

## Методика аудиту операцій з виробничими запасами

У статті представлено методику аудиту операцій з виробничими запасами. Запропоновані аудиторські процедури на кожному етапі аудиторської перевірки операцій з виробничими запасами дозволять оптимізувати роботу працівників аудиторських підприємств, посилити контроль за якістю проведених ними дій та надати більш кваліфіковану допомогу управлінському персоналу.

**виробничі запаси, методика аудиту, аудиторські процедури, аудиторські докази, перевірка, спостереження, опитування, підрахунки, підтвердження, аналітичні процедури**

Відсутність чітких рекомендацій стосовно порядку проведення аудиту фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності в цілому, та окремих її напрямків зокрема, висуває вимоги до розробки нових та вдосконалення існуючих методик аудиторських перевірок. Особливої гостроти дана проблема набуває в умовах сьогодення, коли функціонують підприємства різних форм власності та галузевих спрямувань. Підприємства у залежності від галузі функціонування, мають притаманні лише їм організаційні та виробничі особливості, які впливають на організацію та методику аудиту.

Оскільки виробничі запаси становлять матеріальну основу будь-якого виробництва, витрати на їх придбання дуже часто мають найбільшу питому вагу у загальній вартості кінцевого продукту, то питання їх раціонального використання, визначення оптимального розміру і складу повинні завжди перебувати у полі зору управлінців. Для отримання кваліфікованої допомоги вони все частіше звертаються до аудиторів. Проведення аудиторських перевірок операцій із виробничими запасами дозволяє підтвердити повноту, точність, достовірність і правомірність відображення в обліку та звітності такої інформації та надати її правову оцінку.

Останнім часом значна увага приділяється питанням методики аудиту операцій з виробничими запасами. Практично кожний підручник з аудиту містить розділ, присвячений даному об'єкту аудиту [1, 2, 3, 4, 5]. Проте, на нашу думку, вони носять узагальнюючий характер та недостатньо повно розкривають прикладні аспекти проведення аудиторських процедур під час перевірок операцій із виробничими запасами.

Не зменшуючи надбання попередників та не претендуючи на беззаперечність запропонованого нами підходу, авторами даної статті висвітлено практичні пропозиції та рекомендації з удосконалення методики аудиту операцій з виробничими запасами.

Джерелами отримання аудиторських доказів при проведенні аудиту операцій з виробничими запасами можуть бути: первинні документи; реєстри аналітичного та синтетичного обліку; звітність; облікові записи, довідки; плани, кошториси, калькуляції, нормативи, рецептури; матеріали попередніх перевірок; матеріали внутрішнього контролю підприємства-замовника аудиту; нормативна та інструктивна документація; результати опитувань, спостережень, підтверджень, аналітичних процедур, як власне аудитора, так і працівників підприємства-замовника аудиту тощо.

При збиранні аудиторських доказів при аудиті операцій з виробничими запасами аудиторі можуть використовувати наступні методи:

➤ перевірка – вивчення первинних документів, бухгалтерських реєстрів, матеріальних звітів тощо з метою встановлення дійсного стану;

➤ спостереження – спосіб контролю за виконаннями іншими особами процедур за безпосередньої участі аудитора з метою об’єктивного сприйняття інформації (спостереження за проведенням працівниками підприємства-замовника інвентаризації);

➤ опитування проводиться з метою отримання нової інформації або підтвердження вже зібраних доказів. Опитування може здійснюватись формально, неформально, письмово, усно;

➤ підрахунки – арифметична перевірка точності бухгалтерських записів;

➤ підтвердження – спосіб контролю, коли відповіді на запити можуть підтверджувати отриману інформацію;

➤ аналітичні процедури полягають в аналізі співвідношень та тенденцій.

Аудиторську перевірку операцій з виробничими запасами доцільно проводити за етапами «життєвого циклу» конкретного виду запасів на підприємстві, яке є замовником аудиту, а саме:

➤ надходження (зарахування на баланс);

➤ перебування;

➤ вибуття (списання з балансу).

Для кожного етапу характерні певні господарські операції і процеси (рис. 1), які можуть бути об’єктами аудиту.



Рисунок 1 - Об'єкти аудиту операцій з виробничими запасами

При аудиті операцій із запасами слід враховувати галузь діяльності підприємства-замовника та її специфіку, оскільки це визначає склад і структуру запасів.

На дослідницькій та підготовчо-узгоджувальній стадіях аудиту аудитори повинні чітко визначитись з номенклатурним складом активів, які для даного підприємства-замовника будуть саме виробничими запасами – об'єктами аудиту, а не іншими видами активів.

