

## Формування інформаційного забезпечення аудиту виробничих запасів машинобудівних підприємств

Формування достовірних та достатніх аудиторських доказів базується на систематизації, групуванні та накопиченні інформації в необхідних розрізах за напрямками перевірки. Стаття присвячена вивченню організаційних засад, стану та недоліків формування інформаційного забезпечення аудиту виробничих запасів, а також розробці пропозицій щодо їх усунення. Доведено необхідність врахування галузевих особливостей діяльності підприємств при формуванні інформаційного забезпечення аудиту виробничих запасів. Систематизовано джерела інформації для формування аудиторських доказів при аудиті виробничих запасів машинобудівних підприємств. Виявлено, що найбільш значимими недоліками формування інформаційного забезпечення аудиту виробничих запасів є відсутність системного підходу до формування необхідної інформаційної бази, наявність випадків неналежного документального оформлення процесу використання зворотних відходів і повернення невикористаних матеріалів. Обґрунтовано шляхи вирішення основних проблем формування інформаційного забезпечення аудиту виробничих запасів машинобудівних підприємств.

**Ключові слова:** аудит, інформаційне забезпечення, виробничі запаси, машинобудування, аудиторські докази.

## Формирование информационного обеспечения аудита производственных запасов машиностроительных предприятий

Формирование достоверных и достаточных аудиторских доказательств базируется на систематизации, группировке и накоплении информации в необходимых разрезах по направлениям проверки. Статья посвящена изучению организационных основ, состояния и недостатков формирования информационного обеспечения аудита производственных запасов, а также разработке предложений по их устранению. Доказана необходимость учета отраслевых особенностей деятельности предприятий при формировании информационного обеспечения аудита производственных запасов. Систематизированы источники информации для формирования аудиторских доказательств при аудите производственных запасов машиностроительных предприятий. Выведено, что наиболее значимыми недостатками формирования информационного обеспечения аудита производственных запасов является отсутствие системного подхода к формированию необходимой информационной базы, наличие случаев ненадлежащего документального оформления процесса использования возвратных отходов и возврата неиспользованных материалов. Обоснованно пути решения основных проблем формирования информационного обеспечения аудита производственных запасов машиностроительных предприятий.

**Ключевые слова:** аудит, информационное обеспечение, производственные запасы, машиностроение, аудиторские доказательства.

## Development of the Information Support of Inventories Audit within Machine Building Companies

Creation of reliable and sufficient audit evidences is based on the systematization, grouping and accumulation of information in the required sections on the audit areas. The article studies the organizational foundations, state and disadvantages of information support development for audit of inventories, as well as developing proposals on their

*elimination. It is proved the necessity of taking into account industry-specific features of activity of the enterprises in the creation of an information support of inventory audit. Systematized the information sources for the formation of audit evidences during the inventory audit of machine-building enterprises. It was found that the most significant shortcomings of the formation of information support of inventory audit is the lack of a systematic approach to the formation of the necessary information base, the presence of cases of improper process documenting for the use of return wastes and return of unused materials. Considered the ways of solving the main problems of development of information support of inventory audit within machine-building enterprises.*

**Keywords:** *audit, information support, inventory, machine-building industry, audit evidences.*

**Постановка проблеми.** При виборі методичного забезпечення аудиту виробничих запасів слід враховувати особливості галузі функціонування підприємства, які впливають на формування інформаційного забезпечення. Належне групування необхідної інформації в частині надходження та використання виробничих запасів лежать в основі формування достатніх аудиторських доказів. На даний час рівень розробленості методичного забезпечення збору та обробки інформації щодо виробничих запасів під час проведення аудиту залишається досить низьким, що відповідно негативно впливає на формування аудиторських міркувань.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблемам розвитку та організації аудиту присвячено ряд праць вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів серед них Є.В. Бабушка [13], А. Елвін [12], А.О. Касич [4], О.В. Пасько [6], Л.К. Сук [9] та інші. Окремі питання формування інформаційного забезпечення аудиту виробничих запасів піднімаються в дослідженнях таких науковців як Н.В. Бурдюг, Г.М. Давидов, Л.В. Дікань, В.А. Єрофєєва, Л.О. Кадуріна, Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча, В.П. Пантелєєв, Н.І. Петренко, І.І. Пилипенко, О.Ю. Редько, В.С. Рудницький, В.Я. Савченко, В.В. Скобара, О.В. Сметанко, Б.Ф. Усач, С.Б. Шубіна та ін. Разом з тим, цей напрям досліджень залишається відкритим та потребує поглиблення.

