

**М.І. Скрипник, д.е.н., проф.**  
**О.О. Григоревська, к.е.н., доц.**  
**Н.Й. Радіонова, к.е.н., доц.**

*Київський національний університет технологій та дизайну*

## **УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ**

*Дослідження полягає у науковому обґрунтуванні теоретичних положень, а також розробці практичних рекомендацій для вдосконалення організації і методики аудиту виробничих запасів на підприємстві.*

*У роботі використані методи конкретизації, тестування, аналіз, синтез, узагальнення покладені в основу вдосконалення організаційних і методичних положень аудиту виробничих запасів на підприємстві. Сформульовано мету, завдання, джерела інформації та основні методи, які використовуються при аудиті виробничих запасів. Розглянуто основні етапи організації аудиту виробничих запасів та методологію його проведення. Визначено алгоритм аудиту виробничих запасів. Наведено основні робочі документи аудитора щодо аудиту виробничих запасів: тест внутрішнього контролю виробничих запасів, план аудиту виробничих запасів, програму аудиту виробничих запасів, порівняльну відомість результатів інвентаризації виробничих запасів. Ці документи, в свою чергу, забезпечать підвищення рівня контролю та покращання аудиту операцій з виробничими запасами.*

*Визначено типові помилки, що виникають під час здійснення операцій з виробничими запасами, які можна уникнути користуючись розробленим планом, програмою та робочими документами аудитора, які використовуються з метою проведення аудиту виробничих запасів.*

**Ключові слова:** *аудит; етапи аудиту; виробничі запаси; інвентаризація.*

**Постановка проблеми.** Дослідження проблем контролю виробничих запасів в умовах економічної кризи набувають особливої уваги, що впливає на процес аудиту, особливості його здійснення та формування підсумків, оскільки роль виробничих запасів дуже важлива для кожного підприємства, а їх аудит є

значним етапом перевірки звітності підприємства. Питання обґрунтування елементів цілісної системи аудиту виробничих запасів не регламентовано державою, є дискусійними і потребують вирішення як у середині конкретного підприємства, так і на державному рівні.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вагомий внесок у розвиток теоретичних основ і методичних підходів аудиту виробничих запасів внесли такі провідні вчені, як О.А. Андренко [4], М.Бойцова, О.Маханько, Я.Клиженко [5], Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча [6], К.О. Утенкова [7], Л.М. Чернелевський, Н.І. Беренда [8] та ін.

Але в роботах науковців не достатньо приділено увагу методиці проведення аудиту виробничих запасів підприємства та розробкам робочих документів аудитора для перевірки виробничих запасів.

**Метою дослідження** є наукове обґрунтування теоретичних положень, а також розробка практичних рекомендацій, розробка робочих документів аудитора для вдосконалення організації та методики аудиту виробничих запасів на підприємстві.

**Викладення основного матеріалу.** У сфері діяльності кожного підприємства велике значення мають виробничі запаси. Основні принципи формування в бухгалтерському обліку запасів регламентовано у П(С)БО 9 «Запаси» [3]. Запаси – активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. Виробничі запаси займають особливе місце не лише у складі майна підприємства, особливе місце їм належить у структурі витрат, оскільки виробничі запаси є основною складовою під час формування собівартості готової продукції. Через те, що вони є основою ефективного, постійного виробничого процесу, контроль за правильним оформленням в бухгалтерському обліку, надходженням та списанням виробничих запасів є важливим для кожного підприємства. Стан, формування й використання запасів – це визначальний чинник забезпечення конкурентоспроможності на ринку

виробленої продукції. Саме тому виникає потреба в проведенні аудиторської перевірки.

Виходячи з вимог чинного законодавства, метою аудиту виробничих запасів є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків виробничих запасів на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам [4]. Предметом аудиту операцій із запасами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням виробничих запасів, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства та за його межами.