При перевірці **операцій з надходження запасів** ключовим моментом є перевірка правильності формування вартості, за якою вони зараховуються на баланс – первісна вартість. При перевірці правильності формування первісної вартості запасів аудитори застосовують наступні аудиторські процедури:

#### ПЕРЕВІРКА:

- наявності первинних документів та їх відповідності господарським операціям, здійснення яких вони підтверджують;
- документів на предмет їх відповідності якісним характеристикам (помарки, підчистки, виправлення, які оформлені неналежним чином, відсутність усіх необхідних реквізитів, печаток, підписів тощо);
- реальності понесення витрат, включених до складу первісної вартості запасів (чи були дійсно понесені певні види витрат);
- повноти та точності відображення фактично понесених витрат (фактично понесені витрати відображені належним чином);
- відсутності у складі первісної вартості запасів витрат, які згідно законодавства не повинні включатись до неї (непрямі податки, які відшкодовуються підприємству-замовнику тощо);
- відповідності формування первісної вартості законодавчо визначеним вимогам в залежності від джерел надходження запасів (зокрема, первісна вартість за обміном подібними активами дорівнює балансовій вартості переданих запасів, а не справедливій вартості отриманих запасів, як при обміні неподібними активами тощо);
- невиключення до первісної вартості: наднормових витрат і нестач запасів; процентів за користування позиками; витрат на збут; загальногосподарських та інших подібних витрат, які безпосередньо не пов'язані із придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях;
- складу витрат, які формують первісну вартість запасів, що придбані за плату (відповідність п. 9 П(С)БО 9 «Запаси»);
- правильності формування розміру транспортно-заготівельних витрат (при постійній системі обліку запасів перевіряється ідентифікація сум транспортно-заготівельних витрат перевезеним запасам; при періодичній – правильність розрахунку та застосування середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат).

**СПОСТЕРЕЖЕННЯ, ОПИТУВАННЯ і ПІДТВЕРДЖЕННЯ** здійснюються шляхом перегляду, спілкування та в процесі цього неявного контролю дій працівників підприємства-замовника, які формують первісну вартість запасів. Для отримання загальної уяви про даний процес аудиторам достатньо лише декілька раз здійснити ці процедури.

**ПІДРАХУНКИ** полягають у застосуванні арифметичних дій. Враховуючи ступінь ризику системи внутрішнього контролю, аудитори самостійно приймають рішення щодо обсягів вибірки (при задовільній системі вибірка звужується, при незадовільній системі контролю бажаний суцільний перерахунок).

**АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ** передбачають використання:

➤ логічного підходу щодо визначення витрат, які включаються до складу первісної вартості (до складу первісної вартості не повинні включитися ті витрати, які аж ніяк не можуть бути включені);

➤ аналогій при формуванні первісної вартості ідентичних запасів (первісна вартість одних і тих самих видів запасів, в одному й тому ж періоді, отриманих від одного й того ж контрагента тощо суттєво відрізняється);

➤ раціональності та доцільності витрат, включених до складу первісної вартості запасів (понесені витрати можна було б уникнути або замінити на більш оптимальні);

➤ ідентифікація вартості певних витрат, які включені до складу первісної (понесені витрати можна визначити, а їх вартість оцінити).

Кількість та якість аналітичних процедур, в першу чергу, залежить від освіти, кваліфікації та досвіду працівників аудиторських підприємств.

У випадках, якщо підприємство-замовник є постійним клієнтом аудиторської фірми й при цьому рівень довіри до існуючої на підприємстві системи внутрішнього контролю є досить високий, даний етап аудиту можна звести лише до перевірки деяких операцій з формування первісної вартості запасів (значні суми придбання, нетипові операції з надходження запасів, нетипові для даного підприємства запаси, сумнівні контрагенти тощо).

