

УДК 657.4

Скаска О. І.,

oleh.i.skasko@lpnu.ua, ORCID ID: 0000-0002-7746-0801,

Researcher ID: : skaskoOI0001,,

д. е. н., проф., професор кафедри обліку та аналізу, Національний університет “Львівська політехніка”, м. Львів

Костецька Ю. Р.,

yuliiia.kostetska.mnopm.2021@lpnu.ua, ORCID ID: 0000-0002-7592-270X, Researcher ID: rid36277,

магістрантка, Національний університет “Львівська політехніка”, м. Львів

МЕТОДИКА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

***Анотація.** Активи, що підприємство придбало чи самостійно виготовило та утримує для подальшої переробки або іншого споживання у ході нормального операційного циклу, називаються виробничими запасами, які займають важливе місце в діяльності підприємства. Показники фінансового стану кожного підприємства залежать від достовірної оцінки та правильного відображення їх в обліку, на підставі чого приймаються управлінські рішення. Тому точність рішень, прийнятих управлінським персоналом, виходячи з аудиторських звітів, напряму залежить від обраної методики аудиту запасів. Також у теперішніх умовах розвитку бізнесу особливої уваги набуває питання аудиту суб'єктів господарської діяльності. Аудит має торкатися всіх процесів діяльності, в тому числі й виробничих запасів. Метою аудиту запасів є отримання достатніх і належних доказів за умови, що облік запасів ведеться відповідно до законодавчих та нормативних вимог, а також підтвердження відповідності інформації, поданої у фінансовій і податковій звітності, всім суттєвим аспектам. На сьогоднішній день існують загальноприйняті методики аудиту запасів підприємства, але жодна з них не є досконалою. Дана стаття присвячена вивченню функцій, основних аспектів та порядку проведення аудиту виробничих запасів. Обгрунтовано теоретичні засади методики проведення аудиту запасів: етапи, методи та методичні процедури, що в сукупності формуватиме ефективність аудиту. Встановлено, що програма перевірки доречна для ефективного розподілу роботи всієї аудиторської групи і для контролю над перебігом аудиторської перевірки з боку керівництва аудиторської фірми. Зроблено висновок, що основним призначенням аудиту виробничих запасів можна вважати допомогу клієнту ідентифікувати основні недоліки в обліку виробничих запасів та можливість запобігти їхньому виникненню, що в результаті призведе до покращення фінансового стану підприємства.*

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

Skasco O. I.,

oleh.i.skasko@lpnu.ua, ORCID ID: 0000-0002-7746-0801,

Researcher ID: skaskoOI0001,

Doctor of Economics, Professor, Professor of the Department of Accounting and Analysis, Lviv Polytechnic National University, Lviv

Kostetska Y. K.,

yuliiia.kostetska.mnopm.2021@lpnu.ua, ORCID ID: 0000-0002-7592-270X, Researcher ID: rid36277,

Master's degree student, Lviv Polytechnic National University, Lviv

METHOD OF AUDIT OF PRODUCTION STOCKS OF AN ENTERPRISE

***Abstract.** Assets that the enterprise acquired or independently produced and holds for further processing or other consumption during the normal operating cycle are called production stocks, which occupy an important place in the enterprise's activities. Indicators of the financial condition of each enterprise depend on a reliable assessment and correct reporting of them in accounting, on the basis of which managerial decisions are made. Therefore, the accuracy of decisions made by managerial personnel, based on audit reports, directly depends on the chosen inventory audit method. Also, in the current conditions of business development, the issue of auditing business entities is receiving special attention. The audit should cover all business processes, including production stocks. The purpose of the inventory audit is to obtain sufficient and appropriate evidence, provided that the inventory is kept in accordance with legal and regulatory requirements, as well as to confirm the compliance of the information provided in the financial and tax statements with all essential aspects. To date, there are generally accepted methods of auditing the company's*

inventory, but none of them is perfect. This article is devoted to the study of functions, main aspects and the procedure for conducting an audit of production stocks. The theoretical foundations of the inventory audit method are substantiated: stages, methods and methodical procedures, which together will form the effectiveness of the audit. It was determined that the audit program is appropriate for the effective distribution of the work of the entire audit group and for control over the course of the audit by the management of the audit firm. It was concluded that the main purpose of the inventory audit can be considered to be helping the client identify the main deficiencies in inventory accounting and the possibility of preventing their occurrence, which will ultimately lead to an improvement in the company's financial condition.

