

Аудит виробничих запасів: особливості, ключові аспекти та послідовність перевірки

Назаренко І.М.

доктор економічних наук,
професор кафедри економічного контролю та аудиту
Сумського національного аграрного університету

Місюров О.В.

магістр
Сумського національного аграрного університету

Стаття присвячена дослідженню особливостей, ключових аспектів та послідовності аудиту виробничих запасів. Авторами запропоновано пріоритетні напрями стратегії аудиту виробничих запасів, яка базується на урахуванні обсягу завдань з аудиту, оцінці бізнес-середовища підприємства та системи нормативно-правового регулювання. Акцентовано увагу на основних аудиторських процедурах, що мають бути виконані в процесі аудиторського дослідження.

Ключові слова: аудит, бухгалтерський облік, внутрішній контроль, виробничі запаси, документація, звітність, Звіт аудитора, планування, ризики.

Назаренко И.И., Мисюров А.В. АУДИТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ: ОСОБЕННОСТИ, КЛЮЧЕВЫЕ АСПЕКТЫ И ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬ ПРОВЕРКИ

Научная статья посвящена исследованию особенностей, ключевых аспектов и последовательности аудита производственных запасов. В статье авторами предложены приоритетные направления стратегии аудита производственных запасов, основанные на учете объема задач аудита, оценке бизнес-среды предприятия и системы нормативно-правового регулирования. Акцентировано внимание на основных аудиторских процедурах, которые должны быть выполнены в процессе аудиторского исследования.

Ключевые слова: аудит, бухгалтерский учет, внутренний контроль, производственные запасы, документация, отчетность, отчет аудитора, планирование, риски.

Nazarenko I.M., Misyurov O.V. AUDIT OF PRODUCTION RESERVES: FEATURES, KEY ASPECTS, AND SEQUENCE OF AUDIT

The article studies the features, key aspects, and sequence of the audit of production reserves. In the article, the authors proposed the priority directions of the strategy of inventory audit, which is based on the consideration of the scope of audit tasks, the assessment of the business environment of the enterprise and the system of the statutory regulations. The emphasis is on the main audit procedures to be performed in the course of an audit.

Keywords: audit, accounting, internal control, production reserves, documentation, reporting, auditor's report, planning, risks.

Постановка проблеми. Важливою компонентою оборотних активів підприємства є виробничі запаси. У процесі здійснення господарської діяльності суб'єкти господарювання використовують значну кількість виробничих запасів. Відповідно, особливої актуальності набуває питання організації на належному рівні облікового процесу цього складника майна підприємства. Інформація бухгалтерського обліку є фундаментальним інформаційним ресурсом управлінського процесу будь-якого бізнес-суб'єкта. Беззаперечним є факт, що в сучасних динамічних умовах для прийняття ефективних управлінських рішень необхідне достовірне, своєчасне інформаційне забезпечення.

Складність організації облікового процесу виробничих запасів, неузгодженість окремих пунктів нормативно-правових актів, трансформація структурної побудови форм фінансової та статистичної звітності, викривлення даних бухгалтерського обліку можуть призвести до недостовірності інформаційного ресурсу про цей вид активів у процесі управління.

Доцільно зазначити, що в сучасних трансформативних умовах бізнесу особливої актуальності набуває питання аудиту в тому числі виробничих запасів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретико-методичні, методологічні та організаційні засади аудиту виробничих запасів зна-

йшли своє відображення в наукових працях вітчизняних учених: В.П. Бондаря, Ю.В. Бондар, Н.І. Гордієнко, Ю.І. Мізік, Н.М. Проскуріної, О.В. Харламової та ін.

Віддаючи належне значення науковим доробкам науковців, доцільно зазначити, що нині ця проблематика є надзвичайно актуальною, що, відповідно, створює об'єктивну необхідність поглиблення наукових досліджень.

Формулювання цілей статті. Метою статті є теоретичне обґрунтування ключових напрямів аудиту виробничих запасів із чітким виокремленням алгоритмічної послідовності виконання завдань, які передбачатимуть застосування аудиторських процедур, імплементація яких у практичному аспекті дасть змогу об'єктивно оцінити стан організації бухгалтерського обліку цієї компоненти оборотних активів на підприємстві, ідентифікувати викривлення облікових даних (у разі наявності), оцінити систему внутрішнього контролю та сформулювати (висловити) незалежну аудиторську думку про відповідність облікової інформації вимогам чинних нормативно-правових актів.

