

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-39-39>

УДК 657.6:657.422

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДОЛОГІЯ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЗАПАСІВ ТА ШЛЯХИ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

ORGANIZATION AND METHODOLOGY OF AUDIT OF INVENTORIES AND WAYS OF ITS IMPROVEMENT

Бондаренко Ольга Михайлівнакандидат економічних наук, доцент,
Національний авіаційний університет
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6546-7336>**Руденко Лілія Олександрівна**студентка,
Національний авіаційний університет,
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7220-9554>**Bondarenko Olha, Rudenko Liliia**

National Aviation University

У цій статті розглядаються особливості організації та методу проведення аудиту запасів з урахуванням положень Міжнародних стандартів аудиту (МСА). Наведено сутність економічної категорії запасів. Крім того, визначено мету та розглянуто основні завдання аудиту запасів. Також було розглянуто основні методи, що використовуються для проведення аудиту запасів. Наведено основні етапи аудиту запасів та розкрито особливості його проведення. Досліджені основні джерела одержання аудиторських доказів під час проведення аудиту запасів. Розкритий вплив аудиту запасів на господарську діяльність підприємства. Сформульовано шляхи вдосконалення аудиту запасів. Методологічно-інформаційною базою даної роботи є нормативно-правові акти, праці науковців, періодичні матеріали та Інтернет-ресурси.

Ключові слова: запаси, аудит, організація, методологія, етапи, фінансова звітність, підприємства.

This article discusses the features of the organization and methodology of the audit of inventories, taking into account the provisions of International Standards on Auditing (ISA). As inventories are an important part of the current assets of economic entities, the audit of inventories in the general audit of economic entities is of great importance. Conducting audits of operations with inventories allows you to confirm the completeness, accuracy, reliability and legitimacy of the display in accounting and reporting of such information and provide its legal assessment. The concept of inventories is given in this article. Inventories are assets that are tangible and owned by the enterprise and are intended for use in production and marketing processes, are also constantly consumed, sold and replaced by new such assets, and in addition are converted into funds during the year or one normal operating cycle. The audit of inventories will allow companies, taking into account the recommendations of the auditor to improve the system of accounting, internal control in general and, in particular, operations with inventories. In addition, the purpose is determined and the main tasks of the audit of inventories are considered. The main methods used to audit of inventories were also discussed. The main stages of the audit of inventories are presented and the peculiarities of its conduct are revealed. The method of the audit of inventories presented in the article can be used by the auditor when inspecting enterprises. In addition, the developed procedure can be expanded through additional audit procedures, or shortened due to their reduction. The method of the audit of inventories presented in the article will allow optimizing the work of auditors and streamlining their actions, etc. The main sources of audit evidence during the audit of inventories are also studied. In addition, the objects of the audit of inventories were identified. The impact of the audit of inventories on the economic activity of the enterprise is revealed. Ways to improve the audit of inventories are formulated. The methodological and information base of this work is regulations, works of scientists, periodicals and Internet resources.

Keywords: inventories, audit, organization, methodology, stages, financial reporting, enterprises.

Постановка проблеми. Для ведення виробничої та господарської діяльності суб'єктів господарювання усіх форм власності та галузей народного господарства залучаються запаси, що є найважливішою та істотною частиною майна суб'єкта господарювання. Вони посідають особливу позицію в активах та домінуюче положення в складі видатків суб'єктів господарювання у різних галузях. Виходячи з того, що запаси є важливою частиною оборотних активів суб'єктів господарювання, то аудит запасів в загальному аудиті суб'єктів господарювання має велике значення.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. У своїх роботах останнім часом питання організації і методології проведення аудиту запасів висвітлювали такі науковці: О.М. Брадул [1], Н.І. Гордієнко [2], І.М. Назаренко [3], М.Ф. Огійчук [4], Н.О. Рязанова [5] та інші. Проте тема методології проведення аудиту запасів не достовірно описана ні в наукових дослідженнях у сфері аудиту, ні в нормативно-правових документах України. Тому обрана нами область дослідження актуальна й сьогодні.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Після проведеного аналізу, нами було виявлено, що суб'єкти господарювання України приділяють достатньо мало уваги організації та практичному застосуванню принципів проведення аудиту запасів. У зв'язку з нинішньою нестабільною економічною ситуацією та постійними змінами законодавства, тема організації аудиту запасів залишається актуальною, незважаючи на значні наукові досягнення, та потребує подальшого поглибленого вивчення.

