

**МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ЗАПАСІВ НА ВЕЛИКИХ  
ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВАХ**

*Розглянуто сутність, мету, завдання аудиту запасів, обґрунтовано необхідність проведення аудиту запасів на великих промислових підприємствах. Запропоновано методику проведення аудиту запасів, орієнтовану на великі промислові підприємства*

**Постановка проблеми.** Запаси займають дуже важливе місце в діяльності підприємства, особливо, якщо це велике промислове підприємство. Кожного дня відбувається їх рух: надходження матеріальних ресурсів, продаж готової продукції, рух всередині підприємства між різними підрозділами. Отже, існує великий ризик помилок в обліку або умисних махінацій з метою крадіжки запасів та грошових коштів. Керівнику підприємства неможливо слідкувати за всіма працівниками та процесами, які відбуваються на підприємстві. Тому постає питання про необхідність проведення аудиторської перевірки. Від того, наскільки грамотно аудитор організує свою роботу, залежить якість її виконання.

**Стан вивчення проблеми.** У науковій літературі, яка присвячена проведенню аудиту запасів, основна увага приділяється висвітленню мети та завдань аудиту запасів, далеко не всі автори пропонують програми проведення аудиту, і ще менше авторів пропонують програми, які можуть бути орієнтовані на великі промислові підприємства.

**Мета дослідження.** Метою статті є вивчення наукової думки та розробка пропозицій щодо удосконалення методики проведення аудиту запасів на великих промислових підприємствах.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання аудиту запасів висвітлюють у своїх дослідженнях відомі українські вчені, зокрема, Давидов Г.М. [1], Дікань Л.В. [2], Кадурина Л.О. [3], Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. [4], Пантелєєв В.П. [5], Пилипенко І.І. [6], Савченко В.Я. [9], Сахарцеві І.І. [10], Усач Б.Ф. [11] та ін. Аналіз літературних джерел щодо основних теоретичних положень аудиту запасів, напрямків та досвіду його організації показав необхідність удосконалення методики його проведення.

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Виробничі запаси є основою господарської діяльності підприємств. Визначення запасів, порядок їх оцінки, визнання й відображення в бухгалтерському обліку та звітності регламентуються П(С)БО 9 "Запаси".

Відповідно до П(С)БО 9 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, а також управління підприємством.

До запасів відносяться:

– сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

– незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;

– готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

– товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

– малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

– поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за П(С)БО 9, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

Метою проведення аудиту запасів є висловлення аудитором думки про: достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху запасів; повноту та правильність відображення первинних даних з обліку запасів у зведених регістрах; правильність ведення обліку запасів відповідно до законодавчих та нормативних актів, облікової політики; достовірність відображення залишку запасів у звітності.

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

– перевірка наявності та порядку зберігання товарно-матеріальних цінностей;

– перевірка забезпечення контролю за збереженням запасів на всіх етапах їх руху та зберігання;

– перевірка правильності та своєчасності документального відображення операцій із надходження, відпуску та внутрішнього переміщення запасів;

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

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

– перевірка додержання підприємством встановлених норм списання;

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

– перевірка правильності відображення в обліку руху МШП;

– перевірка переоцінки та уцінки товарно-матеріальних цінностей;

– оцінка якості проведених інвентаризацій запасів;

– встановлення законності дій, пов'язаних із рухом виробничих запасів, та відсутності суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності.

Загальне визначення завдання аудиту виробничих запасів полягає у встановленні достовірності й повноти відображення в бухгалтерському обліку та звітності всіх господарських фактів відносно залишків і руху виробничих запасів.

Джерела інформації аудиту виробничих запасів являють собою предметну область аудиторського дослідження. Це нормативні документи, облікова політика підприємства та джерела, в яких зафіксована інформація, що характеризує залишки і рух виробничих запасів.

Здійснюючи аудиторське дослідження, аудитор вивчає документи, за допомогою яких відтворює ланцюг господарських фактів від придбання запасів і їх зберігання до списання. Дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів. Аудит виробничих запасів не може здійснюватися без досліджень оперативного обліку (наприклад, щоденні оперативні дані про рух дефіцитних основних і допоміжних матеріалів та інша оперативна інформація, визначена керівництвом суб'єкта господарювання залежно від його специфіки), інформації з діловодства (накази про зміну матеріально-відповідальних осіб; про проведення ревізій, інвентаризацій; про розгляд результатів ревізій та інвентаризацій тощо), висновків спеціалістів (щодо якості та придатності запасів, доцільності їх придбання, списання).

