

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: **Методика обліку та організація аналізу і аудиту виробничих запасів підприємства ФГ «Баварія»**

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0718-1-3
Спеціальності облік і оподаткування, освітня
програма облік і аудит
Спеціалізації облік і аудит у підприємстві

Д. Д. Хомич

Керівник: д.е.н., професор Шмиголь Н. М.

Рецензент: к.е.н., доцент Сьомченко В.В.

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Освітній рівень магістр
Спеціальність 071 Облік і оподаткування,
Освітня програма облік і аудит
Спеціалізація облік і аудит у підприємстві

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Зав. кафедри _____ Н.М. Шмиголь
«___»_____ 2019р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Хомич Діані Дмитрівні

1. Тема роботи: Методика обліку та організація аналізу і аудиту виробничих запасів підприємства ФГ «Баварія», керівник роботи Шмиголь Н. М., д.е.н., професор, затверджені наказом ЗНУ від 04.07.2019 р., № 1111-с.
2. Строк подання студентом роботи 2 грудня 2019 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): розкрити економічну сутність поняття «виробничі запаси» через нормативні документи та економічну літературу; вивчити методи оцінювання виробничих запасів під час руху; дослідити методику контрольно-аналітичного забезпечення ефективності використання виробничих запасів; надати організаційно-економічну характеристику ФГ «Баварія»; дослідити організацію бухгалтерського обліку та порядок документування операцій з запасами; проаналізувати ефективності використання виробничих запасів господарства; обґрунтувати напрями підвищення ефективності використання виробничих запасів на ФГ «Баварія».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): 25 рис., 22 табл. та 5 формул.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	д.е.н., професор Шмиголь Н. М.	19.08.2019	19.08.2019
2	д.е.н., професор Шмиголь Н. М.	16.09.2019	16.09.2019
3	д.е.н., професор Шмиголь Н. М.	07.10.2019	07.10.2019

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2019р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної Роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2019	виконано
2.	Написання вступу	липень 2019	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2019	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2019	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2019	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2019	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2019	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2019	виконано

Студентка _____
(підпис)

Д. Д. Хомич

Керівник роботи _____
(підпис)

Н. М. Шмиголь

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

Ю.М. Уманська

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 110 с., 25 рис., 22 табл., 4 додатки, 51 літературних джерел.

Об'єктом дослідження є процес ведення бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту операцій з виробничими запасами на фермерському господарстві «Баварія».

Метою даної кваліфікаційної роботи є дослідження теоретико-методичних аспектів обліку, аудиту та аналізу виробничих запасів, критичний аналіз проблем ведення бухгалтерського обліку та аудиту з виробничими запасами на підприємстві та розробка напрямів удосконалення контрольно-аналітичного забезпечення операцій з виробничими запасами на підприємстві за результатами проведеного аналізу.

Методи дослідження: аналіз та синтез (дослідження економічної сутності, класифікації та оцінки виробничих запасів); статистико-економічний (для вивчення зміни виробничих запасів в динаміці); графічний (для оцінки стану виробничих запасів на фермерському господарстві); метод аналітичних таблиць (для групування інформації про виробничі запаси для подальшого аналізу); порівняння (для зіставлення даних підприємства у динаміці); факторний аналіз (для визначення впливу факторів на результатуєчий показник); абстрактно-логічний (використано в процесі теоретичних узагальнень і формулювання висновків).

За результатами проведеного аналізу та аудиту запропоновано напрями вдосконалення обліку операцій з виробничими запасами.

АНАЛІЗ, АУДИТ, ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ, ЗАВАНТАЖЕННЯ,
ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, КОНТРОЛЬ, МАТЕРІАЛЬНІ РЕСУРСИ,
ОБОРОТНІСТЬ, ФЕРМЕРСЬКЕ ГОСПОДАРСТВО

SUMMARY

Qualification work: 110 pages, 25 figures, 22 tables, 4 applications, 51 literary sources.

The object of the research is the process of accounting, analysis and audit of the operations with the inventories on the farm «Bavaria».

The purpose of this qualification work is to study the theoretical and methodological aspects of accounting, audit and analysis of inventory, a critical analysis of problems of accounting and audit with inventory in the enterprise and to develop directions for improving the control and analytical support of operations with inventory in the enterprise by the results of the analysis.

Research methods: analysis and synthesis (study of economic nature, classification and evaluation of inventory); statistical and economic (to study changes in production stocks in dynamics); graphic (to assess the state of farm production); method of analytical tables (for grouping inventory information for further analysis); comparison (to compare the enterprise data in dynamics); factor analysis (to determine the impact of factors on the resulting indicator); abstract-logical (used in the process of theoretical generalizations and formulation of conclusions).

According to the results of the analysis and audit, the directions of improvement of accounting of operations with inventories are suggested.

ANALYSIS, AUDIT, PRODUCTION INVENTORIES, LOADING, INVENTORY, CONTROL, MATERIAL RESOURCES, TURNOVER, FARMING

ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Вступ.....	7
1 Концептуальні основи обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів	
1.1 Економічна сутність, класифікація та оцінка виробничих запасів...	12
1.2 Нормативно-правове регулювання обліку виробничих запасів.....	24
1.3 Контрольно-аналітичне забезпечення ефективності використання виробничих запасів	31
2 Методика бухгалтерського обліку операцій з виробничими запасами на фермерському господарстві «Баварія»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика господарства	43
2.2 Процес документування руху виробничих запасів.....	51
2.3 Методичні підходи до бухгалтерського обліку виробничих запасів...	60
3 Організаційно-методичні аспекти аналізу та аудиту виробничих запасів на фермерському господарстві «Баварія»	
3.1 Аналіз ефективності використання виробничих запасів як підґрунтя для прийняття зважених управлінських рішень.....	72
3.2 Методичні особливості аудиту виробничих запасів на фермерському господарстві.....	81
3.3 Удосконалення контрольно-аналітичного забезпечення операцій з виробничими запасами.....	91
Висновки.....	98
Перелік посилань.....	100
Додаток А Проблемні питання при аудиті виробничих запасів.....	107
Додаток Б Типові помилки і порушення в обліку запасів.....	110
Додаток В Питання внутрішнього контролю для ФГ «Баварія».....	112
Додаток Г Графік документообігу операцій з виробничими запасами для ФГ «Баварія».....	113

ВСТУП

Використання предметів праці, які під впливом живої праці і засобів праці перетворюються в готову продукцію, є важливою умовою виробництва. На відміну від основних засобів, предмети праці повністю споживаються в одному циклі виробництва і їх вартість відразу ж включається в собівартість готової продукції, що обумовлює необхідність в оперативній інформації щодо їх вартості, якості тощо.

До предметів праці належать і виробничі запаси. Питома вага матеріальних запасів в собівартості продукції сільського господарства складає більше 60%. Зменшення матеріальних витрат на одиницю продукції призводить не тільки до зниження собівартості продукції, а й до збільшення випуску продукції при наявності матеріальних ресурсів. Облік виробничих запасів є найбільш трудомістким процесом. Це пов'язано як з великою кількістю необхідної для його правильної організації первинної документації, так і з тим, що вести облік необхідно і в грошовому, і в кількісному вираженні. При цьому такий облік ведеться не тільки в бухгалтерії підприємства, а й у матеріально відповідальних осіб за місцями зберігання матеріалів.

Питанню обліку виробничих запасів приділяється багато уваги в навчальній літературі, в періодичних виданнях, в нормативних актах і на міжнародних конференціях. Зокрема цього питання присвячені праці таких українських вчених, як Ф. Ф. Бутинця, В. Г. Андрійчука, М. І. Бондара, С. Ф. Голова, Л. В. Нападовської, М. Я. Демяненко, В. М. Жука, В. В. Сопко, Г. Г. Кірейцева, М. В. Кужельного, Н. М. Малюги, М. С. Пушкаря, М. Ф. Огійчука, Н. М. Ткаченко та зарубіжних вчених: М. І. Ладутько, В. Ф. Палія, Н. П. Кондратова і інших. На багатьох наукових і науково-практичних конференціях вирішуються питання формування первісної вартості виробничих запасів по різних каналах надходження їх на підприємство,

виборі методу оцінки запасів їх вибуття та інше.

Але незважаючи на таке широке вивчення питання обліку виробничих запасів в різних літературних джерелах, не всі проблеми ще вирішені. Це зумовило вибір теми даної кваліфікаційної роботи. Отже, виникає об'єктивна потреба в подальшому поглибленні теоретичних досліджень і методичних розробок.

Метою даної кваліфікаційної роботи є дослідження теоретико-методичних аспектів обліку, аудиту та аналізу виробничих запасів, критичний аналіз проблем ведення бухгалтерського обліку та аудиту з виробничими запасами на підприємстві та розробка напрямів удосконалення контрольно-аналітичного забезпечення операцій з виробничими запасами на підприємстві за результатами проведеного аналізу.

Для досягнення даної мети були поставлені такі завдання:

- розкрити економічну сутність поняття «виробничі запаси» через нормативно-правові акти та науково-економічну літературу;
- вивчити методи оцінювання виробничих запасів при надходженні, зберіганні та вибутті з підприємства;
- дослідити методикау контрольно-аналітичного забезпечення ефективності використання виробничих запасів;
- проаналізувати систему внутрішнього контролю задля оперативного управління виробничою діяльністю;
- надати організаційно-економічну характеристику ФГ «Баварія»;
- дослідити організацію бухгалтерського обліку виробничих запасів господарства;
- вивчити порядок документування операцій з виробничими запасами на підприємстві;
- проаналізувати ефективності використання виробничих запасів господарства;
- обґрунтувати напрями підвищення ефективності використання виробничих запасів на ФГ «Баварія».

Об'єктом дослідження є процес ведення бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту операцій з виробничими запасами на фермерському господарстві «Баварія».

Предметом дослідження даної роботи є сукупність теоретико-методичних та практичних аспектів організації обліку, аналізу ефективності використання та аудиту виробничих запасів фермерського господарства.

В процесі виконання роботи використовувалися прийоми і методи, що дозволяють вивчити стан обліку використання виробничих запасів, а саме:

- аналіз та синтез (дослідження класифікації та оцінки виробничих запасів);
- критичний (при вивченні існуючих визначень поняття «виробничі запаси»);
- статистико-економічний (для вивчення зміни виробничих запасів в динаміці);
- графічний (для оцінки стану виробничих запасів на фермерському господарстві);
- метод аналітичних таблиць (при групуванні інформації про виробничі запаси для подальшого аналізу);
- порівняння (для зіставлення даних підприємства у динаміці);
- факторний аналіз (для визначення впливу факторів на результуючий показник);
- абстрактно-логічний (використано в процесі теоретичних узагальнень і формулювання висновків).

Джерелами даних для виконання роботи стала фінансова і статистична звітність ФГ «Баварія» Оріхівського району за 2017-2018 роки, дані синтетичного і аналітичного обліку досліджуваного підприємства.

