

*Шендригоренко М.Т.**к.е.н., доцент, доцент кафедри обліку та аудиту,
Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського**Shendryhorenko Maryna**Donetsk National University of Economics and Trade
named after Mykhaylo Tugan-Baranovskiy*

ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ: НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ОБЛІКУ ТА ПРОПОЗИЦІЇ З ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

INDUSTRIAL STOCKS: LEGAL REGULATION OF ACCOUNTING AND PROPOSALS FOR IMPROVING THE EFFICIENCY OF INTERNAL AUDIT

Анотація. У статті обґрунтовано необхідність дослідження економічної сутності виробничих запасів на підставі систематизації економічних джерел та нормативно-правових актів. Теоретично обґрунтовано значимість виробничих запасів для функціонування суб'єкта господарювання. Здійснено огляд законодавчих актів і нормативних документів, які регламентують облік, оподаткування й аудит операцій із виробничими запасами. Конкретизовано мету внутрішнього аудиту виробничих запасів. Запропоновано за результатом перевірки змісту наказу про облікову політику внутрішньому аудиту скласти анкету оцінки елементів облікової політики підприємства. Визначено основні засади внутрішнього аудиту операцій із виробничими запасами та надано пропозиції щодо підвищення результативності перевірки. Обґрунтовано перспективи подальших досліджень організації і методики внутрішнього аудиту операцій із виробничими запасами на підприємствах.

Ключові слова: аудит, виробничі запаси, облік, підприємство, П(С)БО 9, Податковий кодекс України.

Постановка проблеми. Сучасна підприємницька діяльність потребує проведення зваженої політики управління підприємством. Одним із найважливіших структурних елементів виробничого процесу є виробничі запаси. Рациональна організація обліку, оподаткування і контролю (зовнішнього і вну-

трішнього) операцій із надходження та руху виробничих запасів підприємства є основою його розвитку та забезпечення безперерйного функціонування.

За сучасних умов господарювання виникає необхідність подальшого дослідження й розроблення ефективної системи управління активами на підприємстві, одним з основних елементів якої є формування дієвого порядку обліку, аудиту та оподаткування виробничих запасів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Нині питання бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів з урахуванням змін чинного законодавства набувають усе більшої актуальності та виступають об'єктом дослідження багатьох провідних науковців: Ф.Ф. Бутинця [1], Н.В. Гудзь [2], О.А. Петрик [3], І.Б. Садовської [4], Ю.М. Тютюнника [5] та ін.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Проблемні аспекти організації обліку і внутрішнього аудиту виробничих запасів й надалі залишаються невирішеними та потребують додаткового розгорнутого дослідження з визначенням напрямів удосконалення. Зокрема, прийняття економічно обґрунтованих рішень, що підвищують фінансову результативність і формують основу стабільної роботи підприємства, неможливе без розуміння економічної

сутності виробничих запасів. Зміни до законодавчих актів і нормативних документів, які регламентують облік і аудит виробничих запасів, вимагають від керівництва суб'єкта господарювання оперативного реагування для ведення ефективного облікового процесу та внутрішнього контролю (аудиту). З урахуванням типових порушень у веденні обліку активів доцільно внести зміни у порядок внутрішньої перевірки операцій із виробничими запасами для підвищення оперативності контрольних заходів та запобігання виявленим порушенням і зловживанням у майбутньому.

Мета статті. Головною метою цієї роботи є виявлення проблемних аспектів в організації обліку і внутрішнього аудиту виробничих запасів на підприємствах для забезпечення ефективного управління виробничим процесом та економічним використанням наявних ресурсів.

Досягнення мети передбачає використання таких методів, як: аналіз, синтез, порівняння, групування, узагальнення, конкретизація, спостереження тощо.

Виклад основного матеріалу. В обліковій літературі можна зустріти багато різних понять, пов'язаних із запасами, проте слід урахувати, що кожна з них має самостійне значення та власне тлумачення.

