

РОЗРОБКА ПРОГРАМИ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Макаренко А.П., д.е.н., професор; Ярданова Т.Г.

Запорізька державна інженерна академія

Авторами статті обґрунтовано необхідність розробки програми аудиту виробничих запасів та запропоновано методика його проведення, програму перевірки та робочі документи аудитора.

Ключові слова: *аудит, виробничі запаси, перевірка, програма перевірки, робочий документ аудитора.*

Постановка проблеми. Аудит виробничих запасів – є одним з найскладніших та трудомістких етапів перевірки. Існують загальноприйняті методики аудиту виробничих запасів підприємства, проте жодна з них не є досконалою, тому розробка нових методик є актуальним і важливим явищем для удосконалення аудиту виробничих запасів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Досліджувані питання висвітлюються у працях таких провідних авторів: Бондаренко Н.О., Бутинець Ф. Ф., Гончарук Я.А., Трофимов С. та інших [1,2,3,4].

Постановка завдання. Метою роботи розробка програми аудиту виробничих запасів. Метою аудиту виробничих запасів є встановлення законності, достовірності і доцільності здійснених операцій з виробничими запасами підприємства та правильності їх відображення в обліку. Також метою аудиту виробничих запасів є встановлення відповідності застосовуваної на підприємстві методики обліку та оподаткування операцій з руху виробничих запасів нормативним документам, для того щоб сформуванню думку про достовірність бухгалтерської звітності в усіх суттєвих аспектах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Виходячи з мети, основними завданнями аудиту виробничих запасів є такі [6]:

- контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з виробничими запасами;
- встановлення правильності визнання активів запасами згідно з П(С)БО № 9 «Запаси»;
- перевірка правильності формування первісної вартості запасів;
- дослідження стану складського обліку запасів;
- встановлення повноти і правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження запасів за їх напрямками;
- підтвердження (спростування) доцільності вибору підприємством методу списання запасів підприємства;
- перевірка дотримання встановлених нормативів використання запасів на виробництво;
- дослідження правильності і повноти відображення в обліку господарських операцій з вибуття запасів за їх напрямками;

Аудиторська перевірка операцій з обліку виробничих запасів починається з розробки детального плану їх перевірки із зазначенням строків виконання (табл.1).

Таблиця 1

Загальний план для проведення аудиту виробничих запасів

№	Етапи	Мета та завдання	Перелік процедур	Термін аудиту	ПШБ
1	Підготовчий	Знайомство з бізнесом клієнта, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, визначення аудиторського ризику, суттєвості, планування аудиту запасів	Обмін листами, укладанням договору, ознайомлення з діяльністю підприємства: опитування, тестування		
2	Основний	Отримати достатні та відповідні докази по відношенню до обґрунтування тверджень про існування, повноту, точність операцій по відображенню придбання запасів у постачальників.	Аудит відображення придбання запасів, формування їх первісної вартості		
		Аналіз обґрунтованості тверджень відносно існування, повноти, точності та класифікації операцій зі списання запасів.	Аудит списання запасів		
3.	Заключний	Підготовка аудиторського висновку та складання аудиторського звіту	Здійснення процедур з систематизації та обґрунтування отриманої інформації		

Для одержання аудиторських свідчень відносно відповідності структури та ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього аудиту складають тест внутрішнього контролю (табл. 2).

Таблиця 2

Тест внутрішнього контролю виробничих запасів

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1	Чи відповідає зберігання запасів вимогам щодо належного зберігання: охорона, страхування (технологічні умови, необхідні пристосування, запобігання псуванню) тощо?				
2	Чи закріплені запаси, що знаходяться на складі і в експлуатації, за особами, відповідальними за їх зберігання і використання?				
3	Наявність договорів про повну матеріальну відповідальність з працівниками, які безпосередньо пов'язані із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих йому запасів, якщо вони обіймають посади, передбачені спеціальним переліком?				