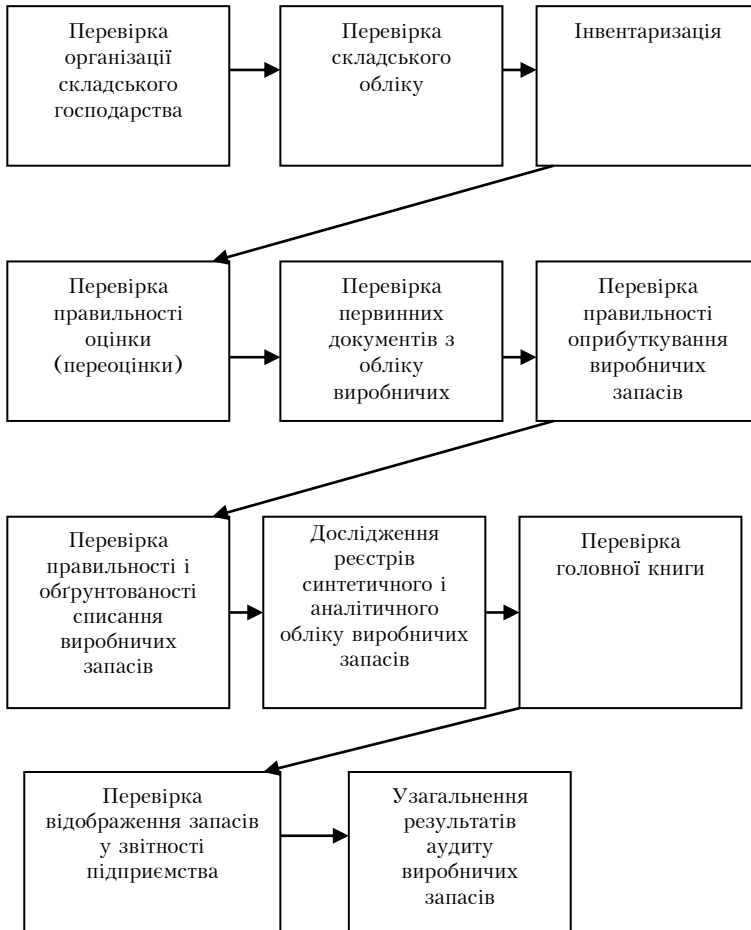
Основними завданнями аудиту виробничих запасів є перевірка:

- 1) наявності та порядку зберігання виробничих запасів;
- 2) додержання підприємством вимог проведення інвентаризації виробничих запасів;
- 3) правильності і своєчасності відображення в обліку всіх операцій з руху виробничих запасів;
- 4) додержання підприємством встановлених норм списання виробничих запасів;
- 5) відповідності аналітичних показників обліку виробничих запасів синтетичним;
- 6) правильності відображення в обліку проведення переоцінки (уцінки) виробничих запасів.

Основними джерелами інформації для аудиту виробничих запасів є:

1. Баланс підприємства (форма № 1).
2. Наказ про облікову політику.
3. Регістри синтетичного обліку товарно-матеріальних цінностей (Головна книга, відомості руху товарно-матеріальних цінностей, журнали-ордери № 6, 10, 11).
4. Аналітичні регістри обліку товарно-матеріальних цінностей (відомості, звіти матеріально відповідальних осіб тощо).
5. Первинні документи з обліку виробничих запасів (картки складського обліку, накладні тощо).

Ефективна організація управління аудиторським процесом передбачає дотримання певних етапів проведення аудиторської перевірки виробничих запасів. Послідовність аудиту товарно-матеріальних цінностей наведена на рисунку 1 [7].



*Рис. 1. Алгоритм аудиту виробничих запасів [7]*

Для досягнення ефективності та результативності аудиту, узгодження порядку проведення аудиторських процедур із

внутрішнім регламентом роботи фахівців підприємства, аудитор обговорює з керівництвом та співробітниками підприємства елементи загального аудиторського плану і аудиторські процедури.

Першим етапом проведення аудиторської перевірки є планування [6]. Норми та рекомендації щодо планування аудиту визначені Міжнародним стандартом аудиту № 300 «Планування», 310 «Знання бізнесу», 320 «Суттєвість в аудиті», 400 «Оцінка ризиків та системи внутрішнього контролю» та іншими нормативно-правовими актами.

Метою планування аудиту є привернення уваги аудитора до найважливіших напрямків аудиту, виявлення проблем, які варто перевірити найретельніше.

Процес планування аудиту можна умовно поділити на два великі етапи: попереднє планування і розробка загального плану та програми аудиту.

