Міністерство освіти і науки України

Західноукраїнський національний університет

Факультет фінансів та обліку

Кафедра фінансового контролю та аудиту

КОСТІВ СВЯТОСЛАВ ЯРОСЛАВОВИЧ

ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ: ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»

освітньо-професійна програма – «Економічна експертиза та аудит бізнесу»

випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

Науковий керівник

К.е.н.,доцент Саченко С.І,

Тернопіль 2020

ВСТУП

Актуальність теми. Аудит операцій з виробничими запасами відіграє для господарюючих суб'єктів важливу роль, бо його результати допомагають в обґрунтуванні управлінських рішень щодо формування ресурсного потенціалу, а також ефективної подальшої діяльності в цілому. Успішне функціонування будь-якого підприємства не можливе без своєчасного забезпечення сировиною, паливом, напівфабрикатами, запасними частинами, інструментами та іншими матеріальними цінностями та ефективного їх використанні. Виробничі запаси є одними з найбільш значних за обсягом і важливих видів активів підприємства.

Проблеми обліку та аудиту виробничих запасів досліджувалися як вітчизняними, так зарубіжні науковцями. Серед них: О.Р.Антонюк, П.С.Безруких, М.Т.Білуха, М.І.Бондар, Ф.Ф.Бутинець, В.А.Дерій, І.М.Дмитренко, В.Б.Івашкевич, М.П.Кондраков, Ю.В.Болотова, Н.І.Дорош, М.Д.Корінько, Ю.В.Кольцов, А.Н.Мєдвєдєв, М.Ф.Овсійчук, В.П.Пантелеєв, О.А.Петрик, М.С.Пушкар, І.І.Пилипенко, О.Ю.Редько, В.С.Рудницький, В.В.Рядська, О.В.Сметанко, Я.В.Соколов, Т.О.Терентьєва, В.А.Хмельницкий, В.О.Шевчук та ін. Незважаючи на важливість отриманих результатів, зважаючи на важливість виробничих запасів як об'єкту аудиту, вони потребують подальшого вивчення. Дослідження показують, що ряд питань обліку та аудиту виробничих запасів носить дискусійний характер. Заслуговують на увагу питання щодо розуміння сутності понять «виробничі» і «матеріальні» запаси; потребує більш чіткого обґрунтування їх класифікації та оцінювання, поліпшення організації аудиту за умов комп'ютерної обробки даних. Крім того, потребують деталізації прикладні аспекти проведення аудиторських процедур під час перевірок операцій із виробничими запасами. Це обумовило вибір теми випускної кваліфікаційної роботи, її науково-практичну значимість, мету та завдання.

Мета і завдання дослідження. Метою написання випускної кваліфікаційної роботи є дослідження діючої практики організації та методики аудиту виробничих запасів суб'єктів господарювання та розроблення

рекомендацій щодо її вдосконалення.

Відповідно до цільової спрямованості у випускній роботі поставлені та вирішені такі завдання:

- проаналізувати підходи до визначення поняття «виробничі запаси» з метою поглиблення й уточнення розуміння цієї обліково-економічної категорії, а також обґрунтувати їх класифікацію як об'єкту аудиту;
- розглянути методику оцінювання виробничих запасів при надходженні, вибутті та на дату складання звітності;
- з'ясувати сутність інформаційних технологій в організації бухгалтерського обліку виробничих запасів на підприємстві;
- розглянути дії аудитора на початку виконання завдання з аудиту;
- розглянути сутність та провести класифікацію аудиторських процедур;
- проаналізувати особливості організації процесу планування аудиту операцій з виробничими запасами для обґрунтування шляхів оптимізації аудиторських процедур;
- розглянути методичні підходи до комп'ютеризації аудиту;
- виокремити існуючі проблеми у використанні комп'ютерних технологій в аудиті;
- провести аналіз сучасних продуктів спеціалізованого аудиторського програмного забезпечення;
- узагальнити методики аудиту операцій з виробничими запасами;
- обґрунтувати потребу здійснення аудиту ефективності системи управління виробничими запасами на підприємстві.

Об'єктом дослідження є діюча практика організації і методики аудиту виробничих запасів господарюючих суб'єктів.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, організаційно-методичних і практичних засад аудиту операцій з виробничими запасами на підприємствах.

Методи дослідження. У випускній роботі використовувалися такі методи дослідження як: діалектичний – з метою уточнення поняття виробничих запасів як економічної категорії; методи загальнонаукової абстракції, порівняння з метою формування класифікаційних ознак виробничих запасів; аналіз і синтез – для вивчення та узагальнення різних аспектів методики аудиту виробничих запасів; групування, вимірювання – для опрацювання обліково-аналітичних даних досліджуваного підприємства; графічний – для наочного зображення результатів дослідження.

Інформаційною базою дослідження стали наукові праці вітчизняних та зарубіжних науковців, матеріали науково-практичних конференцій, законодавчі та нормативно-правові акти України, довідкові та інформаційні видання професійних організацій, Інтернет-ресурси, з питань економічної теорії, менеджменту, бухгалтерського обліку, аудиту, а також обліково-аналітичні матеріали досліджуваного підприємства.

Практичне значення отриманих результатів полягає у можливості використання запропонованих рекомендацій у практиці методики аудиту виробничих запасів з метою підвищення його дієвості.

Публікації. За темою дипломного дослідження опубліковано дві наукові праці в Збірнику наукових праць кафедри фінансового контролю і аудиту.

Обсяг та структура роботи. Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків та додатків.

РОЗДІЛ 1
ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ ЯК ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНА КАТЕГОРІЯ ТА ОБ'ЄКТ АУДИТУ

1.1. Виробничі запаси: сутність, склад та критерії визнання активами

Виробничі запаси входять до складу оборотних активів підприємства. Їх наявність забезпечує неперервний та ритмічний виробничий процес, гарантує його економічну безпеку. Вартість виробничих запасів займає вагому частку у витратах підприємства, а отже впливає на фінансові результати діяльності. Через це раціональне використання виробничих запасів можна вважати важливим чинником розвитку бізнесу, що зумовлює зростання обсягу виробництва і прибутку підприємств.

В обліковій практиці категорія «запаси» з'явилась на початку 90-х років XX століття з прийняттям Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [78] р. та введенням у дію П(С)БО 9 «Запаси» [76]. До впровадження національних облікових стандартів для її позначення користувалися такими поняттями як «матеріальні ресурси», «предмети праці», «товарно-матеріальні цінності», «виробничі ресурси». Проте, слід зауважити, що кожне із них має самостійне значення і власне тлумачення.

Досить часто під «запасами» часто розуміють матеріальні ресурси або предмети праці. Вважаємо, що застосування поняття «матеріальні ресурси» для означення запасів не є прийнятним через охоплення ними активів, які можуть бути як оборотними, так і необоротними. Крім того, складовою матеріальних ресурсів є енергія (теплова та електрична), яка не може перебувати у запасах. Через це терміни «запаси», «предмети праці» є лише частиною матеріальних ресурсів. Потрібно вказати на існування певних проблеми і при використанні терміну «предмети праці». Воно характеризує сутність елементів виробництва, які підлягають обробці, і традиційно розглядаються як економічна, а не облікова категорія.

У 70–80 рр. XX століття науковцями починає застосовуватися таке поняття як «виробничі ресурси», до складу яких відносять трудові, земельні, матеріальні, фінансові та інформаційні. Останні два види ресурсів вважають допоміжними, бо беруть участь у створенні продукції не безпосередньо, а опосередковано, через використання інших складових.

Деякими науковцями ототожнюється поняття запасів і матеріальних цінностей. Використання категорії «матеріальні цінності», характеризується певними суперечностями, бо включає не тільки предмети праці, але й засоби праці. У зв'язку з цим категорії «матеріальні цінності» є ширшою, і охоплює ті активи, які мають матеріальну форму та беруть участь у виробництві.

Варто зазначити, що запаси будуть визватися активами лише за таких умов:

- існування імовірності отримання економічної вигоди у майбутньому від використання запасу (майбутня економічна вигода, втілена в актив, є потенціалом, який може сприяти надходженню грошових коштів або їх еквівалентів на підприємство);
- вартість запасів може бути достовірно визначена.

Якщо хоча б одна з вимог не може бути виконана, то такі запаси не відображаються у Звіті про фінансовий стан, а є витратами періоду. Таким чином, не всі матеріальні цінності визнаються активами, а отже, не можуть обліковуватися у складі запасів і відображатися в складі активів. Наприклад, матеріальні цінності, придбані для благодійної діяльності або для задоволення особистих потреб працівників підприємства, подарунки тощо, не є активами. Вартість таких матеріальних цінностей слід обліковувати як інші витрати, що виникають у процесі діяльності підприємства, яка не пов'язані з операційною.

На основі вивчення літературних джерел нами узагальнено визначення сутності категорії «запаси» як економічної категорії (табл. 1.1). Проаналізувавши літературні джерела, можна сказати, що запаси є досить складною категорією, яка по-різному тлумачиться науковцями.

Таблиця 1.1

Розуміння сутності запасів як економічної категорії у працях науковців

Автори	Визначення
З.Б. Живко, [31]	Запаси – це ресурси (активи) підприємства, які зберігаються для продажу за умов звичайної господарської діяльності або перебувають у процесі виробництва для такого продажу, або утримуються для споживання у виробничому процесі чи під час надання послуг, а також для управління підприємством (сировина й матеріали, комплектуючі вироби, готова продукція, паливо, будівельні матеріали, товари, малоцінні та швидкозношувані предмети тощо).
О.Г Лавруша [43]	Запаси – це будь-які ресурси підприємства, що призначені для використання, але тимчасово не використовуються (сировина, матеріали, паливо, обладнання, машини, товари, електроенергія тощо).
В.А. Козловський [39]	Запасом є будь-який ресурс, який використовується для того, щоби задовольнити поточну або майбутню потребу (заготовки та вихідні матеріали, напівфабрикати, що перебувають у виробничому процесі, готові вироби).
В.А. Савкович [93]	Запаси – це все те, на що є попит, але все, що сьогодні виключено з виробничого або особистого споживання; всі матеріальні, фінансові, трудові та інші ресурси, які нині не використовуються.
Г.В. Нашкерська [62]	Запаси – це оборотні активи підприємства, які використовуються переважно в одному операційному циклі діяльності підприємств або в період до одного року.
С.В. Мочерний [59]	Запаси – наявність відповідних матеріальних ресурсів, до яких належать засоби виробництва,предмети споживання, інші цінності, необхідні для забезпечення розширеного відтворення,обслуговування сфери матеріального виробництва та задоволення потреб населення і ще не використовуються.
В.Василенко [16]	Запаси – товари та матеріали, що постачаються та зберігаються на підприємстві. Вони утворюються кожного разу, коли ресурси, що надходять чи виходять з підприємства, не використовуються, хоч і доступні.

На даний час в цілому існує узгодженість у визначенні категорії «запаси» у національних і міжнародних стандартах обліку за невеликим виключенням з останнього. Так, згідно з МСБО (IAS) 2, до запасів не відносяться активи, які утримуються для споживання під час управління підприємством (табл. 1.2.). Варто зазначити, що П(С)БО 9 «Запаси» не виокремлюється таке поняття, як «виробничі запаси». Однак, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» до Звіту про фінансовий стан передбачено використання додаткової статті «Виробничі запаси», у якій повинні відображатися вартість: сировини, основних і допоміжних матеріалів,

палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, а також малоцінних та швидкозношуваних предметів, призначених для споживання у ході нормального операційного циклу [61].

Таблиця 1.2.

Сутність категорії «запаси» згідно П (С)БО 9 «Запаси» та МСБО (IAS) 2 «Запаси»

П(С(Б)О9 Запаси» [61]	МСБО 2 «Запаси» [51]
Запаси – це активи, які: - утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) 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/установою	запаси – це активи, які передбачені для подальшого продажу в ході звичайної діяльності; що знаходяться у процесі виробництва для такого продажу, або ті, що знаходяться у вигляді сировини та матеріалів, які будуть використовуватись у процесі виробництва або надання послуг, за винятком незавершеного виробництва, що виникає за угодами на будівництво, включаючи безпосередньо пов'язані з ними угоди на надання послуг, фінансових інструментів та біологічних активів, що належать до сільськогосподарської діяльності, та сільськогосподарська продукція в момент її збирання»

Перелік таких видів запасів подається у п. 6 П(С)БО 9 «Запаси», однак їх не називають виробничими. Проте, Планом рахунків бухгалтерського обліку [33] передбачено використання рахунку 20 «Виробничі запаси», який конкретно визначає їх склад. Разом з тим малоцінні та швидкозношувані предмети та напівфабрикати обліковують окремо на однойменних рахунках 22 і 25 і до складу виробничих запасів не включаються, і є, відповідно, окремими видами запасів.

Таким чином, можна стверджувати про суперечливість у розумінні термінів «запаси» і «виробничі запаси» у П(С)БО та Плані рахунків, адже відповідно до стандартів терміни «запаси» і «виробничі запаси» є тотожними, а згідно з Планом рахунків термін «запаси» ширшим за термін «виробничі запаси».

Серед науковців також існують розбіжності щодо розуміння сутності і складових поняття «виробничі запаси». Про це свідчить інформація подана у табл. 1.3.

Таблиця 1.3.

Сутність поняття «виробничі запаси» у літературних джерелах

Автор	Визначення
І.А. Бержанір [8]	Виробничі запаси слід трактувати як частину матеріальних ресурсів підприємства, які є сукупністю предметів праці й перебувають на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих деталей, палива, тари й тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що становлять матеріальну основу продукції підприємства, надають їй якісних властивостей, беруть участь у виробництві протягом одного виробничого циклу й повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції.
Н.М. Бондаренко [9]	Виробничі запаси як елемент запасів є активами, що придбані зі сторони або самостійно виготовлені й утримуються підприємством для продажу, використання в процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб за умови їх повного споживання в одному операційному циклі.
А.Б. Борисов [13]	Виробничі запаси є сукупністю всіх матеріалів, які має підприємство, частиною оборотних засобів підприємства, які ще не включені в процес виробництва, але надійшли на робочі місця.
Ф.Ф. Бутинець [14]	Виробничі запаси – це активи, які використовуються для подальшого продажу, під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.
А.В. Дмитренко [28]	Виробничі запаси – це сукупність предметів праці, які перебувають на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива,запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі, так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання в одному операційному циклі.
Авторське визначення	Виробничі запаси – це елемент запасів, який є активом та сукупністю предметів праці, які перебувають на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які придбані зі сторони або самостійно виготовлені й призначені для використання як у виробничому процесі, так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання в одному операційному циклі.

Більшість науковців, розглядаючи методику обліку виробничих запасів, користується визначенням, яке наведене в П(С)БО 9, однак є такі, які ототожнюють поняття «виробничі запаси» та «матеріальні ресурси»; інші –

застосовують термін «товарно-матеріальні цінності»; предмети праці. Узагальнюючи думки різних науковців та дані нормативних документів у табл. 1.3 сформовано авторське визначення цієї категорії.

Підприємство володіє великою кількістю різних виробничих запасів, які застосовує по-різному. Серед них є не тільки ті, які повністю споживаються, але і ті, які входять до складу виробленої продукції без будь-яких змін або ж лише сприяють її виготовленню. Через це важливою складовою організації обліку та аудиту виробничих запасів є їх класифікація, яка сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень спрямованих на їх раціональне використання у процесі господарювання.

За результатами проведеного аналізу (табл. 1.4) нами узагальнено класифікацію виробничих запасів, яка враховує потреби управління, а тому дозволяє вчасно прийняти ефективне управлінське рішення (1.5). Розглянемо їх її детальніше.

За призначенням і причинами утворення науковці ділять виробничі запаси на постійні та сезонні. Постійними є та частина виробничих запасів, які забезпечують неперервність виробничого процесу між двома черговими постачаннями. Сезонні запаси утворяться за умов сезонного виробництва продукції чи при сезонного транспортуванні.

За місцем знаходження виробничі запаси можна класифікувати на складські, а також ті, які знаходяться у виробничому процесі та ті, які знаходяться у дорозі. Складські запаси перебувають на складах підприємства, у процесі обробки знаходяться, які перебувають на робочому місці у виробництві; у дорозі – виробничі запаси, які відвантажені постачальником і ще не отримані підприємством.

За рівнем потребою у нормуванні можна виокремити нормові та понаднормові виробничі запаси. Нормові – відповідають запланованим потребам для виконання виробничої програми і неперервній роботі підприємства. Понаднормові – запаси, які більше їх нормованої потреби.

Таблиця 1.4.

Класифікація виробничі запаси у працях науковців

Автор	Ознаки класифікації
Лавруша О. Г. [43]	Групує виходячи з призначення і ролі окремих видів виробничих запасів на різних стадіях операційного циклу підприємства (економічна класифікація); залежно від технічних ознак (технічна класифікація); відповідно до сфери діяльності господарюючого суб'єкта; залежно від способу включення у собівартість (основні та допоміжні)
В.В. Сопко [103], Ф.Ф. Бутинець [14]	групують виходячи із субрахунків рахунку 20 «Виробничі запаси»
М.С. Пушкар[84]	групує за способом включення у собівартість (основні та допоміжні), за групами матеріалів (лісові, текстильні, чорні, кольорові метали, електротовари, лаки й фарби тощо), за вартістю (дорогоцінні, високої, середньої та низької вартості), за способом зберігання – відкритого та закритого зберігання, за частотою використання (масові, часто- й маловикористовувані)
Н.М. Ткаченко[112]	подає класифікацію виробничих запасів за планом рахунків бухгалтерського обліку, проте паралельно ще пропонує класифікацію виробничих запасів за економічним змістом, виділяючи дев'ять класифікаційних ознак: за місцем перебування, наявністю на підприємстві, наявністю на початок та кінець періоду, стосовно до балансу, ступенем ліквідності, обсягом, сферою використання, складом та структурою
К О.В. Посилкіна, Р.В. Сагайдак-Нікітюк, .В. Доровський, Г.В. Кубасова [83]	групують запаси за класифікаційними ознаками: місцем знаходження, функціями запасів
Л. П. Скотнікова, Т. А. Миланич, О. О. Солодовнік [102]	сировини, основних і допоміжних матеріалів (у тому числі сировини й матеріалів, які знаходяться в дорозі та переробці), купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари і тарних матеріалів, а й відходів основного виробництва, призначених для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб
І. Сахарцева [94]	вважає, що всі матеріали за метою їх використання і призначення у виробничому процесі можна поділити таким чином: сировина, основні матеріали, допоміжні матеріали, відходи основного виробництва, тара, паливо, запасні частини

За часовою ознакою звітного періоду слід виокремити початкові і кінцеві виробничі запаси. Величину запасів на початок звітного періоду вважають початковими, а на кінець звітного періоду – кінцевими.

Рис. 1.5. Класифікація виробничих запасів

Джерело: сформовано на підставі [28;43; 68; 90]

За відображення у Балансі (Звіті про фінансовий стан) існують балансові та позабалансові виробничі запаси. У Балансі відображаються запаси, які належать підприємству на правах власності, а поза Балансом – ті, які не належать підприємству і знаходяться у нього через певні обставини, наприклад, отримані за договорами комісії, на відповідальне зберігання тощо.

За рівнем ліквідності виробничі запаси поділяють на ліквідні, слаболіквідні та неліквідні. Ліквідними можна вважати виробничі запаси, які можна легко перетворити у грошові кошти за короткий термін і без значних

втрат первісної вартості. Слаболіквідними є виробничі запаси, перетворення яких у гроші займає значний період і може бути пов'язаний з втратами їх первісної вартості. Неліквідні виробничі запаси неможливо перетворити у гроші, оскільки вони не є джерелом майбутньої економічної вигоди. Такі запаси перестають відповідають ознакам активу.

За походженням виробничі запаси можуть бути первинними та вторинними. Первинними називають виробничі запаси, які надійшли на підприємство від різних юридичних чи фізичних осіб і ще не використовувалися на підприємстві. Вторинні – це виробничі запаси, які після первинного використання можуть бути використані вдруге у виробничому процесі. Їх називають повернутими відходами виробництва.

За обсягом виробничі запаси можна вважати вільними та обмеженими. Вільні – це запаси, які є підприємства у надлишку, обмежені – перебувають на підприємстві в обмеженому обсязі.

Варто зазначити, що виробничі запаси можуть використовуватися не тільки у виробництві, але і для невиробничих потреб.

Роль у процесі виробництва покладено в основу економічної класифікації виробничих запасів. Одні – складають основну субстанцію майбутніх виробів, наприклад деревина для виготовлення колодки для щітки, щетина при набитті щітки, інші – беруть участь у процесі виробництва, або надають виробам відповідних властивостей (наприклад, фарби), або сприяють виробничому процесу (обтиральні, тарні та ін.). Виробничі запаси першої групи називають основними, другу – допоміжними. Зі складу основних матеріалів відокремлюють куповані напівфабрикати. Допоміжні матеріали поділяються групи, наприклад на такі, які забезпечують нормальний хід процесу виробництва паливо, тара), використовуються виробничим обладнанням (машине масло), використовуються для ремонтів.

Відповідно до функціонального призначення виробничі запаси використовуються для задоволення потреб цехів основного виробництва (виготовлення основних видів продукції, наприклад, пиломатеріали, фурнітура

тощо); цехів допоміжного виробництва (виготовлення інструментів); для здійснення ремонтних робіт (будівельні матеріали); для збутових потреб та потреб адміністративного управління.

На промислових підприємствах кожна група виробничих запасів може складатися з десятків сотень назв, сортів, розмірів. Через це, крім економічної класифікації використовують класифікацію за технічними ознаками. Відповідно до цього у обліковій системі підприємства виробничі запаси поділяють на групи та підгрупи за найменуванням, типом, окремими номенклатурними номерами, ґатунком, розміром одиницями виміру кількості і т.п.

Узагальнюючи вище викладене, сподіваємося, що подана класифікація виробничих запасів забезпечуватиме виконання основних завдань обліку та аудиту виробничих запасів.

1.2. Оцінювання виробничих запасів при надходженні, вибутті та на дату складання Балансу

Важливою складовою методології бухгалтерського обліку виробничих запасів є їх достовірне оцінювання, адже воно впливає на фінансові результати діяльності підприємства. Важко не погодитися з позицією науковців, що оцінювання є процесом визначення грошових сум, у яких повинні визнаватися та відображатися елементи фінансової звітності [14]. Оцінка повинна відповідати певним вимогам, серед них можна виокремити дві основні [109]:

- достовірність, відповідність оцінки в грошовому вимірнику, тобто реальність оцінки;

дотримання єдиного порядку оцінювання однорідних об'єктів на різних підприємствах, тобто єдність оцінки.

