

ІНСТИТУТ АУДИТУ: СУЧАСНИЙ
СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ
РОЗВИТКУ



INSTITUTE OF AUDIT: CURRENT
CONDITION AND
DEVELOPMENT PROSPECTS

УДК 657.631

JEL Classification M42

Кузик Наталія

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Національний університет біоресурсів і природокористування України, м.Київ, Україна

E-mail: yrgens1974@mail.ru

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АУДИТУ ЗАПАСІВ

Kuzyk Natalya

Cand. Sci. (Ekon.), Assoc. Prof., Department of accounting and auditing

National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine, Kyiv, Ukraine

E-mail: yrgens1974@mail.ru

METHODOLOGICAL ASPECTS OF AUDIT OF INVENTORIES

Анотація

Актуальність. В усі часи питання достовірності фінансової звітності, гарантом якої є аудитор, залишається актуальним. Міжнародні стандарти аудиту базуються на системному підході до проведення незалежної перевірки. Однак, вимагають конкретизації процедури з перевірки окремих об'єктів, зокрема запасів, які забезпечують безперервність виробничих процесів та діяльності підприємства в цілому, визначають його конкуренто- та платоспроможність, знижуючи ризик можливого банкрутства.

Методи. Методологічною основою дослідження є діалектичний метод та системний підхід пізнання сутності методів аудиту фінансової звітності, тверджень та критеріїв оцінки аудитором операцій із запасами.

Результати. У результаті аналізу Міжнародних стандартів аудиту та застосування індуктивного методу конкретизовано твердження (критерії) оцінки операцій із запасами для підтвердження достовірності відображення інформації у звітності підприємства.

Перспективи. Результати дослідження, висвітлені у статті, доречно використовувати для розроблення внутрішньофірмових стандартів аудиту, методики та методичних рекомендацій аудиторам-практикам, бухгалтерам під час формування облікової політики.

Ключові слова: аудит, запаси, твердження, критерії, фінансова звітність, процедури аудиту.

Abstract

Introduction, Purpose. At all times question of reliability of financial reporting is important. International auditing standards are based on a system approach for an independent audit. However, the procedures

required to verify the specificity of individual objects, including inventories, providing continuity of production processes and the enterprise as a whole, determine its competitiveness and solvency, reducing the risk of possible collapse.

Methods. The methodological base of the study is the dialectical method and system approach.

Results. The International Standards on Auditing (ISA) are analyzed. The main lines of inventories audit, Assertions in the financial statement about inventories are defined.

Discussion. The study is appropriate to use for developing intracompany standards Of audit, procedures and guidance to auditors practicing accountants.

Keywords: audit, inventories, assertions, accounting, financial statements, audit procedures.

Аннотация

Актуальность. Во все времена вопрос достоверности финансовой отчетности, гарантом которой является аудитор, остается актуальным. Международные стандарты аудита основаны на системном подходе к проведению независимой проверки. Однако требуют конкретизации процедуры по проверке отдельных объектов, в частности запасов, обеспечивающих непрерывность производственных процессов и деятельности предприятия в целом, определяют его конкурентоспособность и платежеспособность, снижая риск возможного банкротства.

Методы. Методологической основой исследования является диалектический метод и системный подход к познанию сущности методов аудита финансовой отчетности, критериев оценки аудитором операций с запасами.

Результаты. В результате анализа Международных стандартов аудита и применения индуктивного метода конкретизированы критерии оценки операций с запасами для подтверждения достоверности отражения информации в отчетности предприятия.

Перспективы. Результаты исследования уместно использовать для разработки внутрифирменных стандартов аудита, методики и методических рекомендаций аудиторам-практиками, а также бухгалтерами при формировании учетной политики.

Ключевые слова: аудит, запасы, критерии, финансовая отчетность, процедуры аудита.