Формулювання цілей статті. Метою даної статті є розгляд теоретичних і організаційних аспектів проведення аудиту запасів, з'ясування його основних завдань, джерел інформації, методології та етапів, та, крім того, визначення шляхів підвищення ефективності його проведення.

Виклад основного матеріалу. В Україні аудит регулюється рядом нормативно-правових актів, проте основними джерелами, що регулюють аудит запасів, виступають закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» та Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі – МСА).

Провівши аналіз наукових джерел та законодавчої бази, можна сформулювати

наступне поняття запасів. На нашу думку, запаси – це активи, що мають матеріальну форму та є власністю підприємства, і призначені для використання у виробничих процесах і процесі збуту, також постійно витрачаються, продаються та замінюються новими такими активами, та крім того, перетворюються в кошти впродовж року або одного нормального операційного циклу.

У відповідності з МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [6] мета аудиту запасів полягає у висловленні думки аудитора про відповідність фінансової інформації про рух і залишок запасів на підприємстві в усіх важливих аспектах нормативним документам, що регулюють порядок їх складання і надання користувачам.

Під час проведеного дослідження нами було з'ясовано, що для того, щоб досягти основної мети аудиту запасів суб'єкта господарювання аудитор повинен виконати наступні завдання:

- здійснити перевірку щодо правильності визнання запасів, як активів суб'єкта господарювання;

- здійснити перевірку з приводу відповідності облікової політики суб'єкта господарювання щодо методів оцінки та обліку запасів до чинного законодавства, та визначити, наскільки оптимальним є вибір підприємства;

- визначити, чи дотримується суб'єкт господарювання визнаних методів оцінки та обліку запасів;

- провести перевірку та здійснити оцінку системи обліку запасів та стану внутрішнього контролю запасів;

- здійснити перевірку щодо проведення контролю за збереженням запасів у місцях їх зберігання та на всіх етапах їх переміщення;

- визначити, чи проводиться контроль за застосуванням запасів у виробництві;

- визначити, чи вчасно помічаються залишки запасів, які зайві для суб'єкта господарювання, задля їх продажу або обміну;

- провести перевірку, щодо правильного та вчасного відображення операцій у документальній формі, та чи надається користувачам достовірною інформацією щодо заготівлі, отримання, списання та застосування запасів;

- провести перевірку, щодо правильного та вчасного відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності проведених господарських операцій з запасами;

- визначити, чи суб'єкт господарювання немає незаконних дій щодо руху запасів, зна-

чних порушень та помилок у бухгалтерському обліку та звітності.

Вважаємо, що до джерел інформації для проведення аудиту запасів можна віднести:

1. Установчі документи суб'єкта господарювання (наказ про облікову політику підприємства).

2. Первинні документи з обліку запасів: довіреність, лімітно-забірна картка, картка складського обліку матеріалів, відомість обліку залишків матеріалів на складі, матеріальний звіт, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, акт закупки запасів, акт про брак та інші.

3. Облікові реєстри, які застосовуються для відтворення господарських операцій з обліку запасів (журнали-ордери № 3, 5, 5-А).

4. Акти і довідки минулих перевірок, аудиторські висновки та інші документи, які підсумовують результати контролю.

5. Звітність суб'єкта господарювання (Баланс (ф. № 1), Примітки до фінансової звітності (ф. № 5) та інші).

Збираючи аудиторські докази під час аудиту запасів аудитор може застосовувати такі методи: перевірка; спостереження; опитування (формально, неформально, письмово, усно); підрахунки; підтвердження; аналітичні процедури.