Key words: audit, accounting, internal control, production stocks, documentation, reporting, Auditor's report, planning, risks, audit strategy.

JEL Classification: M42

DOI: <https://doi.org/10.36477/2522-1205-2022-70-13>

Постановка проблеми. Виробничі запаси є важливою складовою оборотних засобів підприємства. У процесі господарської діяльності суб'єкти господарювання використовують їх у великій кількості. Тому питання організації процесу обліку та аудиту цієї складової активів будь-якої компанії має особливе значення.

Здебільшого підприємствам властиві такі порушення як: неякісна організація складського господарства та зберігання виробничих запасів, погане оформлення первинних документів, невідповідність даних звітів матеріально відповідальних осіб даним первинних документів, невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку, незадовільна організація бухгалтерського обліку виробничих запасів. Тому під час проведення аудиту виробничих запасів постає важливе завдання здійснення саме ефективного аудиту.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми аудиту виробничих запасів розглядаються в працях Виноградової М. О., Душко З. О., Жидеєвої Л. І., Загороднього А. Г., Кулаковської Л. П., Пантелєєва В. П., Утенкової К. О., Шкірі Л. Н. та ін. Однак, незважаючи на значну роботу вчених, трансформаційний перехід формування фінансової звітності за МСФЗ та постійні зміни законодавства зумовлюють необхідність подальшого дослідження методики аудиторської перевірки та правильності облікового відображення виробничих запасів.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження ключових напрямів аудиту виробничих запасів, що передбачатимуть застосування аудиторських процедур, які у практичному аспекті допоможуть об'єктивно оцінити стан бухгалтерського обліку цієї складової оборотних активів на підприємстві, ідентифікувати викривлення облікових даних (у разі наявності), оцінити систему внутрішнього контролю та вдосконалити методичні засади аудиту виробничих запасів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Виробничі запаси є основою господарської діяльності кожного підприємства. Запаси – це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;

- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг [5].

Аналізуючи наукові джерела, можна дійти висновку, що немає єдиного підходу щодо методики аудиту виробничих запасів.

Мельнікова К. С. розглядала методику аудиту виробничих запасів, яка базується на зборі аудиторських доказів, проведенні аналізу та розробки рекомендації щодо оптимізації роботи облікового процесу [13].

Скрипник М. І. розробив практичні рекомендації для вдосконалення організації і методики аудиту виробничих запасів на підприємстві [11].

Утенкова К. О. висвітлила основи аудиту, методику аудиту активів і пасивів, доходів і витрат, фінансової звітності [12].

Сиротюк Г. розкрив методичні особливості аудиту виробничих запасів та запропонував методику проведення аудиторської перевірки виробничих запасів й операцій із ними [8]. Проте їх наукові праці не розкрили узагальнюючої методики аудиту виробничих запасів.

Предмет аудиту виробничих запасів – це операції та господарські процеси, що пов'язані з оприбуткуванням, рухом, використанням та іншим вибуттям запасів, а також різні економічні відносини, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

Порядок перевірки залежить від різних факторів, таких як форма власності, організаційно-правова форма господарюючого суб'єкта, умови функціонування, рівень розвитку конкретного підприємства, його види діяльності, система оподаткування, програмне забезпечення, наявність і ефективність існування системи внутрішнього контролю, тощо.

Важливе місце при проведенні аудиторської перевірки займає інформаційне забезпечення, яке зазвичай представлене сукупністю облікових документів цієї складової оборотних активів, а саме: первинні документи, документи складського обліку, реєстри аналітичного та синтетичного обліку, звітність підприємств, акти інвентаризації, облікова

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

Мета аудиту виробничих запасів відповідно до МСА 200 “Загальні цілі незалежного аудитора на проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту” – незалежна, професійна думка аудитора щодо того, чи правильно у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності підприємства відображається інформація, пов’язана з операціями по виробничих запасах.

