

УДК 657:331

Шендригоренко М.Т.
*кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку та аудиту
Донецького національного університету економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського*

ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

PRODUCTION STOCKS OF THE ENTERPRISE AS AN ACCOUNTING AND AUDITING OBJECT

АНОТАЦІЯ

У статті обґрунтовано необхідність дослідження класифікаційних ознак виробничих запасів. Узагальнено відмінності щодо класифікації виробничих запасів за національними нормативними документами та Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Визначено основні засади внутрішнього аудиту операцій із виробничими запасами та надано пропозиції щодо підвищення результативності перевірки.

Ключові слова: аудит, виробничі запаси, класифікація, облік, П(С)БО 9.

АННОТАЦИЯ

В статье обоснована необходимость исследования классификационных признаков производственных запасов. Обобщены отличия по классификации производственных запасов по национальным нормативным документам и Международным стандартам бухгалтерского учета. Определены основные принципы внутреннего аудита операций с производственными запасами и даны предложения по повышению результативности проверки.

Ключевые слова: аудит, производственные запасы, классификация, учет, П(С)БУ 9.

ANNOTATION

The article substantiates the necessity of studying the classification characteristics of production stocks. The differences in the classification of production stocks according to national normative documents and International Accounting Standards are generalized. The main principles of internal audit of operations with production stocks are determined and suggestions are made to increase the effectiveness of the audit.

Keywords: audit, production stocks, classification, accounting, Ukrainian GAAP № 9.

Постановка проблеми. Процес формування стійкої ринкової інфраструктури висуває нові вимоги щодо механізмів використання ресурсів, у тому числі й виробничих запасів.

Нині без розуміння сутності категорії виробничих запасів неможливо уявити забезпечення безперервного процесу виробництва та реалізації продукції. Запаси були й залишаються одним із найважливіших елементів виробничого процесу на підприємстві.

Отже, раціональна організація процесів формування та використання виробничих запасів є одним із найважливіших факторів функціонування та розвитку підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми та особливості обліку, аудиту виробничих запасів є предметом досліджень багатьох науковців, серед них: Г.В. Нашкерська, Л.В. Нападовська, М.Т. Білуха, Л.П. Кулаковська [1], М.Ф. Огійчук [2], Ю.В. Піча [1], Л.Г. Смоляр [3], Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко та ін.

Питанням розвитку теорії та практики бухгалтерського обліку й аудиту виробни-

чих запасів підприємства присвячені праці і зарубіжних учених. Утім, незважаючи на значні напрацювання щодо розкриття сутності поняття «виробничі запаси», їх класифікації, оцінки, єдиної позиції у висвітленні даного поняття серед науковців не існує. Неоднозначність підходів до трактування методики аудиту операцій із виробничими запасами на великих і середніх підприємствах свідчить про необхідність та актуальність подальших досліджень.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на значні напрацювання щодо розкриття проблемного питання визначення сутності виробничих запасів, методики їх обліку та аудиту єдиної позиції серед науковців не існує. Крім того, проблеми обліку й організації дієвої аудиторської перевірки виробничих запасів на підприємстві є актуальними, оскільки потребує оперативного вирішення питання щодо пристосування сучасної системи обліку виробничих запасів до вимог оптимізації оперативності та достовірності надання інформації для потреб менеджменту з метою раціоналізації управління такими активами та підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання у цілому. Зміни доцільно також внести в порядок внутрішньої перевірки операцій із виробничими запасами з урахуванням специфічних особливостей діяльності, притаманних різним галузям промисловості.

Мета статті полягає у виявленні проблем обліку й аудиту виробничих запасів на підприємствах для забезпечення ефективного управління виробничим процесом, що дасть змогу керівництву суб'єкта господарювання отримувати достовірну та якісну інформацію для прийняття управлінських рішень.

Досягнення мети передбачає використання таких методів, як аналіз, синтез, теоретичне узагальнення та порівняння.