Критична оцінка наявних визначень поняття «виробничі запаси» дає підстави виокремити такі основні підходи:

- переважна більшість науковців під час висвітлення питань обліку запасів та їх сутності і значення використовує визначення, наведене в П(С)БО 9 [6];

- окремі науковці ототожнюють поняття «виробничі запаси» і «матеріальні ресурси»;

- ототожнюються також такі поняття, як «запаси» й «виробничі запаси»;

- в окремих джерелах застосовується термін «товарно-матеріальні цінності»;

- низка авторів до виробничих запасів як частини предметів праці не відносить малоцінні швидкозношувані предмети та незавершене виробництво.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси», 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 підприємством/установою.

Для цілей бухгалтерського обліку тлумачення терміна «виробничі запаси» як облікової категорії має містити такі складники, як визначення термінів і напрямів використання, джерел відшкодування вартості виробничих запасів.

Як відомо, метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про рух активів, відносини з покупцями, замовниками, постачальниками, працівниками, власниками, іншими дебіторами та кредиторами, про результати діяльності й у цілому фінансовий стан підприємства. Для її досягнення здійснюється державне регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Правовою основою ведення бухгалтерського обліку й аудиту є сукупність законодавчих, нормативних актів, що регулюють фінансово-господарську діяльність на підприємствах усіх форм власності. Це документи Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів, Державного комітету статистики, Державної фіскальної служби, Національного банку України та інших державних органів. Державні органи встановлюють як об'єкти обліку та аудиту, так і методику їх обліку й аудиторської перевірки.

Вважаємо, що до основних видів нормативно-правового забезпечення обліку й аудиту виробничих запасів варто відносити: Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI VI (зі змінами і доповненнями) [7]; Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [8]; Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII [9]; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств, інструкції, положення тощо.

Дамо коротку характеристику основних законодавчих актів і нормативних документів з обліку й аудиту виробничих запасів. Так, Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів. Зокрема, він визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їхні права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження й обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [7].

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 № 996-XIV з останніми змінами від 18.09.2018 виступає основним нормативно-правовим актом щодо ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Цей законодавчий акт визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [8]. Він поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

Здійснюючи облік операцій із виробничими запасами, підприємство повинно дотримуватися вимог П(С)БО 9 «Запаси», затвердженого Наказом МФУ від 27.04.2000 № 192 [6]. Цим нормативним документом визначаються методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності. У П(С)БО зазначено визначення та методи оцінки запасів, наведено перелік витрат, які формують первісну вартість запасів.

Основними П(С)БО, якими керуються бухгалтери з обліку виробничих запасів, є:

1. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73, визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та

вимоги до визнання і розкриття її елементів [10]. Відповідно до Національного П(С)БО 1, фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

У балансі (звіті про фінансовий стан) відображення виробничих запасів здійснюється за окремою статтею «Запаси». Підприємство може відображати статтю «виробничі запаси» у звіті про фінансовий стан, якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є суттєвою та оцінка статті може бути достовірно визначена.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290 [11]. Цей нормативний документ визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 [12]. Указаний нормативний документ визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності. Норми цього П(С)БО застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (окрім банків і бюджетних установ та підприємств, які, відповідно до законодавства, складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності).

Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 № 879 визначає порядок проведення інвентаризації виробничих запасів. Зокрема, інвентаризація проводиться для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства [13].

Згідно з Положенням № 879, інвентаризація запасів проводиться за місцями зберігання та окремо за матеріально відповідальними особами. Матеріальні запаси під час інвентаризації записуються в інвентаризаційні описи за найменуванням із зазначенням

номенклатурного номера (за його наявності), виду, групи, сорту, одиниці виміру, ціни, суми та кількості (рахунок, вага або міра), фактично встановлених на дату інвентаризації та за даними бухгалтерського обліку.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291, містить коротку характеристику рахунків і субрахунків, установлює порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденцію рахунків [14].