Актуальність. Аудит запасів будь-якого суб'єкта господарювання є чи не найскладнішою частиною аудиторської перевірки. А якщо йдеться про перевірку діяльності підприємств виробничої сфери, то рівень складності значно підвищується. Питання аудиту виробничих запасів набувають особливої актуальності у зв'язку з необхідністю забезпечення керівництва оперативною і достовірною інформацією для здійснення управління підприємством, а також процесами, які в ньому відбуваються. Окрім того, достовірна інформація у фінансовій звітності клієнта представляє інтерес і для інших груп як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів, кожна із яких має різні інформаційні потреби та може висувати нові вимоги (критерії) до інформації, що надається аудитором. Усе зазначене вказує на необхідність поглибленого дослідження методичних аспектів аудиту виробничих запасів, зокрема в частині тверджень та критеріїв оцінки достовірності інформації щодо запасів у звітності підприємства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженням теорії та практики аудиту займаються провідні вітчизняні науковці, зокрема М.О. Виногорова, Л.І. Жидєєва, Т.О. Каменська, М.Д. Корінко, Л.О. Сухарева, С.А. Кириленко, О.А. Петрик, В.В. Рядська та інші. Однак питання методики аудиту запасів з урахуванням вимог стандартів аудиту потребують поглибленого дослідження.

Мета. Метою дослідження є обґрунтування методичних аспектів аудиту запасів на підприємстві для конкретизації реалізації його процедури, що базуватиметься на системному підході до проведення незалежної перевірки.

Методи. Інформаційною базою дослідження є міжнародні стандарти аудиту, основні положення наукових праць провідних вчених, матеріали науково-практичних конференцій, особисті дослідження автора. При проведенні дослідження використано діалектичний метод та системний підхід до розкриття методичних аспектів аудиту запасів, різні загальнонаукові методи (аналіз, синтез, індукція, дедукція, порівняння, тощо). Дослідження тверджень (критеріїв) оцінки операцій із запасами базується також на прийомах спостереження, опису й узагальнення.

Результати. Ми схилиємось до думки, що розробити універсальну методіку аудиту в цілому, і запасів, зокрема, неможливо. Алгоритм перевірки залежатиме від різних факторів та умов, серед яких форма власності, організаційно-правова форма господарюючого суб'єкта, внутрішні і зовнішні умови функціонування, а також рівня розвитку конкретного економічного суб'єкта, його видів та обсягів діяльності, системи оподаткування; організації діяльності бухгалтерської служби (використовувані форми та методи обліку; програмне забезпечення; рівні кваліфікації та вимоги до працівників бухгалтерської служби), наявність і ефективність існування системи внутрішнього контролю тощо. Разом з тим не менш визначальними чинниками є професійна майстерність, компетентність і досвід самого аудитора. Загалом, визначаючи напрями перевірки, аудитор має орієнтуватись на завдання та запити, які сформовано клієнтом і погоджено з ним у договорі, та із їх врахуванням чітко сформулювати основну мету і процедури аудиту.

У загальному вигляді метою аудиту є встановлення істини (достовірності) про об'єкт, що вивчається. Предметом аудиту операцій із запасами є господарські процеси та операції, пов'язані з їх надходженням, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства та за їх межами [8]. Досягнення мети вчасно і в повному обсязі, та ще й з пониженим аудиторським ризиком можливе завдяки здійсненню належним чином планування. Ми підтримуємо думку О.А. Петрик щодо ролі планування, яке дозволяє «... своєчасно ідентифікувати та вирішувати потенційні проблеми, належно організувати і управляти завданням з аудиту...; обрати членів аудиторської групи із завдання, що мають відповідний рівень підготовки та компетентності. щоб діяти у відповідь на очікувані ризики...» [1, с. 228]. Під час планування аудитору необхідно оцінити ризик існування суттєвих відхилень у фінансовій звітності, які можуть виникати внаслідок звичайних помилок або в результаті шахрайства [4]. Адаптуючи таку думку науковців до аудиту запасів на рис. 1 наведено можливі ризики помилок і шахрайства в обліку запасів, які повинен передбачити аудитор, зміст яких визначатиме перелік аудиторських процедур у програмі аудиту. У ній описується характер, час і обсяг запланованих процедур оцінки ризиків, подальших аудиторських процедур на рівні тверджень [7]. Щодо тверджень, які раніше в аудиторській практиці здебільшого трактувались як «критерії» оцінки фінансової звітності, які використовує аудитор під час формування основи для аудиторського висновку, то відповідно до МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта

господарювання і його середовища» [5], їх слід розглядати за трьома категоріями:

1) твердження про залишки на рахунках на кінець періоду (існування, права і зобов'язання, повнота, оцінка вартості та розподіл) – головним чином, це твердження, що містять показники Балансу (Звіту про фінансовий стан);

2) твердження щодо класів операцій та подій за період, що перевіряється (настання, повнота, точність, закриття реєстрів, класифікація) – це твердження, що містять показники Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід);

3) твердження про розкриття і подання інформації (настання та права і зобов'язання, повнота, класифікація і зрозумілість, точність та оцінка) – це твердження, що містять показники приміток до фінансової звітності [5].



Рис. 1. Ризики помилок та шахрайства в обліку операцій із запасами (складено на підставі [2])

Аудитору необхідно визначити зміст тверджень для кожної статті фінансової звітності і після цього спланувати перелік та обсяг процедур для кожного ідентифікованого твердження. Якщо конкретизувати зміст тверджень відповідно до завдань аудиту запасів, рекомендованих до застосування МСА 315, то такими твердженнями, щодо яких аудитор має зібрати докази, є наступні: існування, права і

зобов'язання, оцінка вартості і розподіл, повнота.

Критерій «існування» вимагає зібрати докази з тим, щоб переконатись, запаси, відображені в обліку і звітності клієнта, дійсно існують на певну дату. Основним застосовуваним методичним прийомом для збору аудиторських доказів за цим критерієм є інвентаризація. І, здавалось би такий простий і механічний методичний прийом фактичного контролю, однак питання присутності аудитора під час її проведення породжує чимало дискусій. Так, наприклад, як стверджує Павлова Н.В., присутність аудитора при проведенні інвентаризації цілком обґрунтована, тому що результатом цього є не тільки виявлення помилок та викривлень, а й можливість правильно оцінити систему бухгалтерського обліку та надійність внутрішнього контролю на підприємстві [6].

Із першою частиною такої думки важко погодитись, оскільки основна ціль аудиту не полягає у виявленні помилок, а от щодо необхідності аудиторської оцінки ефективності і надійності системи внутрішнього контролю, на які може покладатися аудитор, сумнівів не виникає. У цьому зв'язку ми схилиємося до думки, що найбільш раціональним підходом є такий, що передбачає оцінку аудитором інвентаризаційної роботи підприємства-клієнта, і в першу чергу на предмет реальності її проведення. Джерелами інформації при цьому стануть інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, висновки (акти) інвентаризаційної комісії, затверджені керівником підприємства, облікові дані, тощо. І якщо такі засвідчують відсутність за досліджуваний період, а також й за попередні періоди, фактів виявлення інвентаризаційних різниць (лишків або нестач), відображення в обліку пересортиць, природних втрат, то це вказує на формальне проведення інвентаризації підприємством. До того ж, якщо аудитором встановлено порушення принципу раптовості, відпускання та приймання матеріалів під час проведення інвентаризації без спеціальних позначок у первинних документах, проведення інвентаризації некомпетентними особами, то, звісно, за таких умов присутність аудитора під час проведення інвентаризації є цілком обґрунтованою. Однак, варто підкреслити, що аудитор не повинен входити до складу інвентаризаційної комісії, а, спостерігаючи за її роботою, він має стежити за правильністю виконання відповідних процедур [2].

