

УДК 657.6

**Візіренко С.В.,**  
**к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту,**  
**Пасєвіна М.Ю.,**  
**Запорізький національний технічний університет**

## **АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ: МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ**

**Постановка проблеми.** Активи, які придбані або самостійно виготовлені та призначені для подальшої переробки на підприємстві або утримуються для іншого споживання у ході нормального операційного циклу, виступають виробничими запасами, які займають важливе місце в діяльності підприємства. Незадовільна організація складського господарства та зберігання виробничих запасів, незадовільне оформлення первинних документів, невідповідність даних звітів матеріально відповідальних осіб даним первинних документів, невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку, незадовільна організація бухгалтерського обліку виробничих запасів та інші порушення можуть виникати на підприємстві. Тому перед аудитором при проведенні аудиту виробничих запасів постає завдання здійснення ефективного аудиту.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми аудиту виробничих запасів розглядаються в працях Бутинця Ф. Ф., Виноградової М. О., Душко З. О., Жидєєвої Л. І., Кулаковської Л. П., Пантелєєва В. П., Пилипенко І. І., Сопко В. В., Утенкової К. О., Усач Б. Ф., Шкірі Л. Н. та ін. Проте, незважаючи на вагомий напрацювання вчених, трансформаційний перехід формування фінансової звітності за МСФЗ та постійні зміни законодавства вимагають на подальше вивчення методики аудиторської перевірки правильності облікового відображення виробничих запасів.

**Постановка завдання.** Метою статті є комплексне дослідження методики та послідовності аудиту виробничих запасів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Основою господарської діяльності підприємств є виробничі запаси. 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 [5].

Предметом аудиту виробничих запасів є господарські процеси та операції, які пов'язані з оприбуткуванням, рухом, використанням та іншим вибуттям запасів, а також відносин, що виникають при цьому на підприємстві та за його межами.

Метою проведення аудиту виробничих запасів відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора на проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» є висловлення аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності підприємства інформації щодо операцій з виробничими запасами [4].

Виходячи з мети аудиту виробничих запасів, основними завданнями є: перевірка правильності віднесення активів підприємства до їхніх видів; перевірка забезпечення зберігання виробничих запасів, дотримання встановлених нормативів їхнього виробничого використання; перевірка правильності визначення вартості виробничих запасів; перевірка правильності відображення в обліку надходження та вибуття виробничих запасів за їхніми напрямками; перевірка доцільності вибору підприємством методу списання виробничих запасів; перевірка правильності формування, розподілу та списання транспортно-заготівельних витрат по запасам; перевірка правильності розподілу вартості використання на виробництво виробничих запасів за видами витрат та за об'єктами калькулювання; перевірка правильності відображення в обліку надходження, вибуття виробничих запасів; перевірка дотримання вимог щодо проведення інвентаризації виробничих запасів; перевірка правильності документального оформлення операцій з обліку виробничих запасів; перевірка синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів.

Джерела інформації аудиту виробничих запасів: облікова політика підприємства та джерела, в яких зафіксована інформація, що характеризує залишки і рух виробничих запасів.

Планування аудиту виробничих запасів розробляється виходячи із норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Для того, щоб ефективно провести аудит, аудитор повинен чітко сформулювати мету проведення аудиту, основні завдання, виокремити об'єкти аудиту в межах завдання, чітко визначити джерела отримання інформації [6].

Для прийняття рішення відносно методу організації аудиту виробничих запасів, необхідно оцінити систему внутрішнього контролю. Для оцінки системи внутрішнього контролю аудитор

проводить тестування. При оцінці системи внутрішнього контролю аудитор повинен перевірити: відповідність зберігання запасів встановленим вимогам; чи закріплені виробничі запаси, що знаходяться на складі і в експлуатації, за особами, відповідальними за їх зберігання і використання; чи наявні договори про повну матеріальну відповідальність з працівниками, які пов'язані із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих виробничих запасів; чи ведеться облік у розрізі підзвітних осіб; чи належним чином проводиться інвентаризація запасів; чи правильно відображається в обліку результат інвентаризації; чи були у звітному періоді факти крадіжки та псування виробничих запасів; чи списувався за нормами природний убуток виробничих запасів; чи оприбутковували зайві виробничі запаси, виявлені в результаті інвентаризації; чи проводиться звірка даних реєстрів бухгалтерського обліку виробничих запасів з даними книги; чи здійснюється звірка за відпуском виробничих запасів на підставі лімітно-забірних карт з документами на витрачання; чи проводиться контроль за точністю підрахунку первинних документів з обліку виробничих запасів.

