

УДК 657.6

Кіртока Р.Г.

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту  
Одеського національного університету імені І.І. Мечникова

## ОСОБЛИВОСТІ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В СУЧАСНИХ УМОВАХ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ХАРЧОВІЙ ПРОМИСЛОВОСТІ

### FEATURES OF INVENTORY AUDITING IN MODERN CONDITIONS OF THE FOOD INDUSTRY ENTERPRISES

#### АНОТАЦІЯ

Проаналізовано особливості аудиту виробничих запасів на підприємствах харчової промисловості, розглянуто методику проведення аудиту виробничих запасів, а саме мету, завдання, об'єкти, джерела інформації і послідовність аудиту виробничих запасів на підприємствах харчової промисловості.

**Ключові слова:** виробничі запаси, аудит, мета аудиту виробничих запасів, послідовність проведення аудиту виробничих запасів, бухгалтерський облік виробничих запасів.

#### АННОТАЦИЯ

Проанализированы особенности аудита производственных запасов на предприятиях пищевой промышленности, рассмотрена методика проведения аудита производственных запасов, а именно цель, задачи, объекты, источники информации и последовательность аудита производственных запасов на предприятиях пищевой промышленности.

**Ключевые слова:** производственные запасы, аудит, цель аудита производственных запасов, последовательность проведения аудита производственных запасов, бухгалтерский учет производственных запасов.

#### ANNOTATION

This paper analyzes the features of inventory audit in food industry enterprises, the technique of inventory audit, namely, goal, objectives, facilities, information sources, sequence of inventory audit in the food industry enterprises.

**Keywords:** inventory, audit, purpose of auditing, sequence of inventory audit, inventory accounting.

**Постановка проблеми.** Розвиток різних форм власності в сучасних умовах господарювання значною мірою скоротив сферу відомчого контролю, обмежив втручання державних органів у фінансову діяльність підприємств та обумовив зростання потреби в незалежному від держави контролі достовірності, повноти бухгалтерської звітності та відповідності її чинному законодавству. Створення системи незалежного контролю, зокрема аудиту запасів, насамперед спрямоване на захист інтересів власників. Тому, що від достовірності та об'єктивності відображення в бухгалтерському обліку й звітності операцій із виробничими запасами залежить правильність визначення основних показників, які характеризують результати господарської діяльності та реальний фінансовий стан підприємства.

Харчова промисловість є однією з стратегічних галузей економіки держави, яка спрямована на стійке забезпечення населення життєво-необхідними та якісними продуктами харчування. Основною передумовою здійснення господарської діяльності підприємств харчової

промисловості є раціональне формування та використання виробничих запасів.

Більшість підприємств харчової промисловості не мають чітко налагодженої схеми формування виробничих запасів на підприємстві, тому це ускладнює процес управління ними. У процесі роботи можуть виникати збої у виробництві, збільшуватися витрати підприємства, що пов'язані із формуванням запасів, а це призведе до недоотримання певної суми прибутку та зниження конкурентоспроможності підприємств харчової промисловості. Тому виникає необхідність проведення аудиту виробничих запасів на підприємствах харчової промисловості.

Аудит виробничих запасів харчового підприємства займає важливе місце серед усіх напрямів аудиту, оскільки виробничі запаси харчового підприємства становлять значну частину усіх обігових коштів та є головним засобом досягнення стратегічних цілей промислового підприємства. Роль аудиту виробничих запасів у сучасних умовах обґрунтована значним попитом з боку користувачів аудиторських послуг на незалежне судження аудитора стосовно показників, що характеризують стан обліку запасів підприємства харчової промисловості.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Аналізу теми аудиту виробничих запасів присвячували свої роботи такі науковці як Ф.Ф. Бутинець, П.Й. Атамас, М.Ф. Огійчук, В.В. Немченко, Л.П. Кулаковська, К.О. Утенкова.

Наприклад, Л.П. Кулаковська вважає, що від достовірності, об'єктивності, правдивості та повноти відображення господарських фактів, пов'язаних із рухом виробничих запасів, залежить правдивість і неупередженість усіх суттєвих для користувачів показників. Л.П. Кулаковська розглядає метою аудиту виробничих запасів 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. Також, в її роботі вказується, що бухгалтерський облік забезпечує відображення господарських фактів, а аудит підтверджує їх достовірність, законність та повноту відображення. Розглядаючи завдання аудиту виробничих запасів, необхідно пам'ятати,

що аудиторське дослідження виходить за межі бухгалтерського обліку. Загальне визначення завдання аудиту виробничих запасів полягає у встановленні достовірності й повноти відображення в бухгалтерському обліку та звітності всіх господарських фактів відносно залишків і руху виробничих запасів [1, с. 384].

