

УДК 657.371:338.22

І. В. Свиноус,

*д. е. н., професор, Білоцерківський національний аграрний університет*ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-0346-1596>

Н. М. Присяжнюк,

*к. вет. н., доцент, Білоцерківський національний аграрний університет*ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-4737-0143>

О. І. Слободенюк,

*к. б. н., доцент, Білоцерківський національний аграрний університет*ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-6966-9277>

О. Ю. Гаврик,

*к. е. н., доцент, Білоцерківський національний аграрний університет*ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-9816-0253>

Н. І. Свиноус,

*доктор філософії в галузі менеджменту, асистент,**Білоцерківський національний аграрний університет*ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3640-0519>

DOI: 10.32702/2306-6814.2022.18.25

ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ЯК МЕТОД ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

I. Svynous,

Doctor of Economic Sciences, Professor, Bila Tserkva National Agrarian University

N. Prysiazniuk,

PhD in Veterinary Sciences, Associate Professor, Bila Tserkva National Agrarian University

O. Slobodeniuk,

PhD in Biological Sciences, Associate Professor, Bila Tserkva National Agrarian University

O. Havryk,

PhD in Economics, Associate Professor, Bila Tserkva National Agrarian University

N. Svynous,

PhD in Management, Assistant, Bila Tserkva National Agrarian University

INVENTORY AS A METHOD OF ACCOUNTING AND AUDITING THE ACTIVITIES OF BUSINESS ENTITIES

Стаття присвячена розгляду проблем організації проведення інвентаризації з урахуванням досвіду провідних країн світу. Інвентаризація входить до системи методів бухгалтерського обліку, що визначає необхідність її проведення. Завдяки цьому методу можна встановити відповідність між кількістю та якістю запасів у бухгалтерському балансі та майна, що насправді перебуває на складах господарюючого суб'єкта.

Підготовка та проведення інвентаризації має важливе значення для підтвердження достовірності бухгалтерської інформації. На основі даних порівняльних відомостей докладно відображається стан активів, зобов'язань та капіталу економічних суб'єктів. Тому цей елемент методу бухгалтерського обліку як форма контролю використовується і у вітчизняній, і зарубіжній практиці обліку.

При використанні безперервної інвентаризації робиться система записів про кожен товар, що зберігається, і на будь-який момент часу є облікова інформація про їх кількість і вартісну оцінку. При цьому підрахунок товарів, що фактично зберігаються в запасі, шляхом інвентаризації проводиться виключно для перевірки точності бухгалтерських записів. Як правило, безперервну інвентаризацію використовують економічні суб'єкти, які торгують дорогими товарами.

Практика бухгалтерського обліку у країнах Європи та США показує, що ефективно працююча система внутрішньогосподарського контролю дозволяє досягти цієї мети та скоротити втрати. Для цього розроблені та використовуються різні способи проведення інвентаризацій та подальшого застосування отриманих даних.

Проведення інвентаризації як майна, а й зобов'язань дуже важливо за умов застосування МСФЗ, де однією з приватних проблем статичного балансу є їх відображення з урахуванням дисконтування. Тому вивчення та послідовне використання західного досвіду дозволить вітчизняним підприємствам сформувати більш сучасні та опрацьовані правила проведення інвентаризацій, активно застосовувати рідко використовуються в даний час способи контролю стану майна, такі як безперервна інвентаризація.

The article is devoted to the consideration of the problems of organizing the inventory taking into account the experience of the leading countries of the world. The inventory is included in the system of accounting methods, which determines the necessity of its implementation. Thanks to this method, it is possible to establish correspondence between the quantity and quality of stocks in the accounting balance and the property that is actually in the warehouses of the business entity.

Preparing and conducting an inventory is important for confirming the reliability of accounting information. Based on these comparative information, the state of assets, liabilities and capital of economic entities is displayed in detail. Therefore, this element of the accounting method as a form of control is used in both domestic and foreign accounting practices.

When using a continuous inventory, a system of records is made about each product that is stored, and at any moment in time there is accounting information about their quantity and cost estimate. At the same time, the counting of the goods actually kept in stock by means of an inventory is carried out exclusively to check the accuracy of accounting records. As a rule, continuous inventory is used by economic entities that trade in expensive goods.

The practice of accounting in the countries of Europe and the USA shows that an effectively working system of internal economic control allows to achieve this goal and reduce losses. For this, various methods of conducting inventories and further application of the obtained data have been developed and used.

