

Магістр 1 року навчання
факультету обліку і аудиту ХНЕУ

УДОСКОНАЛЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ЯК ОДНОГО З ОBOB'ЯЗКОВИХ МЕТОДІВ АУДИТУ

Анотация. Розглянуто особливості інвентаризації виробничих запасів як одного з обов'язкових методів аудиту. Систематизовано недоліки її проведення. Запропоновано шляхи вдосконалення інвентаризаційних процедур при проведенні аудиту запасів та шляхи підвищення ефекту від інвентаризаційних робіт.

Аннотация. Рассмотрены особенности инвентаризации производственных запасов как одного из обязательных методов аудита. Систематизированы недостатки ее проведения. Предложены пути усовершенствования инвентаризационных процедур при проведении аудита запасов и пути повышения эффекта от инвентаризационных работ.

Annotation. Considered are the peculiarities of production stock inventory as one of the mandatory audit methods. Shortcomings of its implementation are systematized. Ways to improve the inventory procedures during the audit of stocks and ways to improve the effect of the inventory work are offered.

Ключові слова: аудит, виробничі запаси, метод аудиту, інвентаризація, інвентаризаційні процедури, інвентаризаційні прийоми.

Аудит є обов'язковою частиною функціонування ринкової економіки, яка висуває нові завдання у сфері фінансово-господарського контролю. Правильне вирішення цих завдань безпосередньо впливає на його подальший розвиток й удосконалення. Виробничі запаси створюються на підприємстві для забезпечення безперервного процесу виробництва і реалізації продукції. Разом з тим підприємства зазнають значних втрат через крадіжки та недбале зберігання матеріальних цінностей. У зв'язку з цим ефективним методом встановлення наявності виробничих запасів є інвентаризація. У той же час підприємства припускають значні порушення при проведенні інвентаризації. Тому дослідження питань застосування інвентаризації запасів як методу аудиту є актуальним.

Теоретичні та практичні засади проведення інвентаризації в аудиторському процесі висвітлюються в роботах таких вітчизняних і зарубіжних науковців, як: Белов М. Г., Бутинець Ф. Ф., Крамановський Л. М., Кужельний М. В., Литвин Ю. Я., Макаров В. Г., Шпіг О. А., Штейнмант М. Я., Бардаш С. В., Андрєєв В. Д., Сопко В. В. та ін.

Метою даного дослідження є надання загальної характеристики та висвітлення особливостей інвентаризації виробничих запасів, а також розробка напрямів удосконалення її як одного з обов'язкових методів аудиту. Задля реалізації мети вирішені такі завдання: розглянуто основні етапи проведення інвентаризації, систематизовано недоліки інвентаризації як одного з методів аудиту та запропоновано шляхи її вдосконалення.

Перш ніж перейти до розгляду питань інвентаризації, слід зупинитися на трактуванні поняття "виробничі запаси". Так, наприклад, Саблук П. Т. вважає, що виробничі запаси – це запаси засобів виробництва, які знаходяться на складах суб'єктів господарювання та потрібні для забезпечення безперервного виробничого процесу, це лише ті предмети праці, які ще не беруть участь у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму [1]. Як можна спостерігати, автор спочатку співвідносить виробничі запаси із засобами виробництва, а вже потім конкретизує їх як предмети праці. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [2] запасами називають 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.

Така відмінність у трактуваннях свідчить про те, що розкриття суті будь-якої економічної категорії безпосередньо залежить від вибраного підходу до її визначення.

На більшості підприємств обсяг операцій з виробничими запасами є досить значним, тому їх перевірка – це трудомісткий процес, який забирає в аудитора багато часу. Аналіз літературних джерел [3 – 5] дозволяє зробити висновок, що аудит виробничих запасів проводиться з метою висловлення аудитором незалежної думки про те, чи відповідає фінансова інформація стосовно руху залишків виробничих запасів на об'єкті, що підлягає перевірці нормативним актам і документам, які регламентують порядок її підготовки та надання користувачам, встановлення законності, достовірності та доцільності операцій з виробничими запасами, правильності їх відображення в обліку.

Основним нормативним документом, який регулює аудиторську діяльність, є Закон України "Про аудиторську діяльність". Інвентаризація виробничих запасів проводиться відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" [6] та Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків [7].

