

6. Pro skhvalennia Kontseptsii rozvytku shtuchnoho intelektu v Ukraini (2020). Rozporiadzhennia vid 2 hrudnia 2020 roku № 1556-r [On approval of the Concept of development of artificial intelligence in Ukraine] / Kabinet Ministriv Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1556-2020-%D1%80?find=1&text> (accessed 07 November 2021).

7. Stratehiia rozvytku fizychnoi kultury i sportu na period do 2028 roku (2020). Postanova vid 04.11.2020 roku № 1089 [Strategy for the development of physical culture and sports for the period up to 2028] / Kabinet Ministriv Ukrainy. Available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1089-2020-%D0%BF?find=1&text> (accessed 07 November 2021).

8. Mantsurov I.H. (2018). Inkliuzyvnyi rozvytok yak osnova protydii hlobalnym vyklykam sohodennia [Inclusive growth as a basis for countering the global challenges of nowadays]. *Ekonomika Ukrainy* [Economy of Ukraine], no. 10, pp. 71–87. Available at: http://nbuv.gov.ua/UJRN/EkUk_2018_10_6 (accessed 07 November 2021).

E-mail: kvak-mariya@ukr.net

УДК 657.62:658.29

DOI: <https://doi.org/10.32782/2415-8801/2021-5.7>

Антонюк М.В.

здобувач,

Вінницький торговельно-економічний інститут

Київського національного торговельно-економічного університету

Крупельницька І.Г.

кандидат економічних наук, доцент,

доцент кафедри обліку та оподаткування,

Вінницький торговельно-економічний інститут

Київського національного торговельно-економічного університету

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

У статті проведено аналіз основних умов визнання та обліку запасів, досліджено організацію і методику аудиту виробничих запасів. Розкрито економічну сутність запасів відповідно до Положення стандарту бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Сформовано основну мету, предмет та завдання аудиту виробничих запасів. Розглянуто основні етапи проведення аудиту запасів. Систематизовано документи, облікові реєстри, які аудитор використовує як інформаційну базу для перевірки. Впорядковано процес послідовного використання аудиторських процедур перевірки виробничих запасів задля мінімізації характерних ризиків та ризику не виявлення. Також на основі практики визначено та класифіковано типові помилки з організації обліку та руху виробничих запасів. Обґрунтовано важливість та необхідність аудиту виробничих запасів в інтересах підприємства як допомоги клієнту у визначенні основних недоліків, порушень та помилок в обліку виробничих запасів, можливості ліквідувати їх та запобігти подальшому виникненню.

Ключові слова: запаси, оцінка запасів, справедлива вартість, мета аудиту виробничих запасів, типові помилки обліку запасів.

FEATURES OF ACCOUNTING AND AUDIT OF INVENTORIES

Antoniuk Maryna, Krupelnytska Iryna

Vinnitsia Institute of Trade and Economics

of Kyiv National University of Trade and Economics

The article provides an analysis of the main conditions for the recognition and accounting of inventories, examines the organization and methodology of audit of inventories. The economic essence of stocks according to the Provision of the standard of the accounting account 9 "Inventories" is opened. The main purpose, subject and tasks of the audit of inventories are formed. Inventory valuation is an important prerequisite for the organization of accounting for this object, because it affects the accuracy of financial results. The order of their estimation has important value for the correct account of stocks. In stock, stocks are formed at cost. The main stages of conducting an audit of inventories are considered. Documents and accounting registers are systematized, which the auditor uses as an information base for verification. The process of consistent use of audit procedures for checking inventories has been streamlined in order to minimize the inherent risks and the risk of non-detection. Also, on the basis of practice, typical errors in the organization of accounting and movement of inventories are identified and classified: unsatisfactory organization of the warehouse economy; non-fulfillment of tasks