Наступним етапом аудиту операцій із запасами є перевірка правильності відображення даних операцій в обліку, які передбачають здійснення наступних аудиторських процедур:

#### ПЕРЕВІРКА:

➤ залишків по рахункам обліку запасів (у випадках, якщо залишок на початок періоду дорівнює залишку на кінець періоду, це може свідчити про: по-перше, відсутність будь-яких господарських операцій із запасами, що вказує на відсутність необхідності в здійсненні подальшої перевірки; по-друге, надходження і вибуття запасів було здійснено на однакові суми, тому перевірка має здійснюватись за напрямками, визначеними нижче; по-третє, те, що господарські операції, які фактично мали місце, не знайшли свого відображення в обліку, тоді виникає недовіра існуючій системі внутрішнього контролю на підприємстві й з'являється потреба у більш досконалій перевірці даного об'єкту аудиту);

➤ наявності усіх необхідних документів щодо порядку оформлення оприбуткування запасів (окрім зовнішніх документів (видаткові документи контрагентів) обов'язково оформлюються ще й внутрішні документи, які підтверджують факт надходження запасів (прибуткові документи підприємства-замовника аудиту));

➤ повноти відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (відображено надходження всіх запасів, а не їх частини);

➤ точності відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (інформація, наведена в первинних документах абсолютно тотожна даним аналітичного, синтетичного обліку і звітності);

➤ достовірності відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (факт надходження запасів дійсно мав місце, що закріплено документально);

➤ відповідності законодавчо-нормативній базі відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (дані в обліку відображені з урахуванням тих законодавчих норм, які

діяли у той період, що підлягає перевірці; можливість вступу в дію принципу віндикації тощо);

- узгодженості інформації, наведеної у первинних документів з даними реєстрів аналітичного і синтетичного обліку (загальні суми по первинним документів відповідають сумі, зазначеній у реєстрах); інформації реєстрів синтетичного обліку даним звітності (суми за реєстрами синтетичного обліку відповідають сумі, зазначеній у звітності);

- відсутності оприбуткування запасів за тими документами, які законодавчо не закріплені (наприклад, оприбуткування за рахунками, договорами, податковими накладними), або оформлені неналежним чином (ксерокопії, факсимільні копії);

СПОСТЕРЕЖЕННЯ і ОПИТУВАННЯ здійснюються шляхом споглядання за процесом відображення надходження як у первинних документах (на кожний вид запасів, при кожному надходженні, у визначені строки, на місцях їх безпосереднього надходження належним чином має оформлюватись прибутковий ордер) так і перенесення їх даних до реєстрів другого рівня (інформація з прибуткових ордерів переноситься до карток складського обліку, на підставі яких складаються матеріальні звіти тощо); задавання питань та отримання відповідей на них від працівників підприємства-замовника як в усній, так і письмовій формі (як, наприклад: «Яким первинним документом оформлюється надходження запасів у коморі?», «На кого покладено відповідальність за складання матеріальних звітів?» тощо).

ПІДТВЕРДЖЕННЯ допомагає встановити:

- джерело надходження запасів (наприклад, певний вид запасу дійсно надійшов на підприємство безоплатно, про що свідчать юридичні документи, а не був придбаний за грошові кошти і т.д.);

- відповідність величини надходження запасів величині зобов'язань, що виникають з контрагентами (будь-якому збільшенню сум на рахунках запасів за теорією подвійного запису має відповідати збільшення зобов'язань);

- право власності на певні види запасів, які перебувають у коморах (це робиться з метою визначення вартості запасів, які відображаються на балансових рахунках та забалансових – прийняті на комісію, знаходяться на відповідальному зберіганні тощо);

- факти пропущення та дописування окремих сум та операцій з надходження запасів (навмисно (ненавмисно) пропущені дані по надходженню деяких видів запасів або дописуються деякі запаси, які фактично не надходили на підприємство);

- точну дату (час) надходження певних запасів (дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат – доходи і витрати повинні відображатись в обліку в момент їх виникнення);

- точність, повноту, достовірність, відповідність законодавству та дозволених перенесення інформації з первинних документів до реєстрів аналітичного і синтетичного обліку (інформація з кожного первинного документа знайшла своє відображення у загальній сумі надходження у певних реєстрах). Особливу увагу слід приділити підтвердженню невключення сум непрямих податків, що відшкодовуються підприємству-замовнику до складу первісної вартості запасів тощо.

ПІДРАХУНКИ полягають у застосуванні арифметичних дій, тобто перерахунок загальних підсумків за кількістю і вартістю. Надзвичайно важливо здійснити вибіркового перерахунок деяких запасів у натуральних величинах.

АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ передбачають використання:

- здорового глузду (певні найменування запасів відображаються саме на тих рахунках, які для цього призначені);
- аналогій при відображенні в обліку ідентичних запасів (для обліку одних і тих же запасів використовуються ті ж самі рахунки, які використовувались раніше);
- ідентифікація запасів, які відображені в обліку (запаси можна визначити, а їх вартість оцінити).

При аудиті **операцій, що здійснюються під час перебування запасів на підприємстві** важливою є перевірка їх збереження та схоронності.

