначаються перелік етапів аудиту, склад аудиторських процедур за кожним етапом, виконавець процедур та період перевірки. Пропонуємо розглянути можливий перелік аудиторських процедур виробничих запасів:

1) звірка залишків виробничих запасів за даними головної книги із залишками в облікових регістрах;

2) перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність;

3) перевірка дотримання строків, порядку, документального оформлення та відображення в обліку результатів проведення інвентаризації виробничих запасів;

4) зустрічна перевірка даних договору, документів на оплату, прибуткових накладних, інших супровідних документів із даними, відображеними в аналітичному та бухгалтерському обліку;

5) перевірка відповідності прибуткових та видаткових накладних записам у журналі реєстрації;

6) перевірка формування первісної вартості товарно-матеріальних цінностей під час надходження;

7) перевірка невідфактурованих поставок на предмет оприбуткування та відпуск товарно-матеріальних цінностей у виробництво;

8) перевірка своєчасності оприбуткування запасів;

9) перевірка документального оформлення та відображення в обліку результатів переоцінки товарно-матеріальних цінностей;

10) перевірка документального оформлення товарно-матеріальних цінностей, які знаходяться на відповідному зберіганні;

11) перевірка документального оформлення запасів, які знаходяться в дорозі;

12) перевірка документального оформлення, відображення в обліку та незмінності методу оцінки вибуття товарно-матеріальних цінностей;

13) перевірка правомірності внесення змін в облікову політику з питань вибуття виробничих запасів [15].

Документування плану аудиту має бути достатнім для відображення запланованого характеру, часу та обсягу процедур оцінки ризиків і подальших аудиторських процедур на рівні тверджень для кожного суттєвого класу операцій, залишків на рахунках та розкритті у відповідь на оцінені ризики [20].

На підставі плану аудиту аудитор складає програму перевірки.

Програма аудиторської перевірки обліку операцій із запасами суб'єкта господарювання повинна включати дослідження стану збереження матеріальних цінностей, нормування витрат та оприбуткування, правильність оцінювання покупних виробничих запасів, використання запасів на виробництві.

Далі перевіряється процес надходження виробничих запасів. При цьому досліджуються: повнота оприбуткування запасів за даними бухгалтерського обліку; їх відповідність за кількістю та якістю за даними приймальних документів і складених матеріально відповідальними особами, а також повнота оприбуткування запасів, які надійшли без супровідних документів.

Закріплення матеріальної відповідальності перевіряється за даними договорів про повну матеріальну відповідальність, укладених між адміністрацією підприємства та конкретними працівниками; норми витрат сировини і матеріалів на виробництво та їх дотримання [21].

Наступними етапами є з'ясування встановленої методики оцінки запасів, яка регламентована обліковою політикою підприємства, і перевірка методу оцінки запасів під час їх списання. Перевіряючи відпуск запасів стороннім особам, перевіряються підстава відпуску та умови реалізації, при цьому перевіряються дані первинних документів [21].

Досліджуються причини, які зумовили виникнення негативних явищ, розмір невиробничих витрат, установлюються особи, винні в заподіянні збитків; нестача цінностей та збитки, виявлені під час інвентаризації, їх обґрунтованість і відповідальні особи. Узагальнюється дослідження інших об'єктів, де виявлено збитки, перевіряється, чи підтверджується її розмір даними бухгалтерського обліку та іншими зібраними доказами, наскільки правильно встановлено матеріальну відповідальність конкретних працівників і розмір її відшкодування [21].

Отже, аудит виробничих запасів є важливим складником перевірки на підприємстві. Аудит запасів призначений для того, щоб здійснювати контроль над дотриманням чинного законодавства щодо операцій із виробничими запасами, встановити повноту і правильність відображення в бухгалтерському обліку над-

ходження запасів, установити правильність визнання активів запасами згідно з П(С)БО № 9 «Запаси», дослідити стан складського господарства запасів, перевірити дотримання обраних методів обліку виробничих запасів, які зазначені у наказі про облікову політику [21].