Виклад основного матеріалу. Аналіз наукової літератури дає змогу констатувати, що в науковому соціумі відсутній єдиний концептуальний підхід щодо методики аудиту виробничих запасів.

Слушною з досліджуваного питання є думка Н. Кузик, що алгоритм перевірки запасів залежатиме від різних факторів та умов, таких як форма власності, організаційно-правова форма господарюючого суб'єкта, внутрішні і зовнішні умови функціонування, а також рівень розвитку конкретного економічного суб'єкта, його види та обсяг діяльності, система оподаткування; організація діяльності бухгалтерської служби (використовувані форми та методи обліку; програмне забезпечення; рівні кваліфікації та вимоги до працівників бухгалтерської служби), наявність і ефективність існування системи внутрішнього контролю тощо [5].

Створення системи незалежного контролю, зокрема аудиту запасів, насамперед спрямоване на захист інтересів власників, тому що від достовірності та об'єктивності відображення в бухгалтерському обліку й звітності операцій із виробничими запасами залежить правильність визначення основних показників, які характеризують результати господарської діяльності та реальний фінансовий стан підприємства [4, с. 869].

Колектив авторів (Н.І. Гордієнко, О.В. Харламова, Ю.І. Мізік, О.О. Конопліна) виділяє такі ключові напрями аудиту виробничих запасів, як аудиторська перевірка дотримання умов збереження виробничих запасів; аудит операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів; аудит надходження виробничих запасів; аудит витрачання виробничих запасів; аудит правильності проведення інвентаризації виробничих запасів [2].

Комплексний аналіз нормативно-правового регулювання аудиторської перевірки організації бухгалтерського обліку та наукових досліджень учених дає змогу виокремити такі ключові особливості аудиту виробничих запасів.

Аудит виробничих запасів повинен бути складовим компонентом аудиторської перевірки, що складається із сукупності взаємопов'язаних етапів.

Оптимальний підхід для ідентифікації стадій аудиту запропоновано Ю.В. Бондар, яка виокремлює п'ять стадій: попередня діяльність з виконання аудиту; планування аудиторської перевірки; виконання аудиту; огляд та завершення; надання звіту замовнику. Запропонований розподіл орієнтує виконавців на роботу з чітко визначеними Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляд, іншого надання впевненості та супутніх послуг, а також спрощує процес опрацювання регламентованих норм аудиторами, що закріплені за певним етапом підготовки, проведення та звершення аудиторської перевірки, тим самим забезпечуючи високий рівень якості аудиторських послуг. Така класифікація етапів ілюструє взаємозв'язок між окремими елементами, процесами аудиторського циклу та нормами, які визначають їхню спрямованість, обмеженість [1, с. 5–7].

Організація процесу аудиту повинна базуватися на ключових нормах Міжнародних стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. При цьому аудитор у процесі аудиторського дослідження має обов'язково оцінити нормативно-правову основу регулювання діяльності суб'єкта господарювання з урахуванням ключових положень МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності».

Ідентифікація можливих процедур, які повинен виконати аудитор для отримання розуміння законодавчої та нормативної бази підприємства, наведена на рисунку 1.