До об'єктів аудиту відносять групи запасів, та, крім того, операції пов'язані з отриманням, переміщенням та вибуттям запасів на підприємстві, їх оцінка, нормування, списання тощо.

Вважаємо, що залежно від мети аудиту, завдань, зазначених у договорі, та власних можливостей аудитор, за власним розсудом, обирає методику проведення аудиту запасів. Основною метою вибраної методики є встановлення об'єктивної істини про об'єкт, що досліджується.

Під час проведеного дослідження нами було з'ясовано, що аудит запасів має бути невід'ємною частиною аудиторської перевірки та складається з комплексу взаємопов'язаних етапів. З нашої точки зору, аудит запасів має проводитися у шість етапів:

1. Ознайомчий етап. Обираючи методику проведення аудиту запасів, аудитор знайомиться з суб'єктом господарювання, щоб зрозуміти концептуальну основу його фінансової звітності.

Вважаємо, для того, щоб визначитися з процедурами, які будуть застосовуватися в процесі аудиту, аудитору потрібно провести оцінку системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку. Таким чином, оцінка

системи внутрішнього контролю дозволить визначити, чи варто розширювати комплекс досліджень, або, протилежно, довіритися даним суб'єкта господарювання і провести тільки деякі процедури перевірки для підтвердження достовірності інформації системи внутрішнього контролю.

Крім того, аудитор повинен звернути увагу на облікову політику суб'єкта господарювання. Це пов'язано з тим, що перед проведенням аудиту запасів необхідно переглянути, як організовано їх бухгалтерський облік на підприємстві. Аудитор повинен переконатися, що облікова політика відповідає чинному законодавству та вимогам щодо обліку запасів. Він здійснює перевірку щодо з'ясування критеріїв визнання запасів, їх класифікації; перевірку щодо з'ясування методів оцінки запасів для списання їх у виробництво; перевірку щодо з'ясування організації аналітичного обліку запасів.

В результаті аудитор готує план аудиту згідно МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» [6], в якому перераховуються етапи аудиту, склад аудиторських процедур для кожного етапу, виконавець процедур та період аудиту. На основі плану потім аудитор складає програму аудиту згідно МСА 300 [6], де зазначає методи перевірки, тип, строк та обсяг аудиторських процедур.

2. Етап перевірки наявності та стану збереження запасів. З нашої точки зору, спочатку аудитор здійснює перевірку наявності запасів шляхом інвентаризації. Тому аудитор повинен здійснити перевірку щодо правильності проведення інвентаризацій на підприємстві і правильності відтворення їх результатів в обліку. Щоб контролювати процес якомога ефективніше, аудитор повинен бути присутнім на інвентаризації. Крім того, аудитор здійснює перевірку щодо регулярності проведення інвентаризації запасів та їх відповідності законодавству; перевірку щодо вірності оформлення результатів інвентаризації; перевірку щодо правильності класифікації запасів.

Потім, на наш погляд, має відбуватися перевірка стану збереження запасів. Аудитор здійснює перевірку щодо правильності зберігання запасів на складах; перевірку щодо існування договорів про повну матеріальну відповідальність, їх коректності та легальності; перевірку щодо відповідності приміщень складів вимогам щодо зберігання запасів від пошкоджень та крадіжок; перевірку щодо правильності організації та ведення обліку на складах.

3. Етап перевірки господарських операцій з запасами. Вважаємо, що під час даного етапу аудиторю необхідно перевірити правильність:

– формування первісної вартості запасів.