Процедура ОПИТУВАННЯ проводиться на етапі оцінки системи внутрішнього контролю підприємства-замовника. На підставі цього аудитори роблять висновок про належність умов збереження та наявність відповідних заходів для забезпечення схоронності запасів.

Отримати впевненість у точності, достовірності та правдивості інформації, отриманої від працівників підприємства-замовника аудиту дозволять процедури ПЕРЕВІРКИ, СПОСТЕРЕЖЕННЯ, ПІДРАХУНКУ, ПІДТВЕРДЖЕННЯ та АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ.

Ключовим при аудиті операцій із запасами є рівень довіри до залишків на рахунках з обліку запасів. Це досягається лише шляхом проведення інвентаризації. Оскільки працівники аудиторських підприємств безпосередньо не мають права проводити інвентаризацію запасів, то вони можуть її ініціювати й спостерігати за порядком здійснення. Лише в цьому випадку можуть застосовуватись такі аудиторські, як: ПЕРЕВІРКА, ПІДРАХУНОК (в частині фактичної наявності запасів та правильності і точності здійснення їх перерахунків, обмірів, обважувань тощо); СПОСТЕРЕЖЕННЯ за правильністю і послідовністю дій матеріально-відповідальних осіб й членів інвентаризаційної комісії в ході інвентаризації та документального відображення її результатів. За допомогою процедур ПЕРЕВІРКИ, ОПИТУВАННЯ і ПІДТВЕРДЖЕННЯ робиться висновок про те що запаси, які обліковуються на підприємстві-замовнику, є активами (по-перше, фактично наявні; по-друге, вартість може бути достовірно оцінена; по-третє, існує ймовірність отримання в майбутньому економічних вигід від їх використання). В протилежному випадку запаси, що не відповідають вимогам активу, повинні бути негайно списані з балансу.

У випадку, якщо підприємство-замовник аудиту відмовляється від проведення інвентаризації з ініціативи працівників аудиторської фірми, про це має бути засвідчено письмово.

При достатньому рівні довіри до системи внутрішнього контролю підприємства-замовника, перевіряється лише правильність проведення інвентаризації та порядок відображення її результатів у відповідних документах та обліку через застосування процедур ПЕРЕВІРКИ, ОПИТУВАННЯ, ПІДТВЕРДЖЕННЯ та АНАЛІТИЧНИХ ПРОЦЕДУР (таблиця 1).

У випадку, якщо інвентаризації на підприємстві не проводились взагалі, або проводились неналежним чином, рівень довіри до залишків за рахунками запасів викликає сумнів. В цьому випадку аудитори можуть відмовитись від підтвердження таких залишків, про що зазначити в Звіті за наслідками аудиторської перевірки.

Інколи можуть траплятись ситуації, які призводять до зміни вартості запасів, що тягне за собою необхідність здійснення переоцінок. Як відомо, результатом переоцінки може бути як дооцінка – збільшення вартості запасів, так і уцінка – зменшення вартості запасів (таблиця 2).

Таблиця 1 - Аудиторські процедури, які здійснюються аудиторами при аудиті результатів інвентаризації запасів