У ході аудиту використовуються акти ревізій та перевірок запасів, складені відповідними контролюючими органами, а також інформація, одержана в ході попереднього аудиту. Ці джерела інформації мають допоміжний характер, проте, їх дослідження дає можливість встановити місця підвищеного інформаційного ризику.

Предметна область дослідження виробничих запасів включає:

1. Внутрішні нормативні та загальні документи клієнта.
  2. Облікову політику клієнта з питань обліку виробничих запасів.
  3. Договори з матеріально-відповідальними особами.
  4. Договори з контрагентами.
  5. Документацію суб'єктів внутрішнього контролю з питань контролю за раціональним використанням та збереженням виробничих запасів.
  6. Первинні документи та реєстри обліку по рахунках, призначених для ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів.
  7. Регістри зведеного синтетичного обліку (Головна книга), оперативну, статистичну та фінансову звітність.
  8. Інші документи, що відображають факти господарської діяльності, пов'язані з придбанням та списанням виробничих запасів.
  9. Місця зберігання виробничих запасів, включаючи ваговимірні пристрої.
  10. Технологічний процес виробництва, а саме, інформаційні потоки щодо руху сировини і матеріалів від складу матеріалів до складу готової продукції, тобто проходження матеріалів від однієї стадії виробництва до іншої, їх перетворення на готову продукцію.
- Вивчаючи внутрішні нормативні та загальні документи клієнта, можна одержати інформацію про: підприємство; його діяльність; особливості технології; перелік виробничих запасів, їх потребу та наявність; кількість місць зберігання. Особлива увага приділяється вивченню наказів про призначення та просування по службі матеріально-відповідальних осіб, а також

наказів про проведення тих чи інших заходів внутрішнього контролю – ревізій та інвентаризацій. Це дасть змогу аудитору встановити обсяг інформації, що підлягає дослідженню, оцінити власні можливості, а також час, необхідний для проведення перевірки.

При дослідженні внутрішніх нормативних та загальних документів аудитор визначає питання, на яких необхідно заострити свою увагу при подальшому вивченні інформації. Так, якщо в результаті дослідження аудитор дійшов висновку, що окремий вид сировини є дефіцитним, то виникає необхідність прослідкувати його рух та визначитися, чи не допускалися випадки його недовкладення або підміни іншим із зниженням якості виготовленої продукції. Аналіз інформації з наказів про призначення матеріально-відповідальних осіб та їх характеристик за даними особою справи дає можливість сконцентрувати увагу на ступені довіри до них. Наявність наказів про проведення контрольних заходів щодо збереження виробничих запасів, про одержані результати ревізій та інвентаризацій формує думку аудитора щодо довіри до системи внутрішнього контролю.

Вивчення договорів (індивідуальних та колективних) із матеріально-відповідальними особами дає можливість аудитору скласти думку про дотримання вимог чинного законодавства клієнтом у роботі з цією категорією працівників.

Аудитор у процесі свого дослідження повинен чітко відслідковувати інформаційні потоки, які пов'язані з господарськими діями чи подіями, від прийняття рішення про здійснення господарської операції до відображення факту здійснення в первинних документах, зведених документах, реєстрах обліку та звітності.

Аналіз облікової політики дає змогу встановити, яких методів дотримується підприємство з питань первісної оцінки виробничих запасів, їх переоцінки та методу оцінки виробничих запасів.

Послідовність проведення аудиту запасів можна зобразити наступною схемою (рис. 1).