Залежно від аудиторського дослідження, завдань, передбачених договором та власних можливостей аудитор на свій розсуд обирає методику проведення аудиту виробничих запасів [2]. Основна мета обраної методики зводиться до встановлення об'єктивної істини про досліджуваний об'єкт. Проводити суцільну перевірку недоцільно – це потребує великих матеріальних і трудових затрат. Тому бажано перевірити й оцінити систему внутрішнього контролю та обліку на підприємстві, залежно від отриманих результатів, розширювати сукупність досліджень чи навпаки, довіритися даним клієнта і провести лише деякі перевірочні процедури, щоб підтвердити довіру до інформації системи внутрішнього контролю.

Вивчення й оцінка внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку виробничих запасів потребує проведення тестування, в результаті якого можна вивчити слабкі і сильні сторони об'єкта дослідження. Тести системи контролю – застосовують для одержання аудиторських доказів відносно відповідності структури та ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього аудиту. Це перелік методів та порядок їх застосування аудитором для оцінки ефективності функціонування системи обліку і внутрішнього контролю. За

результатами тестування аудитор переходить до складання програми аудиту витрат діяльності. Кількість аудиторських процедур зворотно пропорційна оцінці системи внутрішнього контролю: чим вища оцінка системи внутрішнього контролю, тим менше аудиторських процедур може планувати аудитор.

Приклад тесту внутрішнього контролю виробничих запасів представлено в табл. 1.

Результати тестування дають можливість вибрати спосіб організації аудиту: суцільний вибірковий чи комбінований. Аудитори як правило проводять вибіркову перевірку виробничих запасів яка є більш ефективною в порівнянні з суцільною [8].

*Таблиця 1*  
*Тест внутрішнього контролю виробничих запасів підприємства [7]*

№ з/п	Зміст питань	Варіанти відповіді		
		Так	Ні	Інформація відсутня
1	2	3	4	5
1.	Чи відповідає зберігання виробничих запасів вимогам щодо належного зберігання: охорона, страхування (технологічні умови, необхідні пристосування, запобігання псуванню) тощо?			
2.	Чи закріплені виробничі запаси, що знаходяться на складі і в експлуатації, за особами, відповідальними за їх зберігання і використання?			
3.	Чи ведеться облік виробничих запасів у розрізі місць зберігання та підзвітних осіб?			
4.	Працівників, безпосередньо пов'язаних із збереженням та відпуском виробничих запасів, зобов'язують брати відпустку, призначають на час відпустки інших осіб, здійснюють передачі, інвентаризації?			

1	2	3	4	5
5.	Доступ до інформаційної бази за виробничими запасами є лише в осіб, для яких це пов'язано з посадовими обов'язками?			
6.	Періодичність проведення інвентаризації: - 1 раз на рік - частіше 1-го разу на рік - рідше 1-го разу на рік			
7.	Чи відображаються в обліку результати інвентаризації?			
8.	Чи виявлені у звітному періоді факти крадіжки та псування виробничих запасів і на яку суму?			
9.	Чи списувалися за нормами природний убуток виробничих запасів та яка їх сума?			
10.	Чи проводиться звірка даних реєстрів бухгалтерського обліку виробничих запасів з даними Головної книги?			
11.	Чи здійснюється контроль за своєчасністю пред'явлення претензій за якістю та кількістю одержаних виробничих запасів?			
12.	Чи проводиться контроль за несвоєчасно зданими невикористаними дорученнями?			
13.	Чи проводиться контроль за фактами списань від псування та знищення виробничих запасів?			
14.	Чи проводиться контроль за точністю підрахунку кількості виробничих запасів, що надійшли з даними первинних документів?			
15.	Чи виключаються із підрахунків виробничі запаси, які є в наявності, але право власності належить іншим?			

Попереднє планування здійснюється на початковій стадії аудиту і має ґрунтуватися на попередньому вивченні особливостей бізнесу клієнта. Отже, отримання аудитором уявлення про стан справ на підприємстві є найважливішою складовою планування аудиту. План аудиту – це документ, який за своїм змістом є більш деталізованим, ніж загальна стратегія аудиту. Зокрема, він розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які мають виконуватися працівниками аудиторської фірми для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів з метою зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

Складений план аудиту підлягає обов'язковому документуванню. Формат та обсяг документування залежать від таких аспектів, як розмір та складність підприємства, що перевіряється, суттєвість, обсяг іншого документування та обставини конкретного завдання з аудиту.

Документування плану аудиту має бути достатнім для відображення запланованого характеру, часу та обсягу процедур оцінки ризиків і подальших аудиторських процедур на рівні тверджень для кожного суттєвого класу операцій, залишків на рахунках та розкритті у відповідь на оцінені ризики.