Як відомо, аудит, у тому числі виробничих запасів, проводиться із застосуванням різних методів. Усач Б. Ф. зазначає, що метод аудиторської діяльності сформувався в системі прикладних економічних наук, крім того, він характеризується використанням загальнонаукових методів дослідження, що ґрунтуються на філософських принципах. Метод (від гр. *methodos* – дослідження) – це прийом дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що досліджуються, тобто шлях наукового пізнання і встановлення істини [8]. У числі методів аудиту виділяють спеціальні або органолептичні методи (від гр. *organon* – знаряддя, інструмент) – це, перш за все, інвентаризація, контрольні заміри, вибіркові й суцільні спостереження, технологічний та хіміко-технологічний контроль, експертизи, службові розслідування, експеримент.

Аудит виробничих запасів здійснюється за двома напрямками: перевірка їх фактичної наявності, яка здійснюється за допомогою інвентаризації та перевірка правильності оцінки запасів в обліку і звітності.

У рамках першого напрямку слід дати визначення самому поняттю інвентаризації. Інвентаризація – це перевірка стану об'єктів органолептичним способом, тобто перевірка наявності й стану об'єкта шляхом огляду, підрахунку, зважування, обміру тощо [8]. Це метод контролю, за допомогою якого здійснюється перевірка і документальне підтвердження наявності, стану й оцінки активів, власного капіталу та зобов'язань підприємства для забезпечення достовірності даних обліку та звітності, контролю за збереженням майна [9].

Деякі автори зазначають, що метою інвентаризації є забезпечення реальності показників бухгалтерської звітності і балансу. Проте, на думку професора Афанасьєва А. А., інвентаризація – це не метод обліку, а лише контрольна операція і, до того ж, достатньо трудомістка, і що шлях до реального балансу лежить через удосконалення поточного бухгалтерського обліку [10].

У сучасних умовах господарювання суть цього прийому контролю полягає в тому, що перевірка наявності і стану виробничих запасів визначається оглядом, підрахунками, зважуванням, обмірюванням. Особливе значення у забезпеченні збереження власності вона має при здійсненні внутрішньогосподарського аудиту і є основним прийомом поточного контролю.

У нормативно-правових актах не зазначено методик проведення інвентаризації, а отже, аудитор сам вирішує, які процедури буде застосовувати у ході перевірки.

Готуючись до інвентаризації, варто визначити кількість об'єктів, на яких вона буде проводитись. Для цього аудитор напередодні слід ознайомитися з технологією виробництва та структурою самого підприємства. Інвентаризацію проводять суцільним або вибірковим методами раптово й одночасно на всіх об'єктах.

Інвентарний процес слід розглядати через послідовність етапів його виконання. На кожній окремій стадії виконують інвентаризаційні процедури, які в свою чергу складаються з сукупності окремих інвентаризаційних прийомів. Інвентаризаційні процедури – це система методичних дій, які застосовуються аудитором з метою дослідження її об'єкта [9]. Вони конкретизують зміст інвентаризаційного процесу. Інвентаризаційними прийомами називають сукупність однорідних дій, що проводяться при виконанні окремих процедур для визначення фактичної наявності, стану об'єктів інвентаризації та якісної характеристики [9].

Під час проведення інвентаризації аудитор не може бути членом інвентаризаційної комісії, але, спостерігаючи за її роботою має: контролювати виконання процедур інвентаризації; перевіряти правильність підрахунку на основі випадкової вибірки; вивчати обґрунтованість віднесення операцій до певного звітного періоду; отримувати пояснення з приводу значних відхилень виробничих запасів із даними бухгалтерських записів; перевіряти правильність оцінки фактичного обсягу запасів.

Аудиторські процедури поділяються на ті, що проводяться до інвентаризації, під час інвентаризації та після її закінчення.

Особливістю практики проведення інвентаризації виробничих запасів є те, що перевірка в натурі товарно-матеріальних цінностей заснована на застосуванні ручної праці. Виконання великого обсягу робіт при знятті фактичних залишків виробничих запасів є трудомісткою ділянкою, тому що необхідно перевірити десятки і сотні тисяч одиниць елементів об'єкта, їх якість і ціну, провести таксування і підрахунки підсумків в інвентаризаційних описах. Такий вид робіт забирає дуже багато часу у аудитора, що є основним недоліком даного методу. У зв'язку з цим в процесі інвентаризації постає проблема вдосконалення методики обліку виробничих запасів, що, в першу чергу, полягає у застосуванні сучасних технологій і прийомів, тобто використанні комп'ютерної техніки.