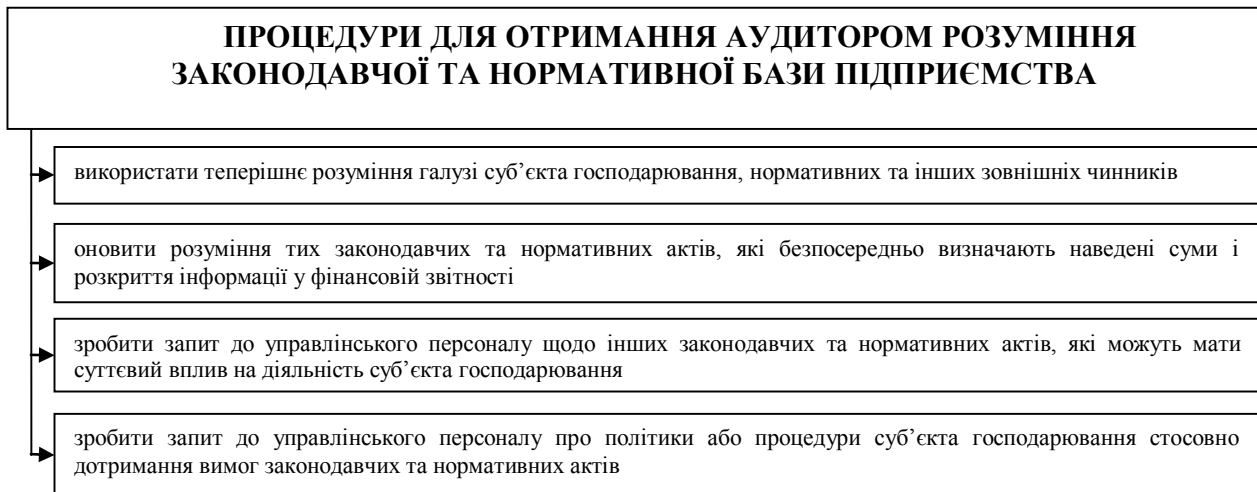


Рис. 1. Перелік процедур для отримання аудитором розуміння законодавчої та нормативної бази підприємства

Джерело: [7, с. 210]

Перелік та характеристики нормативно-правових документів, які визначають основні засади організації обліку виробничих запасів у бізнес-суб'єктів, наведено в таблиці 1.

Важливу роль у процесі аудиторської перевірки відіграє інформаційне забезпечення, яке повинне бути представлено сукупністю документів з обліку цієї компоненти оборотних активів, а саме: первинних документів, документів складського обліку, реєстрів аналітичного та синтетичного обліку, звітності підприємств, актів інвентаризації, облікової політики підприємства та ін.

Плануючи аудиторську перевірку, аудитор має чітко ідентифікувати мету та завдання незалежного дослідження.

З огляду на ключові положення МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту», метою аудиту виробничих запасів є отримання обґрунтованої впевненості у тому, що інформація про виробничі запаси у фінансовій звітності не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та помилок і відповідає вимогам нормативно-правових актів, застосованої концептуальної основи фінансового звітування [7, с. 98].

Багатоаспектність аудиторського дослідження вимагає чіткої ідентифікації напрямів аудиту виробничих запасів, а саме:

- перевірка фактичної наявності виробничих запасів в розрізі їх складових компонентів;
- перевірка дотримання положень облікової політики з питань обліку виробничих запасів;

- перевірка правильності визначення первісної оцінки виробничих запасів;

- перевірка правильності оцінки вибуття виробничих запасів;

- перевірка правильності документування операцій, пов'язаних з наявністю, зберіганням та рухом виробничих запасів;

- перевірка правильності відображення на відповідну звітну дату узагальненої інформації в формі 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» у статті «Запаси» (рядок 1100) та у формі 5 «Примітки до річної фінансової звітності» у розділі VIII «Запаси» (рядки 800–910);

- взаємоузгодженість показників щодо обліку виробничих запасів форми 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» з відповідними показниками форм фінансової звітності (рис. 2).

Важливу роль у процесі аудиту відіграє процес отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів. Згідно з МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів», аудитор повинен отримати прийнятні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо наявності та стану запасів шляхом присутності під час інвентаризації запасів, крім випадків, якщо це не є можливим на практиці для того, щоб оцінити інструкції та процедури управлінського персоналу для відображення в обліку і контролю за результатами інвентаризації запасів суб'єкта господарювання; спостерігати за процедурами проведення підрахунку, які здійснюються управлінським персоналом; інспектувати запаси; виконати контрольні перерахунки; здійснення аудиторських про-

Таблиця 1

**Перелік та характеристика нормативно-правових документів,
які визначають основні засади організації обліку виробничих запасів**

Назва нормативно-правового документа	Зміст
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Визначено правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Упорядковано інтерпретацію ключових термінів бухгалтерського обліку (наприклад, активи). Ідентифіковано принципи, валюту, вимоги до фінансової звітності, а також охарактеризовано звітний період для складання фінансової звітності та особливості подання, оприлюднення фінансової звітності.
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Визначено мету, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів. Обґрунтовано особливості складання «Балансу (Звіту про фінансовий стан)».
П(С)БО 9 «Запаси»	Визначено методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності. Обґрунтовано особливості визначення первісної оцінки запасів, оцінки вибуття запасів, оцінки запасів на дату балансу, розкриття інформацію про запаси в примітках до фінансової звітності.
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності	У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. Актив відображається в балансі за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена й очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням. У додатковій статті «Виробничі запаси» відображається вартість запасів малоцінних та швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в процесі нормального операційного циклу.
Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності	Наведено рекомендації з перевірки порівнянності показників звітності (в т.ч. вписуваної статті «Виробничі запаси» з порівнювальними показниками форми 5 «Примітки до фінансової звітності».
Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Визначено основні особливості організації, правила, порядок проведення інвентаризації запасів (в т.ч. виробничих запасів), ключові аспекти оформлення результатів інвентаризації.
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва призначений рахунок 20 «Виробничі запаси».