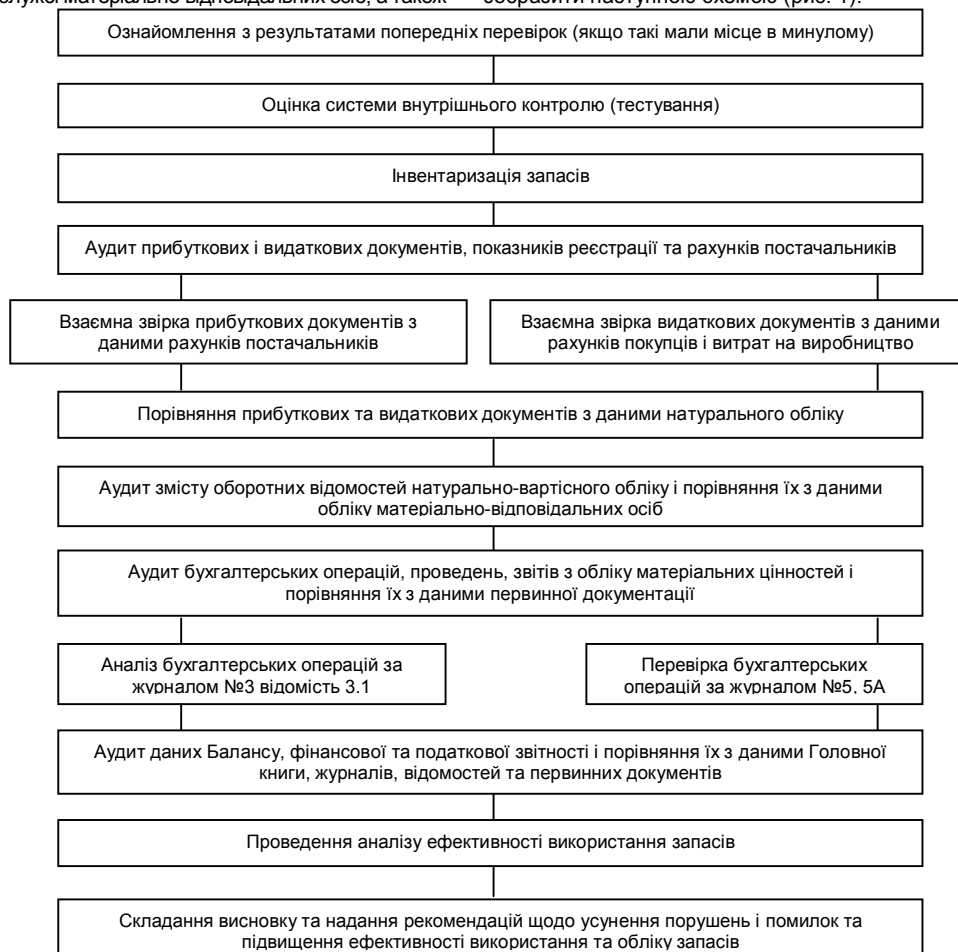


Рис. 1. Послідовність проведення аудиту запасів

Залежно від мети аудиторського дослідження, завдань, які передбачені договором, та власних можливостей аудитор на свій розсуд обирає методику проведення аудиту виробничих запасів. Основна мета обраної методики зводиться до встановлення об'єктивної істини про досліджуваний об'єкт.

Великі промислові підприємства характеризуються складним технологічним процесом, великою номенклатурою та асортиментом продукції, що випускається, а також складною багаторівневою організаційною структурою. Не знаючи усього цього неможливо провести якісну перевірку, тому перш за все аудитор необхідно ознайомитися з усіма технологічними та організаційними процесами, які відбуваються на підприємстві.

Попередня програма складається до початку аудиту, але в ході аудиту до неї аудитором можуть вноситися як незначні, так і суттєві корективи. У програмі аудиту види, зміст та час проведення запланованих аудиторських процедур повинні співпадати з прийнятими до роботи показниками загального плану аудиту. До аудиторської програми включається також перелік об'єктів аудиту за його напрямками, а також час, що його необхідно витратити на кожен напрямок аудиту або аудиторську процедуру. У програмі аудитор оцінює розмір ризику внутрішнього контролю та свій особистий ризик не виявлення суттєвих помилок у звітності, який існує під час проведення аудиторських процедур, визначає термін проведення аудиторських тестів і незалежних процедур, координує роботу всіх можливих помічників, які залучені з числа співробітників підприємства, відзначає присутність інших виконавців аудиту, якщо такі беруть участь у роботі.

Ознайомлення з матеріалами попереднього аудиту (якщо такий раніше проводився на підприємстві іншими аудиторськими фірмами) дозволить аудитору визначити проблемні ділянки та звернути на них особливу увагу.