МСА 300 визначає, що аудитор має також документувати будь-які значні зміни до початково запланованої загальної стратегії аудиту і детального плану аудиту, враховуючи причини цих значних змін та дії аудитора у відповідь на події, умови або результати аудиторських процедур, що призвели до цих змін. План аудиту затверджується до початку виконання процедур отримання аудиторських доказів, проте він може переглядатися залежно від зміни обставин, що виникають у процесі аудиту. Тобто, план аудиту не має раз і назавжди сформованого змісту, його зміст знаходиться в процесі постійного розвитку.

Тому, наступним етапом є розробка загального плану перевірки виробничих запасів (табл. 2).



Організація, що перевіряється \_\_\_\_\_

Період перевірки 7.03.16–14.03.16

№ з/п	Заплановані види робіт	Період проведення	Виконавець
1	Перевірка фактичної наявності та стану збереження виробничих запасів	07.03.16	Петренко Н. В.
2	Перевірка документального оформлення договорів про матеріальну відповідальність на підприємстві	08.03.16	Петренко Н. В.
3	Перевірка організації аналітичного обліку надходження виробничих запасів	09.03.16	Петренко Н. В.
4	Перевірка організації аналітичного обліку списання виробничих запасів	10.03.16	Петренко Н. В.
5	Перевірка правильності обліку надлишків та нестач виробничих запасів	11.03.16	Петренко Н. В.
6	Перевірка правильності відображення залишків виробничих запасів	12.03.16	Петренко Н. В.
7	Перевірка відповідності даних аналітичного обліку виробничих запасів з бухгалтерськими регістрами та фінансовою звітністю	13.03.16	Петренко Н. В.
8	Узагальнення результатів перевірки	14.03.16	Петренко Н. В.

На підставі плану аудиту аудитор складає програму перевірки, де встановлює перелік аудиторських процедур, які б дали можливість:

1. Встановити достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху виробничих запасів.

2. Перевірити повноту і своєчасність відображення первинних даних з обліку виробничих запасів у зведених документах та реєстрах.

3. Перевірити правильність ведення обліку виробничих запасів відповідно до чинних законодавчих і нормативних актів, облікової політики суб'єкта господарювання.

4. Перевірити стан збереження виробничих запасів у суб'єкта господарювання.

5. Підтвердити або спростувати показники фінансової звітності суб'єкта господарювання, які залежать від достовірності, повноти, й своєчасності відображення господарських операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів.

Під час підготовки програми аудиту для виконання робіт за конкретним договором доречно враховувати такі обставини:

- визначені оцінки ризику суттєвих викривлень;
- рівень впевненості, який має бути забезпечений під час отримання аудиторських доказів у процесі виконання процедур по суті;
- заплановані терміни виконання тестів контролю і процедур по суті;
- можливість координації будь-якої позиції в плані перевірки, наприклад, заміна одного працівника на іншого, надання технічної або методичної допомоги;
- кількість асистентів (тобто працівників аудиторської фірми, які мають менший досвід роботи порівняно зі старшим персоналом);
- необхідність залучення інших аудиторів або експертів.

Програма аудиту, як і інші документи, що формуються в процесі перевірки, є важливим інструментом, який дозволяє забезпечити якісне надання професійних послуг, а також зменшити ризик не виявлення суттєвих помилок.

Виконання визначеного комплексу процедур залежить від обраного аудиторського підходу.

По-перше, процедури отримання аудиторських доказів можна побудувати щодо інформації, яка систематизується на рахунках бухгалтерського обліку й потім слугує підставою для формування відповідного показника фінансової звітності.

По-друге, процедури отримання аудиторських доказів можна побудувати для перевірки інформації про господарські операції в розрізі господарських циклів, що відбуваються на підприємстві, і пов'язаних з ними рахунків бухгалтерського обліку.

З кожного розділу програми формуються документально підтвержені висновки, які є основою для формування та висловлення думки аудитора в аудиторському звіті та висновку.

Програму аудиту, як і загальний план, варто переглядати в ході перевірки (якщо це необхідно). Причини всіх змін мають бути задокументовані. Отже, на підставі загального плану аудитор розробляє та документально оформлює програму аудиту, яка деталізує та розкриває пункти плану аудиту (табл. 3).