Для вивчення теоретичних і методологічних основ обліку виробничих запасів були використані законодавчі та нормативно-правові акти України з обліку виробничих запасів, вітчизняні та міжнародні стандарти, методичні вказівки та інструкції, накази Міністерств України, періодичні видання,

матеріали науково-практичних конференцій і методичних семінарів, праці провідних зарубіжних і вітчизняних вчених, фахівців в області бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту щодо операцій з виробничими запасами.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в удосконаленні теоретичних, методичних і організаційних положень щодо операцій з виробничими запасами. У процесі дослідження отримано такі наукові результати:

- уточнено понятійний апарат бухгалтерського обліку в частині визначення поняття «виробничі запаси» (матеріальні ресурси підприємства, які використовуються як предмети праці під час виробництва продукції та вартість яких повністю переноситься на собівартість виробленої продукції);

- удосконалено методику аналізу виробничих запасів. В блоці аналіз забезпеченості підприємства виробничими запасами додано аналіз за загальним обсягом, за структурою, за складом, за нормативом, за асортиментом, за періодом. В блоці аналіз ефективності використання виробничих запасів додано в цілому по підприємству та окремо за структурними підрозділами;

- розроблено документ «Питання внутрішнього контролю» задля дослідження системи внутрішнього контролю, що дозволить оперативно управляти виробничою діяльністю. Запропоновано сім блоків: організаційна структура об'єкта, кадрова політика, розподіл обов'язків, повноважень, відповідальності, оцінка облікової системи, договірні зобов'язання, контроль в системі комп'ютеризації обробки даних;

- запропоновано модель аналітичного обліку для операцій з виробничими запасами в розрізі запасних частин з використанням таких субрахунків як: 1) 2071 «Запасні частини до тракторів»; 2) 2072 «Запасні частини до автомобілів»; 3) 2073 «Запасні частини до комбайнів»; 4) 2074 «Запасні частини до сільськогосподарських машин»; 5) 2075 «Інші запасні частини». Це забезпечить отримання розгорнутої інформації, необхідної для

управління виробничими запасами;

– розроблено графік документообігу первинних документів щодо операцій з виробничими запасами, що дозволить повно, швидко та якісно відобразити інформацію в бухгалтерському обліку.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на науково-практичному семінарі «Аудиторська діяльність: стан та сучасні тенденції розвитку професійної етики» (24 січня 2019р., м. Запоріжжя).

Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків; викладена на 97 сторінках, в тому числі містить 22 таблиці, 25 рисунки; список використаної літератури з 51 найменування й 4 додатки.

1 КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1.1 Економічна сутність, класифікація та оцінка виробничих запасів

Матеріальною основою будь-якого виробництва виступають засоби виробництва, що складаються із засобів праці та предметів праці, які одночасно беруть участь в процесі виробництва. В силу відмінностей в характері процесу виробництва і способі передачі вартості на створюваний продукт, засоби праці набувають форму основних засобів, а предмети праці – оборотних активів.

Оборотні активи, що забезпечують безперервність процесу виробництва, постійно знаходяться в русі, проходячи послідовно три стадії кругообігу: грошову, товарну, виробничу. У різних галузях народного господарства склад і структура оборотних активів різні й залежать від типу виробництва, складу витрат, особливостей матеріально-технічного постачання, виду продукції, що випускається.

Специфічною особливістю виробничих запасів є те, що вони в процесі виробництва повністю споживаються і переносять свою ціну на готовий продукт. Виробнича діяльність підприємства обумовлена, перш за все, використанням значної кількості виробничих запасів, тому виникає необхідність чіткого розмежування запасів, необхідних для основної діяльності підприємства і для обслуговування виробничого процесу.

До затвердження положень (стандартів) бухгалтерського обліку вчені розглядали категорію «запаси» з позиції матеріальних цінностей, пояснювавши їх значною матеріаломісткістю. А вже після виникнення необхідності чіткого розмежування запасів, місце виробничих запасів у складі ресурсів підприємств можна відобразити наступним чином (рис. 1.1).

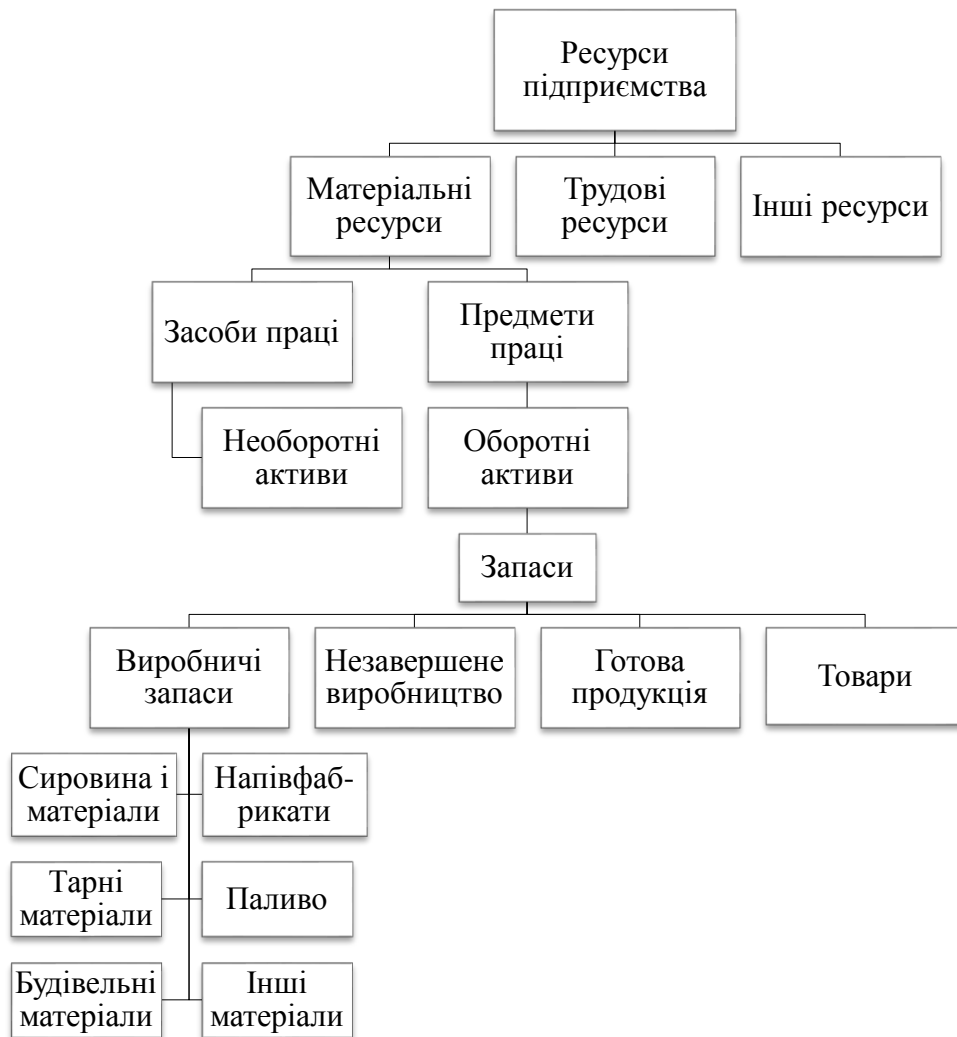


Рис. 1.1 Місце виробничих запасів у складі ресурсів підприємства

Виходячи з рис. 1, виробничі запаси являються складовою оборотних активів організації та входять до складу матеріальних ресурсів.

Якщо досліджувати еволюцію економічної категорії «виробничі запаси», то вважається, що вперше термін «запаси» було згадано в 1999 році у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», (далі П(С)БО 9) затвердженого Міністерством фінансів України від 20.10.1999 року [1].

Відповідно до пункту 4 П(С)БО 9 «Запаси», запаси – активи, які утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для

споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Причому запаси визнаються активами тільки в тому випадку, якщо є ймовірність того, що підприємство отримає економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, і їх вартість може бути достовірно визначена [1].

Нині, серед провідних вчених простежуються різні погляди на поняття і сутність виробничих запасів. Для кращого розуміння сутності виробничих запасів проаналізуємо думки провідних вітчизняних і зарубіжних учених (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Трактування сутності поняття «виробничі запаси» в економічній літературі

Автор	Визначення
1	2
П. С. Безруких [2]	Під виробничими запасами розуміють різні речові елементи виробництва, що використовуються як предмети праці у виробничому та іншому господарських процесах.
А. Б. Борисов [3]	Виробничі запаси уявляють собою сукупність усіх матеріалів, які має підприємство, частина оборотних засобів підприємства, які ще не включені у процес виробництва, але надійшли на робочі місця.
Ф. Ф. Бутинець [4, с. 313]	Виробничі запаси – активи, які використовуються для подальшого продажу, використання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.
Н. І. Верхоглядова [5]	Виробничі запаси – матеріальні ресурси, які повністю переносять свою вартість на собівартість продукції, тобто споживаються. При цьому вони використовуються як предмети праці в виробничому і господарському процесі.
В. П. Завгородній [6]	Виробничі запаси – сировина, основні та допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб.
Р. В. Кружкова, В. О. Даєнічева [7, с. 5]	Під виробничими запасами розуміють матеріальні цінності, що знаходяться на складі підприємств виробничої сфери і призначені для подальшого використання.
М.В. Кужельний [8]	Під виробничими запасами розуміє мінімальний запас предметів праці, необхідний для виробничого процесу.
М. С. Пушкар [9, с. 74]	Виробничі запаси – запаси засобів виробництва, які знаходяться на складах суб'єкта господарювання і необхідні для забезпечення безперервного виробничого процесу, причому це лише ті предмети праці, які ще не задіяні у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму.

I. I. Сахарцева [10, с. 163]	Виробничі запаси (сировина, матеріали, паливо та ін.), що є предметами праці, забезпечують засобами праці і робочою силою
---------------------------------	---

Продовження таблиці 1.1

1	2
	виробничий процес підприємства, в якому вони використовуються одноразово.
В.В. Сопко [11]	Виробничі запаси – оборотні активи підприємства, які використовуються у виробничому процесі одноразово і вартість яких повністю переноситься на собівартість виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг).
Н. В. Чебанова [12]	Виробничі запаси – це сировина, основні та допоміжні матеріали, що придбані або виготовлені на підприємстві й утримуються для подальшої обробки з метою виробництва продукції, надання послуг та виконання робіт.
В. Г. Швець [13]	Виробничі запаси (сировина, матеріали, куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби, будівельні матеріали, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, паливо, тара і тарні матеріали, матеріали сільськогосподарського призначення,) – це матеріальні активи, що перероблюються підприємством з метою виготовлення продукції, обслуговування виробництва та загальновиробничих потреб. Відносяться до категорії оборотних засобів.

*узагальнено автором за джерелами, вказаними в таблиці

Проаналізувавши визначення поняття «виробничі запаси» в науково-економічній літературі, можна зробити висновок, що поняття несе досить дискусійний характер і однозначного підходу серед науковців до його розуміння немає, але є ключові моменти, які об'єднують ці визначення (табл. 1.2).

Отже, в економічній літературі спостерігаються різні варіанти трактування об'єкта дослідження. Така відмінність свідчить про те, що розкриття сутності будь-якої економічної категорії залежить від обраного підходу до її визначення.

Критична оцінка існуючих визначень поняття «виробничі запаси» дозволяє нам сформулювати власне бачення поняття «виробничі запаси». Отже, пропонуємо розглянути виробничі запаси як матеріальні ресурси підприємства, які використовуються як предмети праці під час виробництва продукції та вартість яких повністю переноситься на собівартість виробленої продукції.

В розпорядженні організації знаходиться безліч виробничих запасів, які мають різне призначення. Одні матеріали є основою для виготовлення продукції підприємства, інші – призначені для надання продукції відповідних властивостей, треті – сприяють процесу виробництва. Причому ті матеріали, які створюють основу продукції на одному підприємстві, на інших – можуть використовуватися як матеріали, що сприяють процесу виробництва або змінюють властивості продукції, що виготовляється.