Carrying out an inventory of both assets and liabilities is very important under the conditions of application of IFRS, where one of the private problems of the static balance sheet is their reflection taking into account discounting. Therefore, the study and consistent use of Western experience will allow domestic enterprises to form more modern and elaborate rules for conducting inventories, actively apply currently rarely used methods of property condition control, such as continuous inventory.

*Ключові слова: інвентаризація, облік, аудит, майно, контроль.
Key words: inventory, accounting, audit, property, control.*

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Однією з найважливіших вимог бухгалтерського обліку є точність та достовірність його показників. Всі зміни, що відбуваються в бухгалтерському обліку, повинні знаходити відображення в первинних документах. Проте спостерігаються випадки, коли дані обліку різняться від фактичної наявності об'єктів або джерел їх формування. Причинами таких розбіжностей можуть бути природне зменшення, втрати при транспортуванні, пересортиця запасів, зловживання, розкрадання матеріально-відповідальних осіб. Вони виявляються шляхом звіряння фактичних залишків майна чи зобов'язань із даними обліку під час проведення інвентаризації.

Інвентаризація виконує контрольну функцію в бухгалтерському обліку суб'єкта господарювання, оскільки забезпечує повноту і достовірність даних обліку, підвищує відповідальність матеріально-відповідальних осіб за збереження довірених їм цінностей, допомагає визначити природні втрати, умови зберігання запасів, забезпечити збереження майна.

У зв'язку з цим одним із найважливіших завдань аудиту в частині матеріально-виробничих запасів є збір аудиторських доказів щодо наявності та стану запасів за допомогою присутності аудиторів при проведенні інвентаризації товарно-матеріальних цінностей, яка є найважливішим способом контролю за їх збереженням.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Проблеми обліку і контролю товарно-матеріальних цінностей та джерел їх формування, зокрема щодо застосування інвентаризації є предметом особливої уваги економічної науки. Великий внесок в розробку теоретичних основ і методологічних підходів до проблеми обліку і контролю і їх використання внесли провідні вчені-економісти: Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Гетьман В.Г., Гуцайлук З.В., Дем'яненко М.Я., Завгородній В.П., Фаріон І.Д., Хомин П.Я., Усач Б.Ф., Шохін С.О. та інші вітчизняні і зарубіжні вчені.

Відаючи належне розробкам цим вченим, слід відзначити, що у переважній більшості їх дослідження спрямовані на розроблення загальнометодичного забезпечення використання методів бухгалтерського обліку та контролю, але швидкоплинні зміни функціонування підприємств вимагають розробку практичних рекомендацій по удосконаленню проведення інвентаризації.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою дослідження є розробка на основі узагальнення вітчизняного та зарубіжного досвіду практичних рекомендацій щодо проведення інвентаризації в суб'єктах підприємницької діяльності.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Інвентаризація входить до системи методів бухгалтерського обліку, що визначає необхідність її проведення. Завдяки цьому методу можна встановити відповідність між кількістю та якістю матеріальних цінностей у звіті про майновий стан та фактичній наявності в місцях зберігання суб'єкта господарювання.

Міжнародний стандарт аудиту 501 "Особливості отримання аудиторських доказів у конкретних випадках" також встановлює законодавчу вимогу, щодо отримання аудиторських доказів щодо наявності та стану запасів шляхом, що повторно підтверджує важливість процедури інвентаризації для складання бухгалтерської звітності щодо активів [1].

Підготовка та проведення інвентаризації має важливе значення для підтвердження достовірності бухгалтерської інформації. На основі даних звіряльних відомостей докладно відображається стан активів, зобов'язань та капіталу суб'єктів господарювання. Тому цей елемент методу бухгалтерського обліку, як форма контролю використовується і у вітчизняній, і зарубіжній практиці діяльності підприємницьких структур.