Висновки з цього дослідження. Від правильності ведення обліку запасів залежить достовірність даних про отриманий підприємством прибуток та збереження самих запасів. Правильна організація бухгалтерського обліку виробничих запасів у сучасних економічних умовах є необхідною умовою для діяльності підприємства. Матеріальні затрати становлять значну частину собівартості продукції. Від достовірності та об'єктивності відображення в бухгалтерському обліку та звітності операцій із виробничими запасами залежить правильність визначення основних показників, які характеризують результати господарської діяльності та реальний фінансовий стан підприємства. Саме аудит виробничих запасів забезпечує перевірку даних бухгалтерського обліку виробничих запасів на достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України та інших нормативно-правових актів. Бухгалтерський облік забезпечує відображення операцій із виробничими запасами, а аудит підтверджує їх достовірність, законність та повноту відображення. Вирішення комплексу суперечливих та дискусійних питань обліку та аудиту виробничих запасів є актуальним для більшості підприємств і потребує подальших досліджень.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / За заг. ред. Ф.Ф. Бутиця ; 8-е вид., доп. і перероб. – Житомир : Рута, 2009. – 912 с.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : [монографія] / С.Ф. Голов. – К. : Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
3. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : [практичний посібник] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К. : Лібра, 2001. – 840 с.
4. Ткаченко Н.М. Бухгалтерский финансовый учет на предприятиях Украины : [учеб. для студ. высш. учеб. завед. экон. спец.] / Н.М. Ткаченко ; 7-е изд. – К. : А. С. К., 2004.
5. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : [підручник] / Н.М. Ткаченко ; 5-е вид., доп. і перероб. – К. : Алерта, 2011. – 976 с.
6. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : [навч. посіб.] / І.В. Жолнер. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.
7. Бабич В.В., Сагова С.В. Фінансовий облік (облік активів) : [навч. посіб.] / В.В. Бабич, С.В. Сагова. – К. : КНЕУ, 2006. – 282 с.
8. Бутинець Ф.Ф. Фінансовий облік : [підручник] / Ф.Ф. Бутинець ; 2-е вид., перероб. і доп. – Житомир : ЖІТІ, 2006. – 525 с.
9. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник] / В.Г. Швець ; 2-е вид., перероб. і доп. – К. : Знання, 2006. – 525 с.

10. Кіндрацька Л.М. Бухгалтерський облік у банках України : [підручник] / Л.М. Кіндрацька. – К. : КНЕУ, 2001. – 636 с.
11. Мурашко О.В. Облік використання матеріальних запасів на виробництві в умовах впровадження ЕОМ / О.В. Мурашко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2008_10murash.htm.
12. Андренко О.А. Конспект лекцій з дисципліни «Організація і методика аудиту» / О.А. Андренко ; Харк. нац. акад. міськ. госп. – Х. : ХНАМГ, 2012. – 35 с.
13. Бойцова М. Усе про облік запасів / М. Бойцова, О. Маханько, Я. Клищенко ; 2-е вид., перероб. і доп. – Х. : Фактор, 2014. – 160 с.
14. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту : [підручник] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К. : Каравела, 2012. – 544 с.
15. Утенкова К.О. Аудит : [навч. посіб.] / К.О. Утенкова. – К. : Алерта, 2011. – 408 с.
16. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи / Н.М. Малюга. – Житомир : ЖІТІ, 2007. – 384 с.
17. Світлична В.Ю. Актуальні проблеми організації і ведення обліку виробничих запасів підприємствами України / В.Ю. Світлична [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.economy-confer.com.ua/full_article/716.
18. Петрик О.А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності : [навч. посіб.] / О.А. Петрик, В.Я. Савченко, Д.Є. Свідерський ; за заг. ред. О.А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2008. – 472 с.
19. Закон України «Про аудиторську діяльність» № 3125-ХІІ від 22.04.1993, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
20. Скрипник М.І. Удосконалення організації і методики аудиту виробничих запасів на підприємстві / М.І. Скрипник, О.О. Григоревська, Н.Й. Радіонова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2016. – Вип. 2–3(35). – С. 378–398.
21. Фабіянська В.Ю. Аудит виробничих запасів: організаційні та методичні аспекти / В.Ю. Фабіянська, О.Г. Пацар // Ефективна економіка. – 2017. – № 4.