Джерело: [3; 6; 8; 9; 10; 11; 12]

цедур щодо остаточних даних про запаси суб'єкта господарювання, щоб визначити, чи точно вони відображають фактичні результати інвентаризації запасів [7, с. 453].

Аудит виробничих запасів підприємства з урахуванням специфіки його діяльності повинен бути спрямований на перевірку тверджень керівництва щодо цієї компоненти оборотних активів, наведених у фінансовій звітності, шляхом застосування відповідних прийомів і процедур.

Для встановлених тверджень за операціями із запасами аудитор визначає докази,

джерела та процедури їх отримання. Твердження мають принципове значення для організації і виконання локальних завдань з аудиту, а згодом – висловлення аудиторської думки про достовірність фінансової звітності клієнта загалом, тому важливо на початку перевірки чітко ідентифікувати твердження для кожної статті фінансової звітності [5].

Тобто в процесі аудиторської перевірки аудитор повинен отримати від управлінського персоналу підприємства твердження стосовно виробничих запасів.

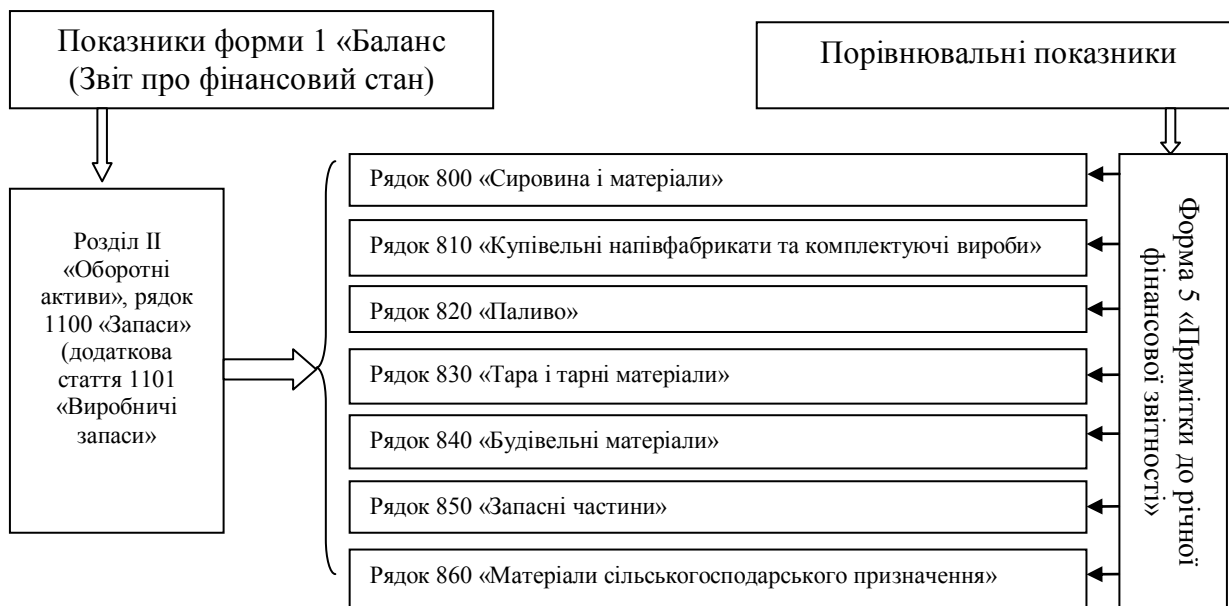


Рис. 2. Взаємоузгодженість показників виробничих запасів у формах фінансової звітності
Джерело: [6]