Виклад основного матеріалу дослідження. Як відомо, термін «запаси» у вітчизняній літературі з'явився із затвердженням П(С)БО. До впровадження стандартів термінологія мала різну назву: «товарно-матеріальні цінності», «предмети праці», «матеріальні ресурси», «виробничі ресурси».

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси», – це активи, що:

- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;

- перебувають у процесі виробництва для подальшого продажу продукту виробництва;

- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління установою [4].

Виробничі запаси отримали свою назву виходячи з того, що вони мають високу питому вагу у загальній структурі запасів і призначені для процесу виробництва.

Важливим питанням організації обліку виробничих запасів є їх класифікація, яка необхідна для розкриття інформації у фінансовій звітності та у прийнятті управлінських рішень.

Науковцями було визначено таку класифікацію виробничих запасів:

- за призначенням і причинами утворення: постійні і сезонні;

- за рівнем наявності на підприємстві: нормативні і понаднормативні;

- по відношенню до балансу: балансові і позабалансові;

- за ступенем ліквідності: ліквідні та неліквідні;

- за походженням: первинні і вторинні;

- за місцем знаходження: складські й у виробництві;

- за складом і структурою: виробничі запаси, запаси незавершеного виробництва; запаси готової продукції; товарні запаси тощо.

Обліковцями в практичній діяльності використовується і класифікація запасів, що базується на плані рахунків бухгалтерського обліку.

Однак слід виділити основні класифікаційні ознаки запасів: призначення, місце перебування і зберігання, час зберігання на підприємстві, період використання, форма власності, структура запасів.

На нашу думку, практичне розуміння економічної сутності виробничих запасів та їх класифікаційних ознак сприятиме оперативності облікового процесу на підприємстві.

У межах дослідження наголосимо на відмінностях між П(С)БО 9 «Запаси» і МСБО 2 «Запаси». Зокрема:

- згідно з П(С)БО 9, до складу запасів входять: сировина й матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, незавершене виробництво, готова продукція, МШП [4];

- згідно з МСБО 2, до складу запасів входять активи, що: утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; перебувають у процесі виробництва для такого продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або під час надання послуг [5];

- згідно з П(С)БО 9, собівартість формується з таких витрат:

1. під час придбання у постачальника: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати;

2. під час виготовлення власними силами: витрат, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16 «Витрати»;

3. під час внесення до статутного капіталу: справедливої вартості, погодженої із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника;

- згідно з МСБО 2, собівартість формується з витрат на придбання, витрат на переробку та інших витрат, понесених під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан;

- згідно з П(С)БО 9, оцінка запасів на дату балансу відбувається за найменшою з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації;

- згідно з МСБО 2, оцінка запасів на дату балансу відбувається за чистою вартістю реалізації.

Крім того, П(С)БО 9 застосовується підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ). Таким чином, обмеження щодо застосування П(С)БО 9 стосуються лише бюджетних установ. А положення МСБО 2 «Запаси» не застосовуються виробниками продукції сільського господарства та лісництва після збирання врожаю, корисних копалин і мінеральних продуктів, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до сформованої практики у цих галузях промисловості.

У цілому поділяючи думку Г.Ю. Коблянської, зазначимо, що більшість положень П(С)БО і МСФЗ не суперечить одне одному, проте низка протиріч все ще існує [6].

Внутрішній контроль (аудит) виробничих запасів відіграє важливу роль у процесі здійснення ефективної господарської діяльності підприємством та забезпечення керівництва підприємства достовірною й оперативною інформацією про стан, рух запасів.

Метою проведення внутрішнього і зовнішнього аудиту запасів є висловлення аудитором думки про: достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху запасів; повноту та правильність відображення первинних даних з обліку запасів у зведених реєстрах; правильність ведення обліку запасів відповідно до законодавчих та нормативних актів, облікової політики; достовірність відображення залишку запасів у фінансовій звітності.