Дослідження економічної літератури показало, що під інвентаризацією розуміється не тільки підрахунок у натуральних одиницях запасів, а й переведення отриманої їх кількості у грошовий вимір, підсумовування та порівняння з результатами даних по бухгалтерським рахункам. Однак щодо законодавчо-нормативних документів країн ЄС та США виявлено специфіку у проведенні цього процесу. Так, у Німеччині відповідно до Торгового кодексу (ІОВ) кожен підприємець після закінчення звітного року має проводити інвентаризацію всього майна, що дозволяє перевірити повноту та правильність записів за статтями балансу [3]. Крім Торгового кодексу, обов'язковість проведення інвентаризації передбачена податковим правом Німеччини. Тому дані інвентаризації підлягають оформленню у вигляді списку, в якому точно вказуються окремі складові майна, а також боргові зобов'язання за видами, кількістю та вартістю станом на певний часовий період. На підставі даних реєстру бухгалтерського обліку про показники вартості активів та боргових зобов'язань розраховується власний капітал, яке згідно із Законом про прибутковий податок визначається як виробниче майно.

Слід зазначити, що щорічна інвентаризація у Німеччині проводиться повністю по всій номенклатурі, або частково протягом трьох місяців перед складанням пробного балансу, або протягом перших двох місяців після його складання. Організаційно передбачається проведення таких видів інвентаризації:

— актуальна (інвентаризація проводиться на кінець кожного операційного року станом за 10 днів до або після складання пробного балансу. Зміни у наявності інвентарю між днем закриття балансу та днем проведення інвентаризації повинні враховуватися відповідно до результатів інвентаризації);

— вибіркова (інвентаризація проводиться з метою економії часу та витрат та передбачає використання статистичних методів уточнення позицій вибірки активів. Повна вартість за даними такої інвентаризації оцінюється з урахуванням вибірових даних. У цьому статистичні

методи забезпечують досить надійну оцінку результатів інвентаризації);

— безперервна (інвентаризація передбачає отримання інвентарних списків протягом усього облікового періоду за окремими видами, кількістю та вартістю майна) [2].

Інший підхід до інвентаризації має місце в англійських країнах, де велике значення надається лише контролю за наявністю та рухом товарно-матеріальних цінностей у вигляді проведення інвентаризацій. При цьому використовуються:

- періодична інвентаризація;
- безперервна інвентаризація.

З використанням періодичної інвентаризації систематичний аналітичний облік руху товарів не ведеться. Тому собівартість проданих товарів визначається наприкінці звітного періоду з урахуванням даних інвентаризації. Інформація про вартість закуплених товарів накопичується на рахунку "Закупівля товарів". Для визначення собівартості проданих товарів фактична наявність товарних запасів, одержана після проведення інвентаризації, віднімається із загальної вартості закуплених товарів та додається залишок товарів на початок звітного періоду:

Як правило, така система періодичної інвентаризації застосовується суб'єктами підприємницької діяльності з великим товарообігом, головним чином в торговельних підприємствах.

При проведенні інвентаризації необхідно враховувати, що до запасів не включаються:

- товари, продані, але ще відвантажені покупцю;
- товари, які не можуть бути продані через втрату якості.

Однак якщо у другому випадку неякісні товари передбачається продати за зниженими цінами, то вони вносяться до інвентаризаційного опису. Також не входять до складу товарних запасів товари консигнації, оскільки є товарами іншої фірми (консигнанта). Вони поміщені складу за договором консигнації і на момент реалізації належать їх власнику (консигнанту).

Слід зазначити, що з використанням періодичної інвентаризації втрати товарних запасів від псування, крадіжок і розкрадань матеріально-відповідальними особами входять у собівартість проданих товарів, що призводить до завищення фактичної вартості товарів протягом усього звітного періоду. При цьому на вартість кожної одиниці товару, що надійшла, робиться запис:

Дебет рахунку "Товари".

Кредит рахунку "Втрати".

При реалізації робиться запис:

Дебет рахунку "Собівартість реалізованих товарів".

Кредит рахунку "Товари".

У цьому випадку дебетове сальдо рахунку "Товари" завжди дорівнює вартості залишку товарів, а дебетовий оборот рахунку "Собівартість реалізованих товарів" — собівартості проданих товарно-матеріальних цінностей.

При використанні безперервної інвентаризації робиться система записів про кожен товар, що знаходиться на збереженні що є формує інформаційний масив даних про їх кількість і вартість. При цьому підрахунок шляхом інвентаризації проводиться виключно для перевірки точності бухгалтерських записів.

