

капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 за №291 із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України №1012 від 9.12.2002р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

УДК 657.371:657.6

Подольчук О.А., к.е.н.

Вінницький національний аграрний університет

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ В АУДИТІ ЯК ПРИЙОМ МЕТОДУ ФАКТИЧНОГО КОНТРОЛЮ

У статті розкрито наукові підходи до сутності інвентаризації з позицій контролю. Обґрунтовано, що інвентаризація в аудиті є прийомом методу фактичного контролю. Запропоновано аудиторам виконувати способи та дії в процесі інвентаризації, що дасть можливість визначити реальні дані про фактичну наявність та залишки цінностей.

Ключові слова: інвентаризація, процедури аудиту, прийоми аудиту.

Podolianchuk O.A.

INVENTORY AUDIT AS EFFECTIVE CONTROL RECEPTION METHOD

Rational management decisions need unbiased, complete information on the status of the company, the source of which serve the accounting data and reporting. Reliability insurance and performance accounting is designed to prevent the possible deviation inventory - one of the main methods of accounting and control.

The article presents the scientific approaches and provisions of regulations on the nature of the category of "inventory". It was found that the content of the studied determination characterized in different ways: method of control, verification, admission control. Discussion positions of scholars influenced the study of author, inventory - one of the techniques of performance audits as audit procedures include checking documents and assets; supervision of processes or procedures performed by others; personal performance of internal controls.

Studies indicate lack of clear guidelines and explanations of regulations and consensus of scientists on the participation of the auditor in inventory or in the presence of its conduct. The author determined that inventory method as the method of actual control in the audit ensures compliance with the principle of financial reporting and accounting - complete coverage, and enables reliable information about actual and

potential consequences of business transactions and events that can influence the decisions taken on the basis. Improvement of the reliability of the audit evidence the author proposed auditors fulfill the methods and procedures for the inventory. This will make it possible to determine the presence and accuracy of the recognition and measurement of property companies.

Keywords: inventory, audit procedures, audit techniques.

Подолянчук Е.А.

ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ В АУДИТЕ КАК ПРИЕМ МЕТОДА ФАКТИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ

В статье раскрыты научные подходы к сущности инвентаризации с позиций контроля. Обосновано, что инвентаризация в аудите является приемом метода фактического контроля. Предложено аудиторам выполнять способы и действия в процессе инвентаризации, что позволит определить реальные данные о фактическом наличии и остатке ценностей.

Ключевые слова: инвентаризация, процедуры аудита, приемы аудита.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. «Хто володіє інформацією – той володіє світом» – відомий вислів, як свідчать дані, Натана Ротшильда, британського торгівця початку 19 ст. [14] – актуальним є і в теперішній час.

Для забезпечення успішного функціонування підприємств необхідно здійснювати результативне управління. Прийняття раціональних управлінських рішень потребує об'єктивної та повної інформації про стан справ на підприємстві, джерелом якої виступають дані бухгалтерського обліку та звітності. Саме тому існує об'єктивна необхідність здійснення аудиту.

Відповідно до визначення аудиту, яке трактує Закон України «Про аудиторську діяльність» [9], метою аудиту є висловлення незалежним аудитором думки про те, чи відповідає фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах інструкціям, які регламентують порядок її підготовки і подання.

Зазначимо, що Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачається проведення інвентаризації активів і зобов'язань перед складанням річної фінансової для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності [10].

Забезпечити достовірність показників обліку і запобігти можливим відхиленням покликана інвентаризація – один із

головних методів обліку і контролю. Проведення інвентаризацій було, є і залишається єдиним способом контролю за точністю даних, що надаються бухгалтерським обліком. Її проведення дає змогу з'ясувати розходження між даними бухгалтерського обліку та фактичною наявністю, станом і оцінкою активів, власного капіталу і зобов'язань підприємства, перевірити повноту документального оформлення і відображення в обліку господарських операцій, підтвердити реальність показників звітності підприємства [11, с. 66].

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Сутність інвентаризації як методу бухгалтерського обліку і контролю, як методу, прийому чи процедури аудиту висвітлювали у своїх працях провідні науковці: С.В. Бардаш, Н.І. Беренда, Ф.Ф. Бутинець, П.І. Гайдуцький, Н.П. Кузик, С.О. Олійник, В.П. Пантелеєв, О.А. Петрик, В.Я. Савченко, Т.П. Смержанюк, Л.К. Сук, П.Л. Сук, М.Я. Штейнман та інші. Науковці зазначають, що проведення інвентаризації є обов'язковим для підтвердження достовірності даних обліку та звітності. Але питання порядку та методики здійснення інвентаризації під час аудиту залишаються поза увагою. З приводу присутності аудитора під час інвентаризації науковці теж не мають одностайної думки. Одні вважають, що аудитор не повинен входити до складу інвентаризаційної комісії, а лише спостерігати за її проведенням, інші – вважають, що аудитор взагалі не відповідає за проведення інвентаризації [4].