related to procurement (acquisition) of materials; overestimation of the cost of purchased materials; violation of the rules of acceptance of goods; incomplete inventory accounting; unfounded claims against suppliers; irrational consumption of materials for production; violation of norms and limits of release; violation of the order of inventory execution (violation of implementation deadlines, uneven distribution in calendar periods, violation of the principle of suddenness, poor performance of inventory, namely negligent and untimely); shortage, surplus, appropriation of goods and materials; errors and forgeries in documents; replacement of new materials with old ones; errors in determining the amounts of write-offs, revaluation of inventories and their reflection in the account; unsatisfactory accounting. The importance and necessity of audit of production stocks in the interests of the enterprise as the help of the client in definition of the basic shortcomings, infringements and errors in the account of production stocks, possibility of their possibility are proved.

Keywords: inventories, inventory valuation, fair value, purpose of audit of inventories, typical inventory errors.

Постановка проблеми. Виробничі запаси є вагомою частиною активів, ресурсів підприємства, вони посідають особливе місце у складі майна та займають 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 має потенціал підвищення ефективності виробництва. Формування достовірної інформації про наявність та рух виробничих запасів і правильне ведення бухгалтерського обліку їх вартості забезпечують достовірність фінансової звітності. Будучи незалежним контролем, 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 відповідно до вимог трансформативної економіки та міжнародних стандартів обліку та аудиту є актуальними й потребують дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації обліку виробничих запасів завжди розглядалось багатьма вченими. Вагомий внесок у дослідження проблем обліку виробничих запасів зробили такі вітчизняні науковці, як О. Бородкін, М. Виноградова [1], Г. Зябченкова [2], М. Кужельний, А. Кузьмінський, Л. Очеретько [3], М. Скрипник [5], В. Сопко, М. Чумаченко, О. Щеглов [6], Ф. Бутинець, Л. Чижевська, Н. Герасимчук, С. Голов, П. Смоленюк, В. Ластовецький, Л. Нападівська, Н. Ткаченко. Різноманітним їх аспектам присвятили наукові праці такі зарубіжні вчені, як Р. Антоні, Д. Блейк, Ф. Вуд, М. Метьюс, Б. Нідлз, К. Ноубс.

Постановка завдання. Метою дослідження є обґрунтування основних аспектів аудиту запасів.

Виклад основного матеріалу дослідження. Основним нормативним документом, у якому визначаються методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

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 приводить до збільшення обсягів виробництва та прибутку підприємств [4].

Оцінка запасів – це важлива передумова організації обліку цього об'єкта, тому що вона впливає на точність фінансових результатів. У сучасних умовах основним завданням є визначення кращого методу в конкретній ситуації.

Вибір методу оцінювання здійснюється господарюючим суб'єктом самостійно в рамках прийнятої облікової політики, що впливає не тільки на величину витрат виробництва, продажу чи собівартість, але й на прибуток і суму сплачених податків. Сьогодні оцінювання вартості запасів у разі відпуску матеріалів у виробництво, продажу, згідно з П(С)БО 9, здійснюється за одним із таких методів, як ідентифікована собівартість одиниці запасів; середньозважена собівартість; собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативні затрати; ціна продажу [2, с. 153].

Велике значення для правильного обліку запасів має порядок їх оцінювання. В обліку запаси формуються за первісною вартістю. Згідно з П(С)БО 9, первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за відрахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків, які пов'язані з придбанням запасів і не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи й транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою; до таких витрат належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і покращення якісно-технічних характеристик запасів [1, с. 152].

Предметом аудиту операцій із запасами є господарські процеси та операції, пов'язані з їх надходженням, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства та за його межами.

Метою аудиту виробничих запасів є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інфор-

мація щодо руху і залишків запасів у всіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам [5, с. 380].

Дійсно, з цим твердженням важко не погодитись, адже аудит виробничих запасів проводиться для того, щоб одержати належні і достовірні аудиторські докази щодо їх обліку та відображення у фінансовій звітності задля висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність та відповідність концептуальній основі фінансової звітності.