Вважаємо, що до оцінки виробничих запасів має висуватися ще й вимога «об'єктивності», однак через використання суб'єктивного підходів у процесах оцінюванні забезпечити її виконання у теперішніх умовах доволі складно.

Оцінюють виробничі запаси при надходженні, списанні та на дату складання балансу (рис.1. 6).

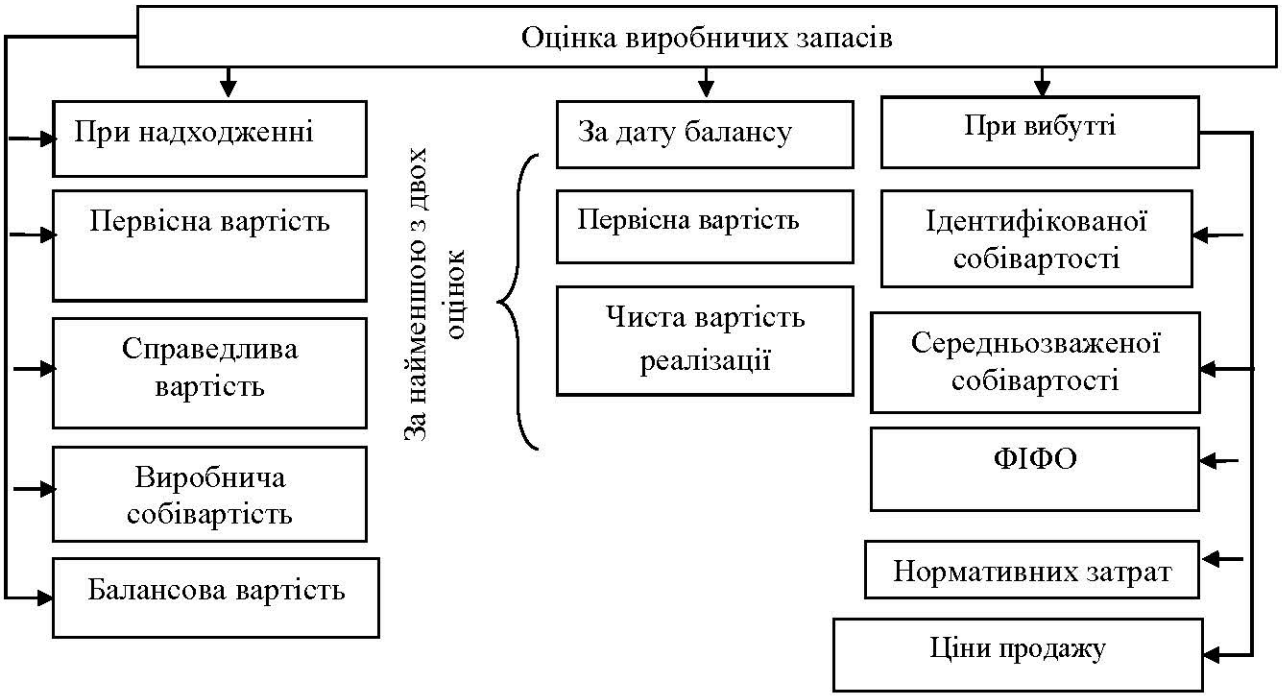


Рис. 1.6. Оцінка виробничих запасів

Джерело: сформовано на підставі [76]

Методичні аспекти щодо порядку визнання та оцінювання запасів відображені у П(С)БО 9 «Запаси» [76], МСБО 2 «Запаси» [51] та Методичних рекомендаціях бухгалтерського обліку запасів [56].

Виробничі запаси на підприємство можуть надійти різними шляхами. Їх можна придбати за грошові кошти, отримати безоплатно, як внесок до статутного капіталу, чи в обмін на подібні, неподібні активи тощо. Відповідно до цього буде змінюватися порядок та особливості оцінювання виробничих запасів.

Треба врахувати, що при формуванні первісної вартості запасів, до її складу не включають, а визнають витратами у період виникнення [56]:

- проценти за користування кредитними ресурсами (крім запасів, які визнаються кваліфікаційним активом);
- витрати на утримання відділів;

- курсові різниці, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані запаси;
- витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати вартості запасів;
- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- витрати на збут;
- адміністративні та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

У Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку відсутні спеціальні правила щодо визначення первісної вартості виробничих запасів при їх надходженні у вигляді внеску до статутного капіталу, в обмін на інші активи або одержаних безоплатно. Треба зазначити, що і термін «первісна вартість» у МСБО 2 «Запаси» не вживається, на відміну від П(С)БО 9, де наводиться широкий спектр її складових (рис. 1.7).

Ні П(С) БО 9 «Запаси» [76], ані Методичними рекомендаціями [56] не уточнено перелік інших витрат, які потрібно враховувати при визначені первісної вартості придбаних за плату запасів. У цих нормативних документах лише вказано, що такими витратами можуть бути прямі матеріальні витрати,прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати підприємства, пов'язані з доопрацюванням і підвищенням якісно-технічних характеристик запасів (п. 9 П(С)БО 9 «Запаси»); втрати і нестачі запасів у межах норм природних втрат, які виявляють у ході оприбуткування таких запасів і, які сталися під час їх транспортування.

У первісну вартість виробничих запасів включають транспортно-заготівельні витрати. Порядок їх розподілу є інструментом впливу на первісну вартість виробничих запасів.

Рис. 1.6. Оцінювання виробничих запасів залежно від способу надходження згідно П(С)БО 9

На практиці суму транспортно-заготівельних витрат, які припадають на одиницю запасів визначають під час їх оприбуткування або при використанні за допомогою методу змінюється методичний підхід до його облікового відображення.

Якщо розмір транспортно-заготівельних витрат є незначним, то такі витрати варто відразу ж включати безпосередньо у первісну вартість придбаних виробничих запасів. Якщо ж частка транспортно-заготівельних витрат у складі вартості придбаних виробничих запасів є значною, то вважаємо за доцільне облік таких витрат здійснювати не тільки на окремому субрахунку, але і у розрізі видів таких витрат. Це дозволить здійснювати контроль за складом, структурою та динамікою цих витрат.

Запаси, що надходять від постачальника і не відповідають критеріям визнання активу через невідповідність стандартам, умовам договорів умовам тощо, показують на позабалансових рахунках за справедливою вартістю або ціною, яка вказана у документах постачальника до моменту узгодження з ним ціни.

Міжнародні стандарти фінансової звітності для малих і середніх підприємств [52] передбачають відображення курсових різниць, у складі вартості придбаних запасів (крім банківських відсотків за кредит).

Пріоритет оцінювання активів згідно принципу історичної (фактичної) собівартості починають замінювати принципи визначені Міжнародними стандартами фінансової звітності. а саме: достовірне представлення інформації (Fair Presentation) та справедлива вартість (Fair Value). Підтвердженням цього є відсутність принципу історичної (фактичної) собівартості у статті 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [78].

В економічній літературі існує теза про неузгодженість у категоріальному апараті бухгалтерського обліку понять «справедлива вартість» і прирівняних до неї таких понять як «ринкова вартість» і «звичайна ціна». Так, І.В. Супрунова, зазначає, що ринкову ціну не можна вважати справедливою вартістю у повному розумінні цього слова, адже будь-який ринок є

недосконалим, і навіть при існуванні досконалого ринку достовірно оцінити економічну цінність конкретних активів, бо знайти до яких точних аналогів, практично, неможливо [107]. С.О.Левицька [44], навпаки, вказує на повну відповідність понять «справедлива вартість» та «ринкова вартість» та відокремлює їх від поняття «звичайна ціна». Під останньою науковець розуміє визначення, яке наведене у Податковому кодексі України. Згідно з ст. 14.1.71 звичайна ціна, це ціна товарів (робіт, послуг), яка визначена сторонами договору. Якщо не доведено зворотне, то вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін. Це визначення не поширюється на операції, що визнаються контрольованими відповідно до статті 39 ПКУ [72]. Однак, розрахунок справедливої вартості є досить проблематичним через дію різних чинників, зокрема: суб'єктивність процесу оцінювання за відсутності активного ринку на конкретні види виробничих запасів, складність для облікового персоналу самостійно достовірно оцінити виробничі запаси за справедливою вартістю, недостатній розвиток ринку послуг незалежного оцінювання тощо.

Не менш важливе значення має оцінювання виробничих запасів при вибутті. На рис. 1.7 відображено особливості оцінки запасів при вибутті. Можливість вибору вказаних методів робить це питання дискусійним.

Метод середньозваженої собівартості застосовують тоді, коли існують різні ціни на один і той самий вид запасів і передбачає розрахунок їх вартості з використанням середніх цін.

Застосовують методу нормативних затрат є доречним для тих підприємств, які при калькулювання собівартості продукції нормативний метод обліку витрат. досить часто при вибутті виробничих запасів Проте з метою максимального наближення нормативних затрати до фактичних норм, ціни потрібно постійно перевіряти та переглядати. В обліковій практиці даний метод оцінювання виробничих запасів застосовують досить рідко.

Якщо підприємства виконують спеціальні замовлення та проекти, або володіють невеликою кількістю видів виробничих запасів, то можуть застосовувати метод ідентифікованої собівартості.

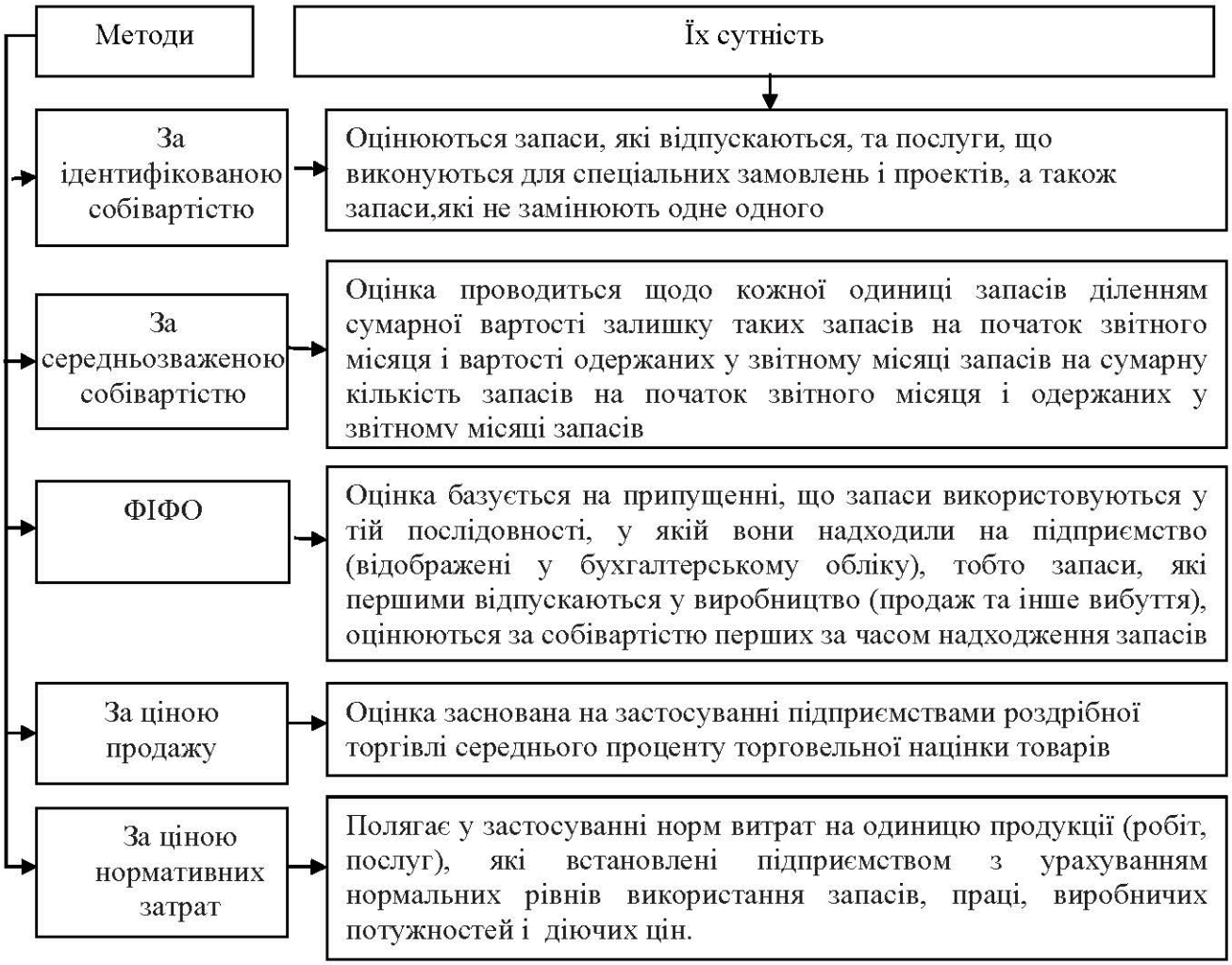


Рис.1.7. Сутність методів вибуття запасів

Джерело: сформовано на підставі [76]

Метод ФІФО ґрунтується на припущенні, що виробничі запаси використовують у тій послідовності, у якій їх отримало підприємство.

Вітчизняні підприємства можуть обирати один з перерахованих методів та відображати свій вибір у наказі про облікову політику.

На підставі огляду літературних джерел нами систематизовано погляди науковців щодо переваг та недоліків практичного використання методів оцінки вибуття запасів (табл. 1.5.). Це дозволило зробити висновок, що найбільш поширеними є метод ФІФО і метод середньозваженої собівартості.

Перевагою методу ФІФО є його простота, а також забезпечення майже повної відповідності руху вартості з фізичним рухом запасів, а також запобігання можливостям маніпулювання сумою прибутку.

Таблиця 1.5

Переваги та недоліки методів вибуття виробничих запасів

Метод	Сутність
Середньозваженої собівартості	
Переваги	Отримав широке розповсюдження в обліковій практиці через простоту та доступність.
Недоліки	За умов щоденного надходження та використання виробничих запасів у великих обсягах може бути неефективним та досить трудомістким
Метод ідентифікованої собівартості	
Переваги	Є незамінним, якщо на підприємстві використовуються дороговартісні або невзаємозамінні виробничі запаси
	Суміщення фізичних та вартісних оборотів виробничих запасів, тобто при застосуванні методу рух вартості запасів співпадає з їх фізичним рухом
Недоліки	Обмеженість у застосуванні через різноманітність номенклатури та великої кількості однакових запасів. Можливість маніпулювання сумою прибутку через суб'єктивний вибір, який запас використати в певний період часу. Складність відслідковувати придбання та використання (продаж) конкретних одиниць кожного найменування виробничих запасів
ФІФО	
Переваги	Майже повне співпадання руху вартості з фізичним рухом запасів; максимальне наближення вартості запасів з поточною ринковою вартістю. Послідовність та об'єктивність методу запобігає можливостям маніпулювання сумою прибутку. Є об'єктивним в умовах низької інфляції.
Недоліки	За умов високої інфляції призводить до невиправданого завищення залишків виробничих запасів, заниження собівартості готової продукції, та, як наслідок, завищення прибутку у звіті про фінансові результати. При зростанні цін на виробничі запаси підприємство підвищує реалізаційну вартість продукції, не враховуючи, що вона була виготовлена з матеріалів, які були придбані до моменту росту цін

Джерело: сформовано на підставі [26; 75]

Ефект від використання методу даного методу є оцінювання виробничих запасів у кінці періоду за ціною останнього придбання та відображення в балансі з максимальним наближенням до реальної ринкової вартості. Даний метод доцільно використовувати запасів, які мають короткий термін зберігання.

Застосування методу ідентифікованої собівартості ґрунтується на застосуванні автоматизованих технологій обліку виробничих запасів, пристроїв зчитування штрихових кодів (при їх маркуванні), коли кожна одиниця має

специфічні, властиві тільки їй характеристики, тобто запаси не є однорідними за своїми споживчими якостями.

Перевагою методу середньозваженої собівартості є те, що через зважування вартості однотипних одиниць виробничих запасів на початок і кінець звітного періоду «згладжування» показника собівартості реалізованої продукції у випадках стрімкого зростання покупних цін. Недоліком методу трудомісткість у разі використання великих обсягів виробничих запасів. Даний метод є доречним при списанні взаємозамінних запасів, за відсутності потреби проводити їх ідентифікацію.

Варто зазначити, що серед науковців продовжуються дискусії щодо застосування методу оцінки запасів за собівартістю останніх за часом надходжень «ЛІФО», який виключено із застосування нормативно-правовими актами. Вивчення праць науковців дало можливість систематизувати переваги і недоліки цього методу(табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Позиції науковців щодо переваг і недоліків методу «ЛІФО», який виключено із застосування у вітчизняній обліковій практиці

	Сутність
Переваги	Забезпечує відображення реальної вартості запасів саме в умовах нестабільної економіки. Дозволяє одержати реальну оцінку активів в умовах інфляції та ефективніше управляти вартісною формою руху запасів
	Оцінка вибуття запасів за поточної (ринковою, що склалася на певний момент) вартістю дає змогу підприємству в умовах зростання цін поповнювати свої запаси, не шукаючи додаткових джерел поповнення оборотних коштів
	Достовірність процесу визначення прибутку зростає за умови збігання поточної собівартості з поточною ціною, незалежно від того, які виробничі запаси витрачено для виготовлення продукції
Недоліки	Дозволяє штучно занижувати суму одержаного прибутку, і тому має обмежене використання у зарубіжній практиці

Сформовано на підставі: [20; 34; 105].

На підставі інформації поданої у табл.1.6, можна зробити висновок про наявні переваги застосування методу «ЛІФО», особливо в умовах важкого фінансового становища підприємства.

Отже, використовуючи різні методи оцінки вибуття запасів, можна одержати різні значення валового чи операційного прибутку, особливо в умовах інфляції, що дає можливість деякою мірою маніпулювати показниками звітності (зокрема, сумою прибутку і залишку запасів). Вибір підприємством оптимального методу оцінки дасть можливість відображення у балансі більш високих економічних показників, і, відповідно, сприятиме залученню інвестицій.

Якщо рівень інфляції та циклічні коливання цін незначні, то облік виробничих запасів доцільно здійснювати за вартістю їх придбання. Однак при зростанні рівня інфляції, яка відображається у відчутному коливаннях цін, облік запасів за вартістю придбання вже не дозволяє отримати реальну картини їх вартості та корисності як джерела потенційного доходу. Ринкова вартість виробничих запасів може зменшуватись за рахунок інновацій, морального старіння, що веде до утворення різниці між вартістю придбання запасів і їх вартістю на даний момент. Через це з метою збереження об'єктивності оцінювання в умовах цінової нестабільності виробничі запаси відображаються у бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Якщо на дату складання Балансу відбулося зниження очікуваної вигоди від використання виробничих запасів, то їх за чистою вартістю реалізації. Її розраховують за кожною одиницею запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут [76]. Перевищення первісної вартості виробничих запасів над очікуваною списується на витрати періоду.

1.3. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку виробничих запасів на підприємстві

У прийнятті обґрунтованих управлінських рішення важливе значення має наявність достовірної, своєчасної, точної, повної, адекватної, цінної економічної інформації, яка формується у системі бухгалтерського обліку. Застосування сучасних інформаційних технологій суттєво підвищує її ефективність. Під інформаційною технологією (ІТ) розуміють комплексну систему методів та способів збору, накопичення, опрацювання, зберігання, передачі (обміну), подання і використання інформації [99]. Такі дії мають чітку послідовність і спрямовані на перетворення вхідних даних у вихідні, які використовуються для прийняття рішень.

Структура інформаційної технології обробки облікової інформації подана на рис.1.8.

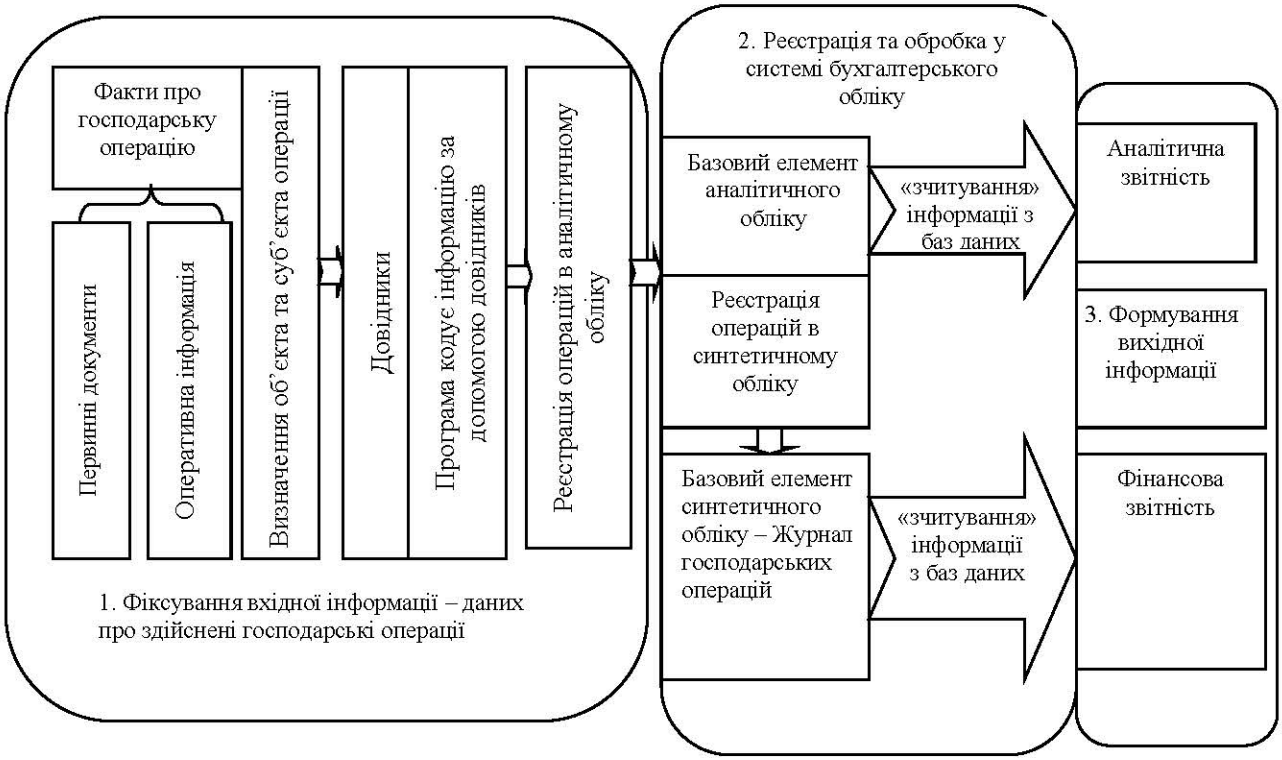


Рис.1.8. Структура інформаційної технології обробки облікової інформації

Джерело: сформовано на підставі [2]

Відповідно до облікових процесів (первинний облік ► поточний облік► підсумковий облік), в автоматизованій системі здійснюється у тій самій послідовності у кілька етапів (рис. 1.8).