**Метою статті** є вивчення організаційних засад, стану та недоліків формування інформаційного забезпечення аудиту виробничих запасів, а також розробка пропозицій щодо їх усунення.

**Викладення основного матеріалу.** Зміст інформаційного забезпечення аудиту виробничих запасів, його рівень деталізації визначаються галузевими особливостями діяльності суб'єкта господарювання, його організаційно-правовою формою функціонування, обсягом і ступенем диверсифікованості господарської діяльності.

«Інформаційним забезпеченням аудиту є цілеспрямована робота зі збору інформації, її реєстрації, передачі, обробки, узагальнення, зберігання та пошуку суб'єктами контролю з метою використання для потреб управління» [2, с. 61]. Формування інформаційного забезпечення аудиту виробничих запасів залежить від галузевої специфіки функціонування суб'єкта господарювання. Так, «машинобудівний комплекс України об'єднує понад 30 великих галузей та понад 50 підгалузей, найбільш важливими серед яких є тракторне і сільськогосподарське машинобудування, верстато-

будування, електротехнічне та транспортне машинобудування тощо» [5, с. 216].

Підтримуємо думку І.Д. Піголь та Г.В. Даценко, що «організація і методика аудиту визначається, передусім, належним інформаційним забезпеченням аудитора про суб'єкт господарської діяльності, що є досить актуальним, адже це є основою аудиторського процесу. Зростання обсягів інформації потребує від аудитора певної її систематизації та класифікації, оскільки без такого підходу важко зібрати необхідні аудиторські докази, правильно оцінити господарські явища, факти, процеси виробництва» [7].

Інформаційна база аудиту виробничих запасів є предметною сферою дослідження, яка включає законодавчо-нормативні документи, облікову політику підприємства та джерела, в яких зафіксована інформація, що характеризує процеси кругообігу виробничих запасів (табл. 1).

До основних джерел отримання інформації та формування аудиторських доказів при проведенні аудиту виробничих запасів належать: законодавчі документи, наказ про облікову політику, первинні документи з обліку запасів, облікові реєстри з обліку запасів, дані про проведення інвентаризації, документи з результатами та інформацією про проведення попередньої аудиторської перевірки, фінансова звітність та інші документи.

Враховуючи, що машинобудівна галузь є однією з найбільш матеріаломістких і від ступеня ефективності використання запасів залежить підвищення ефективності виробництва, встановлення причин формування наднормативних витрат дозволяє аудитору оцінити рівень та недоліки матеріально-технічного забезпечення процесу виробництва підприємства.

Основними причинами виникнення наднормативних виробничих запасів є нестабільність планів випуску продукції, зайві страхові запаси, недостатньо ефективні методи контролю рівня запасів, помилки в обліку, брак, дискретність обсягу закупівель тощо. Інформацію про виробничі запаси можна отримати на основі дослідження фінансової звітності. Так, на основі дослідження статей фінансової звітності аудитор може визначити загальну балансову вартість запасів та балансову вартість окремих груп запасів згідно з їх класифікацією підприємством; суму запасів, визнаних протягом звітного періоду; суму списання запасів до чистої вартості реалізації; обставини або подій, що призвели до сторнування раніше списаної вартості запасів; балансову вартість запасів, переданих у заставу для забезпечення зобов'язань тощо.