Таблиця 1.2

Ключові моменти визначення терміна «виробничі запаси» серед науковців

Автор	Активи	Оборотні засоби	Предмети праці	Матеріали	Переносять свою вартість на собівартість продукції	Призначені для виробництва продукції або подальшої перепродажу
П.С. Безруких [2]			+			
А. Б. Борисов [3]		+		+		
Ф. Ф. Бутинець [4]	+					+
Н.І. Верхоглядова [5]			+		+	
В. П. Завгородній [6]				+		+
Р.В. Кружкова [7]				+		+
М. В. Кужельний [8]			+			
М.С. Пушкар [9]			+			
І.І. Сахарцева [10]			+	+		
В. В. Сопко [11]		+			+	
Н. В. Чебанова [12]				+		+
В. Г. Швець [13]	+	+		+		+

*узагальнено автором за джерелами, вказаними в таблиці

Тому дуже важливо розробити класифікацію та групування матеріалів для кожного конкретного підприємства. Слід зазначити, що правильна угруповання матеріалів є важливою умовою організації обліку матеріально-технічних ресурсів на виробництві. Згідно П(С)БО 9 «Запаси», запаси можна класифікувати за трьома ознаками (рис. 1.2).

Ще одна загальноприйнята класифікація виробничих запасів вважається класифікація за Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, організацій та установ, затверджений Мінфіном України від 30.11.1999 № 291 [14].

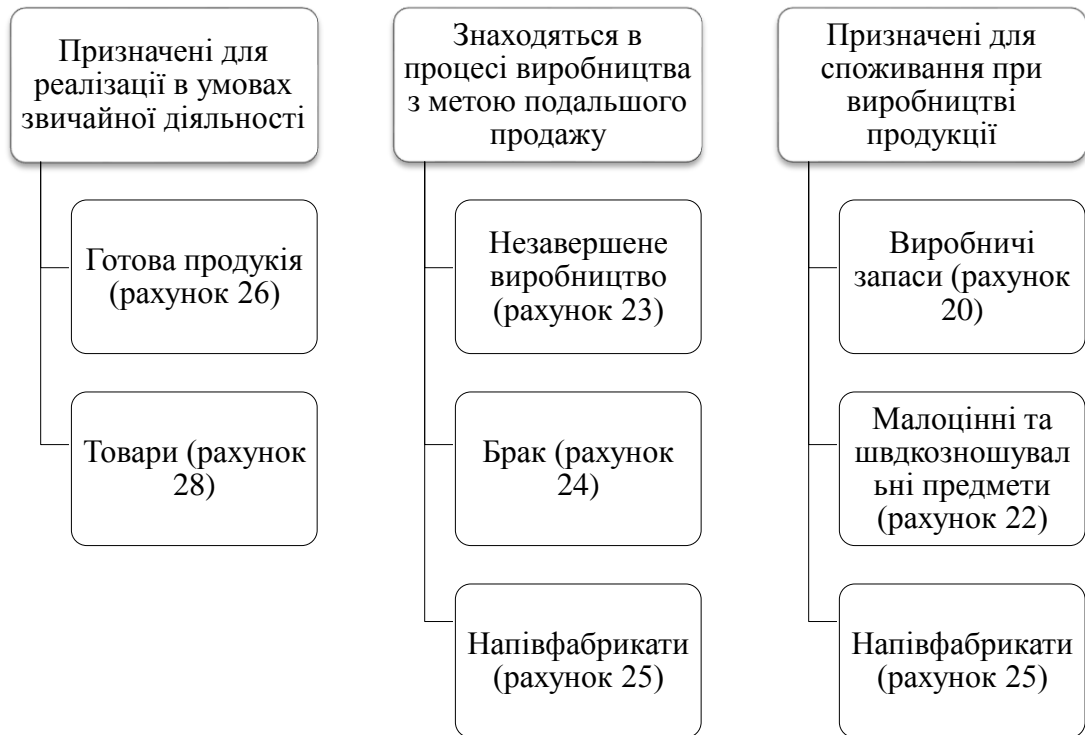


Рис. 1.2 Класифікація запасів згідно П(С)БО 9 «Запаси» [1]

Для відображення виробничих запасів передбачено рахунки 2 класу «Запаси», що містить 9 аналітичних рахунків субрахунку «Виробничі запаси» (рис. 1.3).

В. В. Сопко [15, с. 261], Ф. Ф. Бутинець [3, с. 412] та Н. М. Ткаченко [16, с. 458–459] подають класифікацію виробничих запасів за Планом рахунків бухгалтерського обліку, вважаючи її найбільш доцільною та оптимальною.

Деякі науковці вважають, що до складу виробничих запасів включаються не тільки сировина, основні і допоміжні матеріали (у тому числі сировина й матеріали, які знаходяться в дорозі та переробці), куповані

напівфабрикати і комплектуючі вироби, будівельні матеріали, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, паливо, тара і тарні матеріали, а й відходів основного виробництва, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб [17, с. 142].

20 «Виробничі запаси»
201 «Сировина і матеріали» 202 «Куплені напівфабрикати і комплектуючі вироби» 203 «Паливо» 204 «Тара й тарні матеріали» 205 «Будівельні матеріали» 206 «Матеріали, передані в переробку» 207 «Запасні частини» 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» 209 «Інші матеріали»

Рис. 1.3 Класифікація виробничих запасів згідно з Планом рахунків [14]

Основою побудови номенклатури матеріалів є класифікація за технічними ознаками. Залежно від технічних ознак матеріали класифікують на групи, підгрупи, за найменуванням, типом, маркою, сортом, розміром і так далі.

За кожною назвою, сортом, розміром матеріалів закріплюється відповідний шифр, що записується у всіх первісних документах, які відображають операції з рухом цих матеріалів. В номенклатурному переліку крім назви матеріалу дається його технічна характеристика: марка, сорт, номер державного стандарту або технічних умов, одиниця виміру.

Досить цікаву класифікацію до розгляду пропонує О. В. Карпенко. Він об'єднав деякі ознаки за якими згрупував виробничі запаси підприємства (рис. 1.4).

Таким чином, необхідною умовою правильної організації обліку виробничих запасів є правильна організація складського господарства, правильне групування (класифікація) запасів, розробка номенклатури матеріалів тощо.

Основним питанням в бухгалтерському обліку запасів є визначення величини витрат, що підлягають визнанню як актив і переносу в наступні періоди до визнання відповідних прибутків.

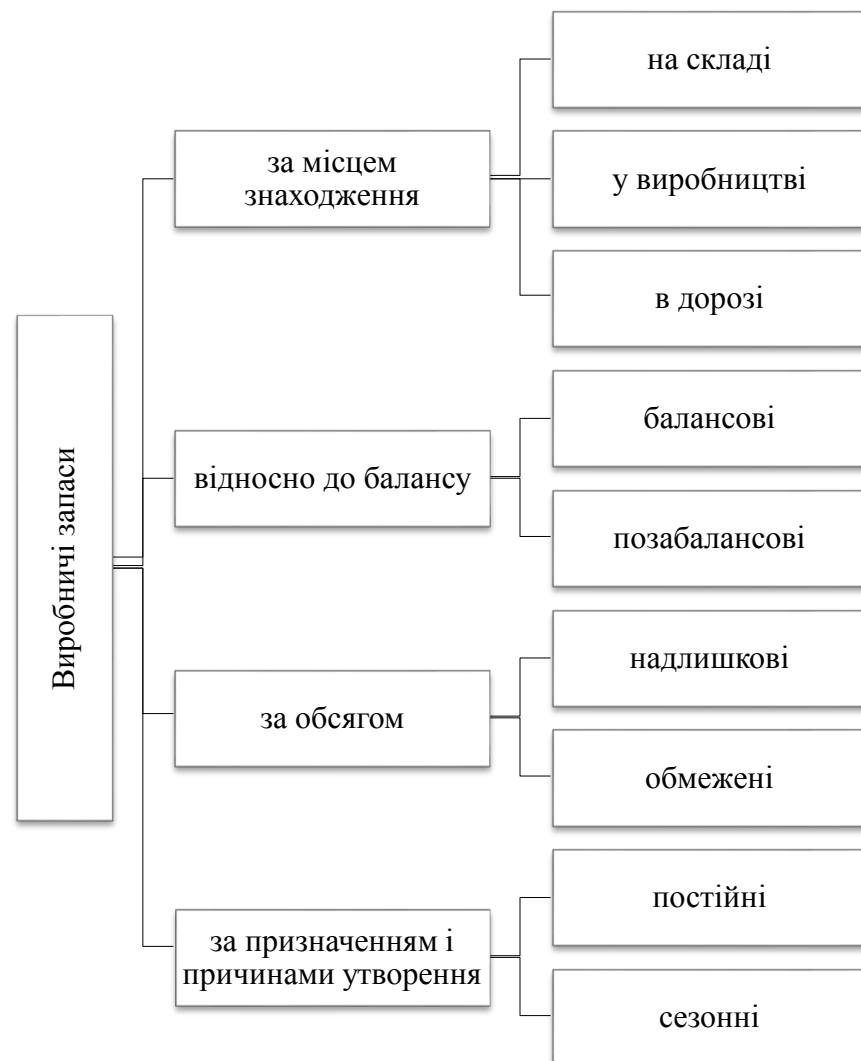


Рис. 1.4 Класифікація виробничих запасів за певними ознаками [18, с.103]

Зараз у вітчизняній практиці чітко розрізняють вартість придбання

запасів і вартість, за якою ці запаси списуються у виробництво. Але зарахування запасів на баланс підприємства має проводитися за первісною вартістю, яка залежить від умов їх отримання (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Склад первісної вартості при зарахування на баланс різними способами надходження

Спосіб надходження	Склад первісної вартості
Придбано за грошові кошти	Суми, сплачені за договором постачальнику (продавцю), за мінусом непрямих податків. А також: - суми ввізного мита; - суми непрямих податків, сплачених у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; - ТЗВ (транспортно-заготівельні витрати); - витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів; - інші витрати, пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, відносять прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно-технічних характеристик запасів
Виготовлені на підприємстві	Виробнича собівартість, яка визначається згідно з П(С)БО 16
Отримано як внесок до статутного капіталу	Узгоджена з засновниками (учасниками) справедлива вартість запасів з урахуванням витрат, передбачених п. 9 П(С)БО 9
Отримано в обмін на подібний об'єкт	Балансова вартість переданих запасів. Якщо вона перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різницю включають до витрат звітного періоду
Отримано в обмін на неподібний об'єкт	Справедлива вартість запасів
Отримано безкоштовно	Справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених п.9 П(С)БО 9

*джерело [1]

У бухгалтерському обліку запаси на дату балансу відображаються за

найменшою з двох оцінок: первісною вартістю (собівартістю) або чистою вартістю реалізації. Термін «чиста вартість реалізації» представлено в П(С)БО 9 – це очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. Чиста вартість реалізації, як і первісна, визначається по кожній одиниці запасів.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна зменшилася, або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Сума перевищення первинної вартості над сумою запасів за чистою вартістю реалізації списується на витрати звітного періоду. Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винних осіб відображаються на рахунках позабалансового обліку. Після встановлення осіб, які повинні відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості.

Якщо чиста вартість реалізації запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих запасів.