На першому етапі здійснюється фіксування вхідної інформації. До неї належать:

1. Первинні документи, у яких задокументовані здійснені господарські операції. Рух виробничих запасів, тобто їх надходження, використання і вибуття, має оформлятися первинними документами (товарно-транспортними накладними, прибутковими ордерами, актами приймання матеріалів, накладними-вимогами на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, актами-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів тощо). Типові форми таких документів затверджені наказом Міністерства статистики України ще у 1996 році, які є чинними до сьогодні [81]. Перелік затверджених типових форм подано у додатку А. Підприємство може використовувати і самостійно розроблені форми, однак вони повинні містити всі обов'язкові реквізити, які передбаченні Законом «Про бухгалтерським облік і фінансову звітність в Україні» [78] та Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [77].

2. Оперативна інформація, яка складається з розрахункових відомостей та інших внутрішніх документи, що не мають статусу первинних документів, але на їх підставі формуються облікові проведення (наприклад, відомість інвентаризації виробничих запасів та ін.).

3. Нормативно-довідкова інформація, до складу якої входять довідники та класифікатори.

Вказана інформація дозволяє визначити об'єкти обліку (сировину і матеріали, паливо, тару і тарні матеріали і т.п.), суб'єктів господарської операції (покупців, постачальників, персонал тощо), вартісні і кількісні показники здійсненої господарської операції. Довідники дозволяють провести кодування інформації з метою її реєстрації у базах даних програми.

У ході автоматизованої обробки облікової інформації відтворюється послідовність облікових процесів. Господарські операцій реєструються у структурних підрозділах підприємства (складах, відділах логістики тощо). Далі дані від них надходять до бухгалтерії. По мірі їх руху відбувається укрупнення та узагальнення інформації, що завершується формуванням фінансової звітності. Початковою стадією інформаційної технології обробки інформації про господарські операції є аналітичний облік.

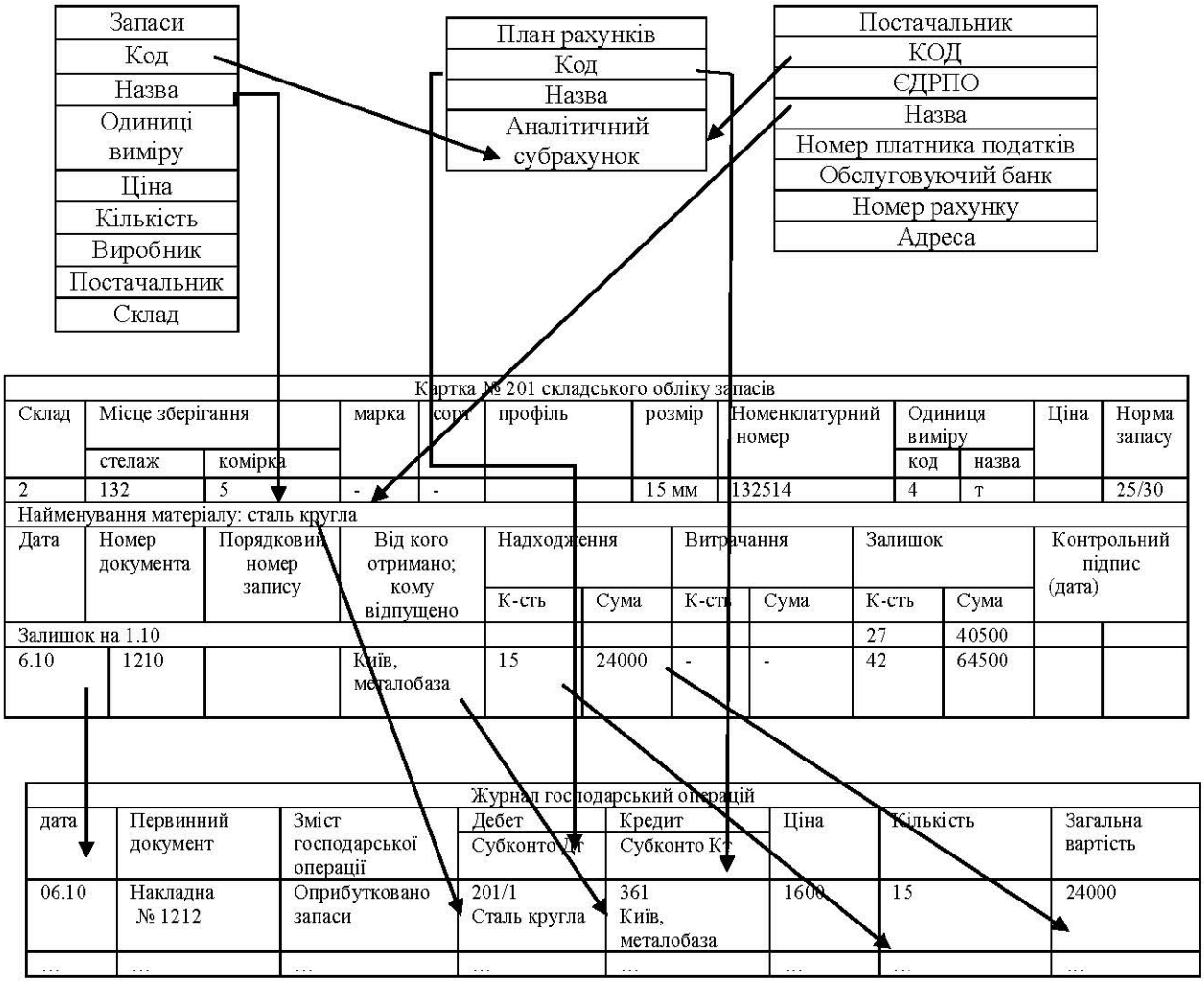
На другому етапі зафіксовані дані про господарські операції реєструються у комп'ютерній системі бухгалтерського обліку. Це відбувається різними способами: внесенням даних з клавіатури у ручному режимі; через створення електронної копії документа; через зчитування інформації з різних технічних пристроїв (наприклад, реєстрація сканера з штрих коду з певного виду запасу, з електронних ваг тощо).

Реєстрація даних про господарські операції відбувається у базових елементах аналітичного, а пізніше синтетичного обліку. Такими базовими елементами обліку є електронні таблиці. За їх допомогою здійснюється накопичення і зберігання інформації, представлення користувачеві у заданому вигляді.

Базовим елементом синтетичного обліку є Журнал господарських операцій, у якому накопичуються всі облікові проведення, з яких у подальшому формуються різні звітні форми (Книга Журнал-Головна, Картка синтетичного рахунку, Баланс та інші форми фінансової звітності). В аналітичному обліку кожна група об'єктів знаходить своє відображення у власному базовому елементі. Для виробничих запасів базовим елементом аналітичного обліку є Картка складського обліку запасів.

Певні групи електронних таблиць є довідковими (перелік покупців, постачальників, працівників), інші – є похідними від базових (карта синтетичного рахунку, відомість руху запасів тощо). Базові елементи обліку зберігають дані, які безпосередньо відображають господарські операції

підприємства. Наприклад, операція придбання запасів оперує такими таблицями (рис.1.9.).



Картка № 201 складського обліку запасів

Склад	Місце зберігання		марка	сорт	профіль	розмір	Номенклатурний номер	Одиниця виміру		Ціна	Норма запасу
	стелаж	комірка						код	назва		
2	132	5	-	-		15 мм	132514	4	т		25/30

Найменування матеріалу: сталь кругла

Дата	Номер документа	Порядковий номер запису	Від кого отримано; кому відпущено	Надходження		Витрачання		Залишок		Контрольний підпис (дата)	
				К-сть	Сума	К-сть	Сума	К-сть	Сума		
Залишок на 1.10								27	40500		
6.10	1210		Київ, металобаза	15	24000	-	-	42	64500		

Журнал господарський операцій

дата	Первинний документ	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Ціна	Кількість	Загальна вартість
			Субконто Д	Субконто К			
06.10	Накладна № 1212	Оприбутковано запаси	201/1 Сталь кругла	361 Київ, металобаза	1600	15	24000
…	…	…	…	…	…	…	…

Рис. 1.9. Зв'язок між таблицями бази даних при реєстрації оприбуткування запасів

Джерело: сформовано на підставі [2]

Інформація подана на рис. 1,9 свідчить, що реквізити господарської операції відображаються спочатку у базовому елементі аналітичного обліку, яким є Картка складського обліку запасів, а потім у синтетичного обліку – Журналі господарських операцій (дата і номер первинного документа, вид, кількість та ціна запасів). Електронні таблиці, які містять у перелік запасів, постачальників є довідниками.

Формування вихідної інформації, а саме звітності складає сутність третього етапу. На ньому відбувається «зчитування» накопичених даних з

базових елементів обліку, які перебувають у у формі пов'язаних між собою електронних таблиць. Оскільки інформаційні потоки формуються у аналітичному і синтетичному обліку, то і звітністьє аналітична та фінансову. Аналітична звітність формується з даних базових елементів аналітичного обліку, а синтетична – з Журналу господарських операцій.

Фінансова звітність має регламентовану форму за змістом, методами визначення показників та термінами подання. Через це існує можливість помістити алгоритми її формування у тиражний програмний продукт, що стосується аналітичної звітності, то вона розрахована на внутрішніх користувачів, і тому має нестандартну форму, яка залежить від його запитів.

З метою отримання даних з таблиць і представлення їх у зручному вигляді користувачам застосовуються запити. За допомогою запитів виконується відбір даних та сортування даних з базових таблиць, і на їх підставі формуються тимчасової результатні таблиці. У таких таблицях підсумкові показники не зберігаються, а кожен раз формуються заново. Наприклад, картка синтетичного рахунку, Книга Журнал-головна або оборотно-сальдова відомість щоразу формуються заново на підставі запиту користувача. Згідно з логікою автоматизованих розрахунків їх потрібно вважати звітністю, хоча за ручної форми ведення обліку їх відносять до реєстрів синтетичного обліку.

Варто зазначити, що використовуючи інформаційні технології підприємства не тільки ведуть електронний облік та документообіг діяльності, але і організовують придбання виробничих запасів, отримують доступ до деяких банківських послуг, передають фінансову, податкову і статистичну звітності тощо. А ще аналізують показники діяльності з метою оцінки динаміки та прогнозування на майбутній період [74; 99].

Нині на ринку комп'ютерних бухгалтерських програм найбільшою популярністю користуються різні системні комплекси. «1С: Бухгалтерію 8 для України» можна вважати лідером з автоматизації облікового процесу серед інших інформаційних технологій на вітчизняному ринку. Даний програмний комплекс містить базову та професійну форми, а також їх різні варіанти та

модифікації. Він простий у використанні і освоєнні базових можливостей програми.

Комплексним модулем для автоматизації обліку на малих, середніх та великих підприємствах є система «Парус». Ця достатньо проста у використанні, але повно функціональна програмна система виконує значну кількість різних функцій, серед яких: облік касових і банківських операцій; облік операцій з основними засобами, виробничими запасами та багато інших.

Для автоматизації облікових процесів, формування первинної та звітної документації призначена система «БЕСТ-ЗВІТ ПЛЮС». Цей комплекс дозволяє організувати електронний документообіг на підприємствах незалежно від форм власності та джерел фінансування, а також дозволяє подавати звітність контролюючим органам у електронній формі.

Для автоматизації бухгалтерського, складського обліку та торгівлі використовують системи – «Проект X-DOOR» та «GrossBee XXI». X-DOOR є програмою, яка сформована на модульному принципі. До її складу входять програми-платформи (X-DOOR або RTX-DOOR) та ряд незалежних модулів

відповідність руху вартості з фізичним рухом запасів, а також запобігає можливостям маніпулювання сумою прибутку. Ефектом використання цього методу є оцінка виробничих запасів у кінці звітного періоду за ціною останнього придбання і відображення в балансі з максимально наближеним значенням до реальної ринкової вартості.

7. Аналіз структури інформаційної технології обробки облікової інформації про господарські операції з виробничими запасами дає можливість стверджувати, що в цілому вона повторює логіку її ручної обробки, але, разом з тим, має певні особливості. Серед них: розширення бази вхідної інформації (поряд із первинними документами до вхідної інформації відносять також оперативну інформацію і масиви нормативно-довідкової інформації); використання електронних таблиць, які є базовими елементами обліку, а також похідними від них або мають довідковий характер, з яких у подальшому зчитується інформація для формування звітності; формування звітної інформації відбувається на підставі запитів, які створюють тимчасову результатну таблицю. Аналітична звітність розраховується з даних базових елементів аналітичного обліку, а синтетична – з Журналу господарських операцій.

8.Насиченість ринку обліковими програмними продуктами актуалізує проблему їх вибору. У роботі зроблено огляд вітчизняного ринку програмних облікових продуктів, дана характеристика найбільш розповсюджених облікових програм. Такими на території України визнано 1С: Бухгалтерія; Парус; БЕСТ-ЗВІТ ПЛЮС; X-DOOR; GrossBee XXI; M.E.Doc IS; АБ-Система (Офіс-2000); Баланс-Клуб (SoNet); GMS (Office Tools). У ході дослідження було зроблено висновок, що вимоги до облікових програмних продуктів формують три різні категорії користувачів: обліковий персонал, тобто безпосередні користувачі, спеціалісти з інформаційних систем та управлінський персонал. У роботі запропоновано комплекс функціональних, технічних, комерційних та ергономічних вимог для порівняння комп'ютерних облікових програм.

РОЗДІЛ 2
ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

2.1. Дії аудитора на початку виконання завдання та планування аудиту

Для того, щоб здійснити і провести аудиторську перевірку ефективно, якісно і вчасно аудитору слід планувати свою роботу. Згідно МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» [50] сам термін «планування» означає розробку загальної стратегії виконання завдання та плану аудиту для зменшення аудиторського ризику до прийнято низького рівня.

При формуванні загальної стратегії дії аудитора спрямовані:

- на збір необхідної інформації для розуміння обсягу завдання з аудиту;
- узгодження цілей, строків виконання, порядку та строків інформування клієнта з питань аудиту;
- визначення напрямків аудиту включно із попередньою оцінкою рівня довіри до системи його внутрішнього контролю;
- встановлення слабких місць у діяльності клієнта, що потребують додаткової уваги;
- визначення суттєвості на рівні фінансових звітів;
- визначення ризику суттєвого викривлення та його вплив на обсяг аудиту.

Формуючи стратегію, аудитор повинен проаналізувати наявні зміни у галузі та законодавства та їх вплив на бізнес клієнта і, на підставі зроблених висновків, підібрати групу із виконання завдання і скласти попередній бюджет, визначивши кількість ресурсів до конкретних ділянок аудиту (тобто кількість аудиторів для цих ділянок, бюджет часу (год.) в загальному для ризикових ділянок). Важливими є також використання і нагляд за цими ресурсами (це

інструктаж, контроль якості виконаної роботи тощо).

Слід зазначити, що на процес нагляду і контроль за членами групи з виконання завдання, а також на безпосередню перевірку і аналіз їх роботи впливають розмір та складність суб'єкта господарювання; сфера аудиту; ризики суттєвих викривлень; знання та компетентність персоналу, який виконує аудит. При плануванні дій щодо керування, нагляду та перевірки аудиторської роботи необхідно керуватися рекомендаціями поданими у МСА 220, зокрема при зростанні ризику суттєвих викривлень потрібно збільшити час та обсяг керування та нагляду.

Формування стратегії аудиту дозволяє покращити рівень відповідальності і збільшити увагу до основних і важливих ділянок аудиторської перевірки, їх проблемних аспектів і контролю за раціональним використанням часу. Крім того є можливість координації і розподілу роботи серед інших аудиторів і асистентів.

Сам обсяг планування залежить від розміру (величини бізнесу) суб'єкта господарювання, ступеня складності і виду аудиторської перевірки, а також від досвіду роботи аудитора, його професіоналізму і знання особливостей бізнесу клієнта. Треба зауважити, що планування є безперервним процесом, тобто від часу чи моменту початку і до завершення поточного завдання з аудиту.

Перед початком планування аудиторська фірма повинна виконати ряд дій, пов'язаних з прийняттям нового завдання чи із продовженням співпраці з клієнтом, а саме: врахувати особливості майбутнього конкретного завдання з аудиту, можливостей його виконання, виходячи з отриманого розуміння бізнесу клієнта, достатності часу, ресурсів та компетенції аудиторів. Важливим також розгляд питання чесності керівництва підприємства клієнта та відсутності інформації, яка б свідчила про його нечесність; можливості дотримання принципу незалежність аудиторської фірми по відношенню до клієнта.

При оцінюванні можливостей дотримання принципу незалежності аудиторська фірма повинна вивчити загрози втрати незалежності, а також визначити запобіжні заходи (якщо такі існують), які повинна застосувати

аудиторська фірма для зменшення таких загроз до прийнятного рівня. Для цього нею може бути використана анкета тестів, форма якої представлена у додатку Б.

Розглядаючи питання стосовно чесності клієнта, аудиторська фірма збирає інформацію про ділову репутацію власників та керівництва підприємства-клієнта, характер операцій та практику ведення бізнесу. Ця інформація може надходити з таких джерел [5]:

- отримана інформація та досвід аудиторської фірми, отриманий у ході попередньої співпраці з клієнтом;
- спілкування з управлінським персоналом, іншими працівниками та власниками підприємства;
- спілкування з попереднім аудитором, що надавав аудиторські послуги клієнту з дотриманням вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів;
- отримання інформації із різних загальнодоступних базах даних;
- інші джерела, наприклад, опитування третіх сторін.

До початку виконання завдання аудитору також потрібно виконати провести обговорення з попереднім аудитором для з'ясування причини припинення співпраці, проблем, які виникали; наявності будь-яких дій, що впливали на незалежність аудитора; встановлення ініціатора припинення співпраці.

Крім цього, необхідно отримати розуміння умов домовленості про аудиторську перевірку, рекомендації щодо цього розкриті у МСА 210 «Узгодження умов завдання з аудиту». Наприклад, наявність в аудитора відповідних листів-угод про проведення аудиторської перевірки, дає можливість визначити мету і спланувати обсяг аудиторської перевірки, ступінь відповідальності аудитора перед клієнтом, форми звітів, висновків і тощо, тобто у листі-угоді повинні бути всі погоджені умови завдання із замовником, які в подальшому враховуються у процесі планування аудиторської перевірки з потенційним клієнтом.

Мета аудиту на операцій із виробничими запасами полягає у

встановленні достовірності даних у первинних документах щодо їх оприбуткування і витрачання; повноти і своєчасності відображення даних первинних документів в облікових регістрах; правильності відображення операцій з запасами в систиетмі бухгалтерського обліку відповідно до прийнятої облікової політики; достовірності даниз про залишки запасів у фінансовій звітності та примітках до неї [17]. Задля досягнення вказаної мети аудитор повинен перевірити:

- фактичну наявність виробничих запасів та стан їх збереження;
- дотримання критеріїв визнання виробничих запасів активами ідповідно до стандартів обліку;
- організацію обліку руху виробничих запасів;
- повноту і своєчасність оприбуткування виробничих запасів та їх документальне підтвердження;
- правильність оцінювання виробничих запасів при їх придбанні, вибутті та на дату складання звітності;
- законність списання виробничих запасів при їх псуванні;
- повноту, своєчасність та правильність відображення господарських операцій із запасами у системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності.

Важливим моментом у діях на початку виконання завдання є врахування аудитором рекомендацій МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності». Для того, щоб спланувати аудиторську перевірку аудитор повинен мати загальне розуміння тих законодавчих актів і нормативних вимог, які стосуються суб'єкта господарювання, а також отримати загальне уявлення про відповідність суб'єкта господарювання цим вимогам. Це дуже важливий момент, так як невідповідність певним законодавчим і нормативним вимогам може в майбутньому стати причиною припинення діяльності або вплинути на дотримання принципу безперервності діяльності.

До прийняття завдання аудиторська фірма має провести певні процедури попереднього обстеження клієнта. Такі процедури повинні бути виконані як під

час першого, так і під час кожного наступного виконання завдання. Незгода клієнта на виконання таких процедур може бути підставою для відмови від виконання завдання.

У МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» подано рекомендації щодо попереднього обстеження бізнесу клієнта, у тому числі вивчення його внутрішнього контролю та оцінки ризиків суттєвих викривлень.

При попередньому обстеженні клієнта аудитор повинен зрозуміти як економічна ситуація в країні впливає на його бізнес. Адже проблемі питання економіки (високий рівень інфляції, безробіття, кредитних ставок, обмінного курсу валют, часті зміни нормативно-правових активів та політики уряду) спричиняють тиск на управлінський персонал, підштовхують його на спотворення фінансової звітності.

Вивчення особливостей галузі, у якій працює клієнт, дозволить аудитору встановити можливі галузеві ризики, оцінити рівень його компетенції при вирішенні специфічних проблем галузі, можливість залучення експертів для вирішення дискусійних питань. Значний рівень конкуренції у галузі, зростання кількості підприємств-банкрутів, зниження рівня ділової активності можуть викликати у аудитора сумніви щодо можливості підприємства продовжувати свою роботу. Якщо ж галузь розвивається швидко, то це може супроводжуватися появою недостатньо кваліфікованих кадрів, і як наслідок, зростання помилок у фінансовій звітності.

У ході попереднього обстеження аудитор повинен оцінити стан обсяг і характер діяльності клієнта. Це дозволить йому передбачити за якими класами рахунків варто буде здійснюватися розкриття даних у фінансових звітах. Оцінка бізнес-ризики підприємницької діяльності клієнта, пов'язаних з втратою основних постачальників чи споживачів продукції, розуміння намірів власників і адміністрації щодо майбутніх операцій допоможе розробити правильну стратегію подальшого співробітництва з ним, запропонувати дійсно необхідні послуги в галузі обліку і консалтингу, сформувати правильну думку щодо

фінансової звітності підприємства, оцінити можливість настання, так званих, подальших подій.