## Джерела інформації для формування аудиторських доказів при аудиті виробничих запасів машинобудівних підприємств

| № з/п | Вид джерела інформації   | Найменування   |
|-------|--|--|
| 1     | Законодавчі документи з обліку виробничих запасів, Наказ про облікову політику                             | Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV; НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 16 «Витрати»; Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків № 69 та інші |
| 2     | Планово-розрахункові документи зі зберігання та використання запасів, договірна та розпорядча документація | Кошториси та бюджети виробничих запасів, Розрахунок загальної потреби в оборотних коштах та виробничих запасах підприємства, калькуляції, договори про матеріальну відповідальність, договори з контрагентами тощо   |
| 3     | Інформація за рахунками бухгалтерського обліку   | Рахунок 20 «Виробничі запаси» та відповідні субрахунки   |
| 4     | Первинні документи з обліку запасів  | Накладні, рахунки-фактури, картки складського обліку, прибуткові ордери, накладні-вимоги на відпуск, лімітно-забірні карти, довіреності та інші  |
| 5     | Регістри аналітичного та синтетичного обліку   | Відомості аналітичного обліку виробничих запасів, звіти матеріально-відповідальних осіб, головна книга, відомості руху запасів, Журнал 5 або 5А та Відомість 5.1   |
| 6     | Узагальнююча документація за результатами інвентаризації виробничих запасів                                | Інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, акт інвентаризації  |
| 7     | Фінансова, податкова та внутрішня звітність підприємства   | Баланс (звіт про фінансовий стан), звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), примітки до фінансової звітності, форми внутрішньої звітності, що містять показники про надходження та рух виробничих запасів  |
| 8     | Інші джерела інформації  | Висновки за результатами попередньої аудиторської перевірки, інші документи, що містять результати контролю використання виробничих запасів  |

Джерело: складено автором.

«Ознайомлення з матеріалами попереднього аудиту (якщо такий раніше проводився на підприємстві іншими аудиторськими фірмами) дозволить аудитору визначити проблемні ділянки та звернути на них особливу увагу» [10, с. 199]. Такі джерела інформації мають допоміжний характер, проте їх дослідження дає можливість встановити операції з підвищеним інформаційним ризиком.

Виробничий процес підприємств машинобудівної галузі характеризується багатоетапністю, множинністю методів обробки та виробничих запасів, що використовуються, складністю та багатоопераційністю технологічних процесів. Значна номенклатура виробничих запасів, що використовуються у виробничому процесі, безліч складів різного типу й призначення, складні логістичні схеми переміщення виробничих запасів, недосконалість інформаційних зв'язків між відділами та службами підприємств, значна питома трудомісткість ведення документообороту виступають ключовими факторами впливу на формування джерел інформації для проведення аудиту виробничих запасів.

Використання існуючого інформаційного забезпечення призводить до виникнення проблем, які виникають в процесі перевірки надходження, зберігання та використання виробничих запасів.

Однією з таких проблем є відсутність належного документального оформлення процесу використання зворотних відходів і повернення невикористаних матеріалів.

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 30.10.1999 р. № 291 [3] на субрахунку 209 «Інші матеріали» обліковуються, зокрема, відходи виробництва (обрубка, обрізка, стружка тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини тощо. Отже, відповідно до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку зворотні відходи відображаються в обліку як виробничі запаси.

В Законі України «Про відходи» від 5 березня 1998 р. № 187/98-ВР зазначено, що «відходи – це будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворилися у процесі виробництва чи споживання, а також товари (продукція), що повністю або частково втратили свої споживчі властивості і не мають подальшого використання за місцем їх утворення чи

виявлення і від яких їх власник позбувається, має намір або повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення» [8]. Відходи виробництва зазвичай на підприємствах втілюються в залишках сировини і матеріалів, що утворюються в результаті недосконалості виробничого процесу та технологій, неминучих технологічних втрат. Зазвичай на практиці виокремлюються зворотні та незворотні відходи. Зворотними є відходи, які можуть бути використані підприємством або реалізовані на сторону.

«Зворотними відходами по своїй суті є залишки сировини, матеріалів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися в процесі виробництва робіт (послуг) і втратили повністю або частково споживчі властивості початкового ресурсу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або використовуються не за прямим призначенням, а також реалізуються на сторону» [11]. Незворотними називаються відходи, які неможливо або недоцільно використовувати за умов існуючої техніки, технології та організації виробництва.

На машинобудівних підприємствах відходами є залишки сировини і матеріалів, що утворилися в процесі виробництва виробів (вугільний шлак, обрізки, стружки металу, відходи ливарного

виробництва, механічної обробки тощо), які можуть бути використані для виготовлення продукції в основних і допоміжних цехах або реалізовані на сторону. Спосіб кількісного обліку отримуваних відходів машинобудівельні підприємства встановлюють самостійно. Залежно від характеристик технологічного процесу обсяг отриманих поворотних відходів на підприємствах машинобудівної галузі або фіксують відразу в процесі виробництва, або визначають розрахунковим шляхом.