Необхідно зазначити, що такий порядок проведення інвентаризації використовується з метою контролю, особливо у ситуаціях, коли товарна маса перебуває в торгових агентів і може виникнути надлишок чи дефіцит товару складі. Крім того, безперервна інвентаризація важлива з точки зору безпеки запасів, що зберігаються, і зручна для підготовки щомісячних і кварталних звітів про рух товарно-матеріальних цінностей. Недоліком цього підходу є значно вищі витрати проведення інвентаризації. Однак застосування комп'ютерів у поєднанні з касовими апаратами, а також використання сучасних методів обліку, як електронні етикетки, значно спрощують та здешевлюють організацію її проведення [4].

Таким чином, основна відмінність у синтетичному обліку при застосуванні систем проведення інвентаризації полягає в тому, що при системі безперервної — на рахунок "Товари" постійно відображаються нові придбання, реалізація та інші операції з товарами, а при проведенні обліку за періодичною — дані по рахунку "Товари" залишаються незмінними, доки наприкінці звітного періоду не буде проведено інвентаризації запасів товарно-матеріальних цінностей в місцях відповідального зберігання. Для обліку протягом звітного періоду ведуться рахунки "придбання товарів", "Транспортні витрати при придбанні товарів", "Знижки з покупок", "Повернення та уцінка придбаних товарів". Крім цього, принаймні продажу рахунок "Собівартість реалізованих товарів" використовується для накопичення собівартості всіх проданих покупцям товарів.

Слід зазначити, що використання безперервної інвентаризації з деталізованим обліком руху товарів не усуває необхідності проведення їх інвентаризації та наприкінці звітного року.

Суб'єкти підприємницької діяльності в сфері торгівлі із великим оборотом, що застосовують систему безперервної інвентаризації, для посилення контролю та точнішого обліку товарних запасів використовують організацію спеціалізованих постійних інвентаризаційних комісій. Вона складається з 3—5 осіб, щоденно здійснює вибірку перевірку наявності певних видів товарів, що дозволяє своєчасно виявляти їх фактичну відсутність, підвищує дисципліну матеріально відповідальних осіб, сприяє вжиттю заходів щодо наведення ладу у зберіганні та обліку товарно-матеріальних цінностей. Працівники, включені до складу постійних інвентаризаційних комісій, можуть вводити до штату бухгалтерії чи служби внутрішнього аудиту або бути окремим контрольним підрозділом суб'єктів підприємницької діяльності. При цьому рекомендується підключати до інвентаризації окремих цінностей виробничий відділ, що забезпечує додатковий контроль і водночас дозволяє використовувати знання співробітників про специфіку матеріальних запасів, що є об'єктами перевірки.

У деяких суб'єктах господарювання в сфері торгівлі практикується проведення повного повторного перерахунку окремих видів запасів незалежними комісіями, а інших фірмах проводяться вибіркові контрольні підрахунки, які здійснюють менеджмент середньої ланки чи внутрішні аудитори [5].

Важливою умовою успішного проведення інвентаризації у великих фірмах є попередня підготовка деталізованої програми. Вона включає інструкції щодо:

- розміщення запасів з метою спрощення їх підрахунку;
- правильної ідентифікації та описання запасів;
- правильне визначення застарілих чи пошкоджених цінностей;
- ідентифікація та складання переліку запасів, що належать інших суб'єктів господарювання;
- правильне заповнення реєстрів первинного, аналітичного обліку щодо приймання та відвантаження товарно-матеріальних цінностей, а також їхнього руху між структурними підрозділами;
- визначення та складання переліку товарів, що знаходяться в інших суб'єктів підприємницької діяльності;
- виправлення помилок, які було виявлені внаслідок підрахунків.

Крім інструкції з контролю та документування цінностей, ця програма може включати інструкцію, адресовану бухгалтерії, з підрахунку кількості, визначення ціни, підрахунку загальної суми цінностей, що перевіряються.

Велике значення в західних фірмах надається проведенню інвентаризації у присутності аудитора, здійснює зовнішній аудит. У Міжнародному стандарті аудиту "Аудиторські докази — додатковий розгляд особливих статей" (МСА-501) у частині А "Присутність при інвентаризації товарно-матеріальних запасів" зазначається, що аудитор у разі, якщо величина товарно-матеріальних запасів є суттєвою для фінансової звітності, має отримати достатні аудиторські докази, наскільки можна присутні під час проведення інвентаризації цих запасів [6]. Якщо це неможливо, то він повинен провести інвентарний підрахунок або спостерігати за проведенням інвентарного підрахунку в інший день та за необхідності перевірити проміжні операції.