| Результат                                                            | Суттєві моменти                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Процедури                                                              |
|----------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| Пересортування                                                       | <ul style="list-style-type: none"> <li>- пересортування здійснено лише по тим запасам, які однакового найменування, однакової групи, тотожні за кількістю, за один й той самий період, у однієї і тієї ж самої МВО;</li> <li>- зміни відображені лише в аналітичному обліку;</li> <li>- даний факт зафіксовано документально.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | Перевірка, опитування, підрахунок, підтвердження, аналітичні процедури |
| Лишки                                                                | <ul style="list-style-type: none"> <li>- наявні лишки обґрунтовано скориговані на величину пересортування;</li> <li>- даний факт зафіксовано документально;</li> <li>- в повному обсязі відображено їх оприбуткування в обліку;</li> <li>- вартість лишків віднесена на збільшення доходів підприємства-замовника.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | Перевірка, опитування, підрахунок, підтвердження, аналітичні процедури |
| Недостачі в межах норм природного убутку                             | <ul style="list-style-type: none"> <li>- втрати та недостачі є результатом саме інвентаризації (не при транспортуванні тощо);</li> <li>- виявлені втрати і недостачі підпадають під визначення природного убутку;</li> <li>- по виявленим втратам і недостачам законодавчо дозволено застосування норм природного убутку;</li> <li>- норми природного убутку розраховані відповідно законодавству;</li> <li>- порядок відповідає законодавчо встановленому;</li> <li>- розроблені заходи спрямовані на зниження розмірів природного убутку і втрат в майбутньому;</li> <li>- виявлені втрати та недостачі в межах норм природного убутку належним чином списані з МВО за фактичними розмірами та за цінами оприбуткування;</li> <li>- втрати в межах природного убутку включені до первісної вартості запасів;</li> <li>- даний факт зафіксовано документально;</li> <li>- втрати та недостачі відображені в обліку належним чином.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Перевірка, опитування, підрахунок, підтвердження, аналітичні процедури |
| Недостачі зверх норм природного убутку з встановленням винної особи  | <ul style="list-style-type: none"> <li>- встановлення причин виявлення убутку (крадіжка, недостача, знищення (псування));</li> <li>- даний факт зафіксовано документально;</li> <li>- розмір заподіяної шкоди віднесено на забалансовий рахунок;</li> <li>- отримано пояснення від МВО;</li> <li>- встановлено винну особу;</li> <li>- розмір заподіяної шкоди списано із забалансового рахунку та віднесено на субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»;</li> <li>- встановлено, чи являється дана МВО винною особою;</li> <li>- встановлено, чи є винна особа МВО;</li> <li>- покладено відповідальність на винну особу;</li> <li>- укладено договір про повну матеріальну відповідальність з винною особою;</li> <li>- цей договір дійсний (настання правової відповідальності);</li> <li>- розмір фактично завданої шкоди не перевищує середньомісячну заробітну плату;</li> <li>- у випадку перевищення розміру завданої шкоди над середньомісячною заробітною платою відповідні матеріали направлені до суду;</li> <li>- у випадку, коли розмір завданої шкоди менший від середньомісячної заробітної плати, розмір, що підлягає відшкодуванню винною особою розрахований відповідно до законодавства;</li> <li>- при розрахунку розміру, що підлягає відшкодуванню винною особою, застосовані відповідні коефіцієнти в залежності від найменування запасів;</li> <li>- при розрахунку розміру, що підлягає відшкодуванню винною особою, враховано відповідний індекс інфляції та обов'язкові податки;</li> <li>- визначено шляхи відшкодування заподіяної шкоди винною особою;</li> <li>- визначено розмір перерахування до бюджету зверх фактично заподіяної шкоди, що відшкодовується винною особою;</li> <li>- відображено погашення винною особою повного розміру відшкодування з одночасним списанням з відповідного субрахунку;</li> <li>- відшкодована шкода винною особою списується прямопропорційно сумі часткового погашення з одночасним перерахуванням до бюджету певних сум;</li> <li>- втрати та недостачі зверх норм природного убутку зі встановленням винної особи відображені в обліку належним чином.</li> </ul> | Перевірка, опитування, підрахунок, підтвердження, аналітичні процедури |
| Недостачі зверх норм природного убутку без встановлення винної особи | <ul style="list-style-type: none"> <li>- встановлення причин виявлення убутку (крадіжка, недостача, знищення (псування));</li> <li>- даний факт зафіксовано документально;</li> <li>- розмір заподіяної шкоди віднесено на забалансовий рахунок;</li> <li>- отримано пояснення від МВО;</li> <li>- встановлено, чи являється дана МВО винною особою;</li> <li>- винна особа не встановлена;</li> <li>- відповідні матеріали направлені до суду;</li> <li>- мають місце факти, коли на забалансовому рахунку рахуються невідшкодовані нестачі і втрати з перевищенням строку позовної давності;</li> <li>- із забалансового рахунку невідшкодовані нестачі і втрати належним чином списані після закінчення 3-річного строку позовної давності;</li> <li>- втрати та недостачі зверх норм природного убутку без встановленням винної особи відображені в обліку належним чином.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Перевірка, опитування, підрахунок, підтвердження, аналітичні процедури |

Таблиця 2 - Суттєві моменти та аудиторські процедури, які здійснюють аудитори при аудиті порядку проведення переоцінки

| Дооцінка                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Процедури                                                                                    | Уцінка                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- існують підстави для проведення;</li> <li>- є санкціонування заходу;</li> <li>- проведення доцільне;</li> <li>- належний порядок організації;</li> <li>- даний факт зафіксовано документально;</li> <li>- відображено у складі додаткового капіталу обліку;</li> <li>- віднесено до складу доходів;</li> <li>- збільшено облікову вартість запасів.</li> </ul> | <p>ПЕРЕВІРКА, СПОСТЕРЕЖЕННЯ, ОПИТУВАННЯ, ПІДРАХУНКИ, ПІДТВЕРДЖЕННЯ, АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ</p> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- існують підстави для проведення;</li> <li>- є санкціонування заходу;</li> <li>- проведення доцільне;</li> <li>- належний порядок організації;</li> <li>- даний факт зафіксовано документально;</li> <li>- віднесено до складу витрат;</li> <li>- зменшено облікову вартість запасів;</li> <li>- сума первісної уцінки не перевищує суму попередньої дооцінки.</li> </ul> |