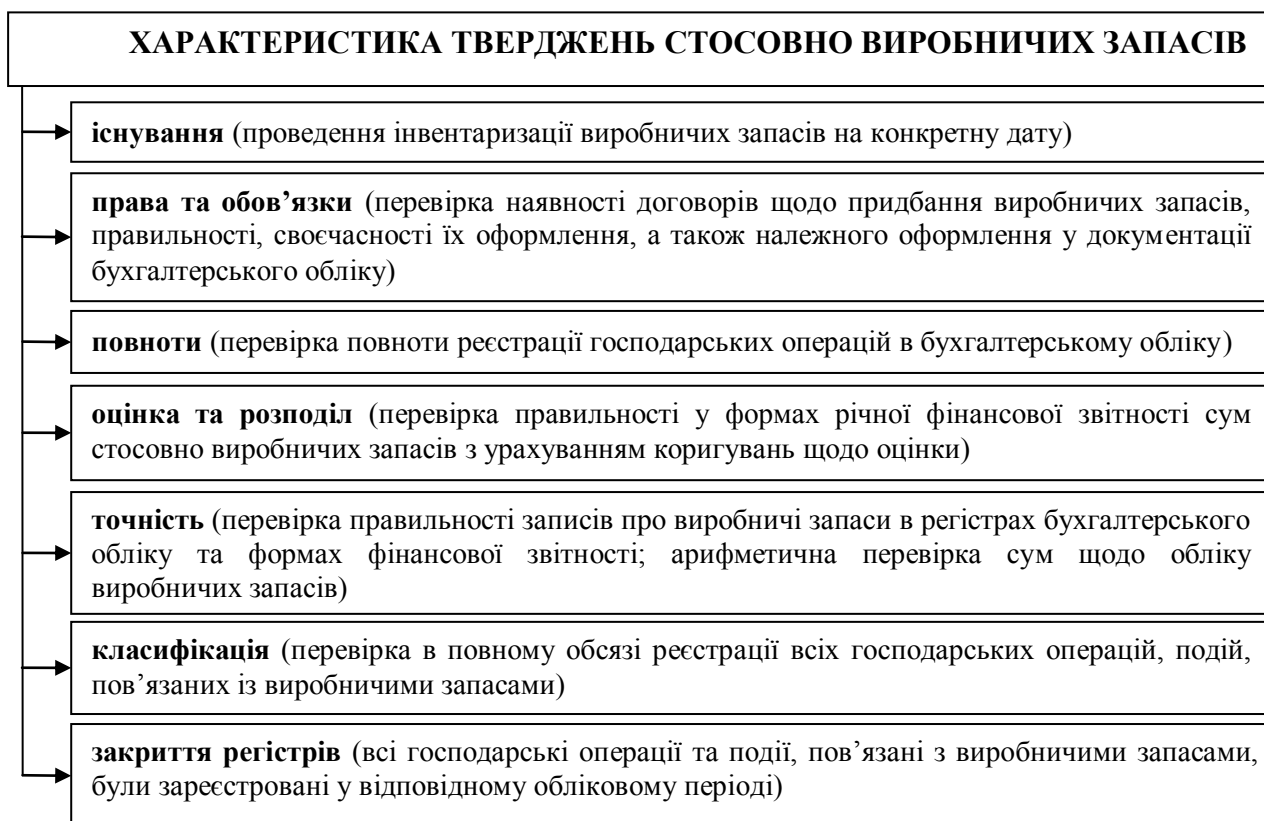


Рис. 3. Характеристика тверджень стосовно виробничих запасів
Джерело: складено авторами на основі матеріалу [7]

Твердження – надані управлінським персоналом явні або неявні представлення, що містяться у фінансовій звітності, які вико-

ристовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різних типів, які можуть мати місце [7].



Рис. 4. Послідовність аудиторської перевірки (в т.ч. аудиту виробничих запасів)

Джерело: складено авторами на основі узагальнення матеріалів [1; 7]

Відповідно, в процесі аудиторської перевірки аудитор повинен отримати такі твердження стосовно виробничих запасів (рис. 3).

Процес аудиту виробничих запасів повинен бути належно задокументований, на кожній стадії аудиту має складатися відповідна робоча документація, основні положення якої в кінцевому варіанті узагальнюватимуться в підсумковій документації – Звіті аудитора.

Таким чином, беручи за основу науково обґрунтовану ідентифікацію стадій аудиту, запропонованих Ю.В. Бондар, на рисунку 4 наведено узагальнений порядок проведення аудиту виробничих запасів.