Відповідно до мети аудиту виробничих запасів можна сформулювати основні завдання:

- перевірка на правильність розподілення активів компанії до їхніх видів;
- перевірка зберігання виробничих запасів та дотримання встановлених законом нормативів їхнього використання;
- перевірка визначення коректної вартості виробничих запасів;
- перевірка відображення в обліку даних про надходження та вибуття виробничих запасів;
- перевірка коректного застосування методу списання виробничих запасів;
- перевірка формування, розподілу та списання транспортно-заготівельних витрат по запасах;
- перевірка дотримання інвентаризаційних вимог виробничих запасів;
- перевірка правильності документального оформлення операцій із обліку виробничих запасів;
- перевірка ефективності і безпечності програмних продуктів підприємства, задіяних в обліку виробничих запасів;
- перевірка відповідності синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів.

Джерелами для інформації аудиту виробничих запасів можна назвати в першу чергу облікову політику підприємства та інші бухгалтерські документи, в яких знаходиться інформація, що відображає рух та залишки виробничих запасів.

Можна розглядати наступний оптимальний підхід для проведення аудиту, що складається з 5 стадій:

- прийняття клієнта: узгодження умов аудиту; оцінка системи внутрішнього контролю; ідентифікація аудиторських ризиків, укладання договору та Листа-зобов’язання на проведення аудиту;
- планування аудиторської перевірки: розроблення стратегії та плану аудиту;
- виконання аудиту: поетапне виконання завдань стратегії аудиту та аудиторських процедур, документування аудиторської перевірки;
- огляд та завершення: оцінка прийнятності аудиторських доказів, оцінка відхилень та викривлень, якщо такі виявлені в процесі аудиту, узагальнення результатів аудиторського дослідження;
- надання звіту замовнику: надання звіту аудитора.

Цей розподіл зорієнтовує виконавців на чітку роботу за Міжнародними стандартами контролю якості аудиту. Така класифікація етапів відображає

взаємозв’язок між окремими елементами та процесами аудиторського циклу.

При плануванні своєї діяльності аудитор керується нормами МСА 300 “Планування аудиту фінансової звітності”. Для ефективної аудиторської перевірки перше, що потрібно, – це чітко сформулювати мету, основні завдання, визначити об’єкти аудиту та відібрати джерела інформації.

Основними складовими методики проведення аудиту виробничих запасів є розробка плану та програми на стадії планування їх перевірки.

За допомогою планування формуються основна стратегія та напрями аудиторської перевірки.

Програма аудиту є дуже важливою, адже вона дає змогу аудитору:

- встановити такі речі, як достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо наявності та руху виробничих запасів;
- перевірити повноту і своєчасність відображення первинних даних із обліку запасів у бухгалтерських документах та облікових регістрах;
- перевірити правильність ведення обліку виробничих запасів відповідно до нормативно-законодавчої бази, облікової політики;
- перевірити достовірність відображення залишків виробничих запасів із показниками фінансової звітності.

Від правильно затвердженого плану та програми аудиту залежить ефективність аудиторських процедур. Саме у програмі аудиту передбачається перелік джерел інформації, під час вивчення яких мають бути зроблені висновки за результатами перевірки.

На початку своєї роботи аудитор приймає рішення щодо методу організації аудиту виробничих запасів та оцінки системи внутрішнього контролю.

Оцінка системи внутрішнього контролю проводиться переважно аудитором за допомогою тестування. При цій процедурі аудитор перевіряє:

- відповідність зберігання запасів встановленим вимогам;
- чи виробничі запаси, що знаходяться на підприємстві, закріплені за відповідальними особами;
- чи має підприємство у наявності договори про матеріальну відповідальність із працівниками, діяльність яких пов’язана із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням виробничих запасів;
- чи правильно проводиться інвентаризація запасів та відображається в обліку її результат;
- чи були зафіксовані факти псування та крадіжки виробничих запасів, їх причини;
- чи були виявлені зайві виробничі запаси в результаті інвентаризації та чи оприбутковувалися ці залишки;
- чи відбувається перевірка співставлення даних регістрів бухгалтерського обліку запасів із даними Головної книги.