На підприємствах машинобудування виділяють статтю «зворотні відходи», на якій показують вартість відходів за ціною можливого використання. Враховуючи той фактор, що вартість зворотних відходів суттєво впливає на рівень собівартості продукції, що виготовляється машинобудівними підприємствами та фінансові результати діяльності вважаємо за доцільне приділяти особливу увагу при формуванні інформаційного забезпечення аудиту виробничих запасів саме в частині питання отримання даних щодо формування та використання відходів. Основними джерелами інформації щодо обліку та використання відходів на машинобудівних підприємствах є наступні типові форми первинних документів (табл. 2).

*Таблиця 2*

**Типові форми первинної документації з обліку відходів, що використовуються машинобудівельними підприємствами**

| Назва первинного документу   | Характеристика  |
|--|---|
| Облік відходів та пакувальних матеріалів і тари (типова форма № 1-ВТ)          | Містить номенклатурну назву відходів, фізичний стан, найменування та код відходу або упаковки, норматив утворення відходу чи використання упаковки; одиниця вимірювання та коефіцієнт перерахування кількості відходу або упаковки в одиниці маси; кількість утвореного відходу чи використаної упаковки; кількість утвореного відходу чи використаної упаковки, яка утилізується підприємством |
| Прибутковий ордер (типова форма № М-4)   | Використовується для оприбуткування зворотних відходів з виробництва на склад   |
| Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М - 11) | Використовується для передачі відходів з одного виробничого підрозділу до іншого з метою подальшої переробки  |
| Спеціальні картки, журнали, анкети розроблені суб'єктом господарювання         | Містять відомості про відходи під час їх утворення на підприємстві та здійснення операцій поводження з ними   |

*Джерело: систематизовано автором на основі [1, с. 5-7].*

Неспроможність типових форм обліку відходів забезпечити належне інформаційне забезпечення аудиту виробничих запасів пов'язано з існуванням недоліків їх змістовного наповнення. Так О.В. Бондар зазначає, що «типова форма № 1-ВТ не може забезпечити виконання зазначених функцій первинного обліку, оскільки: а) не передбачає обліку відходів, що одержані від інших власників чи передані іншим власникам, тобто не охоплює усіх операцій із відходами та виходячи із цього не може бути застосована для формування статистичної звітності; б) відсутня обов'язкова графа із зазначенням дати проведення операції. Дана форма є надто складною, оскільки містить необгрунтовану кількість класифікаторів, як зовнішніх, так і внутрішніх» [1, с. 5].

На підприємствах машинобудування відсутній системний підхід до класифікації та систематизації інформаційного забезпечення аудиту виробничих запасів, що негативно позначається в процесі здійснення аудиту товарних операцій. Критичний огляд наукових праць дослідників і фахівців дозволяє виокремити такі наступні негативні аспекти, що притаманні інформаційному забезпеченню аудиту виробничих запасів та запропонувати шляхи їх вирішення (табл. 3).

Реалізація запропонованих у табл. 3 заходів дозволить перетворити систему інформаційного забезпечення аудиту виробничих запасів машинобудівних підприємств в ефективний інструмент формування достовірних та обгрунтованих аудиторських доказів.

**Проблеми та шляхи удосконалення формування інформаційного забезпечення аудиту  
виробничих запасів машинобудівної галузі**

| Проблемні питання   | Шляхи вирішення   |
|---|---|
| Використання різних методів оцінки в Наказі про облікову політику підприємств машинобудування                                     | Систематизація в робочих документах аудитора методів оцінки вибуття виробничих запасів та умови їх використання   |
| Нерегулярне оформлення лімітно-забірних карт, використання різних їх видів  | Формування чіткого переліку форм лімітно-забірних карт, що використовуються на підприємстві та отримання вичерпної інформації про їх документообіг  |
| Невідповідний рівень інформаційного забезпечення щодо причин створення та політики реалізації наднормативних виробничих запасів   | Отримання аналітичних висновків та інших документів, що підтверджують причини та наслідки розбіжностей між фактичними та плановими показниками закупівлі та використання виробничих запасів в процесі виробництва |
| Відсутність неналежного документального оформлення процесу використання зворотних відходів і повернення невикористаних матеріалів | Доцільно застосовувати системний підхід при зборі інформації щодо інвентаризації, виявлення та ідентифікації відходів;  |
| Низький рівень деталізації інформації про відходи в робочих документах аудитора   | Удосконалення форм робочих документів аудитора, які б враховували особливості отримання інформації щодо руху відходів у розрізі видів виробництва   |
| Недостатнє використання аудиторами джерел зовнішньої інформації   | Отримання аудитором інформації про особливості середовища функціонування підприємства з періодичних інформаційних видань, технічних документів  |