К.О. Утенкова вважає, що на підприємстві обсяг операцій із запасами досить великий, а тому їх перевірка є трудомістким і відповідальним процесом. Мета аудиту за Утенковою полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації про виробничі запаси. Виходячи з мети, основними завданнями аудиту виробничих запасів вона вважає такі: контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з виробничими запасами; перевірка правильності формування первісної вартості запасів; дослідження стану складського господарства запасів; встановлення повноти і правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження запасів за їх каналами; дослідження правильності і повноти відображення в обліку господарських операцій з вибуття запасів за їх каналами; перевірка правильності віднесення вартості запасів, використаних на виробництво [4, с. 246].

В.В. Сопко наголошує, що важливим етапом аудиту виробничих запасів підприємства харчової промисловості є перевірка складського господарства. Для забезпечення правильного приймання, зберігання і відпущення запасів важливе значення має наявність належної організації складського бухгалтерського обліку. При цьому необхідно забезпечити повну відповідність даних складського і бухгалтерського обліку, періодична перевірка наявності такої відповідності є одним з елементів поточного контролю достовірності відображення даних і збереження запасів. Первинне спостереження, документи і документація виконують вагомий роль в управлінні господарством: дають уявлення про фактичне становище господарських засобів; забезпечують плановість у роботі підприємства, контроль за наявністю і рухом господарських засобів; є юридичним доказом господарських операцій; використовуються не лише в процесах обліку, але і для ревізії, аналізу господарської діяльності, розробки проектів управлінських рішень [3, с. 179].

**Мета статті.** Проведені дослідження ставили за мету визначити особливості проведення аудиту виробничих запасів на підприємствах харчової промисловості для оцінки впливу аудиторських перевірок на достовірність, правильність бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Для досягнення обраної мети вирішувалися такі завдання:

- визначити вплив аудиторських перевірок на достовірність, правильність бухгалтерського обліку і фінансової звітності;

- встановити особливості проведення та методики аудиту виробничих запасів на підприємствах харчової промисловості.

**Виклад основного матеріалу.** Успіх роботи аудитора при проведенні перевірки насамперед залежить від того, наскільки досконалим розроблено методику аудиту. Тому особливу увагу при проведенні аудиторських перевірок підприємств харчової промисловості слід приділяти безпосередньо методиці проведення аудиту виробничих запасів.

Мета аудиту виробничих запасів відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності і достовірності відображення у звітності підприємства інформації про виробничі запаси, а саме про:

- достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху запасів;

- повноту та правильність відображення первинних даних з обліку запасів у зведених регістрах;

- правильність ведення обліку запасів відповідно до законодавчих та нормативних актів, облікової політики;

- достовірність відображення залишку запасів у звітності [4, с. 247].

Для досягнення основної мети аудиту, а також задоволення потреб користувачів в отриманні повної, правдивої та неупередженої інформації щодо виробничих запасів аудиторі необхідно виконати такі завдання:

- перевірити наявність та порядок зберігання виробничих запасів;

- перевірити забезпечення контролю за збереженням запасів на всіх етапах їх руху та зберігання;

- перевірити правильність та своєчасність документального відображення операцій із надходження, відпуску та внутрішнього переміщення запасів;

- перевірити правильність визначення первісної вартості виробничих запасів та відповідності її обліковій політиці та П(С)БО 9;

- перевірити дотримання норм витрачання запасів для здійснення господарської діяльності та порядок обліку витрачання запасів у виробництві;

- перевірити додержання підприємством встановлених норм списання;

- перевірити переоцінку та уцінку виробничих запасів;

- оцінити якість проведених інвентаризацій запасів;

- встановити законність дій, пов'язаних із рухом виробничих запасів, та відсутність суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності.

Загальне визначення завдання аудиту виробничих запасів полягає у встановленні до-

стовірності й повноти відображення в бухгалтерському обліку та звітності всіх господарських фактів щодо залишків і руху виробничих запасів [5, с. 197].

До об'єктів перевірки запасів відносять облікову групу «Виробничі запаси», яка об'єднує: сировину й матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тару й тарні матеріали, будівельні матеріали, матеріали передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали. А також операції пов'язані з надходженням, рухом і вбуттям виробничих запасів, їх оцінка, нормування, списання тощо [6, с. 356].

Джерела інформації аудиту виробничих запасів становлять предметну область аудиторського дослідження і включають:

1. Внутрішні нормативні та загальні документи.

2. Облікову політику з питань обліку виробничих запасів.

3. Договори з матеріально-відповідальними особами.

4. Договори з контрагентами.

5. Документацію суб'єктів внутрішнього контролю з питань контролю за раціональним використанням та збереженням виробничих запасів.

6. Первинні документи та реєстри обліку по рахунках, призначених для ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів.

7. Регістри зведеного синтетичного обліку, оперативну, статистичну та фінансову звітність.

8. Інші документи, що відображають факти господарської діяльності, пов'язані з придбанням та списанням виробничих запасів.

9. Місця зберігання виробничих запасів, включаючи ваговимірвальні пристрої.