1	2	3	4	5	6
4	Чи ведеться облік у розрізі підзвітних осіб?				
5	Працівників, безпосередньо пов'язаних із збереженням та відпуском запасів, зобов'язують брати відпустку, призначають на час відпустки інших осіб, здійснюють передачі, інвентаризації?				
6	Доступ до комп'ютеризованих записів по запасах є тільки в осіб, для яких це пов'язано з посадовими обов'язками?				
7	Чи використовуються попередньо пронумеровані документи, та їх видача реєструється в журналах (книгах) пронумерованих, прошнурованих, скріплених печаткою?				
8	Періодичність проведення інвентаризації: - 1 раз на рік - частіше 1 -го разу на рік - рідше 1 -го разу на рік				
9	Чи виявлені у звітному періоді факти крадіжки та псування запасів і на яку суму?				
10	Чи списувалися за нормами природний убуток запасів та їх сума?				
11	Чи ліквідувались у звітному періоді запаси?				
12	Чи оприбутковували зайві матеріальні цінності, виявлені в результаті інвентаризації?				
13	Чи списувалися неліквідні та залежали ТМЦ?				
14	Чи проводяться на підприємстві незаплановані (раптові) інвентаризації окремих видів запасів, груп, в окремих місцях зберігання та в підзвіт?				
15	Чи проводиться звірка даних реєстрів бухгалтерського обліку запасів з даними Головної книги?				
16	Чи здійснюється звірка за відпуском запасів на підставі лімітно-забірних карт з документами на витрачання?				
17	Чи проводиться контроль за фактами списань від псування та знищення запасів?				
18	Чи здійснюється контроль за своєчасністю пред'явлення претензій за якістю та кількістю одержаних запасів?				
19	Чи проводиться контроль за списанням запасів від браку у виробництві?				
20	Чи проводиться контроль за точністю підрахунку первинних документів?				
21	Ціни, підрахунки в інвентаризаційних описах перевіряються третьою особою?				
22	Реєстри обліку ведуться особами, обов'язки яких не залежать від обов'язків по вибуттю, руху та зберіганню запасів?				
23	Посадові особи періодично виявляють зіпсовані, морально застарілі і т.д. запаси?				
24	Запаси в наявності, право власності, належить іншим, виключаються із підрахунків?				

Далі складається програма аудиту виробничих запасів для визначення переліку завдань у послідовності їх виконання, за допомогою яких будуть отримані та надані аудиторські докази у відповідності до мети перевірки (табл.3).

Таблиця 3

Програма аудиту виробничих запасів

№	Мета та критерії якості	Перелік аудиторських процедур	Аудиторські докази	Метод перевірки	Код робочого документа	Період проведення	Виконавець	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Впевнитись у правильній класифікації виробничих запасів та правильності залишків по рахунках, А, Г,	Перевірити правильність формування елементів виробничих запасів	Первинні документи	Економічна перевірка, нормативно-правова перевірка	ВЗ-1			
2	Впевнитись у наявності документів про виробничі запаси, А, Б, Г	Перевірка наявності первинних документів	прибуткові ордери, акти прийому-передачі виробничих запасів	Документальна перевірка, аналітична, арифметик-на, співставлення				
3	Визначити відповідність виробничих запасів законодавчим вимогам, достовірність первинних даних про формування та використання виробничих запасів, повноту та своєчасність відображення в облікових документах та фінансовій звітності, В, А, Б, Г,Є	Перевірка дотримання строків, порядку, документального оформлення та відображення в обліку результатів проведення інвентаризації виробничих запасів Зустрічна перевірка даних договору, документів на оплату, прибуткових накладних, інших супровідних документів з даними відображеними у аналітичному та бухгалтерському обліку	Інвентаризаційні описи, прибуткові накладні, рахунки фактури	нормативно-правова перевірка та документальне оформлення	ВЗ-2 ВЗ-3 ВЗ-4			
4	Визначити відповідність виробничих запасів законодавчим вимогам, достовірність первинних даних про формування та використання виробничих запасів, повноту та своєчасність відображення в облікових документах та фінансовій звітності, В, А, Б, Г,Є	Перевірка відповідності прибуткових та видаткових накладних записам в журналі реєстрації	Прибуткові ордери, журнал реєстрації прибуткових ордерів	Документальна перевірка, співставлення	-			