При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів вибуття (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Сутність методів вибуття запасів

Назва	Сутність методу
1	2
Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	Може застосовуватися підприємством у випадку, якщо запаси не замінюють один одного або відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, або ж їх первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості (автомобілі, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння тощо). Витрати за цим методом

відповідають (ототожнюються) витрачанням одиниць запасів;

Продовження таблиці 1.4

1	2
Середньозваженої собівартості	Застосовується до конкретного найменування запасів або однорідної групи (виду). Суму вартостей залишків запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці ділять на сумарну кількість таких запасів на початок звітного місяця і кількість отриманих у звітному місяці. В результаті знаходять середньозважену вартість певного найменування (однорідної групи виду) запасів, по якій і оцінюють їх вибуття за звітний місяць.
Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Запаси використовують у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство (відображені бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускають у виробництво (продаж та ін.), оцінюють за собівартістю перших за часом надходження запасів. Даний метод відрізняється можливістю чіткої організації аналітичного обліку, що не викликає плутанини в обліку матеріально-відповідальних осіб, максимально сприяє забезпеченню збереження запасів.
Нормативних затрат	Використовують в основному виробничі підприємства. Суть методу полягає в застосуванні норм витрат запасів на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормального рівня використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Щоб нормативні витрати максимально наближалися до фактичних, норми витрат і ціни потрібно регулярно перевіряти і при необхідності переглядати. Простіше кажучи, вибуття запасів оцінюють по заздалегідь розрахованій нормативній вартості.
Ціни продажу	Можна застосовувати виключно для запасів, які реалізують через роздрібну торгівлю – це діяльність з продажу товарів безпосередньо громадянам та іншим кінцевим споживачам для їх особистого некомерційного використання незалежно від форми розрахунків. При використанні методу ціни продажу вартість реалізованих за місяць запасів розраховують поетапно.

Тому для того, щоб обрати оптимальний метод вибуття, необхідно зробити розрахунок списання одних і тих же запасів різними методами з метою визначення найбільш доцільного для підприємства методу списання виробничих запасів.

При цьому необхідно врахувати всю важливість даного розрахунку, оскільки зміна облікової політики здійснюється лише в деяких випадках встановлених законодавством.

Неправильний вибір методу може призвести до фінансового краху підприємства за рахунок «вимивання» оборотних коштів у податки або банкрутства за рахунок постійної покупки сировини за ціною, що перевищує

вартість готової продукції, чи за рахунок збільшення ціни до рівня, що перевищує конкурентоспроможність продукції і платіжний попит.

1.2 Нормативно-правове регулювання обліку виробничих запасів

Правову основу бухгалтерського обліку становить система законів та інших нормативних актів, що регулюють порядок його ведення суб'єктами господарської діяльності.

Правове регулювання бухгалтерського обліку включає визначення об'єктів обліку, форм і методів ведення бухгалтерського обліку, вимог до оформлення бухгалтерських документів, видів, складу звітності, відповідальності за ведення бухгалтерського обліку та надання звітності.

Можна виділити наступну ієрархію в системі правового регулювання бухгалтерського обліку та звітності в Україні. Стосовно до нормативно-правовому регулюванню бухгалтерського обліку прийнято говорити про чотирьох-рівневу системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку:

- перший рівень – Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», інші закони, укази Президента і постанови з питань бухгалтерського обліку;
- другий рівень – Положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- третій рівень – методичні вказівки, інструкції, рекомендації та інші аналогічні їм документи;
- четвертий рівень – робочі документи конкретної організації.

Облік виробничих запасів організації представляється непростю системою, яка має безліч цікавих аспектів і особливостей. Власне тому в законодавчій складовій виділено безліч документів, що регламентують хід ведення їх бухгалтерського обліку та відображення інформації про них у

фінансовій, статистичній та податковій звітності.

Найважливішим нормативно-правовим актом як з бухгалтерського обліку в цілому, так і з обліку запасів вважається Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [19].

Він визначає підстави обліку виробничих запасів, хід системи і ведення їх обліку (відповідальність за його організацію, основні документи і облікові реєстри, потреба інвентаризації запасів і хід відображення інформації про запаси у фінансовій звітності підприємств).

В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій призначено перелік рахунків і субрахунків, створених для обліку запасів, їх оцінка і хід відображення в них господарських операцій. В Інструкції зазначено, як той чи інший рахунок можуть кореспондувати один з одним, як ведеться аналітичний облік запасів тощо [20, с. 709].

Одним із напрямів удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні вважається спрямованість його на Міжнародні стандарти фінансової звітності. З початку 2000 року на Україні введений П(С)БО 9 «Запаси», прототипом якого є міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» від 1993 року. Починаючи з 1 січня 2005 року підлягає застосуванню до річних періодів переглянута редакція Стандарту, яка замінює собою Міжнародний стандарт IAS 2 «Запаси» [21]. Ці стандарти використовуються для встановлення порядку обліку запасів.

Мета міжнародного стандарту МСФЗ 2 «Запаси» полягає у визначенні порядку обліку і оцінки запасів. Запаси відносяться до короткострокових активів підприємства; економічну вигоду від їх використання компанія очікує отримати протягом фінансового року. Порядок обліку запасів повинен відбуватися в системі обліку за фактичною вартістю придбання. Основним питанням в обліку запасів є визначення величини витрат, що підлягають визнанню як актив і переносу на майбутні періоди до визнання відповідних доходів – згідно з концепцією відповідності витрат і доходів [22]. Між

правилами обліку виробничих запасів за МСФЗ і за національними стандартами бухгалтерського обліку є певні відмінності (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Класифікація виробничих запасів у застосуванні до МСФЗ, П(С)БО та
Плану рахунків

№ рахунку	Назва рахунку	П(С)БО	МСФЗ
201-207	Сировина і матеріали; Напівфабрикати; Пальне, тара і тарні матеріали; Будівельні матеріали; Запасні частини; Матеріали передані на переробку	П(С)БО 9	МСФЗ 2
208	Матеріали сільськогосподарського призначення	П(С)БО 30 П(С)БО 9	МСФЗ 41 МСФЗ 2
209	Інші матеріали	П(С)БО 9	МСФЗ 2

*узагальнено автором за джерелами [1, 14, 21]

Дещо не збігаються вимоги МСФЗ 2 і П(С)БО 9 в частині оцінки запасів. Так, згідно з п. 9 МСФЗ 2 запаси слід оцінювати за найменшим з двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації, а П(С)БО 9 вимагає відображати в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації [23].

Розглянемо особливості оцінки запасів за МСФЗ 2 і П(С)БО 9 в табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Особливості оцінки запасів за МСФЗ2 Inventories і П(С)БО 9 «Запаси»

Вид оцінки	Згідно IAS 2	Згідно П(С)БО 9
1	2	3
Первісна оцінка запасів	За найменшою з двох оцінок: за собівартістю (Cost model) або чистою продажною ціною (Net realisable value) (§9)	За собівартістю (пп. 8-9 П(С)БО 9)
Оцінка запасів на дату балансу	За найменшою з двох оцінок: за собівартістю (Cost model) або чистою продажною ціною (Net realisable value) (§9)	За найменшою з двох оцінок: за собівартістю або чистою продажною ціною (п. 24 П(С)БО 9)
Складові собівартості запасів	1) витрати на придбання; 2) витрати на переробку; 3) інші витрати (§10, 11-18)-	За змістом аналогічно, але опис «розмито» деталями (п. 9 П(С)БО 9)

Продовження таблиці 1.6

1	2	3
Не до собівартості запасів і визнаються у витратах поточного / звітнього періоду	1) наднормативні втрати; 2) невиробничі витрати на зберігання; 3) загальнокорпоративні витрати, не пов'язані безпосередньо з запасами; 4) витрати на збут; 5) витрати на позики за винятком капіталізованих	1) наднормативні втрати і недостачі; 2) фінансові витрати за винятком капіталізованих відповідно до П(С)БО 31; 3) витрати на збут; 4) загальногосподарські витрати, не пов'язані безпосередньо з запасами (п.14 П(С)БО 9)
Оцінка запасів при вибутті	Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; Середньозваженої собівартості; Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); Нормативних затрат; Ціни продажу.	Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; Середньозваженої собівартості; Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); Метод визначення собівартості; Нормативний метод; Метод роздрібних цін
Метод обліку накладних витрат в оцінці собівартості запасів	Метод поглинання (Absorption costing) (§10 - §14)	Метод поглинання (Додаток 1 до П(С)БО 16)

* узагальнено автором за джерелами [1, 21]

Процесу обробки / переробки закуплених на стороні запасів передують їх передача зі складу у виробництво. По завершенні процесу продукція надходить на склад готової продукції, потім зі складу – в реалізацію. На кожному етапі передачі запаси відповідним чином оцінюються. У термінології П(С)БО 9 це називається оцінкою вибуття запасів, а в термінології МСФЗ 2 – способами розрахунку собівартості запасів або формулою вартості і методами визначення собівартості (Techniques for the Measurement of Cost) (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Методи оцінки вибуття та способи розрахунку собівартості запасів

№	П(С)БО 9 «Запаси»	МСФЗ 2 «Запаси»
	Методи оцінки вибуття запасів	Спосіб розрахунку собівартості запасів
1	2	3
1	Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;	Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;

Продовження таблиці 1.7

1	2	3
2	Середньозваженої собівартості;	Середньозваженої собівартості;
3	Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);	Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
4		Метод визначення собівартості;
5	Нормативних затрат;	Нормативний метод
6	Ціни продажу.	Метод роздрібних цін

* узагальнено автором за джерелами [1, 21]

Облік виробничих запасів регламентується «Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства» [24], затверджених Міністерством фінансів України. В них прописані положення щодо формування облікової політики з обліку виробничих запасів підприємства (рис.1.5).

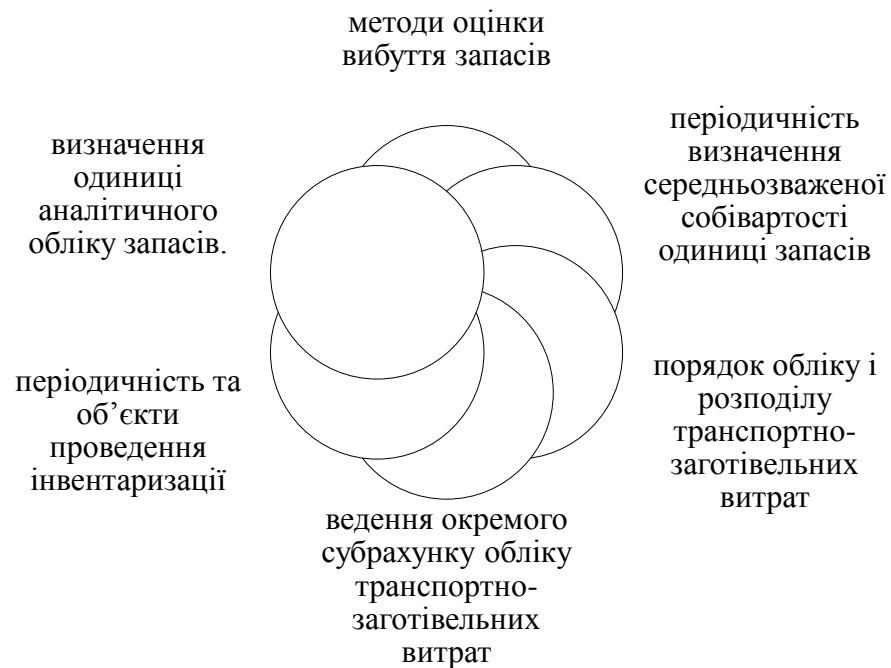


Рис. 1.5 Положення щодо формування облікової політики в контексті виробничих запасів

Документування операцій з обліку виробничих запасів організації

відбувається відповідно Наказу Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» №193 від 21.06.1996 р. [25], Наказ визначає перелік типових форм первинних документів з обліку операцій з руху запасів на підприємстві, порядок їх заповнення, зберігання та реєстрації.