У ході проведення перевірки аудитор може внести відповідні коригування до плану проведення перевірки. Аудитор також має проаналізувати та виявити зміни, що мали місце після проведення останнього аудиту.

Організацію аудиту виробничих запасів доцільно розпочати з перевірки своєчасності і повноти проведення інвентаризації запасів. При цьому потрібно звернути увагу на терміни проведення інвентаризації, склад комісії, правильність відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку. Варто звернути увагу на правильність визначення збитків (шкоди) завданих матеріально відповідальною особою від нестачі виробничих запасів (наявність пояснення матеріально відповідальної особи, погодження нею на відшкодування збитків та правильність відображення відшкодування в обліку).

Далі перевіряється процес надходження виробничих запасів: своєчасність і правильність оприбуткування товарів, документальне оформлення первинних документів та відображення їх в обліку; також варто перевірити правильність складання актів розбіжності кількості та якості матеріальних цінностей, що надійшли, і своєчасність пред'явлення претензій до постачальників або транспортних організацій.

*Програма перевірки виробничих запасів*  
 Організація, що перевіряється \_\_\_\_\_  
 Період перевірки 8.03.16–14.03.16  
 Аудитор Петренко Н.В.

№ з/п	Перелік процедур	Період проведення процедур перевірки	Виконавець	Назва робочих документів	Примітки
1	2	3	4	5	6
1	Перевірка фактичної наявності та стану збереження ТМЦ	07.03.16	Петренко Н.В.	Відомості інвентаризації	Провести інвентаризацію
2	Перевірка документального оформлення договорів про матеріальну відповідальність на підприємстві	08.03.16	Петренко Н.В.	Договори, трудові книжки	Нормативно-правова перевірка
3	Перевірка організації аналітичного обліку надходження ТМЦ	09.03.16	Петренко Н. В.	Акти приймання-передачі, накладні, акти про приймання матеріалів, товарні чеки, оборотно-сальдова відомість по рах. 20	Вибіркова перевірка первинними документами
4	Перевірка організації аналітичного обліку списання ТМЦ	10.03.16	Петренко Н. В.	Видаткові накладні, оборотно-сальдова відомість по рах. 20	Дані журналів-ордерів перевірити первинними документами, звірити підсумки

Закінчення табл. 3

1	2	3	4	5	6
5	Перевірка правильності обліку надлишків та нестач ТМЦ	11.03.16	Петренко Н. В.	Акт інвентаризації, оборотно-сальдова відомість	Опитати винних осіб
6	Перевірка правильності відображення залишків ТМЦ	12.03.16	Петренко Н. В.	Оборотно-сальдові відомості по рах. 20	Арифметична перевірка
7	Перевірка відповідності даних обліку ТМЦ з бухгалтерськими регістрами та фінансовою звітністю	13.03.16	Петренко Н. В.	Баланс, Оборотно-сальдові відомості по рах. 20	Зіставлення даних балансу з підсумками регістрів по рах. 20, 28
8	Узагальнення результатів	14.03.16	Петренко Н. В.	Аудиторський звіт, аудиторський висновок	Надати керівництву необхідні рекомендації

Наступним етапом є з'ясування встановленої методики оцінки запасів, яка регламентована обліковою політикою підприємства. Потрібно перевірити, чи придбані або виготовлені товарно-матеріальні цінності зараховуються на баланс за первісною вартістю (згідно з П(с)БО9 «Запаси»).

Перевіряючи операції з надходження матеріальних цінностей, насамперед вивчається порядок їх обліку та контролю на даному підприємстві. Було виявлено, що були виробничі запаси, які надійшли на підприємство шляхом видачі довіреностей особам, які мають право на їх одержання, тому згідно з інструкцією «Про порядок видачі довіреностей» перевіряється:

1. наявність журналу виданих довіреностей;
2. наявність наказу на тих осіб, які мають право підпису довіреностей;
3. своєчасність подання звіту з використання одержаних довіреностей.

На підставі журналу реєстрації довіреностей та первинних документів перевіряється своєчасність оприбуткування виробничих запасів.

Під час надходження матеріальних цінностей зіставляються назва та кількість оприбуткованих виробничих запасів з даними супроводжувальних документів.

Аудит операцій щодо надходження виробничих запасів від постачальників починається з вивчення договорів поставки, перевіряється повнота і своєчасне їх оприбуткування на склади підприємства.