Перевірка та оцінка системи внутрішнього контролю, залежно від отриманих результатів, дозволить визначити, розширювати сукупність досліджень, чи навпаки, довіритися даним клієнта і провести лише деякі перевірочні процедури, щоб підтвердити довіру до інформації системи внутрішнього контролю. Також правильно підібрані питання дозволять визначити ділянки, на які при проведенні аудиту необхідно буде звернути особливу увагу.

Після аналізу отриманих відповідей аудитор оцінює ступінь ризику та розробляє остаточну програму аудиту з переліком процедур, що мають бути виконані. Обрані аудиторські процедури мають дати змогу аудитору: встановити достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху виробничих запасів; перевірити повноту і своєчасність відображення первинних даних з обліку запасів у зведених документах та облікових реєстрах; перевірити правильність ведення обліку запасів відповідно до чинних законодавчих актів, облікової політики суб'єкта господарювання; перевірити достовірність відображення залишку запасів у суб'єкта господарювання; підтвердити або спростувати показники фінансової звітності суб'єкта господарювання, які залежать від достовірності, повноти й своєчасності відображення господарських операцій, пов'язаних з рухом виробничих запасів. Для кожного окремого підприємства розробляється індивідуальна програма, але можна запропонувати наступну типову програму аудиту запасів, яку (розширюючи або звужуючи її) можна адаптувати під конкретне підприємство. Ця програма розроблена з орієнтацією на великі промислові підприємства та складається з наступних етапів:

1. Вивчення діяльності підприємства:

- ознайомлення з організаційною структурою;
- ознайомлення з обліковою політикою;
- ознайомлення з технологічними процесами виробництва та сортаментом продукції, що випускається;
- ознайомлення зі схемою документообігу.

2. Ознайомлення з результатами попередніх аудиторських перевірок (якщо такі були у минулому).

3. Оцінка системи внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку.

4. Перевірка повноти, якості, дотримання строків, порядку документального оформлення та відображення в обліку результатів проведення інвентаризації виробничих запасів, МШП, готової продукції, товарів. Перевірка залишків деяких видів ТМЦ, готової продукції, товарів з метою уникнення приписок чи надмірного списання. Звірка залишків матеріальних цінностей за даними головної книги з залишками в облікових регістрах.

5. Вивчення організації зберігання матеріальних цінностей:

- наявність складських приміщень, шаф, стелажів, сейфів, полицок і т.ін.;
- наявність ваговимірвальних пристроїв;
- забезпечення охорони матеріальних цінностей;
- дотримання санітарних вимог і протипожежних правил;
- страхування матеріальних цінностей;
- перевірка стану запасів;
- перевірка наявності на підприємстві постійно діючої комісії для перевірки матеріальних запасів.

Контроль за проведенням лабораторного аналізу якості деяких видів запасів.

6. Перевірка наявності та правильності оформлення договорів про повну матеріальну відповідальність із працівниками, які безпосередньо пов'язані із зберіганням, обробкою, продажем (відпусканням), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм запасів, якщо вони обіймають посади, передбачені спеціальним переліком. Перевірка можливості зловживань з боку матеріально-відповідальних осіб.

7. Перевірка правильності визнання запасів активами згідно П(С)БО 9. Перевірка правильності відображення в обліку одиниці запасів (найменування або однорідна група).

8. Перевірка організації контролю за видачею, зберіганням, використанням і погашенням довіреностей.

9. Перевірка використання методів визначення оптимального розміру запасів.

10. Перевірка порядку укладання й виконання договорів на постачання запасів (види, найменування, ціна, кількість, умови і строки поставки). Аналіз надійності і якості постачальників.

11. Перевірка повноти оприбуткування запасів: зустрічна перевірка даних договорів, документів на оплату, прибуткових накладних, інших супровідних документів з даними, відображеними у аналітичному та бухгалтерському обліку на предмет ідентичності показників номенклатури, ціни, кількості, дати оприбуткування.