Застосування в практичному аспекті наведеної послідовності стадій аудиторського дослідження дасть змогу не тільки уникнути обмеженості незалежної перевірки, але й насамперед підвищити контури ідентифікації можливих ризиків, проблем, випадків шахрайств, реалізувати методика гнучкого комплексного аналізу діяльності бізнес-

суб'єкта, що в загальній сукупності посилить якість аудиту, підвищить достовірність Звіту аудитора.

Висновки. Проведені наукові дослідження дають змогу зазначити, що виробничі запаси відіграють важливу роль у господарській діяльності підприємств різних організаційно-правових форм. Відповідно, в сучасних динамічних бізнес-умовах для прийняття ефективних управлінських рішень необхідний достовірний інформаційний ресурс. Окреслене актуалізує об'єктивну необхідність застосування в практичному аспекті аудиту як дієвого інструменту менеджменту. Аудиторська перевірка забезпечить управлінський процес достовірним, незалежно оціненим інформаційним ресурсом, використання якого дасть змогу здійснити ефективне управління бізнес-процесами, розробити та імплементувати дієві заходи превентивного контролю, що в загальній сукупності сприятиме посиленню можливостей економічного розвитку підприємства.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Бондар Ю. Робочі документи аудитора. Лід Скедьюли та програми. Аудиторська вибірка: посібник. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство». 2017. 396 с.
2. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Мізик Ю.І., Конопліна О.О. Аудит: методика і організація : навч. посібник. Харків : ХНУМГ ім. О.М. Бекетова. 2017. 319 с.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
4. Кіртока Р. Г. Особливості проведення аудиту виробничих запасів в сучасних умовах на підприємствах харчовій промисловості. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. Вип. 3. С. 869–872.
5. Кузик Н. Методичні аспекти аудиту запасів. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2015. Вип. 4. С. 106–113.
6. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 11.04.2013 р. № 476. URL: <https://dtk.com.ua/show/2cid010381>.
7. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017 р. Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська палата України. Київ. 2018. Ч.1. 1142 с.
8. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 30.12.2013 р. № 433. URL: <https://zakon.help/law/433>.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
11. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

REFERENCES:

1. Bondar, Yu., (2017). Robochi dokumenty audytora. Lid Skedjuly ta prohramy Audytorsjka vybirka [Auditor's working documents. Ice Sketches and Programs. Audit sample], Kiev, Inform.-analyst. Agency. (in Ukrainian).
2. Gordienko, N. I., Kharlamova, O. V., Mizik, Yu. I., Konoplina, O., (2017) Audyt: metodyka i orghanizacija [Audit: methodology and organization], Kharkiv. (in Ukrainian).
3. The Ministry of Finance of Ukraine (1999), «Order of the Ministry of Finance of Ukraine «Instruction on application of the Account of accounts of assets, capital, liabilities and business operations of enterprises and organizations», available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
4. Kirtok, R.G. (2015), «Features of the audit of inventory in modern conditions in food industry enterprises», Ghlobaljni ta nacionaljni problemy ekonomiky, vol. 3, pp. 869–872.
5. Kuzik, N. (2015), «Methodical aspects of inventory audit», Instytut bukhghaltersjkojko obliku, kontrolj ta analiz v umovakh ghlobalizaciji, vol. 4., pp. 106–113.
6. The Ministry of Finance of Ukraine (2013), «Order of the Ministry of Finance of Ukraine «On the approval of Methodological Recommendations on the verification of comparability of financial reporting indicators», available at: <https://dtk.com.ua/show/2cid010381>.
7. International Federation of Accountants; Audit Chamber of Ukraine (2016-2017), «Handbook of international quality control, auditing, review, other assuran and related services pronouncements», available at: http://www.apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2018_1_all.pdf.
8. The Ministry of Finance of Ukraine (2013), «Order of the Ministry of Finance of Ukraine «Methodical recommendations for filling out forms of financial reporting», available at: zakon.help/law/433.
9. The Ministry of Finance of Ukraine (2013), «Order of the Ministry of Finance of Ukraine «National Accounting Standard 1 «General Requirements for Financial Statements», available at: zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.
10. The Ministry of Finance of Ukraine (2013) «Order of the Ministry of Finance of Ukraine «Regulation (standard) of accounting 9 «Fund», available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
11. The Ministry of Finance of Ukraine (2014), «Order of the Ministry of Finance of Ukraine «Regulation on inventory of assets and liabilities», available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
12. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting in Ukraine», available at: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.