Відповідно до результатів оцінки системи внутрішнього контролю аудитор визначає, які саме аудиторські процедури згідно з нормами МСА500

“Аудиторські докази” необхідно застосувати для проведення аудиту виробничих запасів.

Вважаємо, що варто розпочинати перевірку саме з дослідження Наказу про облікову політику, конкретно з вивчення таких питань:

- яка облікова оцінка запасів;
- згідно з яким методом вибуття запасів відбувається їх списання за різними напрямками;
- які субрахунки використовуються підприємством для обліку виробничих запасів;
- який метод застосовується для накопичення витрат і проведення розрахунку транспортно-заготівельних витрат за кожним із видів запасів;
- якою є посадова інструкція бухгалтера з обліку запасів;
- чи наявний та фактично виконується план проведення інвентаризацій.

Далі аудитор займається дослідженням показників фінансової звітності щодо відображення інформації про наявність та рух запасів.

Перевірка запасів розпочинається з порівняння інформації про наявність запасів за кожною статтею ф. 1 “Баланс” (Звіт про фінансовий стан) з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками і даними Головної книги [7].

Аудитору необхідно отримати достовірні докази для того, щоб сформулювати висновки і рекомендації. Тому в своїй роботі аудитори також керуються МСА 500 “Аудиторські докази”, де показані процедури, що дозволяють отримати достовірні докази.

При аудиті виробничих запасів можуть бути використані такі методичні прийоми:

- перевірка – цей прийом використовується для перерахунку фактичної наявності запасів, перевірки видаткових і прибуткових документів, а також записів у облікових регістрах;
- аналіз під час аудиту матеріально-виробничих запасів – допомагає порівняти дані облікових регістрів із даними фінансової звітності;
- анкетування – в більшості випадків застосовується на організаційному етапі, адже допомагає оцінити ефективність системи внутрішнього контролю та визначити аудиторський ризик;
- звірка – застосовується при аудиті матеріально-виробничих запасів, особливо тоді, коли матеріальні цінності зберігаються третьою особою;
- обстеження – також може проводитися, щоб гарантувати наявність належних умов зберігання матеріально-виробничих запасів та показувати відсутність ризиків зберігання;
- тестування – цей методичний прийом є актуальним для будь-якої ділянки аудиту, адже він полягає в оцінці відповідності даних облікових регістрів і даних фінансової звітності;
- експертиза – аудитори можуть вдаватися до запрошення спеціальних експертів (наприклад, оцінювача), це рішення приймається аудитором на основі свого професійного судження.

Згідно з МСА 230 “Аудиторська документація” аудитору необхідно вчасно скласти аудиторську документацію, яка в подальшому стає основою для аудиторського звіту та доказом того, що аудит

проводився відповідно до МСА і чинних нормативно-правових актів. Адже від належної підготовки аудиторської документації залежить якість і ефективність аудиту.

Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямі. Мета аудиту запасів відображається в контролі за дотриманням чинного законодавства, встановленні повноти і правильності відображення в бухгалтерському обліку інформації щодо надходження запасів, правильному визнанні активів запасами згідно з П(С)БО№ 9 “Запаси”, перевірці дотримання обраних методів обліку виробничих запасів, які зазначені у наказі про облікову політику.

Основним призначенням аудиту виробничих запасів можна вважати допомогу клієнту ідентифікувати основні недоліки в обліку виробничих запасів та можливість запобігти їхньому виникненню, що в результаті призведе до покращення фінансового стану підприємства. Тому саме правильна організація і методика аудиту виробничих запасів допоможе аудитору у цьому.

Отже, правильно обрана методика аудиту запасів дозволяє оптимізувати роботу аудиторів, підвищує вірогідність виявлення помилок і, як наслідок, дозволяє виправити ці помилки у майбутньому та підвищити ефективність роботи підприємства.