З метою правового регулювання аудиторської діяльності в Україні прийнято ряд законодавчих і нормативних актів. Нормативне та правове забезпечення першого, другого і третього рівня аудиторської діяльності формується з урахуванням досвіду країн з ринковою економікою.

Прийнятий в Україні Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» служить нормативним актом, який передбачає становлення аудиту в нашій державі [26].

Наступний рівень системи нормативного регулювання аудиторської діяльності визначено стандартами. Їх призначення пов'язане з встановленням норм аудиту.

Стандарти аудиту – це первинні керівні матеріали, які допомагають аудиторам у виконанні їх обов'язків аудиту фінансової звітності. У цих керівних матеріалах надані професійні вимоги до якості аудитора та аудиторських висновків і доказів.

Основною метою стандартів аудиту є встановлення загальних правил по організації та методиці проведення аудиторської діяльності. У практичній діяльності в Україні необхідно користуватися міжнародними стандартами аудиту, нормативними документами з організації та методології бухгалтерського обліку, які застосовуються у вітчизняній практиці.

Стандарти визначаються рекомендаціями Комітету міжнародної аудиторської практики і Міжнародною Федерацією бухгалтерів.

Перед аудитором, який проводить аудит виробничих запасів, стоїть завдання встановити і підтвердити аудиторським висновком дотримання суб'єктом господарювання вимог вищого законодавства, що регулює бухгалтерський і податковий облік з цього питання.

Кількість нормативних документів, які регулюють господарські операції з виробничими запасами, є досить великим, крім того, вони часто змінюються і є особливими для окремих суб'єктів господарювання незалежно від сфери діяльності. Тому в табл. 1.8 запропоновані групи нормативно-довідкові документів, як джерела інформації.

Таблиця 1.8

Нормативно-довідкові документи, які використовують в ході аудиту
запасів

Джерело інформації	Зміст операцій	Використання інформації
1	2	3
П (С) БО 9 «Запаси»	Методика обліку запасів на підприємстві, розкриття інформації у фінансовій звітності	Нормативно-правове регулювання при дослідженні операцій, пов'язаних з рухом запасів
Нормативні документи про постачання продукції виробничо-технічного призначення.	Договірні відносини між підприємствами-постачальниками і покупцями виробничо-технічного призначення	Доцільне придбання продукції виробничо-технічного призначення і її використання, додержання правил приходу за кількістю та якістю
Нормативні документи інвентаризації запасів	Організація і проведення інвентаризації запасів	Дотримання нормативних актів при здійсненні контролю за цілісністю запасів, визначення недостачі, ушкоджень запасів, визначення осіб, відповідальних за збитки
Нормативні документи про документи і документообіг в бухгалтерському обліку	Порядок оформлення первинних документів при виконанні господарських операцій на підприємствах даючи їм юридичну силу	Дослідження господарських операцій, пов'язаних з рухом запасів, використання первинних документів в системі доказів
Нормативно-довідкова інформація про порядок видачі довіреностей на одержання запасів, відпуску їх за довіреностями	Застосування довіреностей при оформленні операцій, пов'язаних з отриманням і відпусткою запасів	Визначення відповідальних осіб за отримані запаси
Основні положення обліку тари на підприємстві	Організація та методика обліку тари на підприємстві	Дослідження господарських операцій з використання тари і її обліку
Податкове законодавство	Оподаткування операцій, пов'язаних з рухом виробничих запасів	Дослідження правильності оподаткування операцій, пов'язаних з рухом виробничих запасів

Продовження таблиці 1.8

1	2	3
Короткі показники до застосування типових межсферових форм первинної документації	Правила оформлення первинних документів з обліку запасів	Оцінка якості первинних документів з обліку запасів на підприємстві
Нормативні документи про нормах списання та використання запасів	Списання запасів за кількістю і якістю	Дослідження господарських операцій по списанню запасів
Нормативні документи про списання природного вибуття	Встановлення витрат в межах природного збитку	Дослідження господарських операцій по списанню втрат у межах природного вибуття

Що ж до аналізу виробничих запасів, то важливими документами, що визначають рекомендації з проведення як загального аналізу діяльності підприємства, так і зокрема аналізу його запасів, є Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій [27], а також Методичні рекомендації по аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій [28].

Нормативно-правова основа з обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів компаній і організацій вважається досить важкою та потужною і наведені вище законодавчі акти вважаються тільки головними документами наданої сукупності.

Крім вищенаведених є інші укази, листи, пояснення Міністерств фінансів і статистики України, націлені на деталізацію положень головних нормативних актів згідно наданої ділянки бухгалтерського обліку, пояснення порядку його ведення в разі внесення змін до законодавства тощо.

Таким чином, при організації обліку і внутрішньогосподарського контролю виробничих запасів важливим моментом є нормативно-правова база. Закони, положення, інструкції регулюють порядок організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності; визначають методологію обліку запасів; встановлюють терміни і порядок проведення інвентаризацій залишків, а також порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, псування. Знання особливостей нормативно-правового регулювання, побудова системи бухгалтерського обліку і внутрішнього

контролю з застосуванням встановлених правил і вимог, дозволяє підприємству уникати нарахування фінансових санкцій з боку контролюючих органів і робить процес обліку і контролю запасів на підприємстві стандартизованим і уніфікованим.

1.3 Контрольно-аналітичне забезпечення ефективності використання виробничих запасів

Варто відмітити, що на даний момент економічна література пропонує різноманітні методики щодо кількості та деталізації етапів і напрямків аналізу виробничих запасів організації, що вказує на суперечливість суджень учених.

Л. Я. Тринька та О. В. Липчанська (Іванчук) стверджують, що аналіз виробничих запасів будь-якого суб'єкта господарювання має відбуватися в розрізі трьох головних напрямів: аналіз забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами, аналіз використання виробничих запасів та аналіз впливу матеріальних ресурсів на виробничі результати підприємства (рис. 1.6).

Зокрема, С. Б. Барнгольц і Г. М. Тація [29, с. 107] виділяють такі основні напрямки аналізу виробничих запасів, як:

- аналіз виконання плану постачання матеріалів;
- аналіз стану матеріалів;
- аналіз використання матеріалів.

Але, як ми бачимо, дана методика несе більш загальний характер і має необхідність у більш конкретній деталізації.

М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горбатов, М. Г. Чумаченко [30, с. 405-406] також виокремлюють три етапи аналізу запасів:

- аналіз обґрунтованості та ефективності формування портфеля

договорів на поставку матеріальних ресурсів;

- аналіз ефективного використання матеріальних ресурсів;
- аналіз можливостей мобілізації виявлених резервів підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів.



Рис. 1.6 Методика аналізу виробничих запасів за Л. Я. Транькою та О. В. Липчанською (Іванчук) [34]

І. О. Чаюн та І. Ю. Бондар виділяють шість головних етапів аналізу

виробничих запасів (рис. 1.7).

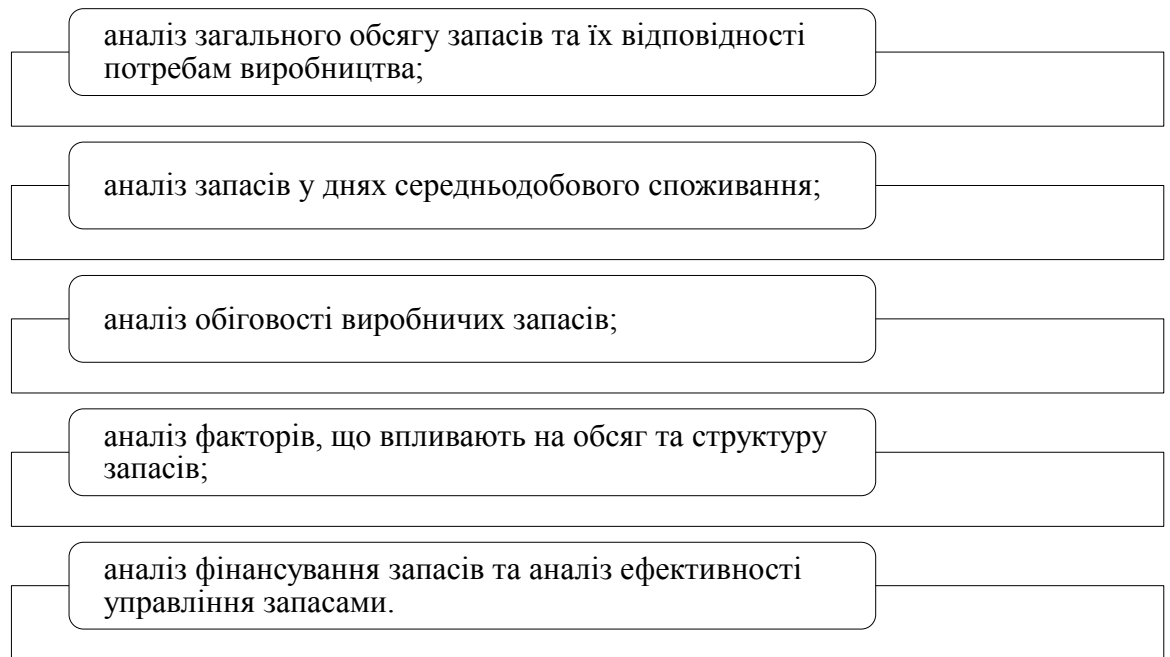


Рис. 1.7 Методика аналізу за І. О. Чаюн та І. Ю. Бондар [32]

С. З. Мошенський та О. В. Олійник стверджують, що аналіз матеріальних ресурсів суб'єкта господарювання повинен складатися з таких аспектів як аналіз забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами; обґрунтування оптимальної потреби в матеріальних ресурсах; оцінку ефективності використання матеріальних ресурсів та оцінку впливу ефективності використання матеріальних ресурсів на величину матеріальних витрат та обсяги діяльності [31, с. 335].

Аналіз обсягу запасів ґрунтується на використанні таких показників: оптимального розміру партії поставки товарів (економічного розміру замовлення); середнього обсягу партії поставки; суми витрат на розміщення замовлень і витрат на зберігання запасів [32].

На відміну від вищезазначених методик Є. В. Мних, пропонує дещо іншу модель економічного аналізу забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами та ефективності їх використання, виходячи з

дослідження місця та ролі, цілей і напрямів комплексного економічного аналізу, використання матеріалів, оцінки внутрішніх та зовнішніх зв'язків аналізу в управлінні виробничими системами загалом в умовах товарно-сировинного ринку. Зокрема, на думку автора, загальна модель економічного аналізу забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами та ефективності їх використання містить вісім блоків:

- аналіз матеріального потоку;
- аналіз ринку матеріальних ресурсів;
- аналіз нормативів регулювання ринку матеріальних ресурсів;
- аналіз індикативного плану;
- загальний аналіз обсягу і структури матеріальних ресурсів підприємства;
- аналіз матеріаломісткості продукції;
- аналіз матеріальних витрат на виробництво;
- аналіз виробничо-фінансових результатів, які досягаються за рахунок раціонального використання матеріальних ресурсів [33, с. 257]

Дослідивши вищеперераховані підходи до аналізу виробничих запасів, ми можемо сформулювати власну методику проведення аналізу на підприємстві за якою будемо проводити аналіз (рис. 1.8).

Заключним етапом аналізу виробничих запасів є оцінка впливу чинників на зміну показників ефективності використання матеріальних ресурсів у виробництві (матеріаловіддачі чи матеріалоємності).