В процесі перебування на підприємстві іноді може відбуватись зменшення корисності запасів. Це може відбуватись в результаті впливу як зовнішніх (макроекономічні, політичні показники тощо), так і внутрішніх факторів (втрата первісних властивостей, зміна номенклатури продукції, що виробляється тощо).

В цьому випадку, як і у результаті уцінки запасів, необхідно відображати в обліку і звітності ці запаси за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась, або вони зіпсовані, застарілі або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

При аудиті порядку зменшення корисності запасів аудитор здійснює процедури, аналогічні визначеним при уцінці. При цьому, особлива увага має приділятися ПЕРЕВІРЦІ, ПІДТВЕРДЖЕННЮ і АНАЛІТИЧНИМ ПРОЦЕДУРАМ причинам здійснення такого зменшення. Аудит правильності формування чистої вартості реалізації передбачає застосування процедур ПЕРЕВІРКИ її розрахунку за кожною одиницею запасів. При цьому, слід враховувати, що чиста вартість реалізації визначається вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут. Також, надзвичайно важливо здійснити ПЕРЕРАХУНОК вартості, отриманої з причини зменшення корисності, за якою ці запаси будуть відображатись в обліку.

При аудиті операцій з переміщення запасів всередині підприємства аудитори повинні звернути увагу на наступні суттєві моменти: причини та необхідність переміщення; документальне оформлення; закріплення відповідальності в результаті переміщення запасів; правильність списання відповідних запасів за окремими МВО; відповідність між первинними документами та матеріальними звітами; відображення переміщення в аналітичному обліку.

Виявити такі суттєві моменти дозволяють наступні процедури: ПЕРЕВІРКА, СПОСТЕРЕЖЕННЯ, ОПИТУВАННЯ, ПІДРАХУНОК, ПІДТВЕРДЖЕННЯ і АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ. На даному етапі аудитори повинні обмежитись лише зверненням уваги на переміщення запасів між структурними підрозділами підприємства-замовника аудиту, не враховуючи переміщення у зв'язку з вибуттям на виробництво, реалізацію тощо, оскільки вони будуть об'єктами при аудит операцій з вибуття запасів.

При аудиті **операцій з вибуття запасів** ключовим моментом є перевірка правильності застосування оцінки вибуття запасів. При відпуску запасів у виробництво, продаж та іншому вибутті їх оцінка здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу.

При перевірці правильності застосування оцінки вибуття запасів аудитори застосовують наступні аудиторські процедури:

#### ПЕРЕВІРКА:

- відповідності реально застосовуваних методів оцінки вибуття запасів закріпленим в Наказі про облікову політику;
- правильності обрання методу оцінки в залежності від: галузі функціонування підприємства-замовника, виду запасів, способу вибуття тощо;
- доцільності використання обраного методу оцінки;
- належності застосування обраного методу оцінки;
- на предмет застосування єдино обраного методу оцінки вибуття для запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання;
- наявності чи відсутності зміни в методах оцінки порівняно з попередніми обліковими періодами;
- відсутності застосування методів, заборонених законодавством або тих, які втратили свою чинність (метод ЛІФО);
- правильності визначення середнього відсотку торговельної націнки;
- правильності вартості малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передаються в експлуатацію;
- організації оперативного кількісного обліку запасів;
- наявності належного документального оформлення.

СПОСТЕРЕЖЕННЯ, ОПИТУВАННЯ і ПІДТВЕРДЖЕННЯ здійснюються шляхом перегляду, спілкування та в процесі цього неявного контролю дій працівників підприємства-замовника аудиту, які проводять оцінення запасів, які підлягають вибуттю. Для отримання загальної уяви про даний процес аудиторам достатньо лише декілька раз здійснити ці процедури.