1	2	3	4	5	6	7	8	9
5		Перевірка формування первісної вартості виробничих запасів при надходженні; Перевірка невідфактурованих поставок на предмет оприбуткування та відпуск виробничих запасів у виробництво Перевірка документального оформлення та відображення в обліку оприбуткування корисних матеріалів після ліквідації основних засобів	Прибуткові ордери, акти	Документальна перевірка, нормативна перевірка	B3-5			
6		Перевірка документального оформлення та відображення в обліку результатів переоцінки виробничих запасів	Акти переоцінки	Арифметичний, документальний	B3-6			
7	Визначити відповідність виробничих запасів законодавчим вимогам, достовірність первинних даних про формування та використання виробничих запасів, повноту та своєчасність відображення в облікових документах та фінансовій звітності, В, А, Б, Г, Є	Перевірка документального оформлення виробничих запасів, які знаходяться на відповідальному зберіганні	Видаткові накладні	Документальна перевірка, аналітична, арифметична, співставлення	B3-7			
8		Перевірка документального оформлення виробничих запасів, які знаходяться в дорозі	накладні	Документальна перевірка	B3-8			
9		Перевірка документального оформлення, відображення в обліку та незмінності методу оцінки вибуття виробничих запасів. Перевірка правомірності внесення змін в облікову політику з питань вибуття виробничих запасів Перевірка залишків деяких видів виробничих запасів, з метою уникнення приписок чи надмірного списання Взаємна звірка даних матеріального звіту з накладними, лімітно-забірними картками з метою виявлення не вказаних у звіті первинних документів, підтвердження облікової ціни, наявності підписів МВО	Лімітно-забірні карти, акти на списання, облікова політика	Документальна перевірка, аналітична, арифметична, співставлення	B3-12			

1	2	3	4	5	6	7	8	9
10	Визначити відповідність виробничих запасів законодавчим вимогам, достовірність даних в первинних документах про надходження та використання виробничих запасів, повноту та своєчасність відображення в облікових документах та фінансовій звітності, В, А, Б, Г, Є	Перевірка відображення в обліку розподілу транспортно-заготівельних витрат	Головна книга	Арифметична	ВЗ-9			
11	Визначити відповідність даних в первинних документах про надходження та використання виробничих запасів, повноту та своєчасність відображення в облікових документах та фінансовій звітності, В, А, Б, Г, Є	Перевірка організації контролю за збереженням та використанням довіреностей	Журнал реєстрації довіреностей	Документальна перевірка	ВЗ-10			
Критерії якості		А-повнота; Б-точність; В-достовірність; Г-законності; Д - відповідності; Е – наявність; Є – правильність; З-права і зобов'язання; Т – вимірювання; М – оцінка вартості; Н – подання та розкриття інформації.						

Для вирішення поставлених завдань аудиту виробничих запасів пропонуємо робочі документи аудитора, які на думку авторів стануть обґрунтованими доказами якісного аудиту виробничих запасів (табл. 4-13).

Таблиця 4

Робочий документ аудитора ВЗ-1 «Звірка залишків запасів станом на «___» _____ 201_р.»»

Рахунок у головній книзі	Залишок по головній книзі	Залишок по журналу	Відхилення	Причини
1	2	3	4	5

Таблиця 5

Робочий документ аудитора ВЗ-2 «Тест контролю інвентаризаційних описів на відповідність»

№	Елемент вибірки	(+) Порушення						
		Відсутність підписів (хоча б одного) Членів інвентаризаційної комісії в робочій та підсумковій документації	Відсутність розписки матеріально відповідальної особи	Відсутність прописом загальної суми вартості запасів на кожній сторінці опису	Відсутність числа (прописом) Натуральних показників	Відсутність на кожній сторінці опису запису "Ціни та підписи перевірів" та підпису МВО	Не підписані та незвірені членами Комісії помилки і виправлення	Відсутність на останній сторінці інвентаризаційного опису розписки матеріально відповідальної особи
1	2	3	4	5	6	7	8	9

**Робочий документ аудитора ВЗ-3
«Вибірка результатів інвентаризації запасів»**

№	ПІБ МВО	Залишок за даними інвентаризації	Залишок за даними обліку	Сума виявлених інвентаризацією			Відображення в обліку				Примітки
				нестач запасів	надлишків запасів	втрачено від псування запасів	зараховано за пересортуванням	списано в межах норм убутку	віднесено на винних осіб	списано на результати фінансово-господарської діяльності	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Таблиця 7

Робочий документ аудитора ВЗ-4 «Перелік нестач цінностей, завданих збитків, справи за якими передані до правоохоронних органів»

№	П.І.Б. Організація. Відповідач	Дата виявлення збитку	Сума збитку	Подані позовні вимоги		Присуджено до стягнення			Відмовлено в позові або позову повернуто позивачу		Направлена скарга до вищестоящего правоохоронного органу	
				найменування правоохоронних органів	дата	дата	сума	причини	дата	найменування	дата	одержано рішення, зміст, дата
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Таблиця 8

Робочий документ аудитора ВЗ-5 «Перелік витрат, не включених до первісної вартості запасів»