12. Перевірка своєчасності, правильності оформлення надходження та списання запасів:

- перевірка відповідності прибуткових та видаткових накладних записам в журналі реєстрації;
- взаємна звірка даних матеріального звіту з накладними, лімітно-забірними картками з метою виявлення не вказаних у звіті первинних документів, підтвердження облікової ціни, наявності підписів матеріально-відповідальних осіб;
- зустрічна перевірка порівняння записів у документах, що зберігаються в різних місцях (на складі, в цеху, в бухгалтерії, у відділі постачання).

Контроль відповідності оприбуткованих запасів на складі даним обліку.

13. Перевірка правильності визначення первісної вартості запасів при їх оприбуткуванні. Перевірка розрахунку собівартості незавершеного виробництва та готової продукції. Визначення правильності обліку витрат на виробництво і реалізацію продукції, які включаються до собівартості.

14. Перевірка відображення в обліку транспортно-заготівельних витрат.

15. Перевірка правильності відображення в обліку сум податку на додану вартість, сплачену постачальникам.

16. Перевірка порядку внутрішнього переміщення запасів. Перевірка своєчасності, достовірності та повноти документального оформлення операцій з руху запасів по підрозділах. Перевірка дотримання лімітів із відпускання запасів: зустрічна перевірка лімітно-забірних карт із документами на витрачання. Перевірка методу оцінки запасів, який використовується на підприємстві при відпусканні у виробництво, продажу або іншому вибутті (правильність розрахунку та незмінність методу):

– згідно наказу про облікову політику;  
– фактично (способом звірки даних аналітичного обліку та розрахунків).

17. Перевірка витрат і дотримання норм витрачання виробничих запасів. Перевірка наявності письмових пояснень працівників за понаднормове використання матеріалів. Перевірка правильності використання матеріалів у виробництві, іншого використання та списання.

18. Перевірка системи контролю за вивезенням запасів зі складів, дотримання порядку перевірки та обліку перепусток.

19. Перевірка правильності обліку зворотних відходів.

20. Перевірка правильності обліку браку.

21. Перевірка порядку передачі готової продукції з виробництва на склад, умов зберігання її на складі. Перевірка організації обліку готової продукції.

22. Перевірка своєчасності відображення в обліку відвантаження продукції та оформлення супровідних документів. Перевірка порядку укладання і виконання договорів відвантаження за видами, найменуваннями, ціною, кількістю запасів, строками їх виконання.

23. Перевірка правильності і доцільності проведення переоцінки матеріальних цінностей, правильності та своєчасності документального оформлення та відображення в обліку результатів переоцінки.

24. Перевірка законності списання запасів при втратах та нестачах:

– дотримання встановленого порядку оформлення;

– перевірка правильності застосування норм природного утрату при виявленні нестач;

– перевірка правильності визначення розміру матеріальної відповідальності та порядку відшкодування шкоди, заподіяної підприємству.

25. Перевірка системи комп'ютерного обліку: відповідність внесених у неї даних первинним та звітним документам.

26. Звірка сальдо за синтетичними й аналітичними рахунками, даними по рахунках з даними, зазначеними в головній книзі. Перевірка достовірності даних за залишками запасів у фінансовій звітності: чи відображаються запаси за найменшою з двох оцінок: початковою вартістю або чистою вартістю реалізації запасів.

27. Перевірка можливих порушень (помилки) у кореспонденції рахунків.

28. Проведення аналізу використання матеріальних цінностей:

– виявлення матеріалів, які не використовуються протягом тривалого часу;

– аналіз, оцінка та перевірка по суті співвідношень між фінансово-економічними показниками;

– аналіз структури матеріальних витрат у загальній структурі витрат;

– аналіз оборотності запасів;

– аналіз ефективності використання запасів.

29. Оформлення окремим документом порушень при дослідженні документів, операцій та записів.

30. Надання управлінських консультацій керівництву підприємства щодо ефективного управління запасами:

– надання оперативної, корисної інформації про стан і використання запасів у процесі виробництва;

– надання рекомендацій щодо усунення недоліків та вдосконалення різного роду показників, що відображають оптимальність використання запасів на всіх виробничих підрозділах (центрах відповідальності).