Оцінивши систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор має визначити аудиторські процедури, відповідно до норм МСА500 «Аудиторські докази», які необхідні для проведення аудиту виробничих запасів [2].

Вважаємо, що розпочинати перевірку доцільно з вивчення Наказу про облікову політику, а саме з вивчення питань: яка облікова оцінка запасів; відповідно до якого методу вибуття запасів проводиться їх списання за різними напрямками; які субрахунки передбачені робочим планом рахунків для обліку виробничих запасів; на яких рахунках здійснюється і який метод використовується для накопичення витрат і проведення розрахунку транспортно-заготівельних витрат за кожним видом запасів; що зазначено у посадовій інструкції бухгалтера з обліку запасів; чи наявний графік документообороту за виробничими запасами; чи розроблено порядок складання і подання звітів матеріально-відповідальними особами; чи наявний та фактично виконується план проведення інвентаризації [3].

Наступним кроком аудитора має стати вивчення показників фінансової звітності щодо відображення інформації про наявність та рух запасів, їх видів. Перевірку запасів аудитор має розпочинати з порівняння інформації про наявність запасів за кожною статтею ф. 1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан) (призначеною для відображення запасів) з даними Оборотної відомості за синтетичними рахунками і даними Головної книги.

Щоб сформулювати обґрунтовані висновки, аудитор має отримати достовірні докази. Перелік процедур, які дозволяють отримати достовірні докази визначено МСА 500 «Аудиторські докази» [2].

Здійснення тих чи інших процедур супроводжується певною послідовністю застосовуваних методів. Проте це не означає, що будь-який метод контролю «закріплений» за конкретною аудиторською процедурою. Залежно від обставин замовлення до складу аудиторської процедури можуть входити різні методи. Саме в підборі оптимальної й відповідної кількості та виду того чи іншого методичного прийому залежить якість результату аудиторської послуги [7].

Основними складовими методики проведення аудиту виробничих запасів є розробка плану та програми їх перевірки. Планування забезпечує формування головної стратегії та напрямків проведення перевірки. Програма аудиту має дати змогу аудитору встановити достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо 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 виробничих запасів відповідно до нормативно-законодавчої бази, облікової політики, перевірити достовірність відображення залишків виробничих запасів з показниками фінансової звітності. У програмі аудиту передбачається перелік аудиторських доказів, тобто джерел інформації, на підставі вивчення яких мають бути зроблені висновки за результатами перевірки. Тобто, ефективне застосування аудиторських процедур залежить від затвердженого плану, програми та методики проведення аудиту.

Вважаємо, що проведення аудиту операцій з обліку виробничих запасів доцільно здійснювати у наступній послідовності (рис. 1).

При аудиті виробничих запасів можуть бути використані такі методичні прийоми:

– перевірка. Цим прийомом в обов'язковому порядку слід скористатися для перерахунку фактичної наявності запасів, перевірки видаткових (при реалізації) і прибуткових (при отриманні ТМЦ та ін.) документів, а також записів у реєстраційних книгах та інших облікових реєстрах;

– аналіз при аудиті матеріально-виробничих запасів дозволяє порівняти дані облікових реєстрів з даними відповідних рядків фінансової звітності;

– письмове пояснення особливо часто застосовується на організаційному етапі. Разом з тим, фактичне виявлення аудитором викривлень фінансової звітності під час виконання аудиторських процедур по суті може зажадати отримання письмові пояснення і від управлінського персоналу і на дослідницькому етапі, а не тільки на організаційному етапі;

- анкетування, як і письмові пояснення, переважно застосовується на організаційному етапі. Воно допомагає оцінити ефективність системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, провести розрахунки аудиторських ризиків;
- звірка при аудиті матеріально-виробничих запасів особливо актуальна та важлива тоді, коли має місце, наприклад, відповідальне зберігання матеріальних і цінностей суб'єкта господарювання третьою особою;
- обстеження може проводитися щодо місць зберігання матеріальних цінностей підприємства, що перевіряється. Гарантована збереження і наявність належних умов зберігання матеріально-виробничих запасів свідчить про відсутність ризиків зберігання;
- тестування. Актуальність цього методичного прийому полягає в оцінці відповідності даних облікових регістрів і даних фінансової звітності. Цей методичний прийом в такому аспекті є актуальним для будь-якої ділянки аудиту;
- експертиза. Про доцільність запрошення експерта (наприклад, оцінювача) рішення приймає аудитор на основі свого професійного судження [8].