У господарюючого суб'єкт може бути складна організаційна структура, до складу якої входять територіально віддалені філії, дочірні підприємства. Така ситуація ускладнює аудиторську перевірку та може спричиняти ризик спотворення інформації. При значній кількості філій, структурних підрозділів часто існують проблеми, пов'язані зі своєчасністю відображення господарських операцій у системі бухгалтерського обліку. Крім того, значна кількість контрольованих і дочірніх підприємств збільшує ризик неправильного відображення операцій між пов'язаними сторонами.

У підприємств зі складною організаційною структурою, зазвичай, великі масштаби господарської діяльності та значні обсяги активів, велика кількість персоналу. Вказане вимагає додаткових витрат на організацію внутрішнього контролю та ускладнює її підтримання у належному стані. Невідповідність структури та чисельності облікових працівників характеру діяльності підприємства також веде до значних помилок в обліку та звітності.

Перед проведенням аудиторської перевірки аудитор повинен зрозуміти, як організований та функціонує бухгалтерський облік на підприємстві. Для цього він повинен ознайомитися з обліковою політикою підприємства, проаналізувати організаційну структуру бухгалтерії; оцінити рівень кваліфікації облікового персоналу. Нечітка організаційна структура, низький рівень кваліфікації та компетентності управлінського та облікового персоналу, часта зміна їх складу, відсутність належного розподілу прав, обов'язків та відповідальності, свідчать про слабкий внутрішній контроль, а отже підвищують вірогідність помилок.

При використанні клієнтом інформаційних технології в організації бухгалтерського обліку, аудитору потрібно з'ясувати порядок придбання та обслуговування комп'ютерних програм, а, за потреби, передбачити їх тестування із залученням потрібних спеціалістів.

Важливим також встановлення характеру взаємовідносин з податковими органами, кредитними установами, партнерами, акціонерами та іншими користувачами фінансової звітності клієнта. Отримані знання дозволять встановити податковий статус клієнта, проаналізувати можливі судові розгляди як за позовами клієнта, так і проти нього.

Попереднє обстеження здійснюють на основі методик, які аудиторські фірми розробляють самостійно. Можливий варіант питань, відповіді на які аудитору потрібно отримати для отримання розуміння суб'єкта господарювання, його бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю подано у додатку В.

Варто зазначити, що набуття необхідних знань про діяльність суб'єкта господарювання є безперервним процесом збирання й оцінювання інформації та співвідношення набутих знань з аудиторськими доказами впродовж усієї аудиторської перевірки.

Важливим моментом при плануванні аудиту фінансових звітів є процес документування. Дії аудитора на початку виконання завдання для визнання можливості співпраці з клієнтом можуть бути узагальнені у запропонованій анкеті прийняття клієнта або продовження співпраці з клієнтом (додаток Г).

Документування аудитором загальної стратегії аудиту, перш за все, повинно відноситись до самих важливих і ключових питань, які необхідні як для планування аудиту, так і для повідомлення цих важливих питань членам групи із виконання завдання. Переважно процес документування загальної стратегії аудиту здійснюється у документі, який має назву меморандуму. У даному документі повинно бути описано перелік важливих питань, їх обсяг та час проведення в загальному обсязі аудиту. Приклад можливої форми такого документу подано у додатку Д.

Наступним кроком планування аудиторської перевірки є складання плану аудиту. В порівнянні із загальною стратегією аудиту план аудиту є більш детальним, так як в ньому необхідно конкретизувати характер, час та обсяг аудиторських процедур за різними об'єктами перевірки.

У план аудиту МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» рекомендує включити наступне:

1. Опис характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінки ризиків, достатніх для оцінки ризиків суттєвих викривлень, як це вказано в МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища».

2. Опис характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні тверджень для кожного суттєвого класу операцій, залишків на рахунках, як це вказано в МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики». План подальших аудиторських процедур відображає рішення аудитора щодо характеру, часу та обсягу запланованих процедур по суті.

3. Інші аудиторські процедури, які необхідно виконати під час виконання завдання, для забезпечення відповідності Міжнародним стандартам аудиту (наприклад, пряме спілкування з юристами суб'єкта господарювання).

Приклад плану аудиту виробничих запасів подано у додатку Ж. Якщо у клієнта достатньо надійна система внутрішнього контролю, то ризик контролю буде незначним, а кількість аудиторських доказів може бути значно меншою, ніж за слабкого внутрішнього контролю. Для оцінки стану внутрішнього контролю і системи обліку виробничих запасів може бути використана анкета тестів представлена у додатку З.

Варто зазначити, що планування аудиторських процедур здійснюється протягом усього періоду аудиту, оскільки план може постійно уточнюватися Під час здійснення аудиторської перевірки об'єктивно виникають неочікувані обставини, які впливають на те, що аудитор вимушений змінювати чи коригувати не тільки план аудиту, а і можливо загальну стратегію. Наприклад, аудитор виконуючи певні аудиторські процедури по суті, отримав інформацію, яка суттєво відрізняється від тієї інформації, яка була зібрана під час планування аудиторських процедур, які були отримані в результаті тестування системи внутрішнього контролю. В такому випадку, аудитору слід, враховуючи нові обставини, зробити перегляд запланованих аудиторських процедур, які

відносяться як до запланованих ризиків на рівні тверджень, так і можливо до деяких класів операцій чи залишків на рахунках або їх розкриття. Тобто планування аудиту є безперервним інтерактивним процес, який здійснюється на протязі всієї аудиторської перевірки.

Таким чином, виконання окреслених вище дій на початку завдання дозволяє аудитору дотримуватися етичних принципів, не мати питань і сумнівів, щодо чесності управлінського персоналу; не мати непорозумінь з клієнтом щодо умов домовленості про аудиторську перевірку.

Якщо аудиторською фірмою прийнято рішення відмовитися від прийняття завдання, то даний факт потрібно обговорити з керівництвом та навести підстави; повідомити про збереження конфіденційності інформації, отриманої під час попереднього обстеження; задокументувати у довільній формі важливі питання, на яких ґрунтуються висновки про відмову.

2.2. Види аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів

Термін «аудиторські процедури» з'явилось у вітчизняній термінології обігу з впровадженням міжнародних стандартів аудиту. У спеціалізованій літературі цей термін набув широкого використання, однак у більшості з них не розкривається його зміст.. Якщо розглядати переклад цього терміну з англійської мови, то можна зробити висновок, що він використовується для позначення таких понять як процедура процес, метод, спосіб, прийом, методика. Однак у західній практиці не спостерігається суворої систематизації наукових категорій, а лексичні особливості англійської мови підсилюють неможливість узагальнення і систематизації багатьох категорій і понять. З огляду на це, у західній теорії контролю різні за характером прийоми, способи, методи, методики об'єднують під одним загальним поняттям – аудиторські процедури. У вітчизняній теорії господарського контролю ці поняття мають самостійне тлумачення. Тому термін «аудиторські процедури» є неточним по

відношенню до змісту цього поняття, яке розкривається у працях вітчизняних авторів, і тлумачиться кожним автором по різному. Термінологічні проблеми у частині застосування дефініції «аудиторські процедури» подано у [11].

Категорія «аудиторські процедури» використовується у багатьох МСА (табл.2.1.).

Таблиця 2.1.

Вживання категорії «аудиторських процедур» та їх розкриття у МСА

МСА	Зміст
МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»	Вказано процедури, які необхідно виконати для проведення оцінки ризиків та наведена їх характеристика
	Проведено огляд процедур, які необхідно провести для виявлення викривлень, що виникли внаслідок шахрайства
	Наведено приклади процедур, які необхідно провести для визначення відхилень внаслідок недостовірної фінансової звітності та незаконного привласнення активів
МСА250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»	Надано перелік процедур, які необхідно виконати для одержання загального розуміння законів і нормативних актів, що регулюють діяльність суб'єкта господарювання та визначення відповідності складеної фінансової звітності даним нормативним актам чи законам
МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»	Охарактеризовано основні процедури ознайомлення з системою внутрішнього контролю суб'єкта господарювання
	Охарактеризовано аудиторські процедури контролю, що допомагають забезпечити виконання вказівок управлінського персоналу
	Надано характеристику процедур, що здійснюються у ході попереднього обстеження клієнта
МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»	Охарактеризовано вибір аудитором процедур, їх обсяг та час проведення. Надано характеристику процесу тестування та його взаємозв'язок з іншими процедурами в аудиті
МСА500 «Аудиторські докази»	Надано перелік основних аудиторських процедур, які виконує аудитор для отримання доказів
МСА 501»Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів»	Наведений порядок виконання процедур стосовно судових справ та претензій
МСА 510 «Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»	Надано рекомендації щодо виконання певних процедур при визначенні залишків активів і зобов'язань підприємства на початок звітного періоду
МСА520 «Аналітичні процедури»	Надано визначення поняття «аналітичні процедури», їх характер, цілі та виконання у процесі проведення аудиту фінансової звітності
МСА 530 «Аудиторська вибірка»	Вказано випадки застосування вибірки для отримання аудиторських доказів при застосуванні певних процедур

продовження табл.2.1.

МСА	Зміст
МСА540 «Аудит облікових оцінок, в тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»	Проведено огляд основних процедур, які необхідно виконати при перевірці облікових оцінок
МСА550 «Пов'язані сторони»	Наведено перелік процедур, які виконуються при перевірці операцій з пов'язаними сторонами
МСА570 «Безперервність»	Проаналізовано аудиторські процедури при виявленні невпевненості щодо безперервного функціонування суб'єкта господарювання
МСА 600 -620 Використання роботи інших фахівців	Надано характеристику процедур, які виконує головний ключовий партнер з аудиту при оцінці роботи внутрішніх аудитів, експертів

Джерело: сформовано на підставі [50]

Вивчення міжнародних стандартів аудиту, вітчизняної та зарубіжної економічної літератури, практики аудиторських фірм дозволяє запропонувати визначення поняття «аудиторські процедури» та запропонувати їх класифікацію.

Аудиторські процедури – це певні дії, які виконує аудитор на кожному етапі аудиторської перевірки з метою виконання конкретних завдань. Вони здійснюються з використанням певних методів і методичних прийомів, які в сукупності складають методику аудиту. Таке визначення аудиторських процедур дозволяє поєднати їх розуміння згідно МСА із надбанням вітчизняної теорії контролю.

Обґрунтована класифікація аудиторських процедур має важливе теоретичне і практичне значення для розвитку аудиту. В спеціальній економічній літературі взагалі не простежується чіткої класифікації процедур аудиту. Пропонуємо класифікувати аудиторські процедури за такими основними ознаками: за змістом; за характером проведення; за типом; залежно від суб'єктів та об'єктів аудиту;залежно від етапів перевірки; за складністю; за важливістю використання.

За змістом можна виокремити:

- організаційно-інформаційні – процедури з попереднього обстеження клієнта та процедури оцінювання ризиків суттєвого викривлення внаслідок помилок і шахрайств тощо;

- організаційно-документальні – процедури укладання угоди на проведення аудиту; процедури розробки стратегії і тактики аудиторської перевірки; процедури, пов'язані з формуванням робочих документів; процедури з повідомлення інформації, отриманої у процесі аудиту найвищому управлінському персоналу; процедури зі складання аудиторського звіту тощо;

- контрольно-методичні – документальна перевірка (формально-логічна перевірка документів та облікових записів, перевірка господарських операцій та облікових записів за суттю (нормативна перевірка, зустрічна перевірка, взаємний контроль документів, хронологічний аналіз, перевірка наявності підтверджувальних документів, повторення облікової процедури, повторне обчислення), фактична перевірка (інвентаризація, контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, лабораторний аналіз), спостереження, обстеження, зовнішнє підтвердження, опитування (запит), повторне виконання, запевнення, аналітичні процедури;.

- нормативно-правові – процедури, які необхідно виконати для одержання загального розуміння законів і нормативних актів, що регулюють діяльність та формування фінансової звітності суб'єкта господарювання .

За характером проведення загальна сукупність аудиторських процедур, які проводяться на різних етапах процесу аудиту, поділяється на три великих групи: процедури оцінки ризиків, тести контролю та процедури по суті.

Процедури оцінки ризиків призначені для отримання розуміння про підприємство та його середовище, включаючи його систему внутрішнього контролю; оцінки ризиків суттєвого викривлення на даних рівні фінансових звітів, окремих рахунків та класів операцій. Процедури по суті дозволяють встановити законність і доцільність господарських операцій, достовірність відображення операцій на рахунках та включення до статей звітності. Вони здійснюється на рівні класів операцій, залишків на рахунках.

За типом можна виокремити документальну перевірку та фактичну перевірку, спостереження, запити, підтвердження, перерахування, повторне виконання, аналітичні процедури. Варто відмітити їх двоїстий характер: вони є вважаються окремими аудиторськими процедурами і, разом з тим, більшість з них застосовуються у рамках інших аудиторських процедур як методи чи методичні прийоми. Розглянемо їх детальніше. Зокрема, спостереження полягає у спогляданні за процесом або процедурою, що виконується іншими особами, наприклад, за складанням первинних документів, облікових регістрів, звітів, за здійсненням процесу оприбуткування виробничих запасів на складі та їх документальним оформленням, спостереження за здійсненням інвентаризації запасів і т.п. Факт наявності виробничих запасів на звітну дату підтверджується через проведення інвентаризації або спостереження за процесом її виконання працівниками підприємства. Така присутність аудитора сама по собі є тестом системи внутрішнього контролю або процедурою по суті стосовно запасів залежно від аудиторської оцінки ризиків. Таким чином, спостереження дозволяє отримувати докази, які дозволяють зробити висновки щодо ефективності процедур контролю, після яких не залишається ознак їх проведення з погляду аудиту, а отже, й оцінити можливий ризик суттєвого викривлення облікової інформації.

Спостереження надає аудиторські докази про виконання процесу, але обмежується тим моментом часу, коли таке спостереження відбувається, а також тим, що сам факт спостереження може впливати на виконання процесу. У зв'язку з цим, аудиторські докази, отримані за допомогою процедур спостереження, самостійного значення не мають. Спостереження рідко бувають достатніми як такі, їх необхідно підтверджувати проведенням інших процедур.

Запит – це процес звернення за інформацією як фінансовою, так і нефінансовою, до обізнаних осіб як суб'єкта господарювання або поза його межами. Вона широко застосовується в ході аудиторської перевірки та часто доповнює виконання інших аудиторських процедур. Запити можуть бути різного роду: від офіційних письмових запитів адресованих третім особам чи

працівникам підприємства до неофіційних усних запитів. Запити здійснюються з використанням такого прийому як анкетування, який полягає в отриманні письмових відповідей на перелік сформульованих заздалегідь запитань, які стосуються аудиторської перевірки, для отримання необхідних аудиторських доказів. Наприклад, у ході в ході попереднього обстеження аудитор здійснює запити управлінському персоналу стосовно його власної оцінки ризику помилки і шахрайства, з'ясовує чи відомі йому факти шахрайства або підозра в них; чи існують підрозділи, сегменти бізнесу, типи операцій, де існує ймовірність помилки. Однак, отримані аудиторські шляхом опитування не мають самостійного значення, але можуть бути корисними в доповненні іншої наявної інформації. Оскільки джерелами цієї інформації є керівництво і персонал підприємства-клієнта, аудиторські докази, отримані через опитування, не є незалежними і використовуються переважно для кращого розуміння системи обліку, процедур внутрішнього контролю, при вивченні бізнесу клієнта тощо.

Особливим видом запитів є підтвердження. Підтвердження полягає в одержанні письмової відповіді від працівників клієнта (внутрішні) або третіх осіб (зовнішні) з метою підтвердження конкретної інформації, яка міститься в облікових записах. МСА 505 «Зовнішні підтвердження» визначає спеціальні вимоги і надає рекомендації щодо застосування зовнішніх підтверджень як засобу отримання аудиторських доказів.

Процедури зовнішнього підтвердження є прийнятним для з'ясування залишків на банківських рахунках, рахунках дебіторів, кредиторів; виробничих запасів, утримуваних третіми сторонами тощо.

Важливими у складі контрольно-методичних процедур є процедури запевнення. Згідно з МСА 580 «Письмові запевнення» аудитор повинен отримати письмові запевнення управлінського персоналу (у формі листа-запевнення) з питань, що є суттєвими для фінансових звітів, зокрема, запевнення щодо визнання управлінським персоналом своєї відповідальності за складання фінансової звітності відповідно до застосовної концептуальної

основи фінансової звітності, запевнення щодо того, що всі операції були зареєстровані та відображені у фінансовій звітності і т.п. Відмова управлінського персоналу від надання вказаних письмових запевнень буде підставою для аудитора модифікувати аудиторський висновок.

Аналітичні процедури передбачають вивчення інформації шляхом дослідження важливих зв'язків між фінансовими і нефінансовими даними із застосуванням методики економічного аналізу з метою виявлення незвичайних зв'язків чи незвичайної динаміки, які суперечать іншій інформації або відрізняються від прогнозованих сум. У подальшому ці факти повинні стати об'єктом детального вивчення, адже можуть свідчити про шахрайство чи помилки і обліку і звітності. Аналітичні процедури виконуються аудитором на всіх етапах процесу аудиту. Саме тому, стандарти аудиту мають у своєму складі спеціальний МСА 520 «Аналітичні процедури». На завершальному етапі аудиторської перевірки аудитор здійснює загальний аналітичний огляд фінансової звітності підприємства з метою отримання доказів щодо здійснення коригувань та виправлень керівництвом недоліків та помилок у його фінансовій звітності, про які йому було повідомлено; оцінює можливість підприємства до подальшого функціонування (МСА «Безперервність»).

Залежно від суб'єктів аудиту аудиторські процедури можуть бути – погоджені і непогоджені. Погоджені аудиторські процедури узгоджуються з клієнтом до початку аудиту і переслідують мету задовольнити його запити щодо організації перевірки та отримання інформації про фактичний стан справ на підприємстві (процедури з повідомлення інформації, отриманої у процесі аудиту найвищому управлінському персоналу тощо). Непогоджені аудиторські процедури проводяться аудитором відповідно до стандартів аудиту і не підлягають обов'язковому узгодженню з клієнтом (перевірка, спостереження, обстеження, повторне виконання, запит і т.п.).

Відповідно до об'єктів аудиту аудиторські процедури можуть бути: загальні і конкретні. Загальні аудиторські процедури не пов'язані з конкретним об'єктом аудиту і однаковою мірою використовуються при перевірці основних

засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, заробітної плати, витрат на виробництво тощо (перевірка, спостереження, зовнішнє підтвердження, обстеження, повторне виконання). Поєднання загальних процедур у різних комбінаціях дозволяє отримати велику кількість конкретних процедур для перевірки різних об'єктів аудиту. У цьому зв'язку варто згадати твердження Дж. К. Робертсона, що «необхідно знати невелику кількість загальних процедур, щоб змогти вивести з них сотні конкретних процедур, що застосовуються в різних видах перевірки» [88].

Початкові аудиторські процедури, тобто процедури, які виконуються на початковому етапі перевірки, пов'язані з вибором клієнта, ознайомленням з його бізнесом і станом обліку; оцінкою системи обліку і внутрішнього контролю; оцінкою аудиторського ризику та його елементів; плануванням і т.п. Їх мета – вивчити питання, події чи обставини, які можуть негативно вплинути на здатність аудитора спланувати і виконати завдання і, відповідно, зменшити аудиторський ризик до прийнятного рівня. Зокрема, основними аудиторськими процедурами, які використовуються при ознайомлені з бізнесом клієнта та станом його обліку є: спостереження за діяльністю працівників клієнта; подання запитів до працівників, попередніх аудиторів, внутрішніх аудиторів, третіх осіб, експертів на основі розроблених анкет; аналітичні процедури.

На основному етапі перевірки переважають аудиторські процедури по суті; на підсумковому – характерними є організаційно-документальні.

За складністю використання аудиторські процедури можуть бути однорідні та комплексні. Однорідні аудиторські процедури не можна поділити на окремі складові. Це – огляд або опитування. Комплексні процедури передбачають використання різних складових елементів (документальна перевірка, процедури з попереднього вивчення клієнта і т.п.).

За важливістю аудиторські процедури є основними і допоміжними. До основних аудиторських процедур можна віднести перевірку господарських операцій та облікових записів, процедури тестування системи внутрішнього контролю тощо. До допоміжних належать такі процедури, результати яких не

мають важливого самостійного значення, порівняно з основними процедурами, і призначаються для забезпечення повноти або уточнення інформації, отриманої в результаті виконання основних процедур. Наприклад, запит керівництву про можливість шахрайських дій.

2.3. Особливості проведення аудиту за умов комп'ютерної обробки даних

Широке використання у бухгалтерському обліку інформаційних технологій, комп'ютерної техніки ставить перед аудиторами завдання пристосувати технологію своєї роботи або навіть її змінити. Про це свідчить структура сучасного видання Міжнародних стандартів аудиту. Так, у Міжнародних стандартів аудиту, видання 2004 р., були окремі стандарти, у яких містилися положення щодо застосування інформаційних технологій. Однак, у подальших редакціях – їх немає. Логіка змін у зміні структури стандартів, пов'язана з тим, що тепер весь аудит розглядається як комп'ютерний, тобто за умов бухгалтерських комп'ютерних інформаційних систем та із застосуванням комп'ютерних методів аудиту. Через це рекомендації з цих питань наявні майже у кожному стандарті.

Огляд літературних джерел свідчить, що можливості комп'ютеризації аудиту пов'язують з такими напрямками (рис. 2.1) :

- використання комп'ютерів для організації роботи аудитора;
- перевірка та оцінювання комп'ютерних інформаційних систем клієнта;
- використання комп'ютерів і програм як специфічних інструментів для проведення безпосередньої перевірки.

Перший напрямок пов'язаний зі використанням інформаційної технології у плануванні, контролі та документуванні аудиторської роботи (у плануванні бюджетів часу і розподілі функцій між учасниками; розрахунку фінансових показників при здійсненні аналітичних процедур; підготовці стандартної

документації, підсумовування результатів; облік часу та витрат, понесений на виконання завдання).