Якщо ж оцінка інвентаризаційної роботи на підприємстві підтверджує дотримання визначених строків проведення інвентаризації за відповідними об'єктами і, окрім планових, проводяться ще й позапланові інвентаризації або ж перманентні інвентаризації, результати проведення яких знайшли належне документальне й облікове відображення, а також відповідне управлінське рішення, то виникає питання, чи доцільно аудитору витратити чимало часу на таку трудомістку процедуру, та й ще такого об'єкту як запаси, які в складі активів підприємств, зазвичай, займають значну питому вагу, а особливо, коли йдеться про крупні підприємства виробничої сфери, для яких характерним є ще й наявність найрізноманітніших їх видів, і де відбувається їх постійний рух? До того ж, якщо мова йде про аудит річної фінансової звітності, затвердженої клієнтом, то результати проведеної інвентаризації з участю аудитора після дати складання вимагатимуть їх коригування із врахуванням операцій з знаходження і вибуття запасів (збільшення на вартість чи кількість запасів, що вибули або зменшення на вартість чи кількість запасів, що надійшли) за період між датою складання звітності та датою проведення інвентаризації. А відтак, знову йдеться про збільшення обсягу

аудиторських процедур, затрат часу, додаткового залучення асистентів-помічників, тощо. Щодо критерію «права і зобов'язання», то такий вказує на необхідність збору доказів, того, що запаси, дійсно належать підприємству (у баланс не включено запаси, які не є власністю підприємства, але знаходяться на його території: прийняті на відповідальне зберігання, на переробку, товари на комісії, тощо).

Докази за твердженням «оцінка вартості та розподіл» необхідні для перевірки тверджень керівництва, що існуючі запаси, що належать даному підприємству і відображені в обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Отримання доказів щодо достовірності даних обліку запасів і показників звітності на предмет відповідності твердженню «повнота» передбачає переконатись в тому, що усі придбані запаси відображено в обліку і звітності, а результати інвентаризації запасів враховані під час формування показників фінансової звітності, дані синтетичного обліку запасів відповідають даним синтетичного, а також даним фінансової звітності.

Якщо проаналізувати зміст наведених критеріїв оцінки фінансової звітності для статей виробничих запасів, то спостерігається тісний взаємозв'язок між ними. Прямим доказом цього є також і те, що методичні прийоми і фактичного, і документального контролю, які застосовує за необхідності аудитор, можуть забезпечити аудиторськими доказами щодо відповідності кільком твердженням (критеріям). Так, наприклад, перевірка операцій з оприбуткування запасів може надати аудиторські докази і щодо їх існування, і повноти, прав та зобов'язань, а також щодо оцінки їх вартості. Разом з тим, цілком слушною є думка Каменської Т.О., яка стверджує, що «...докази стосовно одного твердження (наприклад, щодо існування запасів) не можуть компенсувати відсутність аудиторських доказів щодо іншого твердження (наприклад, оцінки вартості)» [3].

У Примітках до фінансової звітності щодо запасів за міжнародними стандартами розкривається інформація, перелік якої наведено на рис. 2.

Тому аудитор має перевірити твердження клієнта що містяться в інформації приміток, зокрема і щодо запасів (табл. 1).

Таблиця 1

Твердження керівництва щодо запасів, представлені у Примітках до річної фінансової звітності*

Твердження	Зміст
Настання та права і зобов'язання	події, операції із запасами та інші питання, інформація про які розкрита, відбулися та стосуються суб'єкта господарювання
Повнота	передбачене розкриття всієї інформації щодо запасів, яка повинна бути включена до фінансових звітів
Класифікація і зрозумілість	інформація щодо запасів представлена і визначена відповідним чином, розкриття інформації чітко сформульовано
Точність та оцінка	фінансова та інша інформація за операціями із запасами розкрита достовірно у відповідних сумах

*Примітка: адаптовано відповідно до [5]