Джерело: розроблено автором

**Висновки.** Основними джерелами інформації для формування аудиторських доказів при аудиті виробничих запасів машинобудівних підприємств є законодавчо-нормативні документи, облікова політика підприємства та джерела, в яких зафіксована інформація, що характеризує процеси кругообігу виробничих запасів. Разом з тим, дослідження впливу машинобудівної галузі на формування інформаційного забезпечення дозволило встановити ряд недоліків його формування, відсутність класифікації та системного підходу до формування необхідної інформаційної бази, наявність випадків неналежного документального оформлення процесу використання зворотних відходів і повернення невикористаних матеріалів. З метою усунення зазначених недоліків розроблені пропозиції з вирішення проблемних питань інформаційного забезпечення аудиту виробничих запасів в машинобудівній галузі на основі його консолідації в необхідних розрізах, що дозволяє аудитором сформувавши думку щодо правильності відображення в бухгалтерському обліку та звітності всіх господарських фактів відносно залишків і руху виробничих запасів.

#### 4 Список використаних джерел

1. Боднар О.В. Документальне оформлення обліку відходів виробництва / О.В. Боднар // Матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. «Простір і час сучасної науки» (19-21 квітня 2012 р., м. Київ). – Ч. 1, Київ: ТОВ «ТК Меганом». – 2012. – С. 4-6.
2. Виноградова М.О. Аудит: навчальний посібник / М.О. Виноградова, Л.І. Жидєєва. – К.: Центр учбової літератури, 2014. – 654 с.
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від

30.10.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

4. Касич А.О. Розвиток ринку аудиторських послуг в Україні / А.О. Касич, І.М. Гноєва // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 76-80.

5. Ковальова-Вуйко З.В. Порівняльний аналіз розвитку машинобудівної галузі Хмельницької та Сумської областей / З.В. Ковальова-Вуйко, В.Л. Карпенко // Кримський економічний вісник. – 2013. – № 2 (03). – С. 216-218.

6. Пасько О.В. Трансформація структури, змісту та обсягу аудиторського звіту в Міжнародних стандартах аудиту / О.В. Пасько // Облік і фінанси. – 2013. – № 1(59). – С. 80-91.

7. Піголь І.Д. Місце інформаційного забезпечення у процесі аудиту / І.Д. Піголь, Г.В. Даценко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://intkonf.org/pigol-id-datsenko-gv-mistse-informatsiynogo-zabezpechennya-u-protsezi-auditu>.

8. Про відходи: Закон України від 05.03.1998 р. № 187/98-ВР / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/187/98>.

9. Сук Л.К. Аудиторські процедури для одержання доказів / Л.К. Сук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 81-84.

10. Череп О.Г. Методика проведення аудиту запасів на великих промислових підприємствах / О.Г. Череп, І.В. Буряк // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3(53). – С. 197-200.

11. Щодо відображення в обліку операцій з реалізації зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва: Лист ДПС України від 30.1.2013 р. № 1445/6/15-1415 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/zakonodavstvo/podatkove-zakonodavstvo/listi-dps/pributok/62281.html>.

12. Arens Alvin A. Auditing and assurance services: an integrated approach / Alvin A. Arens, Randal J. Elder, Mark S. Beasley, 10th ed. – Person Prentice Hall, 2005. – 791 p.

13. Babuška E.W. Audyt wewnętrzny w realizacji nadzoru korporacyjnego (organizacyjnego) / E.W. Babuška // Zeszyty naukowe uniwersytetu Szczecińskiego. – 2008. – № 512. – s. 7-22.