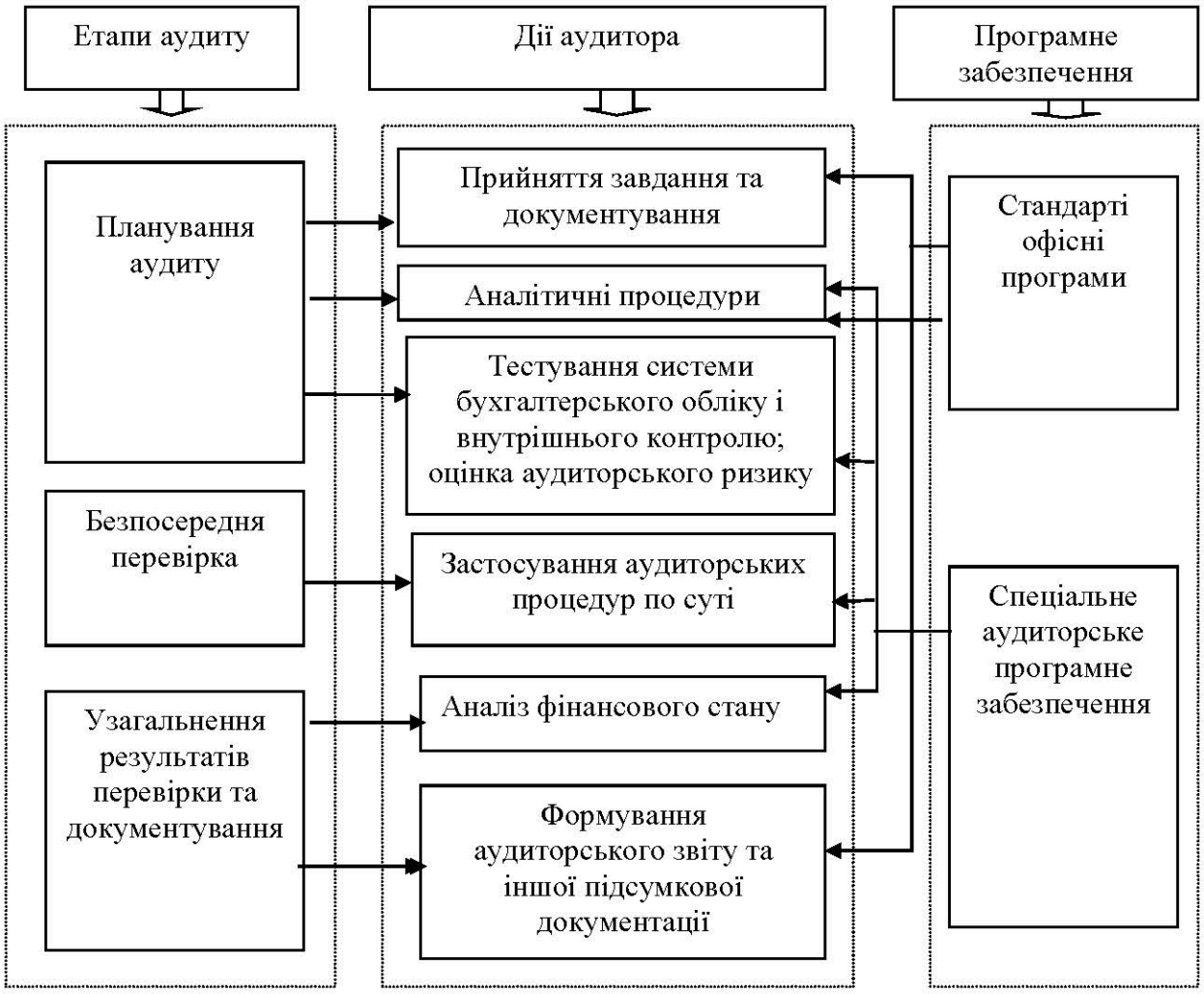


Рис.2.1. Послідовність проведення аудиту в комп'ютерному середовищі

Джерело: сформовано на підставі [2; 23; 29]

Другий напрямок, пов'язаний із збиранням та оцінювання доказів того, що комп'ютерна система клієнта зберігає цілісність даних, є надійною, а алгоритми програмне забезпечення є точними та відповідають нормам і вимогам законодавства. З переходом від ручних до комп'ютерних інформаційних систем, внутрішньогосподарський контроль, на який спирається у своїй роботі аудитор, стає комплекснішим, а тому процес їх оцінювання ускладнюється. На відміну від ручних форм ведення обліку, в рамках яких аудитор розглядає можливість знищення, підробки, заміни паперових документів, в умовах автоматизованої аудитору потрібно вивчати питання

безпеки і надійності комп'ютерних облікових систем. Використання автоматизованих інформаційних систем обліку формує додаткові ризики у спотворенні інформації через використання несанкціонованої версії облікової програми; недостатній рівень некомпетентності та неповне розуміння обліковим персоналом усіх аспектів функціонування алгоритмів програмного забезпечення та внесення до них несанкціонованих змін, неналежне ручне втручання тощо.

У зв'язку з цим аудитор повинне здійснити додаткові заходи та оцінити додаткові аспекти системи внутрішнього контролю підприємства. Ці аспекти пов'язують з методично-організаційним, математично-програмним, технічним і інформаційним забезпеченням автоматизованої інформаційної системи. Для належного ведення обліку та складання звітності підприємства вони повинні функціонувати як єдине ціле. Перераховані аспекти не мають прямого відношення до бухгалтерського обліку, однак впливають на оцінювання аудитором ризику системи контролю.

Методично-організаційне забезпечення, пов'язане з сукупністю інструктивних документів, яким визначається розподіл функціональних обов'язків, повноважень між працівниками; обмеження їх доступу до комп'ютерної інформаційної системи через визначення паролів та рівнів доступу, а також взаємодія користувачів з технічним і програмним забезпеченням, а також між собою.

Процедури оцінки математико-програмного забезпечення інформаційних технологій клієнта мають гарантувати аудиторам, що математичні методи, моделі і алгоритми опрацювання інформації є надійними, не містять помилок, здатних суттєво вплинути на достовірність даних обліку та звітності. Такими процедурами є тестування алгоритмів шляхом введення умовних або повторним обчисленням (перерахунком) їх результатів. Тестування алгоритмів шляхом введення умовних даних здійснюється введенням до програми клієнта заздалегідь розроблених аудитором тестів, правильний результат роботи яких відомий аудитору. Потім здійснюється порівняння готових результатів із

результатами розрахунків, здійснених алгоритмом. Ефективність цього підходу можна підвищити, якщо введення тестових даних здійснюватиме персонал клієнта під наглядом аудитора. У цьому випадку аудитор отримує додаткову можливість спостерігати за діями працівників, щоб оцінити рівень їхньої професійної компетентності. Застереженням щодо цього підходу є те, що такий спосіб тестування передбачає внесення сторонньої інформації до бази облікових даних підприємства клієнта. Це може загрожувати цілісності наявних даних. У зв'язку з цим таке тестування має проводитися винятково на копії робочої бази даних клієнта. Тестування шляхом перерахунку результатів роботи алгоритму передбачає порівняння результатів опрацювання інформації із результатами перерахунку, виконаного аудитором вручну чи на спеціальному програмному забезпеченні, налаштованому аудитором чи щодо якого аудитор має високий рівень упевненості.

Також важливим є встановлення того, що зміни до алгоритмів програмного забезпечення здійснюється винятково санкціоновано фахівцями, які мають відповідний кваліфікаційний рівень, та супроводжується належним оформленням відповідної технічної й інструктивної документації. Внесення несанкціонованих змін до алгоритмів програмного забезпечення, у тому числі працівниками персоналу клієнта, категорично виключається.

Процедури оцінки технічного забезпечення мають надавати аудитору обґрунтовану впевненість про те, що комп'ютери за технічними характеристиками відповідають завданням, що виконуються на підприємстві і задовольняють вимоги програмного забезпечення. Крім того, потреби користувачів у їх заміні, ремонті, модернізації забезпечуються своєчасно і у повному обсязі, а ризики втрат чи пошкодження інформації через проблеми у роботі технічного забезпечення мінімізовані.

Інформаційне забезпечення є сукупністю інформаційних ресурсів підприємства, порядок їх розміщення, зберігання та використання. Аудиторські процедури повинні встановити відповідність інформації, яка існує у автоматизованій системі обліку вимогам методичних та інструктивних

документів, частоту формування резервних копій машинної інформаційної бази, спроби внесення несанкціонованих операцій чи виправлень даних за попередні періоди.

Таким чином, використання клієнтом автоматизованої форми обліку зумовлює додатковий аудиторський ризик, який С.В. Івахненков [29] пропонує розраховувати за формулою:

$$R_{дод} = R_1 \times R_2 \times R_3 \times R_4$$

Де,

$R_{дод}$ – додатковий ризик;

R_1 – ризики, пов'язані з технічними аспектами;

R_2 – ризики, пов'язані з програмними аспектами;

R_3 – ризики, пов'язані з інформаційними аспектами;

R_4 – ризики, пов'язані з організаційно-методичними аспектами;

R_5 – ризики, пов'язані з кваліфікацією аудитора.

У таблиці 2.2. деталізовано складові даної формули.

Що стосується використання комп'ютерних програм як специфічних інструментів для проведення аудиту, то як зарубіжні, так і українські автори вбачають серйозні перешкоди. Серед них, так зване «професійне судження аудитора, яке ґрунтується на його досвіді та інтуїції. Застосовувати його в рамках автоматизації буде доволі складно, що потягне за собою ряд упущень та помилок при проведенні аудиту.

Крім того, проблемою використання комп'ютерних аудиторських програм є застосування підприємствами програмного забезпечення різних розробників. Це не дозволяє у повному обсязі використовувати комп'ютерні аудиторські процедури. Крім того, немає єдиних методологічних вимог, які пропонуються до інформаційних баз даних, низьким є рівень розвитку аудиторського ринку, недостатній рівень комп'ютерної грамотності.

Таблиця 2.2.

Складові формули додаткового аудиторського ризику, зумовленого використанням клієнтом автоматизованої форми обліку

Джерело виникнення	Формула	Складові
Технічні аспекти	$R_1=R_{11}\times R_{12}\times R_{13}\times R_{14}\times \times R_{15}$	R11 – ризики, пов'язані із придбанням дешевого обладнання або у ненадійних постачальників; R12 – ризики, викликані браком технічного обслуговування і контролю; R13–ризики, викликані браком оновлення апаратних засобів; R 14 – ризики, викликані браком фізичного захисту від крадіжок; R15 – ризики, викликані браком системи протидії стихійним лихам і перепадам живлення; R15 – ризики, викликані браком реєстрації роботи апаратного забезпечення.
Програмні аспектами	$R2 = R_{21}\times R_{22}\times R_{23}\times \times R_{24}\times \times R_{25}\times R_{26}\times R_{27}$	R_{21} – ризики, викликані браком або застарілістю антивірусних програм; R_{22} – ризики, пов'язані з невиконанням перевірки цілісності програм і даних; R_{23} – ризики, викликані браком останніх оновлень в операційних системах; R_{24} – ризики, викликані браком ведення журналів операційних систем і прикладних програм; R_{25} – ризики, викликані використанням неліцензійного програмного забезпечення; R_{26} – ризики, викликані використанням малотиражного програмного забезпечення або придбання його у сумнівного постачальника; R_{27} – ризики, викликані помилками в алгоритмі програми
Інформаційні аспекти:	$R_3 = R_{31}\times R_{32}\times R_{33}\times R_{34}\times R_{35}\times R_{36}\times R_{37}$	R_{31} – ризики, викликані ненаявністю або неефективністю організаційної політики розподілу або системи контролю доступу до інформації; R_{32} – ризики, викликані відсутністю або неефективністю шифрування інформації при зберіганні та передачі; R_{33}–ризики, викликані відсутністю або неефективністю призначення паролів; R_{34} – ризики, викликані браком контролю вхідної інформації; R_{35} – ризики, викликані браком перевірки цілісності інформації; R_{36} – ризики, викликані браком контролю правильності вхідної інформації; R_{37} – ризики, викликані відсутністю архівації інформації
Методично-організаційні	$R_4 = R_{41}\times R_{42}\times R_{43}\times R_{44},$	R_{41} – ризики, викликані слабкою підготовкою персоналу клієнта до роботи з комп'ютерною інформаційною системою R_{42}–ризики, викликані браком чіткого поділу обов'язків і відповідальності клієнта; R_{43} – ризики, викликані ненаявністю або неефективністю політики використання комп'ютерної інформаційної систем ; R_{44} – ризики, викликані слабкою організацією системи внутрішнього контролю.
досвідченість аудитора	$R_5 = R_{51}\times R_{52}\times R_{53}$	R_{51} – ризик неправильної оцінки комп'ютерної інформаційної системи; R_{52} – ризик некоректної побудови тестів ;R_{53} – ризик помилкового тлумачення отриманих результатів тестів

Джерело: сформовано на підставі [29]

Варто зазначити, що у США поряд із сертифікацією аудиторів CPA (certified public accountant – сертифікований громадський бухгалтер-аудитор)

запроваджена сертифікація CISA (computer information system auditor – аудитор комп'ютерних інформаційних систем).

Через це, сертифіковані аудитори комп'ютерних інформаційних систем повинні володіти спеціальні навички щодо програмного забезпечення, технологій баз даних та телекомунікаційних технологій, а також засобів і методів контролю в комп'ютерних системах і комп'ютеризованих методах аудиту.

Незважаючи на те, що ринок аудиторського програмного забезпечення тільки встановлюється, нині у аудиторській практиці успішно використовуються такі стандарті офісні програми як Word та Excel. Серед продуктів спеціалізованого аудиторського програмного забезпечення можна виділити: IT Аудит: Аудитор; Експрес Аудит: ПРОФ; Audit System/2tm Deloitte and Touch Tho-matsu; Audit Expert; Аудит-Майстер «ДАСО»; «Аудит-Інформ»; Audit NET; SAP AGTER 10. У додатку К виокремлено їх переваги та недоліки.

До основних недоліків існуючих програмних продуктів практики відносять жорстку методику аудиторської перевірки, яка не враховує специфіку діяльності кожного підприємства, досвід і вміння аудитора; відсутність можливостей оновлень конфігурацій програм у зв'язку з постійними змінами законодавства у сфері обліку та податкових розрахунків; високу вартість програмних продуктів, що значно перевищує корисний ефект від їх використання тощо.

Враховуючи специфіку роботи аудитора, згідно з дослідженням науковців до програми комп'ютеризації аудиту висуваються наступні вимоги, а саме, вона повинні [87]:

- бути експертною та носити діалоговий характер;
- бути спроможною автоматично вводити вхідні дані з інформаційної бази даних підприємства;
- мати легкий доступ до довідкових систем (закони, постанови, стандарти та інші нормативно-правові акти);

- максимально гнучко налаштовуватися на методологію та стандарти документування аудиту і правила складання звітності;
- можливість організації роботи з системою віддалено для виїзних груп аудиторів, що працюють на перевірках;
- доступність ціни;
- автоматизація всіх бізнес процесів аудиторської діяльності;
- якісний супровід програмного забезпечення.

Висновки до розділу 2

1. Окреслено дії, якій на початку завдання повинен виконати аудитор. Це дозволить йому дотримуватися етичних принципів, не мати сумнівів, щодо чесності управлінського персоналу; не мати непорозумінь з клієнтом щодо умов домовленості про аудиторську перевірку, загалом сформувати стратегію і план аудиту. У роботі запропоновано можливу форму документального відображення стратегії аудиту, а також план аудиту виробничих запасів та анкету тестів системи внутрішньогосподарського контролю цієї ділянки обліку.

2. Акцентовано на наявності термінологічних проблеми у частині застосування дефініції «аудиторські процедури». На підставі вивчення міжнародних стандартів аудиту, вітчизняної та зарубіжної економічної літератури, практики аудиторських фірм запропоновано авторське визначення поняття «аудиторські процедури» та обґрунтовано їх класифікацію з виокремленням таких основних ознак: за змістом; за характером проведення; за типом; залежно від суб'єктів та об'єктів аудиту; залежно від етапів перевірки; за складністю; за важливістю використання.

3. Розвиток автоматизованих інформаційних систем сприяв впровадженню комп'ютеризованої форми обліку суб'єктів господарювання. Зроблено висновок, що комп'ютеризація обліку не впливає на застосування елементів методу бухгалтерського обліку, а лише змінює технологію обробки облікової інформації. Проте методика аудиту змінюється і залежить від способу опрацювання підприємством облікових даних. При цьому не змінюється

загальна мета, завдання перевірки, основні аудиторські процедури.

4. Огляд літературних джерел дозволяє зробити висновок, що можливості комп'ютеризації аудиту пов'язують з такими напрямками як: використання комп'ютерів для організації роботи аудитора; перевірка та оцінювання комп'ютерних інформаційних систем клієнта; використання комп'ютерів і програм як специфічних інструментів для проведення аудиту. У роботі розглянуто особливості проведення аудиту в комп'ютерному середовищі, виокремлено існуючі проблеми та встановлено вимоги до аудиторського програмного забезпечення, проведено огляд ринку прикладних комп'ютер-них програм з аудиту з виокремленням їх переваги та недоліків.

РОЗДІЛ 3
МЕТОДИКА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

3.1. Аудит операцій з виробничими запасами

Виробничі запаси є матеріальною основою будь-якого виробничого процесу і займають значну частку у вартості кінцевої продукції. Крім того, виробничі запаси є важливою складовою оборотних активів підприємства. Це посилює значення виробничих запасів як об'єкту аудиту. У ході перевірки операцій із виробничими запасами надається їм правова оцінка, підтверджується повнота, точність, достовірність та правомірність відображення цих об'єктів в обліку та звітності.

Взагалі, аудит фінансової звітності, розпочинають з формально-логічної перевірки, яка дозволяє встановити правильність заповнення її заповнення по формі, передбаченій обліковими стандартами. Далі – здійснюють аналіз та зіставлення інформації, що міститься у різних формах фінансової звітності. Це дозволяє виявити неузгодженість показників звітності за суміжні періоди, узгодженості показників різних облікових регістрах, формах звітності. За наявності виправлених помилок і, якщо фінансова звітність повторно не подається, то можливе неспівпадання даних Балансу на кінець попереднього року і початок звітного. При встановленні розбіжностей аудитор повинен отримати пояснення таких причин. Для цього можуть бути використані первинні документи, бухгалтерські довідки, які підтверджує правомірність виправлень. До довідки мають бути додані ксерокопії документів, які були підставою для здійснення виправлень. Крім того, аудитор перевіряє наявність у Примітках до річної звітності роз'яснень причин розбіжності.

Фінансова звітність є кінцевим результатом облікового процесу господарських операцій підприємства і системою взаємопов'язаних агрегованих показників. Через це аудитор повинен дослідити у зворотному порядку всі етапи формування кожного компоненту фінансового звіту, і лише після цього він зможе сформувати по-справжньому обґрунтоване судження й сформулювати висновок про достовірність фінансової звітності в цілому. Для цього фінансову звітність ділять на сегменти, сегмент – на статті; статті – на рахунки бухгалтерського обліку (сальдо та обороти за ними); і нарешті – операції та сальдо за рахунками бухгалтерського обліку – на первинні документи, що були підставою для здійснення господарських операцій. Такий процес називають дезагрегацією фінансової звітності.

Аудит операцій з виробничими запасами варто здійснювати за, так званим, етапами «життєвого циклу (надходження, існування, вибуття), адже для кожного з них притаманні певні господарські операції і процеси (рис. 3.1), які стають бути об'єктами вивчення.

Рис. 3.1. Об'єкти аудиту операцій з виробничими запасами

Джерело: сформовано на підставі [85]

Під час перевірки операцій з надходження виробничих запасів важливим аспектом є правильності формування первісної вартості, за якою вони відображаються у Балансі. Розглянемо детальніше, які аудиторські процедури застосовуються при цьому. Перш за все, це перевірка:

- існування первинних облікових документів і їх відповідності здійсненим господарським операціям;
- правильності оформлення первинних документів на наявність обов'язкових реквізитів згідно з Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [77];
- реальності понесення витрат, які відображені у складі первісної вартості виробничих запасів (понесені витрати можна визначити, а їх вартість оцінити);
- повноти і точності формування первісної вартості, відсутності у її складі витрат, які згідно нормативно-правових актів до неї не включаються;
- правильності визначення розміру транспортно-заготівельних витрат. Якщо на підприємстві застосовують постійну систему обліку запасів, то перевіряється відповідність сум перевезених запасів транспортно-заготівельним витратам, якщо періодичну – правильність визначення і використання середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат.

При цьому аудитор застосовує повторне обчислення, яке передбачає здійснення арифметичних дій. Враховуючи рівень ризику системи внутрішнього контролю, аудитори визначають обсяги вибірки: при хорошій системі внутрішнього контролю вибірка зменшується, при поганій – зростає.

А ще отримати докази щодо правильності формування первісної вартості аудитор може спостерігаючи за діями працівників підприємства, їх опитуванням та підтвердження ними включення складових, які у відповідності до нормативних актів входять до її складу.

Як вже зазначалося, МСА 520 рекомендує використовувати аналітичні процедури на різних етапах аудиторської перевірки, і для всіх об'єктів

перевірки. Так, аналітичні процедури при встановленні правильності формування первісної вартості виробничих запасів можуть ґрунтуватися на використанні аналогій для ідентичних запасів: первісна вартість одних і тих самих видів запасів, в одному й тому ж періоді, отриманих від одного й того ж контрагента не повинна суттєво відрізнятися. А ще використання методики економічного аналізу дозволяє оцінити раціональність і доцільність витрат, які включено до первісної вартості запасів, можливість їх уникнення або заміни на оптимальніші.

За умови високої довіри до існуючої системи внутрішнього контролю при перевірці операцій з формування первісної вартості запасів варто зосередитися на значних сумах придбання, нетипових операціях з надходження запасів, особливо нетипових для підприємства тощо.

При перевірці операцій з оприбуткуванні виробничих запасів встановлюють:

- наявність всіх необхідних документів: окрім зовнішніх документів видаткових документів контрагентів, наявними на підприємстві мають бути ще й внутрішні документи, які підтверджують факт находження запасів (прибуткові документи);

- правильність оформлення первинних документів які були підставою для відображенні в балансі виробничих запасів (договори на поставку, товарно-транспортні накладні, прибуткові накладні) ;

- достовірність відображення господарських операцій з оприбуткування запасів. Факт надходження запасів має бути підтверджений документально;

- повноту та тотожність відображення господарських операцій із надходження виробничих запасів у первинних документах, регістрах аналітичного та синтетичного обліку, звітності. Суми, зазначені у первинних документах повинні відповідати сумам регістрів аналітичного обліку; дані регістрів аналітичного обліку повинні збігатися з даними регістрів синтетичного обліку, а останні – сумам у фінансовій звітності.