ЛІТЕРАТУРА

1. Аудиторська документація : Міжнародний стандарт аудиту 230. URL: http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.
2. Аудиторські докази : Міжнародний стандарт аудиту 500. URL: http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.
3. Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту : Міжнародний стандарт аудиту 200. URL: http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.
4. Запаси : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO9.aspx>.
5. Планування аудиту фінансової звітності : Міжнародний стандарт аудиту 300. URL: http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.
6. Клімов А., Міронова О., Пантелеев В., Утенкова К. Практичний аудит: анфАС та ПРОФІЛЬ / за ред. В. Ю. Лісіної. Х. : Фактор, 2010. 720 с.
7. Сиротюк Г., Сиротюк К. Методичні особливості аудиту виробничих запасів. *Вісник Львівського національного аграрного університету*. Серія : Економіка АПК. 2015. № 22(1). С. 92-97.
8. Скорба О. А. Методика аудиту виробничих запасів. URL: http://www.rusnauka.com/10_DN_2014/Economics/7_164604.doc.htm.
9. Скорба О. А. Організація проведення аудиту виробничих запасів. URL: http://www.rusnauka.com/9_NND_2014/Economics/7_164138.doc.htm.

10. Скрипник М. І., Григоревська О. О., Радіонова Н. Й. Удосконалення організації і методики аудиту виробничих запасів на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 2-3 (35). С. 378-398.

11. Утенкова К. О. Аудит : навчальний посібник. К. : Алєрта, 2011. 408 с. URL: <http://westudents.com.ua/glavy/5334-metodika-audituvirobnichih-zapasv.html>.

12. Мельнікова К. С. Напрями удосконалення методів і процедур аудиту виробничих запасів на прикладі макаронної фабрики. *Економічні студії*. 2014. №1(1). С. 13-18.

REFERENCES

1. Audytors'ka dokumentatsiia : Mizhnarodnyj standart audytu 230, available at: http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.

2. Audytors'ki dokazy : Mizhnarodnyj standart audytu 500, available at: http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.

3. Zahal'ni tsili nezaleznoho audytora ta provedennia audytu vidpovidno do Mizhnarodnykh standartiv audytu : Mizhnarodnyj standart audytu 200, available at: http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.

4. Zapasy : Polozhennia (standart) bukhalters'koho obliku 9, zatverdzhene Nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 20.10.1999 № 246, available at: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO9.aspx>.

5. Planuvannia audytu finansovoi zvitnosti : Mizhnarodnyj standart audytu 300, available at:

http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf.

6. Klimov A., Mironova O., Panteleiev V. and Utenkova K. (2010), *Praktychnyj audyt: anfAS ta PROFIL'* / za red. V. Yu. Lisinoi, Faktor, Kh., 720 s.

7. Syrotiuk H. and Syrotiuk K. (2015), *Metodychni osoblyvosti audytu vyrobnychkh zapasiv, Visnyk L'vivs'koho natsional'noho ahrarnoho universytetu. Seriia : Ekonomika APK.*, № 22(1), s. 92-97.

8. Skorba, O. A. *Metodyka audytu vyrobnychkh zapasiv*, available at: http://www.rusnauka.com/10_DN_2014/Economics/7_164604.doc.htm.

9. Skorba, O. A. *Orhanizatsiia provedennia audytu vyrobnychkh zapasiv*, available at: http://www.rusnauka.com/9_NND_2014/Economics/7_164138.doc.htm.

10. Skrypnyk, M. I. Hryhorevs'ka, O. O. and Radionova, N. J. (2016), *Udoskonalennia orhanizatsii i metodyky audytu vyrobnychkh zapasiv na pidpriemstvi, Problemy teorii ta metodolohii bukhalters'koho obliku, kontroliu i analizu*, vyp. 2-3 (35), s. 378-398.

11. Utenkova, K. O. (2011), *Audyt : navchal'nyj posibnyk*, Alєрта, K., 408 s., available at: <http://westudents.com.ua/glavy/5334-metodika-audituvirobnichih-zapasv.html>.

12. Mel'nikova, K. S. (2014), *Napriamy udoskonalennia metodiv i protsedur audytu vyrobnychkh zapasiv na prykladi makaronnoi fabryky, Ekonomichni studii*, №1(1), s. 13-18.

Стаття надійшла до редакції 09 листопада 2022 року