Цілі статті. Метою дослідження є розкриття змісту та сутності інвентаризації як прийому аудиторського контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження з обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Насамперед здійснимо дослідження наукових підходів до дефініції «інвентаризація» з позиції контролю (табл. 1).

Отже, сутність інвентаризації характеризується по різному: метод контролю, перевірка, прийом контролю.

Аналізуючи нормативні документи та спеціальну наукову літературу, можна дійти висновку про те, що не існує єдиного підходу до сутності та класифікації прийомів, методів, процедур та способів аудиту. Усупереч існуванню різних підходів, вважаємо за доцільне використовувати в науковій термінології ті, які розкриті у

міжнародними стандартами аудиту (МСА) і стосуються одержання аудиторських доказів, оскільки саме МСА визначають основу проведення аудиту в Україні [8, с. 62].

Так, процедури аудиту – це методичні дії аудитора, спрямованих на отримання доказів щодо об'єктів аудиту. Метод аудиту – це сукупність прийомів і способів, за допомогою яких ведеться дослідження предмета та об'єктів, що підлягають аудиту. Прийоми аудиту – це система або сукупність дій аудитора, спрямовані на дослідження об'єкту аудиту. Способи аудиту – дії аудитора, які спрямовані на виконання мети аудиту [8, с. 63].

Таблиця 1

Визначення категорії «інвентаризація»

Автор	Характеристика
Беренда Н.І., Хабенко О.В.	Це основний методичний прийом фактичного контролю за збереженням майна та джерелами його формування [1, с. 126]
Кузик Н.П., Боярова О.А.	Інвентаризація – один із найважливіших елементів методу контролю за збереженням майна, активів від розкрадання та нерациональних втрат, а також ефективний засіб забезпечення достовірності показників фінансової звітності [2, с. 13]
Пантелєєв В.П.	Фактичний методичний прийом контролю фактичного стану підконтрольних об'єктів, здійснюваний з метою забезпечення збереження цінностей і раціонального використання їх у фінансово-господарській діяльності [5, с. 133]
Сморжанюк Т.П.	Інвентаризація, як метод фактичного контролю, має велике значення для контролю за збереженням майна підприємства [11, с. 66]
Сук Л.К., Сук П.Л.	Перевірка в натурі наявності та стану матеріальних цінностей та вкладень підприємства, розрахунків і зобов'язань та звірення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку [12, с. 53]
Штейнман М.Я., Євсєєв М.Ф.	Інвентаризація – найважливіший і найчастіше використовуваний прийом фактичного контролю [13, с. 36]

Джерело: сформовано автором за [1; 2; 5; 11; 12; 13]

В Законі України «Про аудиторську діяльність» зазначено, що аудитор має право самостійно визначати форми і методи

проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг [9].

Проте, у МСА терміни «методи» чи «прийоми» не використовуються, немає чіткого визначення і терміну «аудиторські процедури».

У МСА лише зазначено, що для отримання аудиторських доказів передбачено виконання аудиторських процедур (табл. 2).

В Положенні про інвентаризацію від 2.09.2014 р. №879 відзначено, що під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінки [7].

Таблиця 2

Сутність аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів згідно МСА

Процедура	Сутність
Запит	- процес звернення за інформацією, як фінансовою, так і нефінансовою, до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами.
Перевірка	- вивчення записів або документів, як внутрішніх, так і зовнішніх, що зберігаються на папері, електронних та інших носіях інформації; - перевірка матеріальних активів.
Спостереження	- охоплює нагляд за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами.
Зовнішнє підтвердження	- являє собою аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (підтверджуюча сторона) у паперовій, електронній або іншій формі.
Повторне обчислення	- перевірка математичної правильності документів чи записів.
Повторне виконання	- незалежне виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.
Аналітичні процедури	- оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин.

Джерело: Сформовано автором за [3; 8, с. 62]

Тому вважаємо, що інвентаризація – один із прийомів виконання процедур аудиту, оскільки аудиторські процедури включають: перевірку документів та активів; нагляд за процесами чи процедурами, які виконуються іншими особами; особисте виконання заходів внутрішнього контролю (рис. 1). Все це дає можливість визначити наявність і правильність визнання та оцінки майна підприємства.