Перевірку своєчасності і повноти відображення операцій оприбуткування запасів на рахунках обліку встановлюють на основі хронологічного аналізу і взаємного контролю документів, що відображають надходження запасів (прибуткові накладні) з документами постачальника (рахунками, товарно-транспортні накладні, податкові накладні – з яких видно час надходження, склад та ціну запасів), з документами, що засвідчують сплату грошей (платіжні доручення, банківські виписки), з обліковими регістрами. Повнота і своєчасність оприбуткування корисних залишків (здійснюється на основі взаємного контролю акту на ліквідацію основних засобів і накладних на оприбуткування цінностей.

Документальна перевірка дозволяє встановити право власності підприємства на отримані виробничі запаси. Від цього буде залежати відображення їх вартості у системі обліку: на балансовому чи позабалансовому.

Крім документального перевірки, аудитор повинен простежити, як здійснюється операція оприбуткування виробничих запасів: зважування, перерахунок, оформлення документів і т.д. Тільки в тому випадку можна буде отримати впевненість, що така операція фіксується системою обліку вчасно і правильно, а інформація на рахунках обліку виробничих запасів буде містити повний обсяг даних.

Застосування аудиторської процедури зовнішнього підтвердження дозволяє встановити:

- підтвердити джерело надходження запасів (наприклад, чи певний вид виробничих запасів дійсно отримано безоплатно і т.д.);

- фіктивні документи, а значить нереальні операції;

- зловживання і розкрадання шляхом внесення змін до деяких облікових документів;

- факти не відображення фактично здійснених операцій; помилки у повноті відображення господарських операцій на рахунках обліку.

Навмисні і ненавмисні помилки в операціях оприбуткування виробничих запасів обліку можуть бути встановлені на підставі аналітичних процедур. Для

цього варто зіставити обсяг надходжень з величиною зобов'язань перед з контрагентами: будь-яке збільшення сум на рахунках запасів відповідно до подвійного запису повинно відповідати збільшенню зобов'язань.

В аудиті операцій, що здійснюються під час перебування запасів на підприємстві важливою є перевірка їх збереження та схоронності. Обстеження місць зберігання виробничих запасів, перевірка вагового господарства дозволяє виявити недоліки в організації збереження запасів: дотримання санітарних норм, температурних режимів, вологості повітря, правильність укладки тощо; стан протипожежної охорони, стан охорони складських приміщень.

Ще на етапі оцінки системи внутрішнього контролю підприємства аудитор застосовує процедура опитування працівників, що дозволяє встановити умови збереження та наявність відповідних заходів для забезпечення схоронності запасів.

Ключовим при аудиті операцій із запасами є встановлення реальності існування залишків виробничих запасів на дата складанні балансу. Найбільш надійні докази можуть бути отримані аудитором лише шляхом фізичної перевірки наявності виробничих запасів на звітну дату на підставі здійснення інвентаризації або спостереження за процесом її виконання працівниками підприємства. Детальніше застосування інвентаризації як аудиторської процедури буде розглянуто у 3.2.

Шляхом проведення аналітичних процедур на підставі зіставлення темпів зміни залишків запасів і обсягу виробленої і реалізованої продукції, а також на основі запитів щодо залишків окремих груп виробничих запасів за строками їх зберігання на складі, можна встановити ймовірність існування запасів, які не відповідають критеріям визнання активів При зростанні часу зберігання виробничих запасів на складі, незмінному обсязі реалізації або його скороченні при зростанні залишків запасів можна очікувати наявності неліквідів, і як наслідок, оцінки запасів за ціною, що перевищує їх можливу ціну реалізації.

Зміна вартості виробничих запасів вимагає здійснення переоцінок як дооцінки – збільшення вартості запасів, так і уцінка – зменшення вартості

запасів. Перелік аудиторських процедур, застосовуються для вивчення порядку проведення переоцінки подано у таблиця 3.2.

Під час знаходження виробничих запасів на підприємстві може відбутися зменшення їх корисності запасів. Така ситуація можлива внаслідок впливу як зовнішніх факторів (макроекономічних, політичних тощо), так і внутрішніх факторів (втрата первісних властивостей, зміна номенклатури продукції, що виробляється тощо).

Таблиця 3.2

Аудиторські процедури при вивченні процесу переоцінки виробничих запасів

Дооцінка	Процедури	Уцінка
- існують підстави для проведення; - є санкціонування заходу; - проведення доцільне; - належний порядок організації; - даний факт зафіксовано документально; - відображено у складі додаткового капіталу ; - віднесено до складу доходів; - збільшено облікову вартість запасів.	перевірка, спостереження, оптування, повторне обчислення, підтвердження, аналітичні процедури	- існують підстави для проведення; - є санкціонування заходу; - проведення доцільне; - належний порядок організації; - даний факт зафіксовано документально; - віднесено до складу витрат; - зменшено облікову вартість запасів; - сума первісної уцінки не перевищує суму попередньої дооцінки.

Джерело: сформовано на підставі [86]

За таких операцій виробничі запаси відображаються в обліку і звітності 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 перевірці правильності формування чистої вартості реалізації застосовують її повторне обчислення за кожною одиницею запасів. Чиста вартість реалізації визначається вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

В аудиті операцій зменшення корисності запасів аудитор виконує процедури, такі ж як при уцінці. У цьому випадку особливий акцент робиться на причинах такого зменшення.

При вивченні операцій з переміщення запасів всередині підприємства потрібно розглянути: причини і потребу у переміщенні; документальне відображення такої операції; правильність списання відповідних запасів за окремими матеріально-відповідальними особами і закріплення за іншими; відображення переміщення в аналітичному обліку. Для потрібно виконати такі аудиторські процедури як: документальну перевірку, запити, спостереження, підтвердження.

В аудиті операцій з вибуття запасів важливим є встановлення правильності застосування методів вибуття запасів. Для цього застосовують такі аудиторські процедури як спостереження, опитування і підтвердження шляхом перегляду, спілкування з обліковими працівниками, які працюють із запасами. Документальною перевіркою встановлюють:

- відповідність реально застосованих методів оцінки вибуття запасів тим методам, які закріплені у Наказі про облікову політику;

- доцільність обрання методу оцінки в залежності від галузі функціонування підприємства, виду запасів, способу вибуття тощо;

- правильність застосування обраного методу оцінки;

- застосування методу оцінки вибуття для запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання.

Важливою складовою аудиту операцій з вибуття запасів є встановлення правильності їх відображення у системі бухгалтерського обліку. При цьому шляхом документальної перевірки встановлюють:

- наявність усіх потрібних документів, які обґрунтовують вибуття запасів, правильність їх оформлення. Крім зовнішніх документів, наприклад, договорів з контрагентами, обов'язково оформлюються ще й внутрішні документи, які підтверджують факт вибуття запасів (видаткові накладні, вимоги , лімітно-забірні карти тощо);

- повноту, точність, достовірність та узгодженість відображення господарських операцій із запасами у первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності.

- правильності списання собівартості реалізованих запасів;

- правильності формування цін при реалізації запасів.

- правильності відображення операцій вибуття запасів на рахунках обліку.

Ретельному вивченні підлягають операції з безоплатної передачі запасів для підтвердження: їх доцільності та санкціонованості; факту передачі за призначенням; 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).

Для того, щоб отримати докази щодо вибуття запасів аудитор повинен простежити, як здійснюється така операція: зважування, перерахунок, документування, формування вартості згідно з ціновою політикою (при реалізації на сторону) і т.д. Це дозволить підсилити впевненість, що операції вибуття фіксується системою обліку вчасно і правильно

Завершуючи аудит операцій із запасами, аудитор повинен розглянути порядок розкриття інформації про запаси у звітності підприємства за такими напрямками як: методи оцінки запасів; балансова вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; балансова вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу; суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів.

Вивчення літературних джерел і аудиторської практики дозволило вказати на можливі порушення порядку ведення обліку виробничих запасів, які часто трапляються у господарській практиці (додаток Л).

Узагальнення дій аудитора дозволить оптимізувати роботу аудиторів, упорядкувати їх дії, визначити відповідальність членів аудиторської групи, посилити контроль за дотриманням покладених на кожного виконавця обов'язків тощо.

3.2. Інвентаризація як аудиторська процедура

Відображення в обліку господарських операцій здійснюється на підставі належно сформованих документів. Саме вони дозволяють спостерігати за станом та змінами господарських фактів, явищ і процесів. Однак існують такі господарські операції, охопити яких документуванням безпосередньо у момент виникнення неможливо. Причиною цьому є природні умови (випарювання, усихання тощо), психофізіологічні властивості людини (пересортування однорідних матеріалів, сировини), несправність ваговимірювальних пристроїв, можливі зловживання, помилки в облікових записах. У зв'язку з цим виникає потреба у такому методі, який би виявляв фактичний стан майна або зобов'язань, розрахунків. Таким методом є інвентаризація. За її допомогою здійснюють перевірку наявності та стану об'єкта контролю на підставі спостереження, вимірювання, реєстрації і порівняння отриманих і облікових даних. Інвентаризація виробничих запасів дозволяє:

- встановити їх фактичну наявність, виявити лишки або нестачі; пересортування;
- виявити ті матеріальні ресурси, які не можуть бути визнані активами, бо не є джерелами економічної вигоди;
- виявити ті види, які частково втратили свою первісну якість та є застарілими.

Для отримання аудиторських доказів аудитор може спостерігати за проведення інвентаризації працівниками підприємства. Однак це може відбутися тоді, дата укладання договору на аудит передує даті фактичного проведення інвентаризації. Якщо, договір укладено після звітної дати, то аудитор фізично не має можливості провести інвентаризацію або спостерігати за нею. За таких умов аудитор звертає увагу своєчасність проведення інвентаризації, яка проведена у рамках внутрішньогосподарського контролю, вивчає її матеріали, і робить висновок про її відповідність Положенню про інвентаризацію активів та зобов'язань [73]. Знайомство з інвентаризаційними матеріалами (інвентаризаційними описами, звіряльними відомостями, протоколами засідання робочої та постійно діючої інвентаризаційної комісії) дозволяє зробити висновок про надійність результатів інвентаризації. Якщо, наприклад, аудитор не виявляє інвентаризаційних різниць, або вони збігаються із розміром втрат у межах природного убутку, то це може свідчити про високий рівень високий рівень організації обліку, або про формальний підхід до процедури інвентаризації. За таких умов аудитор додатково опитує матеріально відповідальних осіб, а також членів робочої інвентаризаційної комісії. Тест внутрішнього контролю операцій з запасами, що базується на результатах інвентаризації подано у додатку М. Якщо аудитор дійде висновку, що рівень надійності отриманих результатів є незначним, то він може ініціювати проведення контрольної вибіркової інвентаризації після звітної дати. При цьому він керується вище зазначеним Положенням.

У цілому методику проведення інвентаризації можна узагальнити у кількох етапах (рис 3.2). У рамках організаційного етапу має бути вибраний об'єкт інвентаризації, спосіб перевірки (суцільний чи вибірковий) та встановлена матеріально-відповідальна особа. До складу інвентаризаційної комісії, крім аудитора, вводять представників керівництва, головного бухгалтера, досвідчених працівників підприємства та інших залучених зі сторони фахівців (інженерів, технологів тощо. Розпорядження на проведення інвентаризації видає керівник підприємства.

На підготовчому етапі, після пред'явлення своїх повноважень матеріально-відповідальній особі, члени інвентаризаційної комісії, перевіряють наявність договорів, які укладені з матеріально-відповідальною особою про повну матеріальну відповідальність. За відсутності такого договору відшкодування збитку з виявлених нестачах буде віднесено на керівника підприємства.

При огляді місць зберігання виробничих запасів вивчають їх умови збереженості (дотримання правил пожежної безпеки та санітарних норм, дотримання, температурних режимів, вологості повітря, стан охорони складських приміщень, наявність справних вимірювальних приладів тощо) та виявляють недоліки.

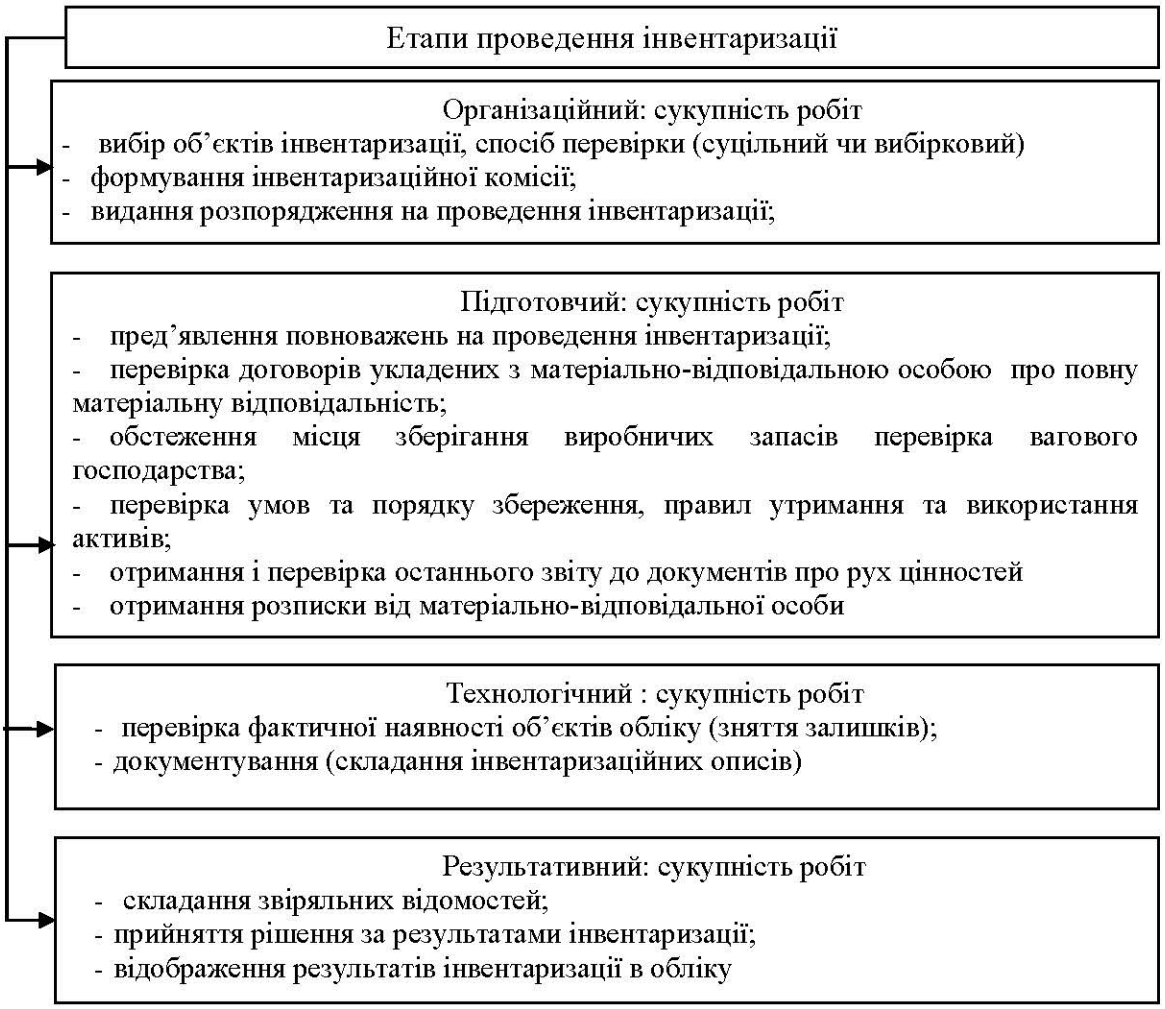


Рис.3.2. Етапи проведення інвентаризації та сукупність робіт у кожному з них

Джерело: сформовано на підставі [12; 14; 73]

Вивчаючи останній звіт про рух цінностей, голова інвентаризаційної комісії перевіряє:

- достовірність накладних на внутрішнє переміщення виробничих запасів у інші підрозділи; виявляє випадки безтоварних накладних для покриття нестачі;
- відповідність найменувань, кількості, сорту ціни, вартості оприбуткованих виробничих запасів, вказаних у прибуткових ордерах, картках складського обліку і супровідних документів постачальників
- достовірність підписів керівника і головного бухгалтера.

Перевірений звіт з документами передається до бухгалтерії для остаточного виведення залишків.

Після виконання попередньої процедури у ході інвентаризації отримують від матеріально-відповідальної особи розписку про те, що до початку інвентаризації всі прибуткові та видаткові документи на запаси здані в бухгалтерію, запаси, які надійшли під її відповідальність, оприбутковані, а ті, що вибули, списані [73].

Основними аудиторськими процедурами цього етапу є обстеження, опитування документальна перевірка.

На технологічному етапі відбувається безпосередня перевірка фактичної наявності і стану об'єктів виробничих запасів, правильності їх визнання та оцінювання. Основними методичними прийоми даного етапу є зважування, замір, обмір, лічба, економіко-математичні розрахунки, експертне оцінювання, вартісне вимірювання. Документальним відображенням результатів робіт технологічного етапу є складання інвентаризаційних описів. Типових форм для відображення результатів інвентаризації Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань не визначено. Аудитори може скористатися формами

інвентаризаційних документів, що розроблені підприємством, їх можна розробити самостійно або використати типові форми, які передбачені для бюджетних установ [80].

В інвентаризаційному описі вказується виробничі запаси у кількісних одиницях виміру, за місцями знаходження та матеріально відповідальними особами. На кожній сторінці інвентаризаційного опису вказується словами число порядкових номерів виробничих запасів та загальна кількість у натуральних одиницях, що записані на цій сторінці, незалежно від того, у яких одиницях виміру (штуках, метрах, кілограмах тощо) вони відображені. У цих документах не допускається помарок чи підчисток. Виправлення помилок здійснюється коректурним способом: закреслення неправильних записів і написання над ними правильних. Виправлення повинні бути підписані всіма членами інвентаризаційної комісії (робочої інвентаризаційної комісії) та матеріально відповідальними особами.

Незаповнені рядки на останніх аркушах інвентаризаційного опису прокреслюються.

Інвентаризаційні описи підписуються всіма членами комісії і матеріально-відповідальними особами. Останні дають розписку про те, що інвентаризація відбулася у їх присутності, у зв'язку з чим претензій до членів комісії вона не має.

Після закінчення інвентаризації оформлені інвентаризаційні описи здаються до бухгалтерії для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації. При цьому кількісні та цінові показники за даними бухгалтерського обліку проставляють проти відповідних даних інвентаризаційного опису і шляхом співставлення виявляють розходження між даними інвентаризації і даними обліку. Також облікові працівники проводять перевірку всіх підрахунків у інвентаризаційних описах. Виявлені помилки у таксуванні та підрахунках повинні бути виправлені та завірені підписами всіх членів інвентаризаційної комісії і матеріально відповідальних осіб. основними

методичними прийоми етапу є порівняння, групування, оцінювання та аналіз результатів)

У бухгалтерії складають звіряльні відомості, у яких відображаються розбіжності між даними бухгалтерського обліку виробничих запасів і даними інвентаризаційних описів (результативний етап). На звіряльній відомості матеріально-відповідальна особа повинна поставити свій підпис, що згодна з виведеними результатами. По всіх виявлених нестачах чи лишках, комісія повинна отримати письмові пояснення від всіх матеріально-відповідальних осіб.

Аудиторські процедури, які здійснюються аудиторами при аудиті результатів інвентаризації запасів подано у табл.3.3.

Таблиця 3.3

Аудиторські процедури, які здійснюються на результативному етапі інвентаризації

Результат	Суттєві моменти	Процедури
Пересортування	-пересортування здійснено лише по запасах однакового найменування однакової групи, за один й той самий період, у однієї і тієї ж самої МВО та тотожні за кількістю,; - зміни відображені лише в аналітичному обліку; - даний факт зафіксовано документально.	Перевірка, опитування, підрахунок, підтвердження аналітичні процедури
Лишки	- наявні лишки обґрунтовано скориговані на величину - пересортування; - даний факт зафіксовано документально; - в повному обсязі відображено їх оприбуткування в обліку; - вартість лишків віднесена на збільшення доходів підприємства-замовника.	Перевірка, опитування, підрахунок, підтвердження, аналітичні процедури
Нестачі у межах норм природного убутку	- виявлені втрати і нестачі підпадають під визначення природного убутку; -по виявлених втратах і нестачах дозволено застосування норм природного убутку; -розроблені заходи спрямовані на зниження розмірів природного убутку і втрат в майбутньому; -виявлені втрати та нестачу межах норм природного убутку належним чином списані з МВО за фактичними розмірами та за цінами оприбуткування; - втрати у межах природного убутку включені до первісної вартості запасів; - даний факт зафіксовано документально; - втрати та нестачі відображені в обліку належним чином.	Перевірка, опитування, підрахунок, підтвердження аналітичні процедури
Нестачі понад норми природного убутку з встановленням винної особи	-встановлення причин виявлення убутку (крадіжка, нестача, знищення (псування)); - даний факт зафіксовано документально; - розмір заподіяної шкоди віднесено на забалансовий рахунок; - отримано пояснення від МВО та встановлено винну особу; -розмір заподіяної шкоди списано із забалансового рахунку та - віднесено на субрахунок 375 «Розрахунки за відшкодуванням -завданих збитків»; - покладено відповідальність на винну особу; -розмір втрати та нестач понад норм природного убутку зі встановленням винної особи розраховані правильно і відображені в обліку належним чином.	Перевірка, опитування, підрахунок, підтвердження аналітичні процедури
Нестачі понад норм природного убутку без встановлення винної особи	-встановлення причин виявлення убутку (крадіжка, недостача, знищення (псування)); - даний факт зафіксовано документально; - розмір заподіяної шкоди віднесено на забалансовий рахунок; - отримано пояснення від МВО; - встановлено, чи являється дана МВО винною особою; - винна особа не встановлена; - відповідні матеріали направлені до суду; -мають місце факти, коли на забалансовому рахунку рахуються невідшкодовані нестачі і втрати з перевищенням строку позовної давності; -із забалансового рахунку невідшкодовані нестачі і втрати належним чином списані після закінчення 3-річного строку позовної давності; -втрати та нестачі понад норм природного убутку без встановленням винної особи відображені в обліку належним чином.	Перевірка, опитування, підрахунок, підтвердження аналітичні процедури

Варто зазначити, що оприбуткування інвентаризаційних лишків запасів не позначиться на ПДВ обліку. А от при списанні понаднормативних нестач

запасів, вхідний ПДВ відображений за ними, потрібно перекрити податковими зобов'язаннями [п. 198.5 ПКУ]. Списання нормативних нестач (тобто тих, які знаходяться в межах норм природного убутку) не позначається на ПДВ-обліку, адже це нормальні фізичні процеси.