Традиційно факторний аналіз матеріалоємності здійснюється на підставі кратної моделі залежності від змін обсягу матеріальних витрат на виробництво продукції та самого обсягу виробництва [35; 36], яку на думку Ф. Ф. Бутинця, С. З. Мошенського та О. О. Олійник не можна розглядати як факторну систему [31, с. 347].

Вважаємо, що при формуванні факторної системи матеріалоємності слід урахувувати чинники, які обумовлюють зміни обсягу виробництва та суми матеріальних витрат.

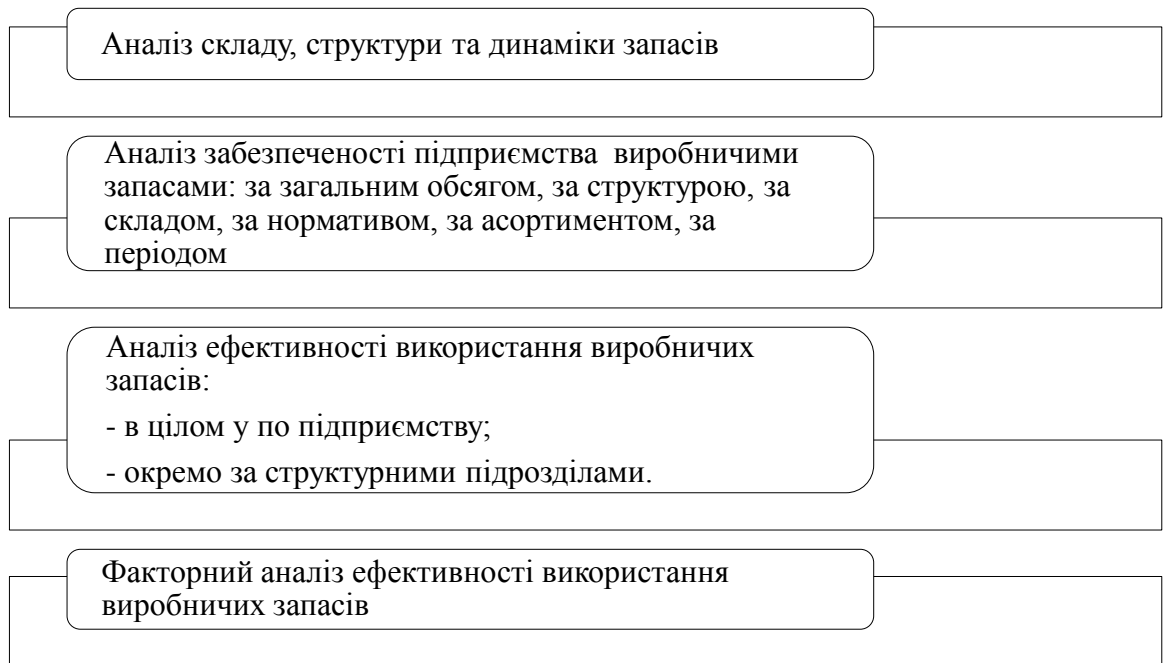


Рис. 1.8 Методика аналізу виробничих запасів [розроблено автором самостійно]

У світовій практиці аудит широко використовується для здійснення зовнішніх і внутрішніх перевірок, як комплексних, так і з різних напрямків діяльності підприємства. значного поширення. Взаємна зацікавленість підприємства і держави в забезпеченні реальності та достовірності обліку і звітності дозволяють аудитору використовувати свої знання при здійсненні всебічної перевірки оборотних коштів в сфері виробництва.

Оборотні кошти в сфері виробництва представлені на підприємстві виробничими запасами, незавершеним виробництвом і витратами майбутніх періодів. Для сільськогосподарських підприємств, в умовах яких розглядаються питання аудиту, актуальними є виробничі запаси.

Метою аудиту виробничих запасів є висловлення думки про достовірність показників звітності за статтями матеріальних цінностей «Запаси» і про відповідність застосовуваної в організації методики обліку та оподаткування операцій з виробничими запасами. Це можна досягти за допомогою проведення перевірок на істотність, а також структур контролю і

системи бухгалтерського обліку і оцінкою ризику аудиту, який залежить від характеру запасів підприємства.

Сиротюк Г. вважає, що мета аудиту виробничих запасів – висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків запасів у всіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам [37, с. 92].

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту [38] (далі МСА) аудитори підтверджують фінансову звітність, забезпечують впевненість у достовірності перевіреній оглядової і фінансової інформації, надають супутні послуги, складають звітні документи певні Міжнародною федерацією бухгалтерів в якості невід'ємної частини аудиторської перевірки. Аудит включає: організаційне і методичне забезпечення аудиторської перевірки, практичне її виконання і надання інших аудиторських послуг. Організація і проведення аудиту виробничих запасів, базується на дослідженні процесів і явищ, відображених документально і пов'язаних з виробничою діяльністю сільськогосподарського підприємства. Головна вимога, яка пред'являється до сучасного аудиту, є здійснення його планування, яке забезпечує своєчасне, якісне та ефективне виконання перевірки [39].

Сучасні аудиторські фірми вважають завданням аудиту запасів перевірку наступних питань:

- реальність існування запасів;
- права власності на запаси;
- правильність їх визнання та оцінка;
- правильність і повнота документального оформлення надходження, вибуття і використання запасів;
- достовірність первинного, аналітичного та синтетичного обліку запасів;
- забезпечення якісного зберігання запасів на всіх ділянках виробництва;
- правильність формування норм використання виробничих запасів,

їх реальність, прогресивність, своєчасність оновлення;

- дотримання встановлених норм витрат і норм наявності виробничих запасів в умовах підприємства;
- правильність та достовірність подання інформації про запаси у фінансовій та статистичній звітності.

Аудит виробничих запасів можна представити у вигляді 3-ох етапів (рис. 1.9).



Рис. 1.9 Методика проведення аудиту виробничих запасів

На підготовчому етапі в процесі підготовки і планування аудиту рекомендується виконувати наступні процедури:

- перевірку початкових залишків;
- перевірку відповідності залишків аналітичного і синтетичного обліку, і бухгалтерської звітності;
- оцінку застосовності обраної облікової політики організації і аналіз правильності і послідовності її застосування;
- тестування системи внутрішнього контролю;

– виявлення пріоритетних напрямків перевірки виходячи з особливостей діяльності організації-клієнта.

За результатами виконання процедур першого етапу аудиту складається програма аудиту даного розділу і формуються підходи щодо побудови аудиторської вибірки. У разі, якщо перевірка виробничих запасів є складовою частиною загальної програми аудиту, то самостійне планування і складання програми перевірки даної ділянки не провадиться.

Основний етап включає в себе процедури, що виконуються в ході перевірки по суті окремо для кожної з груп запасів (матеріали, тара, готова продукція, товари):

- перевірку правильності проведення організацією інвентаризації запасів і відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку;
- спостереження за проведенням інвентаризації;
- аналіз руху запасів;
- перевірку документального підтвердження операцій по руху запасів, відображених в бухгалтерському обліку (перевірку правильності оформлення документів, перевірку повноти документального підтвердження господарських операцій);
- перевірку повноти відображення операцій з запасами у бухгалтерському обліку;
- перевірку правильності оцінки запасів;
- перевірку правильності формування вартості запасів при їх придбанні (виготовленні);
- перевірку правильності оцінки запасів при їх вибутті;
- перевірку правильності відображення операцій з запасами у бухгалтерському обліку;
- перевірку повноти розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності.

Заключний етап перевірки включає в себе:

- аналіз помилок, виявлених в ході перевірки, та їх впливу на

достовірність фінансової звітності;

– формування думки аудитора про достовірність показників матеріально-виробничих запасів в бухгалтерській звітності [40; с. 368].

Приступаючи до перевірки виробничих запасів, аудиторі необхідно виявити найбільш часто зустрічаючі порушення при аудиті товарно-матеріальних цінностей. З огляду на це аудитор обирає необхідні процедури перевірки, в ході яких стикається з рядом проблем аудиту запасів (Додаток А).

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту 315 «Виявлення та оцінка ризиків суттєвого викривлення через вивчення діяльності і оточення організації» [41] і МСА 330 «Аудиторські процедури по оціненим ризикам» [42] аудитор виконує наступні процедури (рис. 1.10).

Процедури оцінки аудиторського ризику:	отримання документів (первинних, облікових, звітних) від замовника; перевірка первинних документів по надходженню запасів і їх відображення в регістрах аналітичного і синтетичного обліку; перевірку операцій по реалізації запасів;
Процедури перевірки по суті:	перевірка формування фактичної собівартості запасів і їх оцінки; перевірка використання запасів у виробництві, на інші потреби і відображення цих потреб в обліку; ознайомлення з організацією складського обліку запасів;
Тест контролю:	перевірка документів по інвентаризації запасів та відображення її результатів в обліку; перевірка визначення оцінки запасів на дату балансу;
Документування:	перевірка документів аналітичного, синтетичного обліку, Головної книги та фінансової звітності на відповідність і достовірність інформації про запаси.

Рис. 1.10 Процедури аудитора при здійсненні аудиту виробничих запасів [40, 41]

До основних джерел отримання інформації та формування аудиторських доказів при проведенні аудиту запасів відносяться: Наказ про облікову політику, первинні документи з обліку запасів, облікові реєстри аналітичного і синтетичного обліку запасів, результати інвентаризації фінансова звітність та інші документи.

Ретельному вивченню піддаються внутрішні нормативи підприємства, пов'язані з особливостями технологічного процесу. Особлива увага приділяється вивченню наказів про матеріальну відповідальність осіб, які отримують товарно-матеріальні цінності при відпустці їх у виробництво. Вивчення договорів про матеріальну відповідальність дає можливість аудитору скласти думку про дотримання вимог чинного законодавства клієнтом у роботі з цією категорією працівників.

В Додатку Б наведено типові помилки і порушення, які аудитор виявляє при перевірці виробничих запасів, список типових помилок в методиці аудиту збільшую увагу аудитора на побідні факти при проведенні аудиторських перевірок.

Наявність наказів про проведення контрольних заходів щодо збереження запасів, про отримані результати внутрішніх перевірок формує думку аудитора про довіру до системи внутрішнього контролю.

Проблеми розвитку внутрішнього аудиту в Україні полягають у виробленні комплексного, системного підходу і пов'язаних з ним методичних рішень, які б забезпечили практичні умови для створення та ефективного функціонування служб внутрішнього аудиту на підприємствах сільськогосподарського призначення.

Важливою складовою загальної проблеми розвитку внутрішнього аудиту є практично повна відсутність його методичного забезпечення, що призводить до прогалин у його теорії і практиці.

До проблемних питань внутрішнього аудиту слід віднести:

- недостатня кількість методичних розробок з питань внутрішнього аудиторського контролю;

- відсутність достатнього досвіду аудиторської діяльності в області внутрішнього контролю;
- недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів з питань внутрішнього контролю, а звідси і неосвоєний ринок аудиторських послуг;
- відсутність типових форм робочих документів аудитора з питань перевірки запасів;
- відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту при використанні на підприємстві комп'ютерних програм з бухгалтерського обліку і т.д.

Разом з тим впровадження аудиту в сферу підприємницької діяльності має, в цілому для держави, істотні переваги. У порівнянні з іншими формами фінансово-господарського контролю це значна економія державних коштів, які витрачаються на утримання контрольно-ревізійного апарату, надходження додаткових коштів до бюджету за рахунок сплати аудиторськими фірмами (аудиторами-підприємцями) податків. Незалежність аудиторів, конкурентна боротьба, професіоналізм, сприяють підвищенню якості перевірок, а звідси і якість фінансової інформації, яка передається користувачеві.