Для покращення контролю за запасами та полегшення роботи як працівників підприємства, так і аудитора вченими-економістами запропоновано варіант системної комп'ютеризації обліку, який передбачає об'єднання АРМ в єдину комп'ютерну мережу. У цьому випадку весь обсяг інформації в мережі стає доступним усім користувачам, тому під час розриву будь-якого інформаційного ланцюга система сигналізує про аварію та локалізує її джерело. Крім того, стає можливою безпосереднє порівняння облікових даних, адже в умовах системного комп'ютерного обліку підвищується інтеграція процесів контролю, що дозволяє забезпечити взаємозв'язок об'єктів контролю при перевірці господарських операцій і процесів [11].

Також досить ефективним є штрихове кодування. Воно базується на таких елементах: штриховому код; апаратних його нанесенні і зчитуванні: автоматизованої системи розпізнавання товару за кодом; комп'ютерної системи бухгалтерського обліку, що здатна працювати із кодовою інформацією.

Можливості комп'ютерів дозволяють забезпечити порівняння фактичних залишків запасів із обліковими даними на підставі введеної в машину інформації про облікові і фактичні залишки. При введенні такої інформації на цій стадії виключаються показники ціни і вартості. Такі показники вводяться на кінцевій стадії інвентаризаційного процесу – виведення результатів інвентаризації, з метою виявлення нестач, надлишків, їх пересортування, природного убування й остаточного визначення кінцевих результатів інвентаризації. При цьому використовується постійна картотека цін на товари, де кожному номенклатурному номеру (номеру за преїскурантом, артикулом), сорту товару відповідає преїскурантна роздрібна ціна. Отже, можна майже повністю комп'ютеризувати процес проведення інвентаризації товарів, тобто штучних предметів, на яких можна поставити штрихкоди. Таке проведення інвентаризації розв'язує відразу декілька проблемних питань, а саме дотримання об'єктивності, точності результату, терміну проведення, зменшення обсягу трудових затрат. Недоліком проведення інвентаризації шляхом сканування штрихкодів є те, що сканер не може визначити повторно просканований один і той же товар [11].

Варто звернути увагу на спосіб автоматизації інвентаризації товарів методом "стандартних партій". Він може використовуватись в тому випадку, якщо товар затарений у мірну тару з маркуванням або плombsами поставальника. Попереднє затарювання певних товарів у мірну тару дозволяє значно скоротити строки інвентаризації та виконати менший об'єм роботи.

Отже, шляхи вдосконалення процедури проведення інвентаризації запасів є, але їх реалізація потребує подальшого більш глибокого дослідження даного питання.

Наук. керівн. Воїнова Т. С.

- Література:** 1. Саблук П. Т. Формування продуктивності аграрного сектору в умовах ринку / П. Т. Саблук // Продуктивність АПК. – 2006. – № 4. – С. 26–31. 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 "Запаси", затверджено Наказом Міністерства фінансів від 20.10.1999 р. № 246 (зі змінами та доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>. 3. Про аудиторську діяльність : Закон України № 3125-ХІІ від 22.04.1993 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>. 4. Аудит : навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л. В. Дікань, Н. Ф. Чечетова та ін. ; [за заг. ред. канд. екон. наук, професора Л. В. Дікань]. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2009. – 276 с.
5. Мултанівська Т. В. Аудит : навч. посібн. / Т. В. Мултанівська, Т. С. Воїнова, О. О. Вороніна. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2010. – 336 с.
6. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : Закон України № 996 ХІV від 16.07.99, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>.
7. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України № 69 від 11.08.94 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>. 8. Усач Б. Ф. Аудит : навч. посібн. / Б. Ф. Усач. – К. : Знання-Прес, 2002. 9. Чернелевський Л. М. Аудит : теорія і практика : навч. посібн. / Л. М. Чернелевський, Н. І. Беренда. – К. : Хай-Тек Прес, 2008. – С. 81–89.
10. Малюга Н. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку : монографія / Н. М. Малюга. – Житомир : ПП "Рута", 2005 – 388 с. 11. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посібн. / С. В. Івахненко. – К. : Знання-Прес, 2003. – 349 с.