Операція з отримання компенсації від винної особи за понаднормативні нестачі запасів, не позначається ПДВ-обліку підприємства, тут не відбувається постачання товарів/послуг, оскільки таке відшкодування – не оплата товару (послуг), а покриття збитків, завданих підприємству [пп.пп. 14.1.185.14.1.191,11.185.1 ПКУ].

За наслідками проведеної інвентаризації інвентаризаційною комісією складаються протокол із зазначенням в ньому стану складського господарства, результатів інвентаризації і висновків щодо них, пропозицій щодо заліку нестач та лишків при пересортуванні, списання нестач у межах норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням причин та вжиття заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам.

На основі підставі протоколу, який затверджений керівником, результати інвентаризації відображають в обліку.

3.3. Аудит ефективності системи управління виробничими запасами

Управління запасами є складовою частиною єдиної системи управління оборотними активами, ефективність якої дозволяє підтримати оптимальний рівень іммобілізації капіталу у виробничі запаси; звести до мінімуму ризик старіння та псування виробничих запасів; поліпшити фінансовий стан підприємства за рахунок поліпшеної структури виробничих запасів (скорочення за рахунок виявлення надлишкових та неліквідних), підтримки у найбільш ліквідному стані; прискорення оборотності виробничих запасів; зниження витрат на їх зберігання тощо.

Ситуація, яка складається на багатьох вітчизняних підприємства свідчить про наявність негативних тенденцій у практиці управління виробничими запасами, наслідками яких є:

- зростання тривалості зберігання запасів та витрат на їх утримання;
- перевищення темпів росту обсягів виробничих запасів над обсягами продажів продукції;
- часті простої устаткування через відсутність сировини і матеріалів;
- брак складських приміщень;
- значних обсяг списань запасів через старіння і псування тощо.

Ситуація, яка склала стимулює управлінський персонал до пошуку нових методів побудови системи управління запасами як одного з найважливіших факторів підвищення ефективності бізнесу в цілому. Важлива роль у цьому відводиться аудиту ефективності, у ході якого здійснюється оцінка системи управління запасами та розробляються рекомендації щодо її поліпшення.

Вивчення літературних джерел дає можливість визначитися із розумінням даного виду аудиту. Так, Е.А Аренс. Дж.К.Лоббек [3] тлумачать аудит ефективності як частину операційного аудиту, спрямованого на перевірку будь-якої частини господарської системи з метою оцінювання продуктивності та ефективності. Вітчизняні науковці [36] схоже трактують цей напрям аудиту. Це дає підставу розуміти під аудитом ефективності виробничих запасів сукупність процедур, пов'язаних з оцінкою процесу їх формуванням та використанням. У цьому зв'язку важливими є визначення критерію ефективності. Як свідчать праці науковців, загальним критерієм оцінки ефективності і одночасно цільовою установкою визнана мінімізація розміру витрат, пов'язаних з формуванням та використанням запасів. Для виконання завдання з аудиту ефективності запасів аудитору потрібно бути обізнаним з технологією виробничого процесу.

До основних завдань аудиту ефективності можна віднести:

- перевірку дотримування цільового призначення запасів при придбанні;
- оцінювання потреби у виробничих запасах та оптимізація їх розміру;

- зниження операційних витрат на придбання та зберігання виробничих запасів;

- оцінювання ефективності використання виробничих запасів,

- оцінювання доцільності використання матеріалів-замінників, які за своїми якісними характеристиками підходить для даного виробництва, але є дешевшим і дозволяють знизити витрати підприємства.

Питання оптимізації обсягів виробничих запасів є дуже важливим, з огляду на значні витрати, які несуть підприємства на їх зберігання. А ще, надмірне зростання виробничих запасів, пов'язане із виведенням значних розмірів грошових коштів з обороту, недоотриманням прибутку у результаті інших інвестиційних можливостей, ростом операційних витрат.

Важливою складовою аудиту ефективності системи управління виробничими запаси є вивчення та мінімізація обсягу і структури витрат, пов'язаних з придбанням (сплачена ціна, транспортні витрати) та прийманням і обслуговуванням складських запасів (витрати на опалення, освітлення, водопостачання складських приміщень, оплату праці працівників складського господарства, нестачі, псування, знецінення запасів тощо).

З метою визначення величини операційних витрат на розміщення замовлення користуються формулою [15]:

$$OB_{рз} = \frac{O_{вс}}{CP_{пп}} \times C_{вр}$$

$OB_{рз}$ – величина операційних витрат по розміщенню замовлення;

$O_{вс}$ – середній розмір однієї партії поставки виробничих запасів;

$C_{вр}$ – середня вартість розміщення одного замовлення.

На підставі даної формули можна зробити висновок, що загальна сума операційних витрат буде зменшуватися із ростом середнього розміру однієї партії поставки при незмінному обсягу виробничого споживання та середній вартості розміщення одного замовлення. Значить, якщо замовляти більшу кількість виробничих запасів, то меншою буде кількість замовлень і, відповідно, зменшиться вартість їх придбання.

Однак, при придбанні великих партій зросте обсяг виробничих запасів і час їх знаходження на складі підприємства, що зумовить ріст витрат на зберігання. З врахуванням цієї залежності розмір операційних витрат на зберігання визначають за формулою [15]:

$$ОВ_{зб} = \frac{О_{вс}}{2} \times В_з$$

$ОЗ_{зб}$ – величина операційних витрат на зберігання виробничих запасів;

$В_з$ – середня вартість зберігання одиниці запасів.

З наведеної формули видно, що при незмінній вартості зберігання одиниці запасу, загальна сума операційних витрат на зберігання виробничих запасів на складі знижується при зменшенні середнього розміру однієї партії поставки.

На підставі даних закономірностей у теорії управління для визначення оптимального розміру замовлення оперують наступною формулою [15]:

$$РПП = \sqrt{\frac{2 \cdot ОВС \cdot С_{вр}}{В_з}}$$

$РПП$ – оптимальний розмір партії поставки;

$ОВС$ – обсяг виробничого споживання (потреба у виробничих запасах в натуральному вигляді)

$С_{вр}$ – середня вартість розміщення одного замовлення в аналізованому періоді

$В_з$ – середня вартість зберігання одиниці запасів

Потреба у виробничих запасах є величиною, що відповідає їх економічно обґрунтованому розміру. Потребу у виробничих запасах встановлюють у трьох оцінках: у натуральних одиницях – для визначення потреби у складських приміщеннях; у днях забезпеченості – для планування та організації контролю за рухом виробничих запасів; у грошовій оцінці – для розрахунку джерела фінансування.

Проведені дослідження показали, що серед існуючих методів розрахунку потреби виробничих запасів у натуральних одиницях можна виокремити: аналітичний метод; метод прямого підрахунку; коефіцієнтний метод.

Аналітичний метод ґрунтується на аналізі звітних даних про залишки виробничих запасів і визначенні динаміки за звітний період. При застосуванні даного методу із фактичних залишків виробничих запасів віднімають зайві, непотрібні запаси та роблять поправку на зміну умов постачання і виробництва.

При методі прямого розрахунку потребу у виробничих запасах розраховують за формулою [98]:

$$П_{вз} = \sum_{i-1}^{n} g \sum_{j=1}^{m} N$$

де:

$П_{вз}$ – планова потреба у виробничих запасах;

g – плановий обсяг виробництва продукції, робіт, послуг кожного виду в натуральному вираженні;

N– норма витрачання виробничих запасів на одиницю продукції, робіт, послуг;

i – число видів продукції, робіт, послуг;

j – число видів виробничих запасів.

При коефіцієнтному методі розрахунку потреби у виробничих запасах розмір виробничих запасів попереднього періоду коригується на коефіцієнт зміни обсягу виробництва і прискорення оборотності запасів.

При визначенні потреби виробничих запасів у днях, потрібно взяти до уваги те, що у будь який момент частина з них знаходиться у дорозі (транспортний запас), інша – прийманні і підготовці до процесу виробництва (технологічний запас). Крім того, виробничі запаси знаходяться на складі у вигляді поточного і страхового запасу.

Транспортним запасом покривається період між строками вантажообігу

та документообігу. Застосування попередньої оплати за допомогою платіжних доручень, у підприємства виникають, так звані, виробничі запаси у дорозі. Транспортний запас дорівнює кількості днів від дати сплати рахунку постачальника до дати прибуття запасів на склад.

Поточний або складський запас є основним видом, адже призначений забезпечити неперервність виробничого процесу між поставками. Його розмір буде залежати від частоти, рівномірності поставок та періодичності запуску сировини та матеріалів у виробництво. Підставою для визначення цього виду запасу є середня тривалість інтервалу між двома суміжними поставками певного виду сировини і матеріалів. Така тривалість визначається на підставі договорів, графіків поставо або прибуткових накладних за минулий період.

Технологічний запас потрібен на період підготовки матеріалів до виробництва (аналіз, лабораторні дослідження тощо). Цей вид запасу береться до уваги тоді, коли він не є складовою процесу виробництва. Підготовчий запас береться до уваги при перевищенні часу потрібного на підготовку виробничих запасів до запуску у виробництво над поточним складським запасом. При цьому розмір технологічного запасу дорівнює цьому перевищенню.

Страховий запас потрібен для формування гарантії неперервності процесу виробництва на випадок порушень умов та строків поставок виробничих запасів або відвантаження некомплектних партій. Досить часто, величина цього приймається на рівні 50% від поточного складського запасу, однак може бути і більшою, коли підприємство розміщене далеко від постачальників, транспортних шляхів, або є виробничі запаси є унікальними, високоякісні матеріали. Якщо виробничі запаси надходять на підприємство від постачальників, які знаходяться розташованих недалеко, то страховий запас може не створюватися.

Для зменшення непродуктивних витрат через псування виробничих запасів оцінюють час їх зберігання на складі та визначають ймовірність використання у виробничого процесі

Якщо понад рік не спостерігалося руху (ні надходжень, ні витрачань) того чи іншого виду запасів, то ймовірність його використання у процесі виробництва близька до нуля. Якщо складає один рік, то ймовірність дорівнює одиниці, якщо 9 – 0,75, бо 9 місяців – це 3/4 року. Аналогічно розраховують ймовірність невикористання виробничих запасів протягом будь-якого періоду.

У табл. 3.4 проведена оцінка виробничих запасів за часом їх зберігання на складах.

Таблиця 3.4.

Оцінка виробничих запасів за часом їх зберігання на складах

Строк знаходження видів виробничих запасів на складах	Вартість виробничих запасів, тис. грн.	Ймовірність невикористання у виробництві	Вартість запасів, що не використовується, тис. грн.
До одного місяця	11171	0	0
Від 1 до 3 місяців	131	0,08	10,5
Від 3 до 6 місяців	72	0,25	18,0
Від 6 до 9 місяців	11	0,50	6,0
Від 9 до 12 місяців	6	0,75	5,0
Понад одного року	1	1,0	1,0
Всього	11392	х	39,5

Відповідно з даними таблиці 3.4, запаси на суму 39,5 тис. грн. не підприємство не використовує протягом тривалого часу. Реалізація таких запасів дозволить зменшити витрати на їх утримання і прискорить оборотність оборотного капіталу.

Прийнято вважати, що ефективність управління запасами характеризують показники оборотності. До їх складу входять:

1. Коефіцієнт оборотності (число оборотів). Коефіцієнт розраховується як частка від ділення обсягу реалізованої продукції на середню величину запасу за звітний період.

2. Час одного обороту запасу характеризує тривалість одного обороту запасу в днях і показує, скільки днів у середньому перебував у запасі даний вид виробничого запасу від моменту його надходження на склад до моменту реалізації.

3. Запасомісткість – показник, що розраховується як частка від ділення обсягу виробничих запасів на обсяг реалізації.

Оцінимо показники оборотності виробничих запасів за два останні роки. Результати розрахунку відобразимо у табл. 3.6.

Таблиця 3.6.

Оцінювання показників оборотності виробничих запасів

Показники	2018 рік	2019 рік	Динаміка	Темпи зміни (%)
1. Середньорічна вартість виробничих запасів, тис.грн.	8854	10304	1450	16,4
2. Чистий дохід від реалізації тис.грн.	61462	82293	20831	33,9
3. Коефіцієнт оборотності виробничих запасів, раз	6,9	8,0	1,1	15,9
4. Тривалість періоду оборотності виробничих запасів, дні	51,9	45,1	-6,8	13,1
5. Запасомісткість, грн.	0,14	0,13	-0,01	-7,1

Дані таблиці свідчать про підвищення ефективності використання виробничих запасів. Так, у 2019 році тривалість обороту виробничих запасів склала 45,1 днів, що на 6,8 дня менше попереднього року. Капітал підприємства інвестований у виробничі запаси у 2019 році зробив 8 оборотів, що на 15,9% більше рівня попереднього року. Значення показника запасомісткості свідчить, що на одиницю обсягу реалізованої продукції припадає 0,13 грн. запасів.

У процесі аудиту ефективності з'ясовують фактори тривалого перебування капіталу у виробничих запасах. Вони можуть бути пов'язані з виробничим процесом (наприклад, ріст тривалості виробничого циклу), інші – з фінансовою та маркетинговою діяльністю (не ефективна реклама, не своєчасне оформлення договорів, документів з відвантаження продукції тощо).

Висновки до розділу 3

1. В роботі узагальнено методику аудиту операцій з виробничими запасами, що дозволить оптимізувати роботу аудиторів, упорядкувати їх дії, визначити відповідальність членів аудиторської групи, посилити контроль за дотриманням покладених на кожного виконавця обов'язків тощо.

2. Вивчення літературних джерел і аудиторської практики дозволило вказати на можливі порушення порядку ведення обліку виробничих запасів, які часто трапляються у господарській практиці, науково обґрунтувати етапи інвентаризації як аудиторської процедури та конкретизувати на цій основі методику її проведення.

3.Ефективність діяльності підприємства багато в чому залежить від системи управління запасами. В роботі обґрунтована доцільність проведення аудиту ефективності системи управління виробничими запасами на підприємстві, який є частиною операційного аудиту. Критеріями оцінки ефективності системи управління визнано мінімізацію розміру витрат, пов'язаних з формуванням і використанням запасів та прискорення їх оборотності.

ВИСНОВКИ

Основні результати проведеного дослідження можна викласти в такій послідовності.

Діюча методологія обліку і аудиту потребує чіткого розуміння економічної сутності і змісту категорії «виробничі запаси». Це сприятиме формуванню правильної їх класифікації та подальшого вдосконалення методики обліку і аудиту. В обліковій практиці категорія «запаси» з'явилась на початку 90-х років XX століття у ході реформування бухгалтерського обліку та введенням в дію національних облікових стандартів. До їх впровадження користувалися такими поняттями як «матеріальні ресурси», «предмети праці», «товарно-матеріальні цінності», «виробничі ресурси». Проте, слід зауважити, що кожне із них має самостійне значення і власне тлумачення. У роботі на базі критичної оцінки змісту спеціальної економічної літератури розкрито економічну сутність цих категорій і визначено їх основні відмінності.

2. Аналіз нормативних активів свідчить про неоднозначність підходу до визначення категорії «виробничі запаси». Можна стверджувати про суперечливість у розумінні термінів «запаси» і «виробничі запаси» у П(С)БО та Плані рахунків, адже відповідно до стандартів терміни «запаси» і «виробничі запаси» є тотожними, а згідно з Планом рахунків термін «запаси» ширшим за термін «виробничі запаси».

3. Узагальнюючи думки різних науковців та дані нормативних документів, вважаємо, що виробничі запаси доцільно розглядати як складову запасів підприємства, а сутність виробничих запасів як об'єкта обліку та аудиту полягає в тому, що виробничі запаси – це елемент запасів, який є активом та сукупністю предметів праці, які перебувають на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які придбані зі сторони або самостійно виготовлені й призначені для використання як у виробничому процесі, так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання в одному операційному циклі.

4. Важливою передумовою ефективного управління виробничими запасами на підприємстві є їх чітка класифікація, створена з урахуванням специфіки галузі. За результатами проведеного аналізу запропоновано узагальнену класифікацію виробничих запасів, яка об'єднує у собі ознаки та види запасів, а тому дозволяє вчасно прийняти ефективне управлінське рішення.

5. Правильна оцінка та визнання виробничих запасів, їх ефективне використання незалежно від виду діяльності та форми власності, безпосередньо впливає на отримані фінансові результати підприємства. У роботі розглянуто порядок оцінювання виробничих запаси при надходженні, списанні та на дату складання Балансу.

У первісну вартість виробничих запасів при надходженні включають транспортно-заготівельні витрати. Якщо розмір транспортно-заготівельних витрат є незначним, то такі витрати варто відразу ж включати безпосередньо у первісну вартість придбаних виробничих запасів. Якщо ж частка транспортно-заготівельних витрат у складі вартості придбаних виробничих запасів є значною, то вважаємо за доцільне облік таких витрат здійснювати не тільки на окремому субрахунку, але і у розрізі видів таких витрат. Це дозволить контроль за складом, структурою та динамікою цих витрат.

6. Проведене дослідження дозволило вивчити, проаналізувати та систематизувати наукові джерела щодо проблем та шляхів їх вирішення у процесі оцінки запасів при вибутті. Стосовно кожного із розглянутих методів відмічено їх переваги та недоліки, які справляють вплив на головну мету діяльності будь-якого підприємства – одержання прибутку. На підставі проведено аналізу можна стверджувати, що метод ФІФО та метод середньозваженої собівартості є найбільш поширеними. Перевагою методу оцінки ФІФО виступає його простота, даний метод забезпечує майже повну відповідність руху вартості з фізичним рухом запасів, а також запобігає можливостям маніпулювання сумою прибутку. Ефектом використання цього методу є оцінка виробничих запасів у кінці звітного періоду за ціною

останнього придбання і відображення в балансі з максимально наближеним значенням до реальної ринкової вартості.

7. Аналіз структури інформаційної технології обробки облікової інформації про господарські операції з виробничими запасами дає можливість стверджувати, що в цілому вона повторює логіку її ручної обробки, але, разом з тим, має певні особливості. Серед них: розширення бази вхідної інформації (поряд із первинними документами до вхідної інформації відносять також оперативну інформацію і масиви нормативно-довідкової інформації); використання електронних таблиць, які є базовими елементами обліку, а також похідними від них або мають довідковий характер, з яких у подальшому зчитується інформація для формування звітності; формування звітної інформації відбувається на підставі запитів, які створюють тимчасову результатну таблицю. Аналітична звітність розраховується з даних базових елементів аналітичного обліку, а синтетична – з Журналу господарських операцій.

8.Насиченість ринку обліковими програмними продуктами актуалізує проблему їх вибору. У роботі зроблено огляд вітчизняного ринку програмних облікових продуктів, дана характеристика найбільш розповсюджених облікових програм. Такими на території України визнано 1С: Бухгалтерія; Парус; БЕСТ-ЗВІТ ПЛЮС; X-DOOR; GrossBee XXI; M.E.Doc IS; АБ-Система (Офіс-2000); Баланс-Клуб (SoNet); GMS (Office Tools). У ході дослідження було зроблено висновок, що вимоги до облікових програмних продуктів формують три різні категорії користувачів: обліковий персонал, тобто безпосередні користувачі, спеціалісти з інформаційних систем та управлінський персонал. У роботі запропоновано комплекс функціональних, технічних, комерційних та ергономічних вимог для порівняння комп'ютерних облікових програм.

9. Окреслено дії, якій на початку завдання повинен виконати аудитор. Це дозволить йому дотримуватися етичних принципів, не мати сумнівів, щодо чесності управлінського персоналу; не мати непорозумінь з клієнтом щодо

умов домовленості про аудиторську перевірку, загалом сформувати стратегію і план аудиту. У роботі запропоновано можливу форму документального відображення стратегії аудиту, а також план аудиту виробничих запасів та анкету тестів системи внутрішньогосподарського контролю цієї ділянки обліку.

10. Акцентовано на наявності термінологічних проблеми у частині застосування дефініції «аудиторські процедури». На підставі вивчення міжнародних стандартів аудиту, вітчизняної та зарубіжної економічної літератури, практики аудиторських фірм запропоновано авторське визначення поняття «аудиторські процедури» та обґрунтовано їх класифікацію з виокремленням таких основних ознак: за змістом; за характером проведення; за типом; залежно від суб'єктів та об'єктів аудиту; залежно від етапів перевірки; за складністю; за важливістю використання.

11. Розвиток автоматизованих інформаційних систем сприяв впровадженню комп'ютеризованої форми обліку суб'єктів господарювання. Зроблено висновок, що комп'ютеризація обліку не впливає на застосування елементів методу бухгалтерського обліку, а лише змінює технологію обробки облікової інформації. Проте методика аудиту змінюється і залежить від способу опрацювання підприємством облікових даних. При цьому не змінюється загальна мета, завдання перевірки, основні аудиторські процедури.

12. Огляд літературних джерел дозволяє зробити висновок, що можливості комп'ютеризації аудиту пов'язують з такими напрямками як: використання комп'ютерів для організації роботи аудитора; перевірка та оцінювання комп'ютерних інформаційних систем клієнта; використання комп'ютерів і програм як специфічних інструментів для проведення аудиту. У роботі розглянуто особливості проведення аудиту в комп'ютерному середовищі, виокремлено існуючі проблеми та встановлено вимоги до аудиторського програмного забезпечення, проведено огляд ринку прикладних комп'ютер-них програм з аудиту з виокремленням їх переваги та недоліків.

13. В роботі узагальнено методику аудиту операцій з виробничими запасами, що дозволить оптимізувати роботу аудиторів, упорядкувати їх дії,

визначити відповідальність членів аудиторської групи, посилити контроль за дотриманням покладених на кожного виконавця обов'язків тощо.

14. Вивчення літературних джерел і аудиторської практики дозволило вказати на можливі порушення порядку ведення обліку виробничих запасів, які часто трапляються у господарській практиці, науково обґрунтувати етапи інвентаризації як аудиторської процедури та конкретизувати на цій основі методику її проведення.