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Вивчення й аналіз поглядів вчених та спеціалістів стосовно аудиту запасів дають змогу зробити такі висновки:

1. Метою проведення аудиту запасів є висловлення аудитором думки про: достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху запасів; повноту та правильність відображення первинних даних з обліку запасів у зведених регістрах; правильність ведення обліку запасів відповідно до законодавчих та нормативних актів, облікової політики; достовірність відображення залишку запасів у звітності.

2. Загальне визначення завдання аудиту виробничих запасів полягає у встановленні достовірності й повноти відображення в бухгалтерському обліку та звітності всіх господарських фактів відносно залишків і руху виробничих запасів.

3. Джерела інформації аудиту виробничих запасів являють собою предметну область аудиторського дослідження. Це нормативні документи, облікова політика підприємства та джерела, в яких зафіксована інформація, що характеризує залишки і рух виробничих запасів.

4. Залежно від мети аудиторського дослідження, завдань, передбачених договором, та власних можливостей аудитор на свій розсуд обирає методику проведення аудиту виробничих запасів. Основна мета обраної методики зводиться до встановлення об'єктивної істини про досліджуваний об'єкт.

5. Великі промислові підприємства характеризуються складним технологічним процесом, великою номенклатурою та асортиментом продукції, що випускається, а також складною багаторівневою організаційною структурою. Не знаючи усього цього неможливо провести якісну перевірку, тому перш за все аудитор необхідно ознайомитись з усіма технологічними та організаційними процесами, які відбуваються на підприємстві.

6. Перевірка та оцінка системи внутрішнього контролю, залежно від отриманих результатів, дозволить визначити, розширювати купність досліджень, чи навпаки, довіритися даним клієнта і провести лише деякі перевірені процедури, щоб підтвердити довіру до інформації системи внутрішнього контролю. На цьому етапі доцільно провести тестування, яке дає змогу вивчити слабкі та сильні сторони внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку.

7. Програма аудиту має дати змогу аудиторам: встановити достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху виробничих запасів; перевірити повноту і своєчасність відображення первинних даних з обліку запасів у зведених документах та облікових реєстрах; перевірити правильність ведення обліку запасів відповідно до чинних законодавчих актів, облікової політики суб'єкта господарювання; перевірити достовірність відображення залишку запасів у суб'єкта господарювання; підтвердити або спростувати показники фінансової звітності суб'єкта господарювання, які залежать від достовірності, повноти й своєчасності відображення господарських операцій, пов'язаних з рухом виробничих запасів.

Розроблена програма проведення аудиту запасів дозволить аудиторам провести якісну перевірку діяльності великих промислових підприємств, пов'язану з рухом запасів та надати керівництву підприємства необхідні рекомендації.

Удосконаленню методики проведення аудиту запасів на великих промислових підприємствах присвячені подальші дослідження автора.

#### Список використаної літератури:

1. Аудит. Навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни / Л.В. Дікань, Н.Ф. Четова, Ю.В. Голуб, О.О. Вороніна – Х.: ВД "ИНЖЕК", 2009 – 276 с.
2. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, А.А. Савин, Л.В. Сотникова – М.: ЮНИТИ-ДАНА, Аудит, 2006 – 583 с.
3. Давидов Г.М. Аудит: Навчальний посібник – К.: Т-во "Знання", КОО, 2002 – 363 с.
4. Кадуріна Л.О. Основи аудиту: Навчальний посібник – К.: ВД "Слово", 2003 – 184 с.
5. Кулаковська Л.В., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: Навчальний посібник – К.: Каравела, 2004 – 568 с.
6. Пантелеев В.П. Аудит: Навчальний посібник – К.: ВД "Професіонал", 2008 – 400 с.
7. Савченко В.Я. Аудит: Навчальний посібник. – К.: КНЕУ, 2002 – 322 с.
8. Сахарцеві І.І. Теоретико-методологічні аспекти формування програм аудиту: Монографія. – Запоріжжя: ЗДІА, 2005 – 395 с.
9. Основи аудиту: Навчальний посібник / С.І. Дерев'янка, С.О. Олійник, Н.П. Кузик, О.М. Ганяйло – К.: Центр учбової літератури, 2008 – 328 с.

ЧЕРЕП Олександр Григорович – старший викладач Нікопольського інституту Запорізького національного університету

БУРЯК Ірина Валеріївна – магістр Запорізької державної інженерної академії