У Великій Британії існує внутрішній стандарт аудиту "Присутність при інвентаризації матеріально-виробничих запасів", де зазначається, що присутність аудитора при інвентаризації матеріально-виробничих запасів потрібна у випадках, коли:

- запаси мають суттєвий вплив на формування показників фінансової звітності;
- аудитор не покладається на дані інвентаризації, проведеної менеджментом для отримання інформації про запаси.

Для отримання свідчень у разі присутності аудитора при інвентаризації матеріально-виробничих запасів, крім загальноприйнятих, рекомендується окремо здійснювати такі аудиторські процедури:

- До проведення інвентаризації:
 - виявити об'єкти, які мають значну вартість та методи їх обліку;
 - розглянути місця зберігання та оцінити умови контролю за запасами та документальної реєстрації;
 - розглянути потребу у свідченнях фахівців.
- Під час інвентаризації:
 - спостерігати за порядком виявлення пошкоджених товарно-матеріальних цінностей, та й тих, які не використовуються у технологічному процесі;
 - збирати інформацію про терміни використання запасів, спираючись на власні спостереження та результати розмов з завідувачами складів;
 - переконатися, що запаси, що належать третім особам, обліковуються окремо.

Після інвентаризації необхідно опрацювати дані, що містяться у робочих документах за підсумками перевірки, таким чином:

уточнити дані реєстрів аналітичного, синтетичного обліку товарно-матеріальних цінностей;

звірити підсумкові дані про запаси реєстрів бухгалтерського обліку з результатами інвентаризації [7].

У США також надається важливого значення участі аудитора в інвентаризації під час проведення аудиторської перевірки. Офіційна позиція аудиторів викладена в Положенні про аудиторські стандарти (SAS) наступним чином: "Зазвичай необхідно, щоб незалежний аудитор був присутній під час підрахунку і шляхом належного спостереження, перевірок і питань зробив висновки щодо ефективності методів проведення інвентаризації та тієї міри довіри, яку задовольняють його. заслуговують на уявлення клієнта про кількість та фізичний стан запасів". Отже, США також вважається, що аудитору під час перевірки запасів важливо особисто здійснювати спостереження інвентаризацією [8].

Відповідальність за планування та проведення інвентаризації у натуральних показниках (зважування, обмірювання) насамперед несе клієнт. Однак у зв'язку з участю інвентаризації аудитора планування слід здійснювати спільно. Під час проведення інструктажів членів інвентаризаційної комісії представником менеджментом необхідна присутність аудитора, оскільки це полегшує планування проведення спостереження.

Аудитору за правилами, що діють у США, необхідно пам'ятати про цілі спостереження за проведенням інвентаризації:

встановити, що запаси справді існують;

переконатися, що підрахунки та описи запасів та їх стану точні та правильно документовані.

Аудитор не є ні обліковцем, чи експертом з оцінки якості, кількості або стану запасів, але він не повинен ухилятися від виражених висновків. Ознаки занадто тривалого зберігання характеризується наявністю порохнів на коробках, тощо. У таких випадках виникає питання про терміни придатності запасів та можливості їх збуту.

Перед тим як приступати до спостереження за інвентаризацією, аудитор повинен достатньо деталізованого ознайомитися з бізнесом клієнта, щоб мати загальне уявлення про характеристики товарно — матеріальних цінностей, зокрема про їх якість. Необхідно перевірити за допомогою повторного підрахунку точність записів у реєстрах первинного обліку клієнта, в яких відображено результати здійснених підрахунків.

З особливою увагою аудитори контролюють відповідність запасів періоду, що перевіряється інвентаризацією. Це необхідно, щоб уникнути помилок щодо оцінки повної вартості запасів. Такі помилки спотворюють показники результатів фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання. Тільки внутрішня виробнича облікова інформація забезпечує вирішення управлінських завдань на основі отримання оперативної своєчасної та достовірної інформації про витрати та результати в цілому по підприємству та окремим його структурних підрозділах.

За допомогою даної процедури аудитори набувають достатньої впевненості щодо стану запасів, правильності їх зберігання та витрачання. У частині цього

питання аудиторам необхідно приділити особливу увагу Міжнародному стандарту аудиту 501 "Особливості отримання аудиторських доказів у конкретних випадках", який, зокрема, регулює питання матеріально-виробничих запасів.