Джерелами інформації для здійснення аудиту виробничих запасів є документи, які зазначені в табл. 1.

Попереднє планування здійснюється на початковій стадії аудиту і має ґрунтуватись на попередньому вивченні особливостей бізнесу клієнта. Отже, отримання аудитором уявлення про стан речей на підприємстві є найважливішою складовою частиною планування аудиту. План аудиту – це документ, який за своїм змістом є більш деталізованим, ніж загальна стратегія аудиту. Зокрема, він розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які мають виконуватися працівниками аудиторської фірми для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів задля зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня [1, с. 253].

МСА 300 визначає, що аудитор має також документувати будь-які значні зміни до початково запланованої загальної стратегії аудиту й детального плану аудиту, враховуючи причини цих значних змін та дії аудитора у відповідь на події, умови або результати аудиторських процедур, що привели до цих змін. План аудиту затверджується до початку виконання процедур отримання аудиторських доказів, проте він може переглядатись залежно від зміни обставин, що виникають у процесі аудиту, тобто план аудиту не має раз і назавжди сформованого змісту, його зміст перебуває в процесі постійного розвитку.

На підставі плану аудиту аудитор складає програму перевірки, де встановлює перелік аудиторських процедур, які б дали можливість здійснити такі дії:

- 1) встановити достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху виробничих запасів;
- 2) перевірити повноту і своєчасність відображення первинних даних з обліку виробничих запасів у зведених документах та реєстрах;
- 3) перевірити правильність ведення обліку виробничих запасів відповідно до чинних законодавчих і нормативних актів, облікової політики суб'єкта господарювання;
- 4) перевірити стан збереження виробничих запасів у суб'єкта господарювання;
- 5) підтвердити або спростувати показники фінансової звітності суб'єкта господарювання, які залежать від

достовірності, повноти та своєчасності відображення господарських операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів.

Залежно від аудиторського дослідження, завдань, передбачених договором, та власних можливостей аудитор на свій розсуд вибирає методику проведення аудиту виробничих запасів [6]. Основна мета вибраної методики зводиться до встановлення об'єктивної істини про досліджуваний об'єкт. Проводити суцільну перевірку недоцільно, адже це потребує великих матеріальних і трудових затрат, тому бажано перевірити й оцінити систему внутрішнього контролю та обліку на підприємстві залежно від отриманих результатів, розширювати сукупність досліджень чи, навпаки, довіритися даним клієнта і провести лише деякі перевірочні процедури, щоби підтвердити довіру до інформації системи внутрішнього контролю.

Вивчення й оцінювання внутрішнього контролю та системи бухгалтерського обліку виробничих запасів потребують проведення тестування, в результаті якого можна вивчити слабкі та сильні сторони об'єкта дослідження. Тести системи контролю застосовують для одержання аудиторських доказів щодо відповідності структури та ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього аудиту. Це перелік методів та порядок їх застосування аудитором для оцінювання ефективності функціонування системи обліку та внутрішнього контролю. За результатами тестування аудитор переходить до складання програми аудиту витрат діяльності. Кількість аудиторських процедур зворотно пропорційна оцінці системи внутрішнього контролю: чим вище оцінка системи внутрішнього контролю, тим менше аудиторських процедур може планувати аудитор.

Варто зауважити, що практика показує, що типовими помилками, які виникають під час здійснення операцій з виробничих запасів, можуть бути такі:

- незадовільна організація складського господарства;
- невиконання завдань щодо заготовлення (придбання) матеріалів;
- завищення собівартості придбаних матеріалів;
- порушення правил приймання вантажів;
- неповне оприбуткування запасів;
- необґрунтовані претензії до постачальників;
- нераціональне витрачання матеріалів на виробництво;
- порушення норм і лімітів відпуску;
- порушення порядку проведення інвентаризації (порушення строків проведення, нерівномірний їх розподіл за календарними періодами, порушення принципу раптовості, неякісне проведення інвентаризації, недбале і несвоєчасне оформлення документів тощо);
- нестача, надлишок, присвоєння ТМЦ;