Аудитору слід здійснити перевірку щодо правильності визначення первісної вартості запасів відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» (або МСБО 2 «Запаси») та наказу про облікову політику підприємства. Крім того, аудитор повинен звернути особливу увагу на запаси власного виробництва, вартість яких визначається згідно з НП(С)БО 16 «Витрати» (або МСБО 2 «Запаси»);

– оцінки запасів в обліку. Аудитору варто здійснити перевірку щодо оцінки запасів на момент надходження на підприємство; перевірку щодо оцінки запасів на момент списання їх; перевірку щодо переоцінки запасів. Особливу увагу аудиторю слід звернути на правильність оцінки запасів на дату балансу, яка відбувається згідно НП(С)БО 9 за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації, а за МСБО 2 – за собівартістю або чистою вартістю реалізації. Крім того, аудиторю варто звернути особливу увагу на відповідність методу вибуття запасів, зазначеного в обліковій політиці, до того, який фактично застосовується до тієї або іншої групи запасів. Слід мати на увазі, що для різних груп запасів можуть застосовуватися різні методи вибуття запасів;

– відображення в обліку та документальне оформлення операцій щодо руху запасів. Під час аудиту надходження запасів аудитор здійснює перевірку щодо повноти оприбуткування запасів за даними бухгалтерського обліку; їх відповідність кількості та якості згідно з приймальними документами та складеними матеріально відповідальними особами, та, крім того, повноти оприбуткування запасів, отриманих без супровідних документів. Вважаємо, що в процесі аудиту надходження запасів аудиторю варто здійснити перевірку документів, які отримують під час надходження запасів, а саме: накладні про одержання товарів/робіт/послуг, акти на списання основних засобів, засновницькі документи та інші. Під час аудиту вибуття запасів аудиторю, з нашої точки зору, слід почати з перевірки видаткових документів, зокрема накладних, видаткових накладних, актів-вимог на відпуск матеріалів, накладних на внутрішнє переміщення, звітів виробництва тощо. Особливу увагу під час аудиту вибуття запасів аудиторю слід звернути на відпуск запасів третім особам, варто перевірити підставу відпуску та умови продажу, при цьому здійснити перевірку даних первинних документів;

– віднесення запасів на витрати підприємства. Аудитору слід здійснити перевірку щодо правильності списання запасів на відповідний вид витрат. Оскільки запаси можуть відноситися на: виробництво (рах. 23), до загально-виробничих витрат (рах. 91), адміністративних витрат (рах. 92), витрат на збут (рах. 93), інших операційних потреб (рах. 94) тощо;

– відображення запасів на рахунках бухгалтерського обліку. Аудитор повинен ретельно здійснити перевірку чи належним чином обліковуються запаси. Крім того, аудиторю слід здійснити перевірку, наскільки вірно розподілені запаси за субрахунками.

4. Етап перевірки форм звітності на предмет достовірності відображення залишків на рахунках. На наш погляд, на даному етапі аудиторю слід здійснити перевірку щодо організації синтетичного й аналітичного обліку запасів у відділі бухгалтерії суб'єкта господарювання та за матеріально відповідальними особами; перевірку щодо відтворення у звітності запасів за їх видами та відповідності даним синтетичного й аналітичного обліку.

Під час кожного етапу аудиту, аудиторю варто заносити всі результати перевірки до його робочої документації.

5. Етап підсумковий. На цьому етапі аудитор повинен зібрати всі його робочі документи, та потім за допомогою них сформулювати аудиторський звіт по результатам аудиту запасів.

6. Етап пропозицій. На даному етапі, з нашої точки зору, аудиторю слід сформувати документ, що має назву рекомендаційний лист. В даному листі аудитор повинен зазначити помилки, що були виявлені під час перевірки, та способи їх вирішення. Крім того, аудитор в даному листі може запропонувати заходи вдосконалення, які зможуть покращити облік запасів, та зокрема господарську діяльність підприємства.

На нашу думку, розподіл аудиторської перевірки запасів, що був нами запропонований, полегшує процес розробки регламентованих норм аудиторями, які задіяні на тому чи іншому етапі підготовки, проведення та завершення аудиту, забезпечуючи тим самим високий рівень якості аудиторських послуг.