**Рис. 1. Послідовність проведення аудиту виробничих запасів**

*Джерело : власна розробка*

Згідно МСА 230 «Аудиторська документація» аудитор повинен своєчасно скласти аудиторську документацію, яка має стати в подальшому підґрунтям побудови аудиторського звіту та доказом того, що аудит планувався і виконувався відповідно до МСА і чинних нормативно-правових актів [1]. Своєчасна підготовка достатньої та прийнятої аудиторської документації сприятиме підвищенню якості аудиту і забезпечить ефективне здійснення аудиторської перевірки [4].

**Висновки з проведеного дослідження.** За результатами дослідження приходимо до висновку, що використання Міжнародних стандартів аудиту в аудиторській практиці в нашій країні супроводжується рядом проблем, однією з яких є відсутність чіткої методики перевірки. Отже, запропоновано методику та послідовність проведення аудиту виробничих запасів, запровадження яких на практиці дозволить забезпечити ефективне проведення аудиту.

#### **Бібліографічний список**

1. Аудиторська документація : Міжнародний стандарт аудиту 230 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf)

2. Аудиторські докази : Міжнародний стандарт аудиту 500 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf)
3. Виноградова М.О. Аудит : [навч. посіб.] / М.О. Виноградова, Л.І. Жидасєва. – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 656 с.
4. Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту : Міжнародний стандарт аудиту 200 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf)
5. Запаси : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9, затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO9.aspx>
6. Планування аудиту фінансової звітності : Міжнародний стандарт аудиту 300 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf)
7. Практичний аудит: анфАС та ПРОФІЛЬ / [Клімов А., Міронова О., Пантелеєв В., Утенкова К.] ; за ред. В.Ю. Лісіної. – Х. : Фактор, 2010. – 720 с.
8. Редько О. Процедури аудиту як основа професійної практики / О. Редько, К. Редько [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://liber.onu.edu.ua/opacunicode/index.php?url...source...>

## References

1. *Audytorska dokumentatsiia* [Accountant document], *Mizhnarodnyi standart audytu 230* [International Standard on Auditing 230], available at: [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf) (access date March 15, 2016).
2. *Audytorski dokazy* [Accountant proofs], *Mizhnarodnyi standart audytu 500* [International Standard on Auditing 500], available at: [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf) (access date March 15, 2016).
3. Vynogradova, M.O. and Zhydaieva, L.I. (2014), *Audyt* [Audit], tutorial, Tsentru uchbovoi literatury, Kyiv, Ukraine, 656 p.
4. *Zahalni tsili nezalezhnoho audytora ta provedennia audytu vidpovidno do Mizhnarodnykh standartiv audytu* [General aims of independent public accountant and leadthroughs of audit in accordance with the International standards of audit], *Mizhnarodnyi standart audytu 200* [International Standard on Auditing 200], available at: [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf) (access date March 16, 2016).
5. *Zapasy* [Supplies], *Polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 9* [Regulation (Standard) 9], available at: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO14.aspx> (access date March 16, 2016).
6. *Planuvannia audytu finansovoi zvitnosti* [Planning of audit of the financial reporting], *Mizhnarodnyi standart audytu 300* [International Standard on Auditing 300], available at: [http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit\\_2015\\_1\\_all.pdf](http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_1_all.pdf) (access date March 16, 2016).
7. Klimov, A., Mironova, O., Panteleiev, V. and Utenkova, K. (2011), *Praktychnyi audyt: anfAS ta PROFIL* [Practical audit: full face and Profile], Faktor, Kharkiv, Ukraine, 720 p.
8. Redko, O. and Redko, K. "Audit procedures as the basis for the professional practice", available at: <http://liber.onu.edu.ua/opacunicode/index.php?url...source...> (access date March 16, 2016).

### Візіренко С.В., Пасєвіна М.Ю. АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ: МЕТОДИЧНИЙ АСПЕКТ

**Метою** є комплексне дослідження методики та послідовності аудиту виробничих запасів.

**Методика дослідження.** Для досягнення поставленої мети в статті використано методи: аналітико-монографічний – при вивченні літературних джерел; системно-аналітичний метод – при дослідженні законодавчих чи інших нормативно-правових актів з питань аудиту виробничих запасів; абстрактно-логічний метод – для узагальнення теоретичних положень, формування висновків та пропозицій; графічний метод – при побудові схеми послідовності проведення аудиту виробничих запасів. Завдяки методам аналізу і синтезу зроблено висновки щодо доцільності та можливості практичного застосування результатів дослідження.