Для досягнення основної мети аудиту необхідно виконати такі завдання:

- перевірити наявність та порядок зберігання товарно-матеріальних цінностей; переві-

рити ефективність бухгалтерського контролю над збереженням виробничих 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 запасів та відповідність її обліковій політиці й чинним нормативним актам;

– перевірити обґрунтованість і правильність відображення у Наказі про облікову політику методу оцінки запасів під час їх вибуття;

– перевірити дотримання норм витрачання запасів для здійснення господарської діяльності та порядку обліку витрачання запасів у виробництві;

– перевірити додержання підприємством установлених норм списання виробничих запасів;

– перевірити дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних із формуванням собівартості продукції;

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

– проаналізувати стан обліку за надходженням і рухом виробничих запасів.

Для підвищення ефективності внутрішнього контролю на підприємстві пропонується проведення перевірки за такими етапами:

1. Перший етап передбачає перевірку внутрішнім аудитором порядку ліквідації порушень (якщо такі мали місце) за результатами попереднього аудиту операцій із виробничими запасами.

2. На нашу думку, головне завдання внутрішнього аудитора полягає у тому, щоб виявити та попередити появу порушень на підприємстві та його структурних підрозділах. При цьому суттєву роль у внутрішньому аудиті виробничих запасів відіграє інвентаризація. Присутність аудитора під час інвентаризації доцільна і необхідна.

Отже, другий етап передбачає проведення інвентаризації виробничих запасів у складах та місцях використання. Під час інвентаризації аудитор повинен перевірити якість її проведення членами інвентаризаційної комісії та вірність оформлення результатів.

3. Третій етап має за мету здійснення ретельної перевірки документів (первинних, облікових реєстрів), в яких відображено господарські операції щодо придбання виробничих запасів та розрахунків із постачальниками.

4. На четвертому етапі необхідно перевіряти своєчасність і повноту оприбуткування запасів матеріально відповідальними особами.

5. П'ятий етап – перевірка своєчасності відображення в обліку операцій із відпуску зі складу та використання виробничих запасів.

6. Шостий етап – перевірка форм звітності на предмет достовірності відображення залишків на рахунках.

7. На сьомому етапі аудитор формулює висновки за результатами перевірки.

8. Восьмий етап повинен передбачати визначення резервів щодо підвищення ефективності використання виробничих запасів на підприємстві.

У цілому внутрішній аудитор на підставі отриманих доказів має підтвердити достовірність відображення інформації про виробничі запаси у звітності, а також надати керівництву підприємства проект рішень, спрямованих на забезпечення ритмічності надходжень, підвищення рівня платіжної дисципліни та ефективності використання наявних запасів тощо.

Висновки. З наведеного вище можна зробити висновок, що порядок внутрішнього аудиту операцій із виробничими запасами на підприємствах не повною мірою відповідає сучасним вимогам управління і не забезпечує своєчасність одержання інформації про їх стан, надходження та рух.

Подальші дослідження варто спрямувати на: узагальнення об'єктів внутрішнього аудиту на підприємствах, що знизить ризик невиявлення можливих помилок та підвищить якість аудиторської перевірки; наукове обґрунтування методики внутрішнього аудиту виробничих запасів з урахуванням особливостей діяльності підприємства.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту : [підручник] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча. – К. : Каравела, 2012. – 544 с.
2. Огічук М.Ф. Аудит: організація і методика : [навч. посіб.] / М.Ф. Огічук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. – К. : Алерта, 2012. – 664 с.
3. Смоляр Л.Г. Облік і аудит : [навч. посіб.] / Л.Г. Смоляр, Р.Ю. Овчарик, О.В. Кам'янська. – К. : Ліра, 2013. – 616 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021.
6. Коблянська Г.Ю. Порівняльна характеристика ПСБО 9 «Запаси» і МСБО 2 «Запаси» / Г.Ю. Коблянська, К.О. Ревенко // Економіка: теорія та практика. – 2014. – № 2. – С. 50–56 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/econom_2014_2_9.