Відповідно до цього стандарту аудитор повинен отримати відповідні докази щодо запасів шляхом:

— присутності при проведенні інвентаризації товарно-матеріальних цінностей з метою оцінки вказівок керівництва та процедури для обліку та контролю за результатами їх інвентаризації, проведення спостереження за виконанням підрахунку, перевірка стану їх збереження та самостійно виконати контрольні перерахунки;

— проведення аудиторських процедур щодо підсумкових даних про запаси в суб'єкта господарювання для визначення правильності відображення фактичних результатів підрахунку в процесі проведення інвентаризації.

За результатами виконання процедури аудитори можуть оцінити ризики суттєвого спотворення, пов'язані із запасами, ефективність системи внутрішнього їх контролю. Присутність при проведенні інвентаризації запасів може покращити розуміння бізнесу суб'єкта господарювання, надаючи можливість спостерігати за виробничим процесом і отримати докази щодо повноти та оцінки запасів, організації систем обліку та контролю суб'єкта господарювання.

У рамках цієї процедури аудитори набувають впевненості у частині таких положень:

— спостереження за виконанням встановлених керівництвом процедур підрахунку допомагає зробити висновок про те, що вказівки керівництва та процедури підрахунку належним чином розроблені та впроваджені;

— перевірка наявності та стану запасів дозволяє аудиторам переконатися в їх існуванні, а також виявити застарілі, пошкоджені чи прострочені товарно-матеріальні цінності;

— виконання контрольних перерахунків забезпечує аудиторські докази повноти та точності даних бухгалтерського обліку.

До початку інвентаризації аудитори повинні отримати та оцінити інструкції та процедури керівництва щодо її проведення. На підставі аналізу даних інструкцій аудитори визначають, чи достатні вони для того, щоб суб'єкт господарювання зміг визначити характер, кількість і стан запасів на дату інвентаризації.

Аудиторам слід проаналізувати інструкції щодо інвентаризації запасів щодо наявності процедур:

— для забезпечення впевненості, що всі товарно-матеріальні цінності перераховані, крім подвійного перерахунку, фіктивні запаси не додані до інвентаризаційних описів;

— захисту від помилок у підсумовуванні кількості, перетворення з одного заходу в інший, калькуляції витрат;

— оцінки фізичних величин;

— точної ідентифікації стадії незавершеного виробництва, застарілих чи пошкоджених запасів, що належать третій стороні та ін.

Якщо аудитори в процесі виконання своїх функціональних обов'язків виявляють, що інструкції з інвентаризації не є достатніми, вони повинні обговорити це питання з керівництвом, щоб зробити необхідні зміни до

дати проведення інвентаризації. Також аудиторам слід звернути увагу на такі питання:

- чи виконуються інструкції під час інвентаризації активів;
- чи є наявне необхідне матеріально-технічне забезпечення процесу проведення інвентаризації;
- чи здійснюється контроль за отриманням товарно-матеріальних цінностей від постачальників, відвантаженням їх покупцям та інші операції, що пов'язані з рухом запасів з метою запобігання перерахунку та подвійному підрахунку.

Щодо процедури перерахунку запасів під час проведення інвентаризації аудиторам слід визначити ключові номенклатурні позиції на початку інвентаризації. Їх слід вибрати через те, що вони з великою ймовірністю можуть містити суттєві спотворення. Вибір ключових номенклатурних позицій повинен здійснюватися на підставі реєстру аналітичного обліку запасів.

Для здійснення перерахунку запасів під час присутності на інвентаризації аудитори повинні здійснити процедуру підрахунку запасів:

- перерахувати заздалегідь відібрані номенклатурні позиції з реєстру запасів (метод підрахунку "з листа");
- перерахувати фактично існуючі номенклатурні позиції (метод підрахунку "з підлоги").

Для кожної відібраної номенклатурної позиції запасів аудитори слід виконати такі дії:

- попросити персонал суб'єкта господарювання надати допомогу у підрахунку товарно-матеріальних цінностей;
- записати номер та опис позиції (досить докладно, щоб згодом можна було виявити його в інвентаризаційному описі);
- одночасно звірити підрахунок, зроблений аудитором, з підрахунком членів інвентаризаційної комісії, що є у наказі на проведення інвентаризації.