Також, з нашої точки зору, вдосконалити проведення аудиту запасів можна наступними заходами:

1) поліпшити методику складання та ведення робочих документів аудитора. На нашу думку, для забезпечення високої якості роботи аудиторів необхідно сформулювати та

затвердити єдині вимоги до виконання та документування процесу та результатів аудиту для кожного аудитора чи аудиторської фірми.

2) підвищити ефективність роботи аудитора шляхом використання комп'ютерної техніки. Необхідно розробити більш досконалу програму для проведення аудиту, яка б охоплювала всі можливі види перевірок та на їх основі формувала готові висновки та можливі рекомендації. Така програма забезпечила б не лише арифметичну перевірку та перевірку кореспонденцій рахунків, але й сприяла б правильному заповненню документів та реєстрів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Висновки. Проведене дослідження дозволяє відзначити, що запаси відіграють важливу

роль у господарській діяльності підприємств різних організаційно-правових форм. Відповідно, в сучасних економічних умовах прийняття ефективних управлінських рішень вимагає надійного джерела інформації, яке можна отримати за допомогою аудиту. Аудит запасів допомагає замовнику виявити основні недоліки, порушення та помилки в обліку запасів, усунути їх та запобігти подальшому виникненню, що покращує фінансове становище підприємства. Тому правильна й обґрунтована організація та методика проведення аудиту запасів допоможуть аудитору в досягненні поставленої мети. Запропоновані нами заходи щодо вдосконалення аудиту запасів забезпечать високу якість аудиторських послуг.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Брадул О.М., Шепелюк В.А., Ільїна С.Б., Юнацький М.О., Хорошенко А.П. та ін. Аудит : підручник (в двох частинах). 4-те вид. доп. і перероб. Київ : Ліра-К, 2019. 324 с.
2. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Мізік Ю.І., Конопліна О.О. Аудит: методика і організація : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків : ХНУМГ ім. О. М. Бекетова, 2017. 319 с.
3. Назаренко І.М., Місюров О.В. Аудит виробничих запасів: особливості, ключові аспекти та послідовність перевірки. *Економіка та суспільство*. 2018. Вип. 19. С. 1312–1318.
4. Огійчук М.Ф., Новіков І.Т., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика : навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і допов. Київ : Алерта, 2012. 664 с.
5. Рязанова Н. О. Аудит : навч.-метод. посіб. Старобільськ : ДЗ «ЛНУ імені Тараса Шевченка», 2021. 234 с.
6. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 років. Частина I. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf) (дата звернення 31.05.2022).

REFERENCES:

1. Bradul O.M., Shepeliuk V.A., Ilyina S.B., Yunatskyi M.O., Khorosheniuk A.P., et al. (2019) *Audyt* [Audit] (4th. ed.). Kyiv: Lira-K. (in Ukrainian)
2. Hordiienko N.I., Kharlamova O.V., Mizik Yu.I., Konoplina O.O. (2017) *Audyt: metodyka i orhanizatsiia* [Audit: methods and organization] (2nd. ed.). Kharkiv: KhNUMH im. O.M. Beketova. (in Ukrainian)
3. Nazarenko I.M., Misyurov O.V. (2018) *Audyt vyrobnychykh zapasiv: osoblyvosti, klyuchovi aspekty ta poslidovnist' perevirky* [Audit of inventories: features, key aspects and sequence of inspections]. *Ekonomika ta suspil'stvo*, 19, 1312–1318. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2018-19-195> (in Ukrainian)
4. Ohiychuk M.F., Novikov I.T., Rahulina I.I. (2012) *Audyt: orhanizatsiya i metodyka* [Audit: organization and methodology] (2nd. ed.). Kyiv: Alerta. (in Ukrainian)
5. Riazanova N.O. (2021) *Audyt* [Audit]. Starobilsk: DZ «LNU imeni Tarasa Shevchenka». (in Ukrainian)
6. International Federation of Accountants; Audit Chamber of Ukraine (2016–2017) *Handbook of international quality control, auditing, review, other assurance and related services pronouncements*. Retrieved May 31, 2022. Retrieved from: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf) (in Ukrainian)