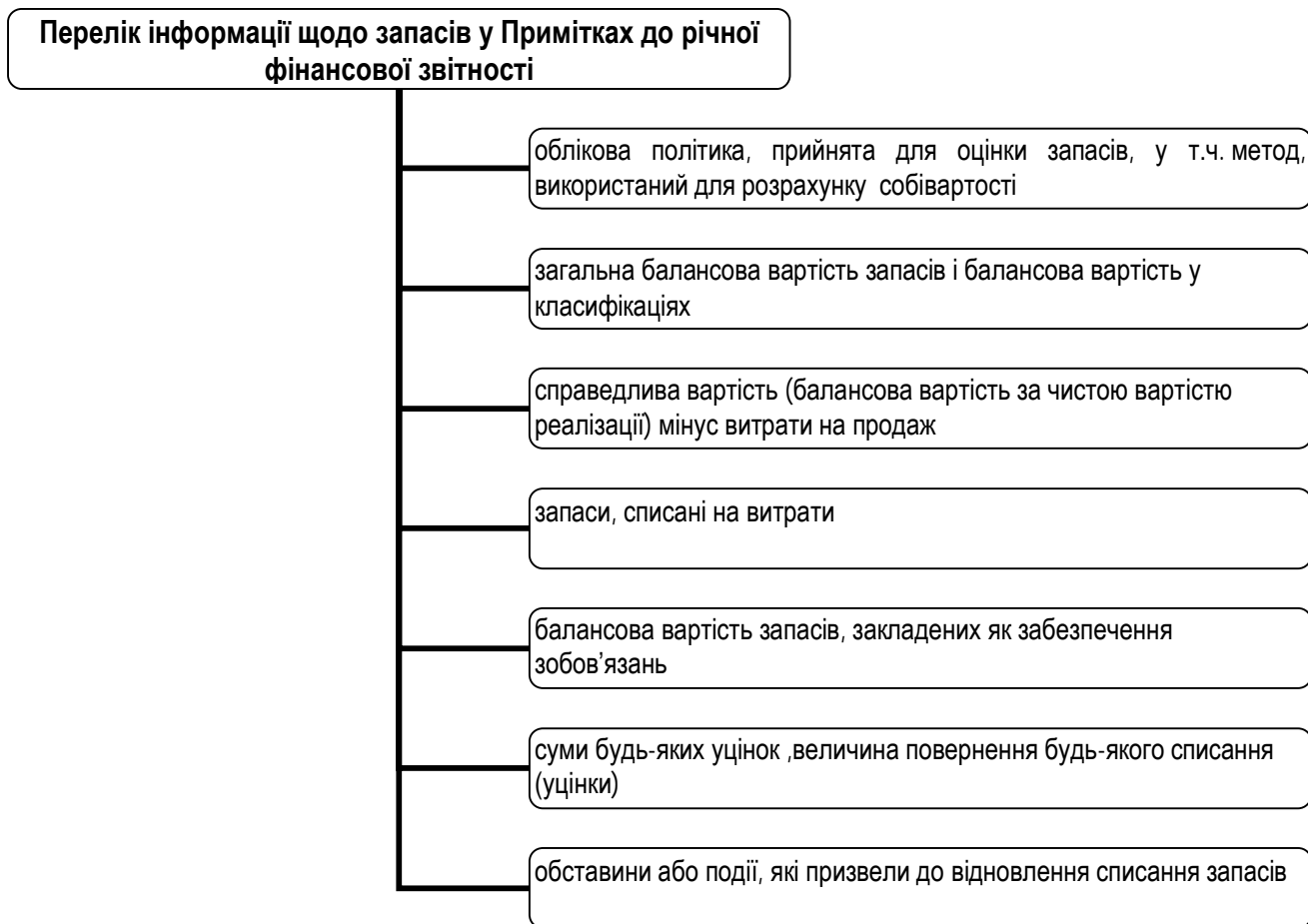


Рис. 2. Розкриття інформації у Примітках до фінансової звітності щодо запасів

Такі твердження, які використовує аудитор для формулювання основи аудиторського висновку, слід враховувати і керівництву господарюючого суб'єкту під час формування ними облікової політики, як в частині обліку запасів, так і для інших статей та операцій. На жаль, вітчизняним бухгалтерам-практикам такі вимоги стандартів аудиту є маловідомими, а тому аудитор на етапі укладання домовленості зі своїм клієнтом повинен поінформувати про твердження, які ними розглядаються, про правила, яких вони дотримуються за міжнародними стандартами аудиту.