2 МЕТОДИКА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙ З ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ НА ФЕРМЕРСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ «БАВАРІЯ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика господарства

Сільське господарство як галузь світової економіки займає значну роль в житті людини. Воно забезпечує велику кількість робочих місць, виробляє продукти харчування і сировину. Тому економічний розвиток суспільства неможливий без високої організації сільськогосподарського виробництва. Проблеми в сфері сільського господарства призводять до соціальної напруженості і нестабільності в суспільстві, тому його розвиток контролюється у всіх країнах.

Для цього інформаційною базою дослідження взято підприємство ФГ «Баварія». Підприємство розташоване в селі Копані Оріхівського району Запорізької області. Основна інформація по господарству представлена в табл. 2.1.

Територія, що входить до складу господарства, знаходиться у степовій зоні. Клімат степової зони помірно континентальний, на більшості території спостерігається панування сухих східних вітрів (на рік у середньому припадає 225 сонячних днів). Степові ландшафти розвиваються в умовах жаркого клімату з від'ємним балансом вологи. Зона належить до найосвоєніших – орні землі становлять понад 75% її земельного фонду.

Несприятливими для господарства чинниками є посушливість клімату, зливовий характер опадів, ерозія, пилові бурі, засоленість ґрунтів. До найпоширеніших ґрунтів відносять чорноземи звичайні мало гумусні на лесах, чорноземи звичайні малопотужні на лесах, чорноземи намиті, чорноземи на щільних глинах, лугово-чорноземні ґрунти, лугові ґрунти,

солончаки та їх підвиди.

Таблиця 2.1

Основна інформація ФГ «Баварія»

Повне найменування юридичної особи	Фермерське господарство «Баварія»
Скорочене найменування юридичної особи	Ф» «Баварія»
Дата реєстрації	22.12.1999
Код ЄДРПОУ	30687626
Місцезнаходження	70562, Запорізька обл., Оріхівський район, село Копані, вулиця Новоселів, будинок 26
Керівник	Кравченко Анатолій Володимирович
Основний вид економічної діяльності (КВЕД)	01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур
Засновники	Кравченко Анатолій Володимирович, розмір внеску до статутного фонду (грн.): 80.00 Кравченко Марина Вікторівна, розмір внеску до статутного фонду (грн.): 10.00 Чернова Людмила Миколаївна, розмір внеску до статутного фонду (грн.): 10.00

Таким чином, природно-кліматичні умови на території господарства сприятливі для виробництва продукції рослинництва, але з недостатньою кількістю опадів, тому зрошення сільськогосподарських культур має велике значення для вирощування сільськогосподарських культур та отримання високих урожаїв. ФГ «Баварія» має приватну форму власності, працює у сфері сільськогосподарського виробництва. Основною діяльністю підприємства є рослинництво, а саме: вирощування зернових, бобових та олійних культур (рис. 2.1).

Організаційна структура підприємства побудована на лінійній організаційній моделі. Основи лінійних структур складає так званий «шахтний» принцип побудови і спеціалізація управлінського процесу по функціональним підсистемам організації (маркетинг, виробництво, дослідження і розробки, фінанси, персонал тощо). По кожній підсистемі формується ієрархія служб, що пронизує всю організацію від верху до низу (рис. 2.2).



Рис. 2.1 Основні види діяльності ФГ «Баварія» відповідно до КВЕД

Переваги лінійної структури:

- чітка система взаємних зв'язків функцій і підрозділів;
- чітка система єдиноначальності – один керівник зосереджує в своїх руках керівництво всією сукупністю процесів, що мають спільну мету;

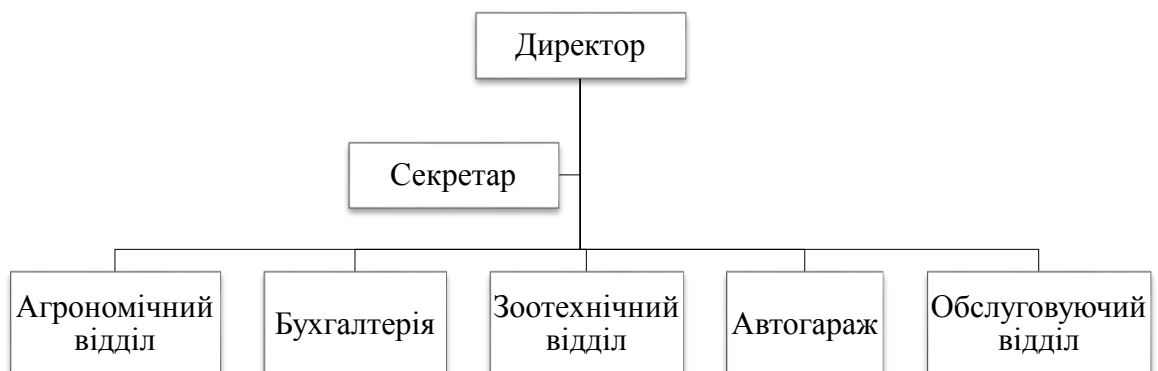


Рис. 2.2 Організаційна структура ФГ «Баварія»

– ясно виражена відповідальність;
 – швидка реакція виконавчих підрозділів на прямі вказівки вищестоящих.

Недоліки лінійної структури: відсутність ланок, що займаються питаннями стратегічного планування; в роботі керівників практично всіх рівнів оперативні проблеми домінує над стратегічними; перевантаження керівників верхнього рівня; підвищена залежність результатів роботи організації від кваліфікації, особистих і ділових якостей вищих керівників.

Оцінка рівня використання земельних ресурсів є важливим завданням кожної сільськогосподарської організації. Ефективне використання землі забезпечить вихід максимуму продукції з кожного гектара землі при мінімальній собівартості даної продукції. З метою здійснення контролю за ефективністю землекористування необхідний точний облік земель, що знаходяться на підприємстві (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Склад і структура угідь в ФГ «Баварія»

Показники	2014 рік	2015 рік	2016 рік	Відхилення	
				(+, -)	%
Вихідні дані					
Загальна земельна площа, га	1641,34	1677,598	1677,598	36,26	102
Всього с/г. угідь, га	1641,34	1677,598	1677,598	36,26	202
із них:					
- рілля	1623,4	1601,57	1601,57	-21,83	99
- пасовища	17,94	76,028	76,028	58,09	424
Середньорічна чисельність працюючих, зайнятих в с/г, чол.	42	42	71	29	169
Розрахункові дані					
Питома вага в площі с/г. угідь, %:					
- ріллі	98,91	95,47	95,47	-3,44	97
- пасовищ	1,09	4,53	4,53	3,44	416
Навантаження на 1 робітника, зайнятого в с/г, га:					
- с/г. угідь	39,08	38,13	23,63	-15,45	60
- ріллі	38,65	36,40	22,56	-16,10	58

Для більш наглядного представлення структури сільськогосподарських

угідь в ФГ «Баварія», наводимо кругову діаграму (рис. 2.3).

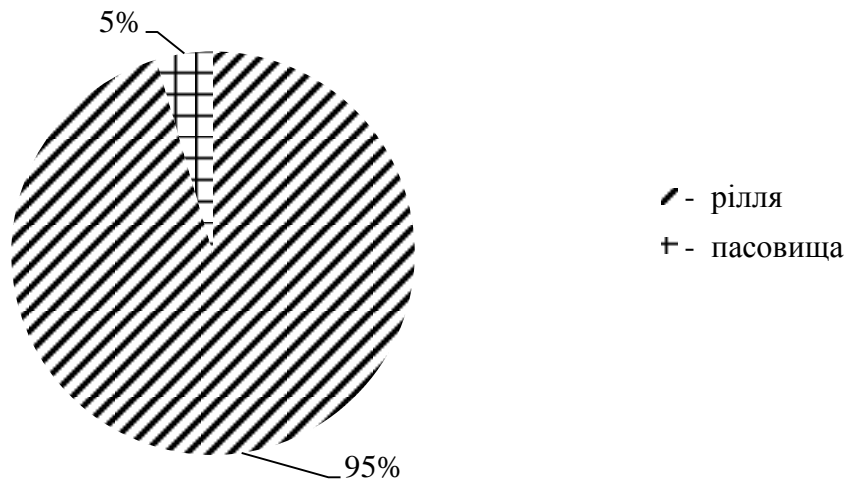


Рис. 2.3 Структура сільськогосподарських угідь в ФГ «Баварія»

За досліджуваний період відбулося зростання загальної земельної площі на 2 %. Так загальна площа ріллі зменшилась на 1 %, а от площа пасовищ зросла на 324 %. Це призвело до зміни структури сільськогосподарських угідь в ФГ «Баварія». Так, за рахунок зменшення площі ріллі, питома вага знизилась на 3 %. А за рахунок зростання площі пасовищ, питома вага підвищилась на 3 %.

Зі зростанням чисельності працівників (збільшення на 69 %) відбулося зниження показників навантаження на 1 середньорічного робітника, зайнятого в сільському господарстві, в розрахунку на площу сільськогосподарських угідь – зниження на 40 %, а в розрахунку на площу ріллі – зниження на 42 %.

План по реалізації ми можемо найкраще представити структурою реалізованої продукції (табл. 2.3), а також на основі даної структури визначити рівень спеціалізації та напрямок даного підприємства.

Табл. 2.3 є підтвердженням того, що підприємство більше спеціалізується на рослинництві (95,1 %), на другому місці – тваринництво

(4 %), і лише незначну частку займають надання робіт на послуг (0,9 %). Отже, в підприємстві високий рівень спеціалізації продукції рослинництва. Виробничий напрямок в ФГ «Баварія» – зерновий поряд з вирощуванням технічних культур.

Таблиця 2.3

Аналіз реалізації продукції, робіт та послуг ФГ «Баварія» за 2014-2016 роки, тис. грн.

Види продукції	2014 рік	2015 рік	2016 рік	В середньому за три роки	Середня структура за три роки
Рослинництво всього	12774	10717,8	30720,9	18070,9	95,1
В т.ч. зернові	10434	6408,9	24065,9	13636,3	71,8
соняшник	852	2742,9	6129,6	3241,5	17,1
Соя	187	59,4	269,8	172,1	0,9
Ріпак	1269	1443,8	239,2	984,0	5,2
Інша продукція рослинництва	32	62,8	16,4	37,1	0,2
Тваринництво всього	487	758,3	1026,2	757,2	4,0
В т.ч. приріст ВРХ	27	195	150,1	124,0	0,7
Свиней	85	80,2	77,8	81,0	0,4
Молоко	345	422,7	721,7	496,5	2,6
Інша продукція тваринництва	30	60,4	76,6	55,7	0,3
Роботи і послуги	173	191,5	155,6	173,4	0,9
Всього	13434	11667,6	31902,7	19001,4	100,0

На рис. 2.4 представимо середню структуру реалізації продукції рослинництва ФГ «Баварія» в період з 2014 року по 2016 рік.

На рис. 2.5 представимо середню структуру реалізації тваринництва ФГ «Баварія» в період з 2014 року по 2016 рік.

Одним з показників, що характеризують фінансовий стан підприємства, є його платоспроможність, тобто можливість наявними грошовими коштами своєчасно розплачуватися за своїми зобов'язаннями.

Платоспроможність та ліквідність сільськогосподарського сектора, виступають найважливішим фактором, що визначає можливість поступового розвитку і впливає на прийняття цілого комплексу економічних рішень (не тільки фінансових) як менеджментом самої організації, так і її

контрагентами, причому не тільки в ході операційної діяльності, а й під час здійснення інвестицій.