10. Технологічний процес виробництва, а саме, інформаційні потоки щодо проходження матеріалів від однієї



Рис. 1. Послідовність проведення аудиту виробничих запасів

стадії виробництва до іншої, їх перетворення на готову продукцію [7, с. 42].

Дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів. Аудит виробничих запасів не може здійснюватися без досліджень оперативного обліку, інформації з діловодства (накази про зміну матеріально-відповідальних осіб; про проведення, інвентаризацій), висновків спеціалістів [8, с. 3].

Під час аудиту аудитор повинен перевірити правильність і повноту оприбуткування запасів. Для цього він повинен зіставити дані документів від постачальників з даними прибуткових документів і договорами. Наступним етапом є звірка записів в первинних документах про надходження цінностей і облікових регістрів. Також йому необхідно перевірити правильність кореспонденції рахунків з оприбуткування запасів – чи немає випадків, коли товарно-матеріальні цінності, які надійшли, не оприбуткували, а їх віднесли на інші рахунки [9, с. 226].

Особливу увагу аудитор повинен приділити тому, чи дотримуються положення наказу про облікову політику. Необхідно, наприклад, перевірити чи використовується саме той метод оцінки вибуття запасів, який вказаний в наказі про облікову політику. Також, аудитору необхідно самостійно перевірити правильність розрахунків оцінки при вибутті запасів [10, с. 77].

Проблемним аспектом при аудиті запасів є правильність визначення первісної вартості. Таки складно аудитору простежити весь ланцюжок витрат, понесених підприємством при закупівлі виробничих запасів. Можливо, щоб не списувати деякі витрати в витрати звітного періоду, зменшуючи таким чином прибуток, підприємство буде навмисно включати їх до первісної вартості [11, с. 123].

Послідовність проведення аудиту виробничих запасів можна зобразити наступною схемою на рисунку 1 [5, с. 197].

**Висновки.** Як відомо, запаси визнаються активами, якщо приносять економічні вигоди. Від достовірності, об'єктивності, правдивості та повноти відображення фактів операцій з обліку запасів, залежить правдивість і неупередженість усіх суттєвих показників фінансової звітності. Аудитор повинен провести ідентифікацію виробничих запасів. Вона полягає в перевірці того, чи можна цей об'єкт обліку віднести до виробничих запасів.

Матеріальні затрати становлять значну частину собівартості продукції, особливо на підприємствах харчової промисловості. Від достовірності та об'єктивності відображення в

бухгалтерському обліку та звітності операцій із виробничими запасами залежить правильність визначення основних показників, які характеризують результати господарської діяльності та реальний фінансовий стан підприємства. Саме аудит виробничих запасів забезпечує перевірку даних бухгалтерського обліку виробничих запасів на достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України та інших нормативно-правових актів.

Сьогодні у світовій практиці потреба в аудиторських послугах досить велика. Тому існує потреба і перспектива подальших досліджень аудиту виробничих запасів, оскільки саме вони становлять значну частину у витратах харчових підприємств, а, отже, безпосередньо впливають на фінансовий результат і стан цих підприємств.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Кулаковська Л.П., Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – 2-е вид. – К. : Каравела, 2012. – 560 с.
2. Огічук М.Ф., Аудит: організація і методика : навч. посібник. / М.Ф. Огічук, І.Т. Новіков. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2012. – 664 с.
3. Сопко В.В. Методично-організаційні положення бухгалтерського обліку запасів на підприємствах харчової промисловості / В.В. Сопко, С.В. Андрос // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2010. – № 3(53). – С. 179–185.
4. Утенкова К.О. Аудит : навчальний посібник / К.О. Утенкова. – К. : Алерта, 2011. – 408 с.
5. Череп О.Г. Методика проведення аудиту запасів на великих промислових підприємствах / О.Г. Череп, І.В. Буряк // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2010. – № 3(53). – С. 197–200.
6. Соколов Б.Н. Система внутрішнього контролю: організація, методика, практика / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. – М. : Экономика, 2007. – 442 с.
7. Хорохордин Д.Н. Внутренний аудит / Д.Н. Хорохордин // Аудит и финансовый анализ. – 2009. – № 2.
8. Шохнех А.В. Концептуальные основы внутреннего аудита, его организационные модели и регламенты для малого бизнеса / А.В. Шохнех // Аудит и финансовый анализ. – 2008. – № 3. – С. 2–4.
9. Булыга Р.П. Основы аудита / под ред. д-ра эконом. наук, проф. Р.П. Булыги. – Ростов н/Д. : Феникс, 2010. – 317 с.
10. Лесняк В.В. Система производных балансов их отчетов как учетно-аналитический механизм стратегической бухгалтерии / В.В. Лесняк // Экономический вестник Ростовского гос. ун-та. – 2006. – № 1. – С. 76–79.
11. Мельник М.В. и др. Основы аудита: курс лекций с ситуационными задачами / М.В. Мельник, М.Л. Макальская, Н.А. Пирожкова. – М. : Дело и сервис, 2007. – 208 с.