Операції щодо матеріальних цінностей від постачальників умовно можна поділити на дві групи:

- надходження цінностей відповідно до встановлених вимог та наявності супровідних документів;
- надходження матеріальних цінностей з порушенням встановлених вимог і відхилення щодо оформлення супровідних документів (невідповідність кількості, якості і номенклатури, псуванню, крадіжки).

Надходження і оприбуткування матеріальних цінностей та розрахунків за них перевіряється по журналу оперативного обліку надходження вантажів, який ведеться на підприємстві, та

Журналу – ордеру 6, платіжних вимогах, транспортних накладних і прибуткових документах та виписок установ банку. З цією метою оплачені платіжні вимоги постачальників чи платіжні доручення зіставляються з прибутковими документами.

Матеріальні цінності, які надійшли, приймаються від транспортних організацій відповідальною особою, який ретельно оглядає вантаж до початку приймання та перевіряє наявність пломб та цілісність упаковки до початку приймання. У разі нестачі чи псування цінностей складається комерційний акт, який потім подається транспортній організації.

У разі виявлення, під час приймання матеріалів, розбіжностей щодо кількості і якості асортименту порівняно з даними супровідних документів постачальника складається відповідний акт. Перевіряється законність списання нанесеного збитку на відповідні бухгалтерські рахунки, відповідальність посадових осіб у нанесених збитках. Перевіряється дотримання встановленого порядку видачі доручень на отримання запасів і відпуску матеріалів за дорученнями. В процесі аудиту перевіряється правильність і повнота оприбуткування матеріальних цінностей шляхом зіставлення показників відображених у приймальних актах, з аналогічними показниками рахунків постачальників, які надійшли на підприємство. Разом із тим використовуються зустрічні перевірки первинних документів.

Під час аудиту операцій з матеріальними цінностями в дорозі встановлюється реальність і обґрунтованість сум, які рахуються за даною статтею, за реєстрами синтетичного і аналітичного обліку та балансу. Перевіряється, чи не було випадків втрачених вантажів, за якими своєчасно не були подані претензії транспортним організаціям, або матеріали, які надійшли але не оприбутковані.

Під час аудиту надходжень виробничих запасів перевіряється своєчасність і правильність складання первинних документів:

- первинні облікові документи складаються на паперових носіях і містять такі реквізити (назву документа, дату і місце складання, назву підприємства, зміст та обсяг господарської

операції, посади осіб відповідальних за здійснення операції, особистий підпис);

- інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на рахунках.

- під час надходження ТМЦ на підприємство складаються типові форми первинного обліку запасів, згідно з Наказом Міністерства статистики України від 21.06.2006 р. № 193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів», а саме:

1. М-1 «Журнал обліку вантажів, що надійшли»
2. М-2а «Акт списання бланків довіреностей»
3. М-4 «Прибутковий ордер»
4. М-7 «Акт приймання матеріалів»
5. Платіжні доручення на оплату за придбані ТМЦ

Після цього, перевіряється порядок витрачання і списання виробничих запасів на виробництво продукції, для цього аудитор використовує методи натурального контролю, вивчає дані про оприбуткування готової продукції, тобто чи немає продукції, яка не оприбуткована, одночасно доцільно здійснити аналіз даних складського обліку після відпуску матеріальних цінностей.

Списання запасів із балансу згідно з П(с)БО 9 відбувається у таких випадках: відпускання у виробництво; реалізація за грошові кошти; передача до статутного капіталу іншого підприємства; безоплатна передача; списання через витрати від стихійного лиха; списання недостач у межах норм і понад норм природного убутку.

Під час списання матеріалів у виробництво проводиться документальна перевірка, яка дає змогу встановити:

- відповідність норм у документах на списання нормативним актам;
- відповідність кількості фактично списаної сировини витрачання цієї сировини за нормами.

В зв'язку зі списанням товарно-матеріальних цінностей перевіряється наявність актів на списання запасів, накладних, довіреностей, вимог на відпущення матеріалів, відомостей



обліку видачі матеріалів, а також перевіряється правильність заповнення документів.

Наступним етапом є перевірка методу оцінки запасів під час їх списання. Під час перевірки даного питання було виявлено, що на підприємстві застосовується оцінка запасів за методом Fifo, а саме нам пояснили, що цей метод застосовується окремо для кожної сукупності взятих на облік запасів, однакових за призначенням.