Таблиця 1

Джерела інформації для аудиту виробничих запасів

Вид джерела інформації	Найменування
Первинні документи щодо обліку запасів	Накладні, рахунки-фактури, картки складського обліку, прибуткові ордери, накладні-вимоги на відпуск, лімітно-забірні карти
Аналітичні реєстри обліку запасів	Відомості аналітичного обліку запасів, звіти матеріально-відповідальних осіб
Реєстри синтетичного обліку запасів	Головна книга, відомості руху запасів, журнали № 3, 5, 6
Фінансова звітність підприємства	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Примітки до річної фінансової звітності

- помилки і підробки в документах;
- підміна нових матеріалів старими;
- помилки у визначенні сум уцінок, дооцінок запасів та їх відображення в обліку;
- незадовільне ведення бухгалтерського обліку [2, с. 152].

Висновки з проведеного дослідження. Таким чином, організація і методика аудиту виробничих запасів є важливими складовими частинами перевірки на підприємстві. Аудит запасів призначений для того, щоби здійснювати контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з виробничими запасами, встановлювати повноту і правильність відображення в бухгалтерському обліку надходження запасів

за їх каналами, встановлювати правильність визнання активів запасами згідно з П(С)БО № 9 «Запаси», досліджувати стан складського господарства запасів, перевіряти дотримання вибраних методів обліку виробничих запасів, які зазначені у наказі про облікову політику. Основним призначенням аудиту виробничих запасів є допомога клієнту у визначенні основних недоліків, порушень та помилок в обліку виробничих запасів, а також можливість ліквідувати їх та запобігти подальшому виникненню, що приведе до покращення фінансового стану підприємства, тому правильна та раціональна організація і методика аудиту виробничих запасів допоможуть аудитору досягти поставленої мети.

Список використаних джерел:

1. Виноградова М. Аудит : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2014. 654 с.
2. Зябченкова Г. Проблеми бухгалтерського обліку виробничих запасів. *Матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції*. 2018. С. 150–157.
3. Очеретько Л. Аудит товарних запасів підприємств роздрібної торгівлі. *Інноваційна економіка*. 2021. № 5. С. 296–302.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : затверджене Наказом Міністерства фінансів від 20 жовтня 1999 р. № 246. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>.
5. Скрипник М. Удосконалення організації і методики аудиту виробничих запасів на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2019. Вип. 2–3. С. 378–398.
6. Щеглов О. Проблеми обліку та управління виробничими запасами на підприємствах торгівлі. URL: <http://www.rusnauka.com>.

References:

1. Vynogradova M. (2014) *Audit: navch. posib*. Kyiv: Tsentr uchbovoi literatury. 654 p.
2. Ziabchenkova H. (2018) *Problemy bukhgalterskoho obliku vyrobnychyykh zapasiv. Materialy Vseukrainskoi naukovo-praktychnoi internet-konferentsii*. P. 150–157.
3. Ocheretko L. (2021) *Audit tovarnykh zapasiv pidpriemstv rozdrubnoi torhivli*. Innovatsiina ekonomika, no. 5, pp. 296–302.
4. Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 9 “Zapasy”: zatverdzhene Nakazom Ministerstva finansiv vid 20 zhovtnia 1999 r. № 246. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws>.
5. Skrypnyk M. (2019) *Udoskonalennia orhanizatsii i metodyky audytu vyrobnychyykh zapasiv na pidpriumstvi. Problemy teorii ta metodolohii bukhgalterskoho obliku, kontroliu i analizu*. Vyp. 2–3, pp. 378–398.
6. Shcheglov O. *Problemy obliku ta upravlinnia vyrobnychymy zapasamy na pidpriumstvakh torhivli*. URL: <http://www.rusnauka.com>.

E-mail: krup.ua@gmail.com