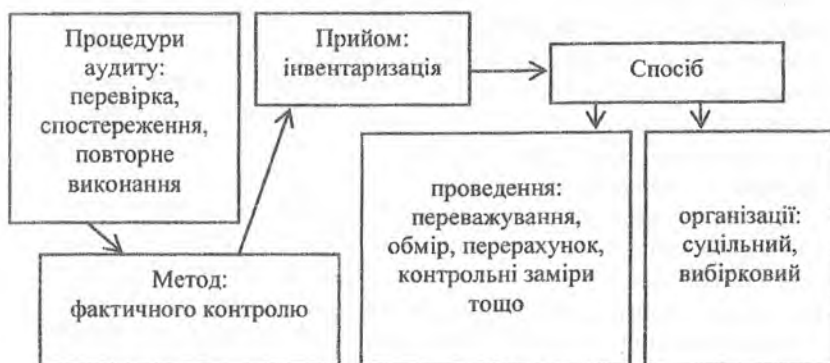


Рис. 1. Місце інвентаризації в складі процедур та методів аудиту

Джерело: Сформовано автором

Практика проведення аудиту свідчить про відмову проведення інвентаризації, оскільки вона є трудомісткою для аудитора та високовартісною для підприємства-замовника. Тому аудитори використовують матеріали інвентаризації самого підприємства як джерело доказовості певної інформації. Проте не завжди результати інвентаризації є об'єктивними, адже в деяких підприємствах може мати місце формальність проведення контролю.

Дослідження свідчать про відсутність чітких рекомендацій і пояснень нормативних документів та єдності думок вчених з приводу участі аудитора в інвентаризації чи присутності при її проведенні.

Проте, в програмі аудиту будь-якого об'єкта присутні процедури: перевірка, спостереження чи повторне виконання.

Таким чином науковці та практики підтверджують необхідність присутності аудитора під час інвентаризації чи особистого виконання інвентаризації.

З цього приводу Петрик О.А., Савченко В.Я., Свідерський Д.Є. зазначають, що аудитор може під час перевірки спиратись на дані планової інвентаризації на підприємстві, або на початку аудиту може бути проведена інвентаризація об'єктів основних засобів [6, с. 126]. Беренда Н.І. та Хавенко О.В. наголошують, що бажаним і доцільним є обов'язкова присутність аудитора при інвентаризації [1, с. 126]. На думку Олійник С., не зважаючи на те, що більшість аудиторів-практиків при проведенні аудиту віддають перевагу документальним прийомам, проведення інвентаризації при аудиті запасів залишається вкрай необхідною аудиторською процедурою [4].

Міркування науковців з приводу обов'язковості проведення інвентаризації аудитором чи його присутності в процесі її виконання є виправданими, адже саме інвентаризація дозволяє отримати точні дані про фактичний стан справ суб'єкта господарювання та надає орієнтовану інформацію для прийняття управлінських рішень.

Дослідження економічної літератури [6, с. 170] дозволяє поділити контрольні дії аудитора на ті, що проводяться:

- до інвентаризації;
- під час інвентаризації;
- після інвентаризації.

До проведення інвентаризації аудитору потрібно впевнитися в тому, що на підприємстві чітко організовано складське господарство, контрольно-пропускна система, підтримується касова, фінансова, трудова дисципліна тощо. Необхідно здійснити перевірки таких фактів: як здійснюється охорона об'єкта; чи укладені та правильно оформлені договори про матеріальну відповідальність з працівниками, яким передано цінності на зберігання; чи визначені матеріально відповідальні особи; чи створені умови для забезпечення збереженості цінностей; чи є в наявності складські приміщення, шафи, сейфи; чи є в наявності вимірювальні пристрої; чи забезпечено чітке санкціонування фактів здійснення господарських операцій; чи призначена керівництвом підприємства постійно діюча комісія для проведення контролю.

Можна сказати, що аудитор здійснює тестування систем обліку та контролю підприємства.

Під час проведення інвентаризації, якщо аудитор не входить до складу інвентаризаційної комісії, він повинен спостерігати за її роботою, зобов'язаний стежити за правильністю виконання процедур. Члени інвентаризаційної комісії перераховують цінності та складають інвентаризаційні описи. При цьому, аудитор час від часу повинен перевіряти дані інвентаризаційних описів.

Якщо ж аудитор проводить особисто контрольні перевірки, то він виконує різні способи (зважування, перерахунок, контрольні заміри, обмірювання тощо) та звіряє одержані дані з даними бухгалтерського обліку.

Дії аудитора після закінчення інвентаризації полягають в тому, що він вивчає результати інвентаризації підприємства. Відбувається порівняння інвентаризаційних описів та звірятьних відомостей з даними бухгалтерського обліку. Одним з ефективних способів перевірки є порівняння даних прибутково-видаткових документів з даними інших документів, які фіксують ці самі операції, але в інших аспектах. Використовуються також такі прийоми і способи, як зіставлення даних, що відображають надходження та витрачання цінностей з даними документів, якими оформлені інші операції, пов'язані з таким надходженням або витрачанням цінностей; порівняння даних бухгалтерського обліку з даними оперативного обліку; перевірка фактичного виконання робіт у натуральних показниках, оплачених за грошовими документами тощо.