Перевіряючи відпуск запасів стороннім особам, перевіряється підстава відпуску та умови реалізації, при цьому перевіряються дані первинних документів.

Під час аудиту звертається увага на правильність проведення переоцінки запасів. Відповідно до П(с)БО 9, запаси відображаються в обліку за найменшою з двох вартостей: первісною, або чистою вартістю реалізації. Уцінювати запаси необхідно тоді, коли вони матеріально чи фізично застаріли, втратили свою первісну вартість. Запаси списуються на витрати тоді, коли підприємство знає, що не зможе їх продати чи якимось використати. Уцінювати запаси потрібно до чистої вартості реалізації.

Чиста вартість визначається по кожній одиниці запасів шляхом віднімання від очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Сума на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їхньої реалізації і вартість повністю втрачених запасів, списується на витрати звітного періоду з відображенням у позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і витрати від псування цінностей».

Потрібно перевірити чи не було допущено дооцінки балансової вартості запасів вище їх реальної вартості.

Після цього складається звіт руху матеріальних цінностей за їх видами з виведенням залишку виробничих запасів на момент інвентаризації і зіставляються дані залишку звіту руху виробничих запасів з фактичною наявністю запасів. Для покращання перевірки результатів проведеної на підприємстві інвентаризації, пропонується робочий документ аудитора «Порівняльна відомість результатів інвентаризації виробничих запасів» (табл. 4).

## Порівняльна відомість результатів інвентаризації виробничих запасів

Назва номенклатури запасів	Ціна, грн.	Залишок				Нестача		Надлишки	
		За даними аудитора		За даними інвентаризації		Кількість, шт	Сума, грн.	Кількість, шт	Сума, грн.
		Кількість, шт	Сума, грн.	Кількість, шт	Сума, грн.				
Цукор	15,00	10 кг	150,00	14,00	140,00			4 кг	60,00

За допомогою запропонованого документу аудитору можна буде більш наочно побачити нестачу та надлишки виробничих запасів на підприємстві.

Практика показує, що типовими помилками, що виникають під час здійснення операцій з виробничих запасів можуть бути [7]:

- незадовільна організація складського обліку та умов зберігання цінностей;
- невиконання завдань щодо заготівлі виробничих запасів відповідної якості та кількості;
- придбання непотрібних запасів, наявність на складі зіпсованих виробничих запасів;
- завищення собівартості заготовлених виробничих запасів;
- порушення правил приймання вантажів, неправильне визначення та оформлення нестачі;
- неповне оприбуткування запасів, що надійшли;
- необґрунтовані претензії до постачальників;
- нераціональне витрачання виробничих запасів на виробництво, порушення норм та лімітів відпуску;
- порушення порядку проведення інвентаризації;
- нестача, надлишок, присвоєння матеріальних цінностей;
- помилки та підробки в документах з обліку виробничих запасів;
- підміна нових виробничих запасів старими;
- відпуск виробничих запасів за заниженими цінами;

– незадовільне ведення бухгалтерського обліку;  
– помилки у визначенні сум уцінок, дооцінок запасів та їх відображення в обліку.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.**

Дослідження порядку організаційних і методичних положень аудиту виробничих запасів на підприємстві дозволило зробити висновок, що єдина методика проведення аудиту виробничих запасів відсутня. Запропоновано тест внутрішнього контролю, план, програму аудиту виробничих запасів, порівняльна відомість результатів інвентаризації виробничих запасів Ці документи, в свою чергу, забезпечать підвищення рівня контролю та покращити аудиту операцій з виробничими запасами.

**Список використаної літератури:**

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р., зі змінами і доповненнями.
2. Закон України «Про аудиторську діяльність» № 3125-XII 22.04.1993р., зі змінами та доповненнями.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене Наказом Міністерства Фінансів України від 20.10.1999 № 246.
4. *Андренко О.А.* Конспект лекцій з дисципліни «Організація і методика аудиту» / *О.А. Андренко* ; Харк. нац. акад. міськ. госп. – Х. : ХНАМГ, 2012. – 35 с.
5. *Бойцова М.* Усе про облік запасів. – 2 ге вид., перероб. і доп. / *М.Бойцова, О.Маханько, Я.Клищенко.* – Х. : Фактор, 2014. – 160 с.
6. *Кіртока Р.Г.* Особливості проведення аудиту виробничих запасів в сучасних умовах на підприємствах харчовій промисловості / *Р.Г. Кіртока* // Глобальні та національні проблеми економіки. – Миколаївський нац. ун-ет ім. В.О. Сухомлинського. – Миколаїв, 2015. – № 3. – С. 869–872.