ПІДРАХУНКИ полягають у застосуванні арифметичних дій через перерахунок вартості вибуття відповідно до алгоритму розрахунку, притаманного конкретному методу. За умови використання підприємством-замовником методу середньозваженої собівартості або ФІФО, рекомендується перерахувати суму, за якою списані запаси хоча б за одним видом однорідного запасу. У випадку використання підприємством-замовником оцінки за цінами продажу, необхідно здійснити перерахунок середнього відсотку торговельної націнки шляхом ділення суми залишку торговельних оцінок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажу (роздрібної) вартості одержаних у звітному місяці товарів. Враховуючи ступінь ризику системи внутрішнього контролю, аудитори самостійно приймають рішення щодо обсягів вибірки (при задовільній системі вибірка звужується, при незадовільній системі контролю бажаний суцільний перерахунок).

АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ передбачають використання:

- здорового глузду щодо обрання методу оцінки вибуття запасів;
- аналогій при обранні методу та розрахунку оцінки вибуття запасів;
- раціональності та доцільності обраного методу оцінки вибуття запасів.

Наступним етапом аудиту операцій з вибуття запасів є перевірка правильності відображення даних операцій, які передбачають здійснення наступних аудиторських процедур:

#### ПЕРЕВІРКА:

- порядку і організації вибуття запасів;
- наявності усіх необхідних документів щодо порядку оформлення вибуття запасів (окрім зовнішніх документів (договори з контрагентами) обов'язково оформлюються ще й внутрішні документи, які підтверджують факт вибуття запасів (видаткові документи підприємства-замовника аудиту, як то лімітно-забірні картки, вимоги тощо));

- повноти відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (відображено вибуття всіх запасів, а не їх частини);
- точності відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (інформація, наведена в первинних документах абсолютно тотожна даним аналітичного, синтетичного обліку і звітності);
- достовірності відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (факт вибуття запасів дійсно мав місце, що закріплено документально; даний факт вибуття відображено);
- відповідності законодавчо-нормативній базі відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (дані в обліку відображені з урахуванням тих законодавчих норм, які діяли у той період, що підлягає перевірці; можливість вступу в дію принципу віндикації тощо);
- узгодженості інформації, наведеної у первинних документах даним регістрів аналітичного і синтетичного обліку (загальні суми по первинним документах відповідають сумі, зазначеній у регістрах); інформації регістрів синтетичного обліку даним звітності (суми за регістрами синтетичного обліку відповідають сумі, зазначеній у звітності);
- відсутності вибуття запасів за тими документами, які законодавчо не закріплені (наприклад, вибуття на підставі виписаних рахунків, договорами, податковими накладними), або оформлені неналежним чином (ксерокопії, факсимільні копії);
- правильності списання собівартості реалізованих запасів;
- повноти, точності та належності визнання доходу від реалізації запасів;
- доцільності реалізації запасів;
- правильності формування цін при реалізації запасів;
- операцій з реалізації запасів пов'язаним особам. В даному випадку ретельно перевіряється ціна, за якою запаси були реалізовані пов'язаним особам з метою її незниження (справедлива вартість);
- вчасності та правильності списання запасів з-під відповідальності МВО;
- наявності довіреностей на кожний факт вибуття на сторону;
- правильності відображення в обліку.

СПОСТЕРЕЖЕННЯ і ОПИТУВАННЯ здійснюються шляхом споглядання за процесом відображення вибуття як у первинних документах (на кожний вид запасів, при кожному вибутті, у визначені строки, з місць їх безпосереднього вибуття належним чином має оформлюватись відповідний документ), так і перенесення їх даних до регістрів другого рівня (інформація з видаткових документів переноситься до карток складського обліку (які потім закриваються), на підставі яких складаються матеріальні звіти тощо); задавання питань та отримання відповідей на них від працівників підприємства-замовника як в усній, так і письмовій формі (як, наприклад: «Яким первинним документом оформлюється вибуття запасів у коморі?», «Якими первинними документами оформлюється вибуття запасів на виробництво?», «Хто отримує довіреності від контрагентів?» тощо).

ПІДТВЕРДЖЕННЯ допомагає встановити:

- напрямок вибуття запасів (наприклад, певний вид запасу дійсно вибув з підприємства без отримання за нього матеріальних вигід, про що свідчать юридичні документи, а не був реалізований за грошові кошти і т.д.);

- відповідність величини вибуття запасів у зв'язку з їх реалізацією величині доходів, що виникають з контрагентами (будь-якому зменшенню сум на рахунках запасів за теорією подвійного запису має відповідати збільшення доходів або будь-яка зміна дебету іншого рахунку (уцінка));
- право власності на певні види запасів, які перебувають у коморах (це робиться з метою усунення випадків реалізації запасів, які відображаються на балансових рахунках та забалансових – прийняті на комісію, знаходяться на відповідальному зберіганні тощо);
- факти пропущення та дописування окремих сум та операцій з вибуття запасів (умисно (неумисно) пропущені дані про вибуття деяких видів запасів або дописуються деякі запаси, які фактично не вибували з підприємства);
- точну дату (час) вибуття певних запасів (дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат – доходи і витрати повинні відображатись в обліку в момент їх виникнення);
- точність, повноту, достовірність, відповідність законодавству та дозволеність перенесення інформації з первинних документів до регістрів аналітичного і синтетичного обліку (інформація з кожного первинного документа знайшла своє відображення у загальній сумі вибуття у певних регістрах).