15.Ефективність діяльності підприємства багато в чому залежить від системи управління запасами. В роботі обґрунтована доцільність проведення аудиту ефективності системи управління виробничими запасами на підприємстві, який є частиною операційного аудиту. Критеріями оцінки ефективності системи управління визнано мінімізацію розміру витрат, пов'язаних з формуванням і використанням запасів та прискорення їх оборотності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абасов В.А.Еволюція концептуальних засад аудиту ефективності. *Innovative solutions in modern science,*. 2017. № 4(13). С. 1–17. https://core.ac.uk/download/pdf/145611714.pdf (дата звернення 30.09.2020).

2. Адамик О. Інформаційні технології в комп'ютерних системах бухгалтерського обліку: проблеми організації даних та їх потоків. Бізнес Інформ, 2016. № 10. С 348–353 URL: ¨file:///C:/Users/home/AppData/Local/Temp/binf_2016_10_53-1.pdf (дата звернення 18.09.2020).

3. Аренс Е.А., Лоббек Дж.К.. Аудит: пер. с англ. М. : Финансы и статистика, 1995.– 560 с.

4. Артеменко Н.В. Виробничі запаси: особливості обліку та методичні засади аудиту. *Економіка і суспільство*. 2017. № 2. С. 665- 669,.

5. Аудит: підручник / [О.А.Петрик, В.О.Зотов, Б.В.Кудрицький та ін.]; за заг. ред. О.А.Петрик. К.: КНЕУ, 2015. 498 с.

6. Аудит методика документування: нав. посібник [Пилипенко І. В. та ін.]; під ред. І. І. Пилипенка. К.: Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України, 2003. 457с.

7. Багрій К.Л. Поняття матеріальних запасів підприємства: необхідність їх створення. Науковий вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. 2009. Вип. IV. Економічні науки. С. 104–109.

8. Бержанір І.А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку виробничих запасів. *Економічний простір.* 2016. №107. С. 161–168.

9. Бондаренко Н.М. Сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету.* Серія: Економічні науки. 2014. № 4. С. 273–281. URL: https://economic-vistnic.stu.cn.ua/index.pl?task=arcls&id=1403 (дата звернення 06.06.2020).

10. Бондар Ю. Робочі документи аудитора. Лід Скедьюли та програми. Аудиторська вибірка: посібник. Київ: ДП «Інформ.-аналіт. агентство». 2017. 396 с.

11. Бондар В.П. Аудиторські процедури та проблеми їх розробки. Вісник ЖТДУ. 2008. № 1(43). С. 18-27. URL: http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/95820/91947 (дата звернення 18.08.2020).

12. Бойцова М., Маханько О., Клиженко Я. Усе про облік запасів. 2-ге вид., перероб. і доп.,Х. : Фактор, 2014. 160 с.

13. Большой экономический словарь / сост. А.Б. Борисов и др. Москва : Книжный мир, 2004. 895 с.

14. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / Ф. Ф. Бутинець та ін. Житомир : ПП «Рута», 2009. 912 с.

15. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: учебный курс. 2-е изд. К. : Эльга, Ника-Центр, 2004. 656 с.

16. Василенко В.О. Виробничий (операційний)менеджмент : навчальний посібник. Київ : ЦУЛ, 2007.532 с.

17. Виноградова М.О., Жидєєва Л. І. Аудит: навчальний посібник. К. : ЦУЛ, 2014. 654 с.

18. Верига Ю.А. Облікова політика підприємства : навч. посіб. К. : ЦУЛ, 2015. 312 с.

19. Ганас Л.М. Концептуальні засади управління виробничими запасами. *Вісник Нац. ун-ту «Львівськаполітехніка»*. Львів 2019. URL: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/25456/1/4-11-18.pdf (дата звернення 18.08.2020).

20. Гончаров Ю.В., Кравченко І.В. Оцінка виробничих запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід. Облік і фінанси АПК: бухгалтерський портал. URL: http://magazine.faaf.org.ua/ocinka-virobnichih-zapasiv-vitchiznyaniy-ta-zarubizhniy-dosvid.html (дата зверення 08.08.2020).

21. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Мізік Ю.І., Конопліна О.О. Аудит: методика і організація : навч. посібник. Харків : ХНУМГ ім. О.М. Бекетова.

2017. 319 с. URL: https://core.ac.uk/download/pdf/141489401.pdf (дата звернення 23.09.2020).

22. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. К. : Центр учбової літератури, 2007. 522

23. Гладун, В., Крет, І. Теоретичні та методичні засади ІТ-аудиту як інструменту стратегічного управління підприємством. Наукові записки Львівського університету бізнесу та права. Серія економічна. Серія юридична, 2018. № 19. С. 47–52

24. Дмитренко А.В. Економічна сутність поняття «виробничі запаси». *Економіка і регіон*. 2016. № 2. С. 149–152.

25. Довга Т.А. Роль та місце аналізу виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства. *Молодий вчений*. 2015. № 5 (20). Ч. 1. С. 130-139. URL: file:///C:/Users/home/AppData/Local/Temp/molv_2015_5(1)__32.pdf (дата звернення 15.09.2020).

26. Домбровська Н.Р. Методи оцінки виробничих запасів підприємства при їх використанні згідно національних стандартів. *Інноваційна економіка*. 2011. №7 (26). С.137 – 143.

27. Дмитренко І.М. Аудит (за міжнародними стандартами): навч.посіб. К.: Кондор-Видавництво, 2013. 398 с.

28. Дмитренко А.В. Економічна сутність поняття «виробничі запаси». *Економіка і регіон*. 2016.№ 2. С. 149-152.

29. Івахненков С.В. Комп'ютерний аудит: Контрольні методики і технології: монографія. К.: Знання, 2005. 286 с. URL: https://www.ivakhnenkovaudit.info/CompAudit.pdf (дата звернення 18.09.2020).

30. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посіб. К. : Центр учбової літератури, 2012. 368 с.

31. . Живко З.Б. Словник сучасних економічних термінів. Львів : Край, 2007. 384 с.

32. Іванюта П. В., Лугівська О. П. Управління ресурсами і витратами : навч. посіб. ; за ред. д.е.н., проф. Іванюти О. М.. К. : Центр навчальної

літератури, 2009. 320 с.

33.Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. Дата оновлення 16.09.2019. URL : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99 (дата звернення 03.06.2020).

34. Кіляр О. Теоретико-методичні основи оцінки запасів. *Галицький економічний вісник.* 2019. - № 1.1 С. 145-152

35. Кіртока Р.Г. Особливості проведення аудиту виробничих запасів в сучасних умовах на підприємствах харчовій промисловості. *Глобальні та національні проблеми економіки.* . Миколаїв, 2015. № 3. С. 869–872.

36. Коваль М.І., Михайленко О.В. Аудит: організація і методика. К.: ВД «Персонал», 2014. 222 с.

37. Коваленко І.М., Лактіонова Н.С. Облік виробничих запасів за вимогами міжнародної стандартизації Вісник СНТ ННІ Бізнесу і менеджменту ХНТУСГ. 2020. В.1. С. 16-20. URL: http://dspace.khntusg.com.ua/bitstream/123456789/11793/1/7.pdf (дата звернення 09.10.2020).

38. Косянчук Т.Ф., Лук'янова В.В., Майороров Н.І., Швид В.В Економічна діагностика : навч. посіб. К. : Ліра-К, 2013. 452 с.

39. Козловский В.А. Логистический менеджмент. Киев : Политехника, 1999. 275 с.

40. Кудлаєва Н.В Медєляєва А.С Оцінка та визнання виробничих запасів у системі вартісно-орієнтованого управління підприємством. *Молодий вчений*». 2018. № 10 (62). С.824-829.. http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/10/190.pdf (дата звернення 09.08.2020).

41. Кузик Н. Методичні аспекти аудиту запасів. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації.* 2015. Вип. 4.

С. 106-113.URL: http://ibo.tneu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/248 (дата звернення 10.08.2020).

42. Кузнецова С.О., Чернікова І. Б. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. Х. : Видавництво «Лідер», 2016. 318 с.

43. Лаврушa О. Г. Класифікація виробничих запасів на металургійних підприємствах. Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності : збірник наукових праць : у 2 вип. Маріуполь, 2012. Вип. 1, т. 2. С. 135–139.

44. Левицька С.О. Виробничі запаси як об'єкт внутрішнього контролю (на прикладі суб'єктів споживчої кооперації) Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка» : науковий журнал. – Острог : Вид-во НУ«ОА», березень 2017. № 4(32). С. 200–206 URL: https://ecj.oa.edu.ua/articles/2017/32/39.pdf (дата звернення 18.09.2020).

45. Лиса О. Особливості нормування оборотних коштів у виробничі запаси на вітчизняних промислових підприємствах. *Економічний аналіз*. 2012. Вип.10, ч.4. С.227-230.

46.Лучко М. Р., Бенько І. Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. Тернопіль : Екон. Думка ТНЕУ, 2016. 360 с.

47. Малютяк С. Облік запасів: деякі нюанси застосування П(С)БО та МСБО. Аудитор України. 2015. № 7-8. С.236-237. URL: https://www.pspaudit.com.ua/files/malutak.pdf (дата звернення 24.06.2020).

48. Матросова В. О. Удосконалення системи аудиту виробничих запасів підприємства / В. О. Матросова, В. В. Котова // Всеукр. наук.-практ. Internet-конф. «Актуальні проблеми управління економічним розвитком» та 1-й Міжвузівський молодіжний наук.-практ. форум «Наука і освіта – запорука розвитку економіки» : зб. пр. / ред. О. В. Мелень [та ін.]. Харків : НТУ «ХП», 2013. С. 141-144. URL: http://archive.kpi.kharkov.ua/View/37260/ (дата звернення 11.08.2020).

49. Матюха М. М. Комп'ютерний аудит: опор. курс лекцій для студ.

екон. спец. дистанційної форми навчання. К.: ДП «Вид. дім «Персонал», 2018. 228 с.

50. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2016-2017 року). Міжнародна федерація бухгалтерів. Аудиторська палата України. Київ. 2018. Ч.1. 1142 с. URL: http://www.apu.com.ua/1151-miznarodni-standarti-kontrolu-yakosti-2016-2017 (дата звернення 22.04.2020).

51. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО2) «Запаси». Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку *(IASB)*. Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text (дата звернення 29.06.2020).

52. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП). Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку *(IASB)*. Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2013 URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_063#Text (дата звернення 21.09.2020).

53. Михалевич С. Г. Облік і внутрішньогосподарський контроль виробничих запасів: теорія і практика : автореф. дис. …канд. ек. наук: 08.00.09 К. 2009. 24 с.

54. Мельнікова К.С. Напрями удосконалення методів і процедур аудиту виробничих запасів на прикладі макаронної фабрики. *Економічні студії.* 2014.- №1(1).- С. 13-18

55. Мельник О. Г., Ноджак Л. С., Ганас Л. М. Методи формування, поповнення та використання виробничих запасів. *Економіка та держава*. 2013. № 10. С. 29-33.URL:http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecde_2013_10_9 (дата звернення 14.08.2020).

56. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.07 р. № 2. Дата оновлення 14.01.2020. URL : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0002201-07#Text (дата звернення 07.09.2020).

57. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : Наказ Міністерства фінансів України від 30.12.2013 р. № 433. URL: https://zakon.help/law/433 (дата звернення 19.04.2020).

58. Внутрішній аудит ефективності: методичні засади та практичні аспекти. Методичний посібник. Міністерство фінансів України. 2018. 66.с. URL: https://www.mof.gov.ua/storage/files/project_vn_audit_efect.pdf (дата звернення 10.10.2020).

59. Мочерний С. В. Економічна енциклопедія : у трьох томах. К. : Академія, 2000. Т. 1. 864 с.

60. Назаренко І.М., Місюров О.В. Аудит виробничих запасів: особливості, ключові аспекти та послідовність перевірки. *Економіка і суспільство.* 2018. №19. С.1312-1318. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/19_ukr /195.pdf (дата звернення 16.08.2020).

61. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. Дата оновлення 20.06.2018. URL https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13 (дата звернення 11.06.2020).

62. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. К. : Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.

63. Нестеренко В.Ю., Токар І.І. Економіка виробництва: конспект лекцій. Харків 2012. 260 с.

64. Немченко Д.С. Удосконалення інвентаризації виробничих запасів як одного з обов'язкових методів аудиту. *Управління розвитком.* 2013. № 17(157). С. 152-154

65.Овсійчук О.В.Удосконалення організації обліку виробничих запасів. Управління розвитком. 2014. № 9. С. 81-83. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Uproz_2014_9_35.pdf (дата звернення 14.03.2020).

66. Овчарик Р.Ю. Аудит на базі комп'ютерних програм: продуктивність, рентабельність та тенденції розвитку. *Інтернаука.* Серія: «Економічні науки»,

20017. 2017. № 1)1). С. 68-73. URL: file:///C:/Users/home/AppData/Local/Temp/mnjie_2017_1_12.pdf

67.Омельницька З. Рух запасів: оформляємо первинні документи. *Баланс.* 2019. № 19 (1892). С. 3-12. URL: https://balance.ua/files/global/2019-Balance-19-p3-12-UA.pdf (дата звернення 18.09.2020).

68.Ощепков О.О.,Максименко Н.В.Визначення поняття «виробничі запаси» у бухгалтерському обліку. URL: file:///C:/Users/home/AppData/Local/Temp/echp_2011_3_19.pdf (дата звернення 07.06.2020).

69.Петрик О.А., Савченко В.Я., Свідерський Д.Є. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: навч.посібник. К.:КНЕУ, 2008 472с.

70.Пилипів Н., Борисовський М. Поняття і сутність товарно-виробничих запасів. *Економічний аналіз.* 2013 рік. Випуск 12. Частина 3. С.303-307. URL: file:///C:/Users/home/AppData/Local/Temp/ecan_2013_12(3)__67.pdf (дата звернення 07.06.2020).

71. Пляшечник В.О., Лега О.В. Оцінка запасів при вибутті. *Проблеми інноваційного розвитку економіки України. Збірник наукових праць з актуальних проблем економічних наук.* ЧІІ. Дніпропетровськ: Видавничий дім «Гельветика», 2014.

72.Податковий Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. Дата оновлення 21.07.2020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення 01.08.2020).

73. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 № 879. Дата оновлення 04.10.2016. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14#Text (дата звернення 03.08.2020).

74. Поліщук О. Особливості застосування комп'ютерних технологій для автоматизації бухгалтерського обліку на підприємствах. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2014. № 11*(2). С. 287–293

75. Посилаєва К.І., Крот Ю.О. Оцінка виробничих запасів при їх використанні. *Вісник Харківського НАУ ім. В.В. Докучаєва.* Серія «Економічні

науки». 2011. № 8..

76. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246. URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99 (дата звернення 11.09.2020).

77. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 року № 88. Дата оновлення 20.06.2018. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95 (дата звернення 28.08.2020).

78. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIУ. Дата оновлення 17.06.2020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14 (дата звернення 30.06.2020).

79. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України. Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. Дата оновлення 14.01.2020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru (дата звернення 22.09.2020).

80.Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації. Наказ Міністерства фінансів від 17.06.2015 № 572. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0788-15#Text (дата звернення 19.09.2020).

81.Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів. Наказ Міністерства статистики України від 21.06.96 р. № 193. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96#Text (дата звернення 18.08.2020).

82.Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність. Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. Дата оновлення 04.03.2020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text (дата звернення 09.09.2020).

83.Посилкіна О. В. , Сагайдак-Нікітюк Р. В. , Доровський О. В. , Кубасова Г. В. Виробнича логістика : навч. посіб. Х. : НФаУ, 2009. 364 с.

84.Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : Карт-бланш,

2002. 626 с.

85.Пугаченко О.Б.. Оцінка запасів згідно національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL: https://core.ac.uk/download/pdf/81588915.pdf (дата звернення 09.09.2020).

86. Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Методика аудиту операцій з виробничими запасами. URL: https://core.ac.uk/download/pdf/42032252.pdf (дата звернення (01.09.2020).

87. Пчелянська Г.Б., Маркова Т.Д., Дойчева К.С. Особливості аудиту в комп'ютерному середовищі. *Економіка харчової промисловості.* 2016. Випуск 3. Том 8. С. 46-51.

88. Робертсон Дж. Аудит. М.: КПМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. 496 с. перев. с англ.

89. Рогозний С., Дядун О. Особливості обліку запасів за П(С)БО та МСФЗ. *Все про бухгалтерський облік.* № 37. 19.04.2019. С.3-8.

90. Рубан Л.О., Яковенко Т.І. Економічна сутність поняття виробничих запасів на промисловому підприємстві. *Інфраструктура ринку.* 2019. В. 34. С. 319-324. URL:http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/34_2019_ukr/48.pdf (дата звернення 02.06.2020).

91. Русіна Н.В. Використання програмного забезпечення в аудиті. *Економічні науки.* 2011. Випуск 20. Ч.1. С.372-377.

92. Рядська В.В., Петраков Я.В. Аудит: навч. посібник для вузів. К: Центр учбової літератури, 2008. 413 с.

93. Савкович В.А. Модели управления. Харьков :Наука и техника, 1986. 319 с

94. Сахарцева І. І. Основи складання бухгалтерської звітності за вимогами національних стандартів України : навч. посіб.. К. : Кондор, 2003. 614 с.

95. Селіванова Н. М. Проблемні аспекти обліку виробничих запасів аграрних підприємств. *Аграрний вісник Причорномор'я.* 2010. № 53. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/avpch/En/2010_53/Selivan.pdf (дата

звернення 09.09.2020).

96.Сиротюк Г., Сиротюк К. Методичні особливості аудиту виробничих запасів. Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК. 2015. № 22(1). С. 92-97.

97.Смоляр Л. Г., Овчарик Р. Ю., О. В. Кам'янська. Облік і аудит : навч. посіб. К. : Ліра-К, 2013. 616 с.

98.Серединська В.М., Загородна О.М., Федорович Р.В. Економічний аналіз : навч. посібник. Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. 416 с.

99. Скриньковський Р., Гладун В., Крамар М. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Traektoriâ Nauki = Path of Science. 2019. Vol. 5. № 2. С. 301-310. URL: file:///C:/Users/home/AppData/Local/Temp/Dialnet--6852335.pdf (дата звернення 18.08.200).

100.Скрипник М.І., Григоревська О.О., Радіонова Н.Й. Удосконалення організації і методики аудиту виробничих запасів на підприємстві. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2016. Вип. 2–3 (35). С. 378-398. URL: http://pbo.ztu.edu.ua/article/view/91702 (дата звернення 20.09.2020).

101.Скорба О.А. Методика аудиту виробничих запасів. Методика аудиту виробничих запасів //«Dny vedy – 2014»: Materialy X mezinarodni vedecko-praktika conference (27 brezen-05 dubna roku). Dil 5. Ekonomike vedy. Praha. Publishing House «Education and Science». С.58-61. URL: http://essuir.sumdu.edu.ua/handle/123456789/52887 (дата звернення 28.07.2020).

102. Скотнікова Л. П. Миланич Т. А. Солодовнік , О. О. Бухгалтерський облік і фінансова звітність на підприємстві : навчально-методичний посібник. Х. : ІНЖЕК, 2003. 328 с

103. Сопко В. В. Бухгалтерський фінансовий облік. К. : Вища школа, 2007. 876 с.

104. Спіріна Є. С., Самострол С.В. Порівняльний аналіз вимог міжнародних та національних стандартів щодо обліку запасів. Тези доповідей

IV Міжнародної науково-практичної конференції «Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції». 2016. С. 226–227.

105. Суков Г.С.Вирішення проблем обліку запасів. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Економічні науки*. Житомир: ЖДТУ, 2015. № 2 (32). С.187-195.

106. Стасишен М.С., Лисенко А. М. Методологія та організація обліку, аналізу та аудиту використання виробничих матеріальних запасів. Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер.: Економіка і управління. 2014. Вип. 28. С.250-254. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Znpdetut_eiu_2014_28_33 (дата звернення 18.09.2020).

107. Супрунова І.В. Розвиток оцінки в бухгалтерському обліку: дис. … канд. екон.наук: 08.00.09. Житомир, 2010. 180 с.

108. Талах Т.А. Оцінка ефективності використання матеріальних ресурсів підприємств хлібопекарської промисловості. Науковий журнал «Логістика: теорія та практика» Луцько*го національного технічного університету*. Луцьк, 2012. № 2(3). С. 71-80.

109. Титаренко Л.В. Оцінка сировини і матеріалів у фармацевтичній галузі. *Фінанси, облік і аудит*. 2009. № 14. С. 308-316.

110. Титенко Л.В. Економічна сутність виробничих запасів. *Фінанси, облік і аудит*. 2011. № 18. С.361-369.

111.Титенко Л. Загальнотеоретичні підходи до методики аналізу виробничих запасів на підприємствах фармацевтичної промисловості. *Економічний аналіз*. 2011.Вип.9. Частина 3. С. 297-300.

112. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник.. 6-те вид. доповн. і переробл. К. : Алерта, 2013. 982 с.

113. Утенкова К. О. Аудит: Навчальний посібник. К.: Алерта, 2011. 408 с.

114. Удачина І. Аудит ефективності – нова форма контролю. Справочник экономиста. 2004. № 9. С. 20–24.

115.Фабіянська В.Ю., О.Г. Пацар Аудит виробничих запасів: організаційні та методичні аспекти. Ефективна економіка. 2017. № 4.

URL:http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=5546 (дата звернення 08.08.2020).

116.Хаблюк О. А., Яцишин С.Р. Аудит ефективності в системі державного фінансового контролю, його суть та необхідність упровадження в Україні. *Економіка і суспільство.* 2017. № 10. С. 827-831.URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/10_ukr/140.pdf (дата звернення 18.09.2020).

117.Циган Р.М., Дідур С.В., Назаренко К.І.Особливості організації обліку виробничих запасів та їх оцінка в системі бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка.* 2018. № 11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2018/103.pdf (дата звернення 10.08.2020).

118.Шеремет О. О. Фінансовий аналіз : навч.посіб. К. : Кондор, 2013. 196 с.

119.Шкабрій Н.О. Аудит операцій з придбання запасів за договором купівлі-продажу: автореф. дис. … канд.. …економ. наук: 08.00.09. Житомир. 2016. 23с.

120.Шкабрій Н.О. Робочі документи з планування аудиту. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації:Збірник наукових праць.* К.: Типографія «ППНВ», 2013. Випуск 1(10). С.296-301.

121.Шморгун Н. П., Головко І. В.Фінансовий аналіз : навч. посіб. К. : ЦНЛ, 2014. 528 с