7. Кулаковська Л.П. Організація і методика аудиту : підручник / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К. : Каравела, 2012. – 544 с.
8. Матросова В.О. Удосконалення системи аудиту виробничих запасів підприємства / В.О. Матросова, В.В. Котова [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.kpi.kharkov.ua/archive/Works/Наука%20і%20освіта%20–%20запорукa%20розвитку/2013/S3/УДОСКОНАЛЕННЯ%20СИСТЕМИ%20АУДИТУ%20ВИРОБНИЧИХ%20ЗАПАСІВ.pdf>.
9. Утенкова К.О. Аудит / К.О. Утенкова : навч. посібник. – К. : Алерта, 2011. – 408 с.
10. Чернелевський Л.М. Аудит: Теорія і практика / Л.М. Чернелевський, Н.І. Беренда : навч. посібник. – К. : Хай-Тек Прес. – 2008. – 560 с.

## References:

1. The Verhovna Rada of Ukraine (1999), *Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraїni*.
2. The Verhovna Rada of Ukraine (1993), *Pro audytors'ku dijalnist'*.
3. The Ministry of Finance of Ukraine (1999), *Polozhennja (standart) buhgalters'kogo obliku 9 "Zapasy"*.
4. Andrenko, O.A. (2012), *Konspekt lekcij z dyscypliny "Organizacija i metodyka audytu"*, HNAMEG, Kharkiv, 35 p.
5. Bojцова, M., Mahan'ko, O. and Klyzhenko, Ja. (2014), *Use pro oblik zapasiv*, 2nd ed., Faktor, Kharkiv, 160 p.
6. Kirtoka, R.G. (2015), "Osoblyvosti provedennja audytu vyrobnychyh zapasiv v suchasnyh umovah na pidpryjemstvah harchovij promyslovosti", *Global'ni ta nacional'ni problemy ekonomiky*, No. 3, pp. 869–872.
7. Kulakovs'ka, L.P. and Picha, Ju.V. (2012), *Oganizaija i metodyka audytu*, Karavela, Kyiv, 544 p.
8. Matrosova, V.O. and Kotova, V.V. (2013), "Udoskonalennja systemy audytu vyrobnychyh zapasiv pidpryjemstva", available at:

[www.kpi.kharkov.ua/archive/Works/Nauka%20i%20osvita%20-%20zaporuka%20rozvytku/2013/S3/UDOSKONALENNJA%20SYSTEMY%20AUDYTU%20VYROBNYChYH%20ZAPASIV.pdf](http://www.kpi.kharkov.ua/archive/Works/Nauka%20i%20osvita%20-%20zaporuka%20rozvytku/2013/S3/UDOSKONALENNJA%20SYSTEMY%20AUDYTU%20VYROBNYChYH%20ZAPASIV.pdf)

9. Utenkova, K.O. (2011), *Audyt*, Alerta, Kyiv, 408 p.
10. Chernelevs'kyj, L.M. and Berenda, N.I. (2008), *Audyt: Teorija i praktyka*, Haj-Tek Pres, Kyiv, 560 p.

СКРИПНИК Маргарита Іванівна – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту Київського національного університету технологій та дизайну

Наукові інтереси:

- управління витратами та доходами приватних підприємств та держаних установ;
- дослідження системи бюджетування на підприємствах в умовах постіндустріальної економіки.

E-mail: margarita1111@ukr.net.

ГРИГОРЕВСЬКА Олена Олександрівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Київського національного університету технологій та дизайну.

Наукові інтереси:

- проблеми бухгалтерського обліку і контролю операцій з позиковим капіталом;
- наукові дослідження в бухгалтерському обліку

E-mail: lenazelenina@ukr.net.

РАДІОНОВА Наталія Йосипівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і аудиту Київського національного університету технологій та дизайну

Наукові інтереси:

- проблеми контролю в сучасних умовах;
- застосування інформаційних систем в обліку та аудиті.

E-mail: radionova\_n@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 09.08.2016.