**Результати.** Обґрунтовано необхідність подальших досліджень методики та послідовності аудиту виробничих запасів, у зв'язку з тим, що дотепер триває трансформаційний перехід формування фінансової звітності за МСФЗ. Розглянуто та охарактеризовано методику проведення аудиту виробничих запасів у відповідності до вимог МСА. Визначено послідовність проведення аудиту виробничих запасів. Наголошено на відмінних рисах методичних прийомів аудиту виробничих запасів: перевірка; аналіз при аудиті матеріально-виробничих запасів; письмове пояснення; анкетування; звірка; обстеження; тестування; експертиза. Визначено аудиторські процедури відносно ділянки аудиту виробничих запасів.

**Наукова новизна.** Запропоновано методику та послідовність проведення аудиту виробничих запасів, запровадження яких на практиці дозволить забезпечити ефективне проведення аудиту.

**Практична значущість** полягає в тому, що результати дослідження у формі пропозицій та методичних рекомендацій можуть бути використані аудиторськими компаніями під час проведення аудиту виробничих запасів.

**Ключові слова:** аудит виробничих запасів, аудиторські докази, аудиторська документація, планування аудиту, аудиторські процедури, методика аудиту, план аудиту, програма аудиту.

**Vizirenko S.V., Pasevina M.Yu. AUDIT OF PRODUCTION SUPPLIES: METHODOLOGICAL ASPECT**

**Purpose** there is complex research of method and sequence of audit of production supplies.

**Methodology of research.** For achievement of the put purpose it is used methods in the article: analitiko-monographic – at the study of literary sources; system analytical method – at research of legislative or other normatively legal acts on questions the audit of production supplies; abstractly logical method – for generalization of theoretical positions, forming of conclusions and suggestions; graphic method – the construction sequence diagrams audit inventory. Due to the methods of analysis and synthesis conclusions are done in relation to expedience and possibility of practical application of research results.

**Findings.** The necessity of further research methodology and consistency of the audit of inventory, due to the fact that the transition is still ongoing transformation of financial reporting under IFRS. Considered and described method of inventory audit in accordance with ISAs. The sequence of the audit of inventory. Emphasized the distinctive features instructional techniques inventory audit: check; analysis of the audit of inventory; written explanation; questionnaires; reconciliation; examination; testing; expertise. Defined areas of audit procedures regarding the audit of inventory.

**Originality.** The methodology and consistency of the audit of inventory and their implementation in practice will ensure effective audit.

**Practical value** consists in that the research results in the form of proposals and guidelines can be used during the auditing firms audit the inventory.

Key words: audit of production supplies, public accountant proofs, public accountant document, planning of audit, public accountant procedures, method of audit, plan of audit, program of audit.

**Визиренко С.В., Пасевина М.Ю. АУДИТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ: МЕТОДИЧЕСКИЙ АСПЕКТ**

**Целью** является комплексное исследование методики и последовательности аудита производственных запасов.

**Методика исследования.** Для достижения поставленной цели в статье использовано методы: аналитико-монографический – при изучении литературных источников; системно аналитический метод – при исследовании законодательных и других нормативно правовых актов по вопросам аудита производственных запасов; абстрактно-логический метод – для обобщения теоретических положений, формирования выводов и предложений; графический метод – при построении схемы последовательности проведения аудита производственных запасов. Благодаря методам анализа и синтеза сделаны выводы относительно целесообразности и возможности практического применения результатов исследования.

**Результаты.** Обоснована необходимость дальнейших исследований методики и последовательности аудита производственных запасов, в связи с продолжением трансформационного перехода формирования финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО. Рассмотрена и охарактеризована методика проведения аудита производственных запасов в соответствии с требованиями МСА. Определена последовательность проведения аудита производственных запасов. Подчеркнуты отличительные черты методических приемов аудита производственных запасов: проверка; анализ при аудите материально-производственных запасов; письменное объяснение; анкетирование; сверка; обследование; тестирование; экспертиза. Определены аудиторские процедуры относительно участка аудита производственных запасов.

**Научная новизна.** Предложена методика и последовательность проведения аудита производственных запасов, применение которых на практике позволит обеспечить эффективное проведение аудита.

**Практическая значимость** состоит в том, что результаты исследования в форме предложений и методических рекомендаций могут быть использованы аудиторскими компаниями при проведении аудита производственных запасов.

**Ключевые слова:** аудит производственных запасов, аудиторские доказательства, аудиторская документация, планирование аудита, аудиторские процедуры, методика аудита, план аудита, программа аудита.