Таким чином: дії аудитора до інвентаризації дають можливість встановити фактичне ставлення керівництва підприємства до організації обліку та внутрішнього контролю і спланувати виконання подальших прийомів; дії в процесі інвентаризації – визначити реальні дані про фактичну наявність та залишки цінностей; дії після інвентаризації – визначити проблемні місця в обліку та контролі підприємства.

Вище викладене дає можливість сформулювати послідовність аудиту достовірності результатів інвентаризації (якщо аудитор не бере участі або не присутній при інвентаризації):

- перевірка матеріалів інвентаризації;
- оцінка складського господарства, фінансової, касової,

розрахункової, трудової дисципліни;

- перевірка кадрової документації з питань підбору, прийому на роботу та звільнення матеріально-відповідальних осіб (завідуючих складами, касирів, експедиторів та інших);

- вибіркове порівнянням фактичних даних, відображених у інвентаризаційному описі, з обліковими даними;

- перевірка правомірності списання на природні втрати цінностей, яких не вистачає;

- перевірка об'єктивності та правильності визначення лишків і нестач.

- перевірка правильності взаємного заліку надлишків і нестач внаслідок пересортиці.

- перевірка правильності віднесення результатів інвентаризації на рахунки бухгалтерського обліку.

Висновки. Отже, інвентаризація як прийом методу фактичного контролю в аудиті забезпечує дотримання принципу фінансової звітності та бухгалтерського обліку – повного висвітлення, і дає можливість отримання достовірної інформації про фактичні і потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі. Вважаємо, що для підвищення достовірності отриманих аудиторських доказів аудиторам доречно виконувати дії під час інвентаризації.

1. Беренда Н.І. Особливості інвентаризації виробничих запасів на підприємствах харчової промисловості / Н.І. Беренда, О.В. Хабенко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2015. – №1. – С. 125-127
2. Кузик Н.П. Нормативно-правове забезпечення інвентаризації активів і зобов'язань: зміни 2015 / Н.П. Кузик, О.А. Боярова // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2014. – №23-24. – С. 13-19
3. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2013 року [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua>
4. Олійник С. Роль інвентаризації в формуванні достовірної фінансової звітності та шляхи її вдосконалення / С. Олійник [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://sophus.at.ua/publ/2014_05_22_23_kampodilsk/sekcija_6_2014_05_22_23/rol_inventarizaciji_v_formuvanni_dostovirnoji_finansovoji_zvitnosti_ta_shljakhi_jiji_vdoskonalennja/64-1-0-1011
5. Пантелєєв В.П. Аудит: навч. посіб. / В.П. Пантелєєв – К.: «Видавничий дім «Професіонал», 2008. – 400 с.
6. Петрик О.А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності:

- навч. посіб. / Петрик О.А., Савченко В.Я., Свідерський Д.Є.: за заг. ред. О.А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2008. – 472 с.
7. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [Електронний ресурс] Наказ Міністерства фінансів України від 2.09.2014 №879. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
 8. Подоляничук О.А. Процедури одержання аудиторських доказів / О.А. Подоляничук // Економічний часопис-XXI. – 2014. – №1-2. – С. 60-63
 9. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс] Закон України від 22.04.1993 р. №3126-XII. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
 10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс] Закон України від 16.07.1999 р. №96-XIV – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
 11. Смержанюк Т.П. Інвентаризація – один із головних методів обліку і контролю / Т.П. Смержанюк // Молодий вчений. – 2015. – №2. – С. 66-69
 12. Сук Л.К. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей / Л.К. Сук, П.Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2014. – №23-24. С. 53-60.
 13. Штейнман М.Я. Контроль і ревізія в сільськогосподарських підприємствах (з практикумом) / М.Я. Штейнман, М.Ф. Євсєєв / Пер. з рос. З.А. Городиської. – К.: Вища шк.. Головне вид-во, 1988. – 272 с.
 14. Електронний ресурс. – Режим доступу: http://www.spletnik.ru/blogs/govoryat_chno/75404_kto-vladeet-informatciy-tot-vladeet-mirom

УДК 339.142-045.83

Полінкевич О.М., к.е.н., доцент

Луцький національний технічний університет

УПРАВЛІННЯ ТОВАРОПОТОКАМИ У ЗОВНІШНЬОЕКОНОМІЧНІЙ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ ЧЕРЕЗ ЗБАЛАНСОВАНУ СИСТЕМУ ПОКАЗНИКІВ

В статті розглянуті підходи до оцінювання товаропотоків у зовнішньоекономічній діяльності підприємств, запропоновано використовувати збалансовану систему показників, визначено показники оцінки за чотирма блоками ЗСП.

Ключові слова: товаропотік, зовнішньоекономічна діяльність, збалансована система показників, управління, експорт, імпорт.