Висновки і перспективи. Аудит запасів підприємства з урахуванням специфіки його діяльності повинен бути спрямований на перевірку тверджень керівництва щодо запасів, представлених у фінансовій звітності шляхом застосування відповідних прийомів і процедур. Для встановлених тверджень за операціями із запасами аудитор визначає докази, джерела та процедури їх отримання. Твердження мають принципове значення для організації і виконання локальних завдань з аудиту, а згодом – висловлення аудиторської думки про достовірність фінансової звітності клієнта в цілому, тому важливо на початку перевірки чітко ідентифікувати твердження для кожної статті фінансової звітності.

Список використаних джерел

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

2. Виноградова, М.О. Аудит [Текст]: навч. посіб. / М. О. Виноградова, Л. І. Жидеєєва. – К. : «Центр учбової літератури», 2014. – 654 с.
3. Каменська, Т. О. Методи збору аудиторських доказів службою внутрішнього аудиту [Текст] / Т. О. Каменська // Вісник Житомирського технол. ун-ту. – Житомир, 2010. – Ч. 1. – № 12 (154). – С. 61–63.
4. Кришевич, О. В. Аудит: помилки чи шахрайство [Текст] / О. В. Кришевич // Вісник університету «Україна». – 2010. – №1. – С. 122–127.
5. Міжнародні стандарти контролю якості аудиту огляду іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2013 року, частина 1. [Електронний ресурс]. – К. : Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України. – 431 с. – Режим доступу <http://www.apu.com.ua/msa>. (дата звернення 20.05.2015). — Назва з екрана.
6. Павлова, Н. В. Інвентаризація як інструмент аудиту основних засобів на підприємстві [Електронний ресурс] / Н. В. Павлова – Режим доступу до ресурсу: http://www.rusnauka.com/10_NPE_2010/Economics/62488.doc.htm. (дата звернення 20.05.2015). — Назва з екрана.
7. Сухарева, Л. О. Вибіркові дослідження в загальній системі аудиту: методичний аспект [Текст] / Л. О. Сухарева, А. О. Саєнко // Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – 2013. – №3 (59). – С. 147–153.
8. Череп О. Методика проведення аудиту запасів на великих промислових підприємствах / О.Череп, В. Буряк // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – № 3 (53). – С. 197-200.

References

1. Petryk, O.A.ed. (2015). *Audyt [Audit]*. Kiev : KNEU, 498. [in Ukrainian].
2. Vynogradova, M.O., Zhydjeeva, L.I. (2014) *Audyt [Audit]*. Kiev: «Centr uchbovoi' literatury», 654. [in English]
3. Kamens'ka, T. O. (2010) *Metody zboru audytor's'kyh dokaziv sluzhboju vnutrishn'ogo audytu [Methods of gathering audit evidence internal audit]*. *Journal of Zhytomyr State Technological University*, 12 (154), 61–63.
4. Kryshevych O. V. (2010). *Audyt: pomylyky chy shahrajstvo [Audit: error or fraud]*. *Visnyk university «Ukrai'na»*,1, 122–127.
5. International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements Available at:<http://www.apu.com.ua/msa>.
6. Pavlova N. V. (2010) *Inventaryzacija jak instrument audytu osnovnyh zasobiv na pidpryjemstvi [Inventory audit tool as fixed assets in the enterprise]*. Available at : http://www.rusnauka.com/10_NPE_2010/Economics/62488.doc.htm.
7. Suhareva, L. O., Saienko, A.O. (2013) *Vybirkovi doslidzhennja v zagal'nij systemi audytu: metodychnyj aspekt [A survey in the overall audit: Methodological aspects]*. *Journal of Donetsk National University of Economics and Trade named. Tugan-Baranovsky*, 3 (59),147–153.
8. Cherep, O., Buryak, V. (2010) *Metodyka provedennja audytu zapasiv na velykyh promyslovyh pidpryjemstvah [The methodology of the audit of stocks in large industrial enterprises]*. *Journal of Zhytomyr State Technological University*,3 (53), 197-200.