Для визначення величини спричиненого збитку від нестачі виробничих запасів бухгалтерами застосовується і Порядок визначення розмірів збитку від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116 (зі змінами) [15]. Цей нормативний документ установлює механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей (окрім дорогоцінних каменів і валютних цінностей).

Під час організації аудиторського процесу потрібно керуватися: Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII [9]. Законодавчий акт набрав чинності 01.10.2018. Цей Закон поширю-

ється на аудиторів, суб'єктів господарювання незалежно від форми власності та виду діяльності, органи державної влади та органи місцевого самоврядування; Міжнародними стандартами аудиту.

Вважаємо, що аудит операцій із виробничими запасами – одна з найбільш складних ділянок облікової роботи, тому організація контролю (зовнішнього і внутрішнього) над рухом, збереженням і використанням виробничих запасів пов'язана з відповідними труднощами.

Мета внутрішнього аудиту виробничих запасів – підтвердити законність здійснених господарських операцій щодо запасів та правильність відображення їх в обліку та звітності.

Розпочинаючи аудиторську перевірку, аудитор має визначити, чи дотримується керівництво підприємства тих методів, принципів та процедур щодо обліку виробничих запасів, які вибрані ним та прописані в наказі про облікову політику.

На основі аналізу наказу про облікову політику підприємства пропонуємо внутрішньому аудитору розробити робочий документ, який наведено в табл. 1.

Розроблена анкета допоможе внутрішньому аудитору проаналізувати основні положення облікової політики суб'єкта господарювання щодо відображення виробничих запасів в обліку та звітності, виявити

Таблиця 1

Анкета оцінки елементів облікової політики

(назва підприємства)

№	Елемент, що перевіряється	Пункт наказу про облікову політику	Сфера застосування	Наявність порушень
1	Наявність наказу про облікову політику	1	Бухгалтерський облік	-
2	Склад виробничих запасів	2.1	Облік запасів	-
3	Одиниця обліку запасів	-	-	-
	- найменування	2.2	Облік запасів	-
	- однорідна група (вид)	-	-	-
4	Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.	2.4	Облік запасів	-
5	Визнання та первісна оцінка запасів	-	-	-
	- придбані за плату	2.4	Облік запасів	-
	- виготовлені власними силами	2.4	Облік запасів	-
	- внесені до статутного капіталу	2.4	Облік запасів	-
	- одержані безоплатно	2.4	Облік запасів	-
	- інших способів придбання	-	-	-
	і т. д.			

Звірка залишків виробничих запасів за даними Головної книги й облікового реєстру

Вид виробничих запасів	За даними Головної книги, грн.	За даними облікових реєстрів (журнал № 3), грн.	За даними перевірки, грн.	Відхилення (+,-), грн.
Сировина і матеріали				
Паливо				
Тара і тарні матеріали				
Будівельні матеріали				
Запасні частини				
Інші матеріали				
Всього:				

невідповідність положень наказу про облікову політику чинним нормативним актам та фактично звірити правильність застосування елементів, які зазначені в наказі з їх застосуванням у практичній діяльності підприємства.

Згідно з програмою аудиторської перевірки, доцільно перевірити залишки видів виробничих запасів за даними Головної книги по рахунку 20 порівняно із залишками в облікових реєстрах. Для цього внутрішньому аудиторю пропонуємо скласти робочий документ, форма якого наведена в табл. 2.

За результатами перевірки внутрішній аудитор на підставі отриманих доказів має підтвердити достовірність відображення інформації про виробничі запаси у звітності, а також надати керівництву підприємства проект рішень щодо причин виникнення порушень та запобігання їм у майбутньому.

Висновки і пропозиції. Діючий порядок внутрішнього аудиту операцій із виробничими запасами на підприємствах не повною мірою відповідає вимогам управління і не забезпечує своєчасність одержання інформації про їх стан, надходження та рух.