У разі відсутності можливості бути присутніми під час інвентаризації запасів, достатні належні аудиторські докази наявності та стану можуть забезпечуватися за допомогою альтернативних аудиторських процедур, зокрема, інспектування документації щодо подальшого продажу тих чи інших конкретних об'єктів, які були отримані або закуплені до проведення інвентаризації.

ВИСНОВКИ

Отже, можна відзначити, що саме товарно-матеріальні цінності є об'єктами обліку, що піддаються розкраданню та зловживанням у найбільшому обсязі. Тому саме ці активи мають суворо контролюватись як менеджментом, та співробітниками бухгалтерії. Практика бухгалтерського обліку у країнах Європи та США свідчить, що ефективно працююча система внутрішньогосподарського контролю дозволяє досягти цієї мети та скоротити втрати. Для цього розроблені та використовуються різні способи проведення інвентаризацій та для подальшого застосування отриманих даних.

Проведення інвентаризації як майна, а й зобов'язань дуже важливо за умов застосування МСФЗ, де однією з приватних проблем статичного балансу є їх відображення з урахуванням дисконтування. Тому вивчення та послідовне використання західного досвіду дозволить вітчизняним підприємствам сформувати більш сучасні та

опрацьовані правила проведення інвентаризацій, активно застосовувати рідко використовуються в даний час способи контролю стану майна, такі як безперервна інвентаризація.

Література:

1. Максименко І. Я., Зоря О. П., Горлачова Г. Р. Інвентаризація як складова внутрішньогосподарського контролю в процесі управління підприємством. Економіка та держава. 2017. № 10. С. 83—85.
2. Олійник С. О. Проблеми на напрями вдосконалення інвентаризації на підприємствах. Науковий огляд. № 6 (27), 2016 С. 11—17.
3. Шеленко Д.І. Особливості проведення інвентаризації на підприємстві. Сталий розвиток економіки. № 1 (26). 2015. С. 175—179.
4. Букало Н.А. Інвентаризація як умова складання фінансової звітності. Економічний аналіз. 2016. Т. 23. № 1. С. 167—173.
5. Подолянчук О.А. Інвентаризація в аудиті як прийом методу фактичного контролю. Економічні науки. Серія Облік і фінанси. Вип. 12 (45). Ч. 1, 2015. С. 240—249.
6. Стаднік Л.І. Проблеми інвентаризації в сільськогосподарських підприємствах та шляхи їх вирішення. Економіка та управління АПК, № 2'2017 С. 56—63.
7. Пархоменко В. М. Інвентаризація — інструмент забезпечення достовірності фінансової звітності. Вісник податкової служби України. 2012. № 43. С. 20—29.
8. Безверхий К. Інвентаризація як об'єкт обліку і контролю обліково-звітної інформації: організаційно-методологічний аспект. Бухгалтерський облік і аудит, № 1, 2013. С. 3—19.

References:

1. Maksymenko, I. Zorya, O. and Gorlachova, G. (2017), "Inventory as a complex of internal agricultural control in the process of management by enterprise", *Ekonomika ta derzhava*, vol. 10, pp. 83—85.
2. Oliynyk, S.O. (2016), "Problems in ways of improving inventory at enterprises", *Naukovyj ohliad*, vol. 6 (27), pp. 11—17.
3. Shelenko, D.I. (2015), "Peculiarities of conducting an inventory at the enterprise", *Stalij rozvytok ekonomiky*, vol. 1 (26), pp. 175—179.
4. Bukalo, N.A. (2016), "Inventory as a condition for drawing up financial statements", *Ekonomichnyj analiz*, vol. 23, no. 1, pp. 167—173.
5. Podolianchuk, O.A. (2015), "Inventory in audit as a method of actual control", *Ekonomichni nauky. Seriya Oblik i finansy*, vol. 12 (45), no. 1, pp. 240—249.
6. Stadnik, L.I. (2017), "Inventory problems in agricultural enterprises and ways to solve them", *Ekonomika ta upravlinnia APK*, vol. 2, pp. 56—63.
7. Parkhomenko, V.M. (2012), "Inventory is a tool for ensuring the reliability of financial reporting", *Visnyk podatkovoi sluzhby Ukrainy*, vol. 43, pp. 20—29.
8. Bezverkhyj, K. (2013), "Inventory as an object of accounting and control of accounting and reporting information: organizational and methodological aspect", *Bukhhalters'kyj oblik i audyt*, vol. 1, pp. 3—19.

Стаття надійшла до редакції 20.09.2022 р.