ПІДРАХУНКИ полягають у застосуванні арифметичних дій, тобто перерахунок загальних підсумків за кількістю і вартістю. Надзвичайно важливо здійснити вибірковий перерахунок деяких запасів, що вибули у натуральних величинах.

АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ передбачають використання:

- здорового глузду;
- аналогій при відображенні в обліку ідентичних операцій з вибуття запасів;
- ідентифікація запасів, вибуття яких відображено в обліку.

Аудиторам рекомендується при перевірці списання запасів у виробництво звернути увагу на: норми та нормативи витрачання; принципи формування собівартості готової продукції; наявність (відсутність) незавершеного виробництва та його оцінку; формування ціни готової продукції; специфіку виробництва (супутня продукція, відходи, брак тощо); державне регулювання (ДЕСТ, ТУ тощо).

Також, ретельній перевірці підлягають операції з безоплатної передачі запасів з метою підтвердження: їх доцільності (є можливість для здійснення такої передачі); факту передачі саме тому контрагенту, якому передбачалось (дійсно передано до, наприклад, дитячого будинку, а не родичу); правильності відображення наслідків, до яких призведе така передача (обов'язкові платежі до бюджету, визнання витрат); домовленостей щодо додаткових витрат (наприклад, транспортування); належного документального оформлення.

Особлива увага приділяється списанню запасів за нетиповими напрямками вибуття (разові списання) та причинами (руйнування через дії непереборної сили тощо). Надзвичайно важливо перевірити наявність документів, які підтверджують факти дії форс-мажорних обставин (документи державних спеціалізованих органів).

На заключному етапі аудиту операцій із запасами аудиторам необхідно звернути увагу на розкриття інформації про запаси у звітності підприємства-замовника за напрямками: методи оцінки запасів; балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу; суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів.

Запропонована нами методика аудиту операцій з виробничими запасами може скоригована з урахуванням особливостей функціонування підприємства-замовника та мети аудиту. Крім того, розроблений порядок може бути розширено за рахунок додаткових аудиторських процедур, або скорочено через їх зменшення.

Представлена у статті методика дозволить оптимізувати роботу аудиторів, упорядкувати їх дії, визначити відповідальність членів аудиторської групи, посилити контроль за дотриманням покладених на кожного виконавця обов'язків тощо.

Подальший розвиток піднята тема матиме через розробку рекомендацій з: удосконалення методик аудиту операцій із іншими видами запасів; особливостей аудиту для підприємств різних галузей національної економіки; оцінки існуючих систем внутрішнього контролю операцій із запасами; розробки робочих документів тощо.

## Список літератури

1. Білик М.Р. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств: підручник / М.Р. Білик. – К.: КНЕУ, 2003. – 628 с.;
2. Давидов Г.М. Аудит: Підручник. – К.: Знання, 2004. – 511 с.;
3. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту: Навчальний посібник / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К.: Каравела, 2004. – 568 с.;
4. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності: навчально-методичний посібник / В.Є. Труш, Т.А. Калінська, Т.А. Алексеєва, І.О. Дмитренко; За ред. В.Є. Труша. – Херсон: Олді-плюс, 2002. – 128 с.;
5. Усач Б.Ф. Організація і методика аудиту: підручник / Б.Ф. Усач, З.О. Душко, Н.М. Колос. – К.: Знання, 2006. – 295 с.

В статье представлена методика аудита операций с производственными запасами. Предложенные аудиторские процедуры на каждом этапе аудиторской проверки операций с производственными запасами позволят оптимизировать работу сотрудников аудиторских предприятий, усилить контроль качества проведенных ими действий и оказать более квалифицированную помощь управленческому персоналу.

In the article is presented the method of audit of operations with production supplies. The offered public auditing procedures on every stage of public auditing verification of operations with production supplies will allow to optimize work of workers of public auditing enterprises, to strengthen the control in quality of conducted by them actions and give more skilled help to the managerial staff.