Перспективи досліджень мають передбачати: конкретизацію об'єктів внутрішнього аудиту з урахуванням специфіки діяльності підприємства; визначення і дотримання послідовності дій внутрішнього аудитора в процесі перевірки операцій із виробничими запасами, що знизить ризик невиявлення можливих помилок та підвищить якість аудиторської перевірки; наукове обґрунтування методики внутрішнього аудиту виробничих запасів.

Література:

1. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник / Ф.Ф. Бутинець та ін. Житомир : Рута, 2009. 912 с.
2. Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Романів Р.В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Київ : ЦУЛ, 2016. 424 с.
3. Аудит : підручник / О.А. Петрик та ін. Київ : КНЕУ, 2015. 498 с.
4. Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Київ : ЦУЛ, 2013. 688 с.
5. Тютюнник Ю.М. Фінансовий аналіз : навчальний посібник. Полтава : РВВ ПДАА, 2014. 358 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 18.03.2019).
7. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 16.03.2019).
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 18.03.2019).
9. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 17.03.2019).
10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. № 73 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 16.03.2019).
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 17.03.2019).
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 17.03.2019).

13. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02 вересня 2014 р. № 879 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 18.03.2019).
14. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 19.03.2019).
15. Порядок визначення розміру збитку від розкрань, нестач, псування матеріальних цінностей : Постанова Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р. № 116 / Кабінет Міністрів України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF> (дата звернення: 19.03.2019).

Аннотация. В статье обоснована необходимость исследования экономической сущности производственных запасов на основании систематизации экономических источников и нор-

мативно-правовых актов. Теоретически обоснована значимость производственных запасов для функционирования предприятия. Проведен обзор законодательных актов и нормативных документов, регламентирующих учет, налогообложение и аудит операций с производственными запасами. Конкретизированы цели внутреннего аудита производственных запасов. Предложено по результату проверки содержания приказа об учетной политике внутреннему аудиту составлять анкету оценки элементов учетной политики предприятия. Определены основные позиции внутреннего аудита операций с производственными запасами и даны предложения по повышению результативности проверки. Обоснованы перспективы дальнейших исследований организации и методики внутреннего аудита операций с производственными запасами на предприятиях.

Ключевые слова: аудит, производственные запасы, учет, предприятие, П(С)БО 9, Налоговой кодекс Украины.

Summary. The article substantiates the necessity of studying the economic essence of industrial stocks on the basis of systematization of economic sources and legal acts. Theoretically substantiated the importance of industrial stocks for the operation of the entity. Done overview of main legislative acts and normative documents regulating the accounting, taxation and audit of operations with industrial stocks. The purpose of the internal audit of industrial stocks is specified by the author of this article. The expediency of developing an internal auditor of audit working documents in which systematized information about industrial stocks for the checked period is substantiated. It is proposed by the result of checking the contents of the order on accounting policy for the internal auditor to compile a questionnaire for assessing the elements of the accounting policy of the enterprise. The working document of the internal auditor on the generalization of results of checking the balances of production stocks according to the data of the Main book and accounting registers is proposed for practical use. The basic principles of the internal audit of operations with industrial stocks are determined and suggestions for improving the effectiveness of the verification are provided. The practical use of the proposed audit working documents will allow the internal auditor to quickly summarize audit evidence regarding the amount of industrial stocks, which is the main part of the current assets of the enterprise. Prospects of the organization and methodology of inventory audit at enterprises, taking into account the specifics of their activities are outlined by the author of this article. The author of the article emphasizes the need for further scientific research of the organization and methods of internal audit of operations with industrial stocks at enterprises of different sectors of the economy, which should be aimed at increasing the information and efficiency of internal auditing of current assets. This will reduce the risk of non-disclosure of violations and abuses of industrial stocks and prevent them from occurring in the future.

Keywords: audit, industrial stocks, accounting, enterprise, P(C)BO 9, Tax Code of Ukraine.