№	Підстава для віднесення				Відображено в обліку			Вплив на залишки балансу
	№, дата документу	Регістр обліку	Сума	Назва витрат	Дт	Кт	Сума	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Таблиця 9

Робочий документ аудитора ВЗ-6 «Відомість повторної переоцінки запасів»

№	Назва запасу	Первісна вартість	Балансова вартість	Попередня уцінка		Нова чиста вартість реалізації	Сума дооцінки в межах первісної вартості	Сума уцінки	Нова балансова вартість		Відображено в обліку	
				Дата проведення	Сума попередньої уцінки				Первісна	Чиста вартість реалізації	Дт	Кт
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Таблиця 10

**Робочий документ аудитора ВЗ-7
«Перелік запасів, які знаходяться
(передані) на відповідному зберіганні»**

№	Назва постачальника	Підстава для зберігання	Найменування запасу	Одиниця виміру	Кількість	Вартість запасів	Дата прийняття, № накладної	Місце зберігання	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Таблиця 11

**Робочий документ аудитор
ВЗ-8 «Перелік запасів, які знаходяться в дорозі»**

№	Найменування запасу	Одиниця виміру	Кількість	Вартість	Дата відвантаження	Назва постачальника	Номери				Вжиті заходи з розшуку товарів, які не надійшли своєчасно	Примітки
							Товарно-транспортної накладної	Прибуткової накладної	Вагону	Баржі		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Таблиця 12

**Робочий документ аудитора ВЗ-10
«Перевірка відображення в бухгалтерському обліку
руху довіреностей»**

№	Залишок на __ . __ . __ р		Придбано протягом поточного року					Списано протягом поточного року					Залишок на __ . __ . __ р	
	Кількість	Сума	Дата документу	Номер документу	Кількість	з № по №	Сума	Використано	Повернуто, як не використані	Зіпсовано	Втрачено	Сума	Кількість	Сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15

Робочий документ аудитора ВЗ-9
«Розподіл транспортно-заготівельних витрат»

№	Показник	Сума, грн..грн.	
		За даними підприємства	За даними аудиту
1	Залишок транспортно-заготівельних витрат на початок місяця (сальдо рахунка 209.2*)		
2	Залишок виробничих запасів на початок місяця (сальдо рахунків 201 - 208)		
3	Транспортно-заготівельні витрати за місяць (враховуються усі витрати, понесені з доставкою запасів)		
4	Вартість запасів, що надійшли за місяць (дебетовий оборот рахунку 20)		
5	Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат (ряд. 1+ ряд. 3) ÷ (ряд. 2 + ряд. 4) × 100		
6	Вартість запасів, що вибули за місяць (кредитовий оборот рахунку 20)		
7	Транспортно-заготівельні витрати, що відносяться на запаси, що вибули (ряд. 5 × ряд. 6)		

**рекомендовано для обліку транспортно-заготівельних витрат використовувати допоміжний активний рахунок в класі 20 «Виробничі запаси» - 209.2 «Відхилення від вартості матеріалів»*

Висновки. У роботі представлено розроблену програму аудиту виробничих запасів та робочі документи аудитора. Запропонована програма дасть змогу аудитору охопити всі аспекти обліку виробничих запасів на підприємстві, дослідити правильність, своєчасність, законність відображення в обліку виробничих запасів, вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та надати рекомендації з внесення необхідних змін в облікову політику підприємства у частині організації та методики обліку виробничих витрат.

Список використаної літератури:

1. Бондаренко Н.О. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: навч.посібник / Н.О. Бондаренко, В.Д. Понікаров, С.М. Попова.// – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 300 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі і аудиті / Ф.Ф. Бутинець, М.М. Шигун // навч.посібник – Житомир : ЖДТУ,- 2004. – 352 с.
3. Гончарук Я.А. Аудит / Я.А.Гончарук, В.С. Рудницький// - 3-тє вид.перероб.і доп. - К.: Знання, 2007. - 443с.
- 4.Трофимов С Практика обліку запасів / С. Трофимов // Дебет-кредит. – 2008. – № 6. – С. 14.
- 5.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 31.03.1999 р . [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www/zakon.rada.gov.ua](http://zakon.rada.gov.ua).
6. Рядська В.В. Аудит / В.В. Рядська, Я.В.Петраков // навч. посібник для вузів. – К: Центр учбової літератури, 2008. – 413 с.

Рецензент – д.е.н., професор Махмудов Х. З.