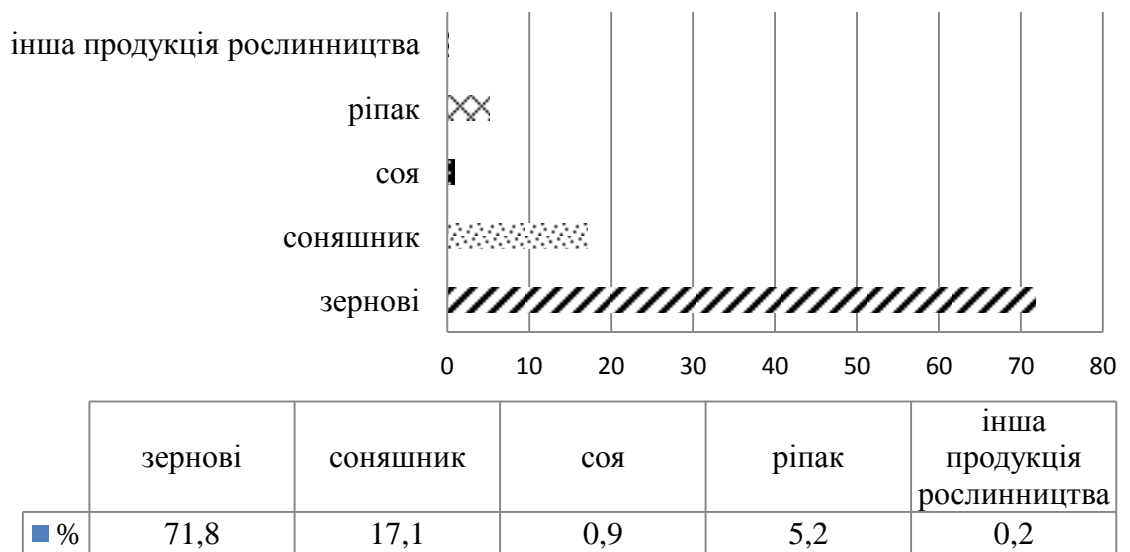


Рис. 2.4 Структуру реалізації продукції рослинництва ФГ «Баварія» за 2014-2016 роки

Для адекватного формування оцінки рівня платоспроможності та ліквідності організацій слід:

- 1) враховувати різне змістовне наповнення зазначених понять, яка обумовлює відмінності у вживаному методичному інструментарії;
- 2) підбирати релевантну базу, з якої порівнюються фактичні значення фінансових показників, оскільки це є ключовим фактором, що визначає обґрунтованість суджень аналітика щодо досягнутого рівня як конкретного показника, так і платоспроможності та ліквідності організації в цілому.

Всебічний аналіз показників ліквідності та платоспроможності підприємства дозволяє здійснити в динаміці оцінку стану і тенденції ліквідності, платоспроможності й кредитоспроможності підприємства, визначити вузькі місця, ліквідація яких сприятиме підвищенню цих показників. Тому в табл. 2.4 ми представили аналіз платоспроможності і

ліквідності підприємства.

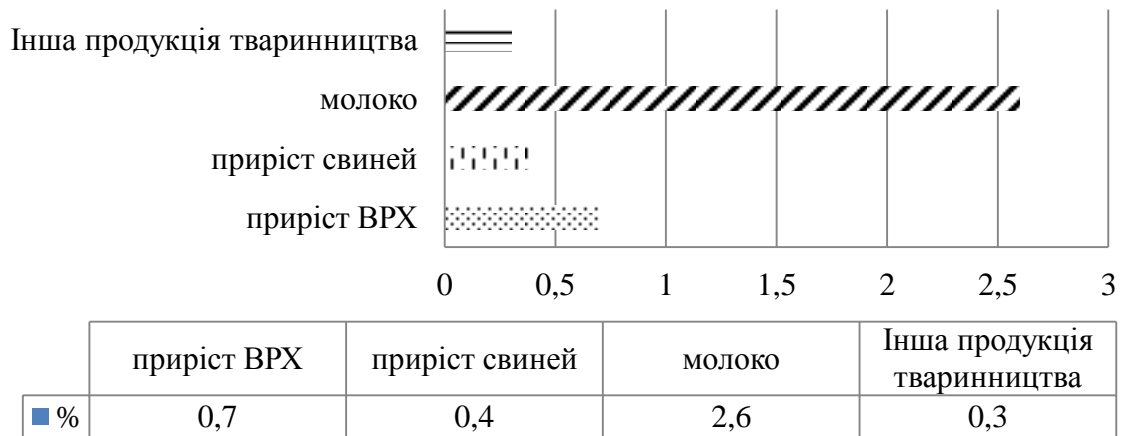


Рис. 2.5 Структуру реалізації продукції тваринництва ФГ «Баварія» за 2014-2016 роки

На кінець звітного періоду коефіцієнт абсолютної ліквідності збільшилась на 0,505 , тож спроможність негайно погасити свої поточні зобов'язання збільшились.

Таблиця 2.4

Аналіз платоспроможності і ліквідності ФГ «Баварія»

Показники	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	Норматив	Відхилення +/-
Вихідні дані				
Виробничі запаси	1957,4	2665,3		+707,9
Готова продукція	419,5	868,2		+448,7
Дебіторська заборгованість	237,3	76,9		-160,4
Грошові кошти та їх еквіваленти	0,1	25,3		-25,2
Всього оборотних активів	2201,5	2821,0		+619,5
Всього поточних зобов'язань	30,3	49,8		+19,5
Розрахункові показники				
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,003	0,508	Не менше 0,2	+0,505
Коефіцієнт швидкої ліквідності	8,056	3,126	Не менше 1	-4,93
Загальний коефіцієнт платоспроможності	72,656	56,646	Не менше 1	-16,01

Протягом періоду коефіцієнт швидкої ліквідності зменшився на 4,93 за рахунок збільшення поточних зобов'язань на 19,5

Причинами низького коефіцієнту ліквідності є:

- відсутність поточних фінансових інвестицій;
- недостатня кількість грошей в касі та на рахунках в банку, тому що їх включено у виробничі запаси.

Загальний коефіцієнт платоспроможності зменшився на 16,01 у зв'язку зі збільшенням оборотних активів та 619,5, поточних зобов'язань на 19,5 грошових коштів на 23,2.

Отже, для ФГ «Баварія» актуальним є питання пошуку шляхів підвищення ефективності господарської діяльності. При цьому, важливо дослідити економічну сутність та роль виробничих запасів в діяльності підприємства, тому що інформація про стан обліку виробничих запасів важлива для забезпечення контролю за їх збереженням, зниження податкових ризиків, а також для прийняття оптимальних управлінських рішень.

2.2 Процес документування руху виробничих запасів

Документування в бухгалтерському обліку є способом первинної реєстрації та юридичного оформлення спостережуваних об'єктів, тобто спосіб первинного відображення впливу dokonаних фактів господарського життя на стан об'єктів бухгалтерського спостереження. На цій стадії облікової роботи, що представляє собою початкову стадію системного сприйняття і реєстрації окремих операцій (фактів), відомості в первинних документах повинні відображатися достовірно, мати доказовість. Обліковий документ повинен бути складений у момент здійснення господарської операції, а якщо це не представляється можливим, то його складання обов'язково відразу після закінчення господарської операції.

Відповідно до пункту 2.1 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 [43], первинні документи – це документи, створені в письмовій або електронній формі, які містять відомості про господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення.

Процес документування операцій з товарно-матеріальними цінностями регламентується Наказом Мінстату України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів» № 193 [44], в якому затверджено типові форми документів з надходження, використання та вибуття товарно-матеріальних цінностей. Але організація може використовувати й самостійно розроблені форми, взявши за основу типові. Та все ж, при цьому самостійно розроблений первинний документ має містити всі обов'язкові реквізити, передбачені для первинного документа ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996-XIV та Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88.

Труднощі в контролі первинного обліку виробничих запасів полягає у відсутності графіка документообігу.

Первинні документи з обліку виробничих запасів ФГ «Баварія» можна розділити на:

- документи з надходження і оприбуткування запасів (рис. 2.6);
- документи зі складського обліку та внутрішнього переміщення запасів;
- документи із відпуску (списання) сировини, матеріалів на виробництво і потреби адміністративного персоналу.

Під час придбання товарно-матеріальних цінностей у постачальника, ФГ «Баварії» надсилають розрахункові та інші супровідні документи – платіжне доручення, рахунок-фактуру, накладну, товарно-транспортну накладну. Документи надходять до відділу матеріально-технічного забезпечення, які передаються в бухгалтерію для оплати придбаних

матеріальних цінностей. Зі складу в бухгалтерію ФГ «Баварія» надходять повідомлення для формування в обліку надходження матеріально-виробничих запасів і оплати, бухгалтера перевіряють правильність оформлення документів, перевіряється відповідність асортименту, обсягу, цін, термінів поставки, якості матеріалів умовам договору. Внаслідок такої перевірки на розрахунковому або іншому документі роблять відмітку про частковий або повний акцепт



Рис. 2.6 Шляхи надходження матеріальних цінностей на ФГ «Баварія» та основні реквізити в первинних документах

При дослідженні діяльності ФГ «Баварія» було встановлено, що матеріали доставляються від постачальника власними силами. Отже, приймання проводиться на складі постачальника. Представник ФГ «Баварія» зобов'язаний пред'явити постачальнику довіреність та документ, що засвідчує особу. Довіреність виписується у двох примірниках і видається

працівникові-одержувачу матеріалів під розписку. Довіреність виписується на 10 календарних днів.

Рахунок-фактура зазвичай використовується як документ, на підставі якого проводиться заповнення розрахункових документів ФГ «Баварія» для здійснення оплати за отриманий товар (виконані роботи, надані послуги). Це пов'язано з тим, що структура рахунку-фактури передбачає наявність банківських реквізитів постачальника. Рахунок-фактура виписується на підставі документів на відпустку, відвантаження або доставку товарів (надання послуг) у двох примірниках, перший з яких залишається у постачальника, а другий – в складі супровідних документів передається покупцеві.

Прийняті вантажі доставляються на склад ФГ «Баварія» і здаються на склад, в якому в подальшому відбувається розподіл отриманих матеріальних цінностей між структурними підрозділами. На складі перевіряється відповідність кількості і якості матеріалів даними накладної постачальника. Порядок і терміни приймання матеріалів за кількістю і якістю регулюються відповідними нормативними документами [45]. Прийняті матеріали оформляються, на підставі супровідних документів, багаторядковими прибутковими ордерами за формою М-4. Ордери прибуткового типу виписуються автоматизованим способом на прийняте за фактом кількість матеріалів в момент надходження в двох примірниках: перший віддається в бухгалтерію, де він виступає в якості підстави для обліку надходження матеріалів, а другий залишають на складі для того, щоб вести записи в картках обліку матеріалів. Далі розглянемо надходження матеріальних цінностей через підзвітних осіб.

Підзвітні особи купують матеріали за готівку у торгових та інших організаціях. Документом, що підтверджує вартість придбаних матеріалів, є товарний, касовий чек або акт (довідка), що складається підзвітною особою. У цьому документі підзвітна особа викладає зміст господарської операції із зазначенням дати, місця покупки, найменування та кількості матеріалів і

ціни. Ця довідка прикладається до авансового звіту підзвітної особи.

Особливу увагу слід приділити обліку придбання паливно-мастильних матеріалів через підзвітних осіб.

Придбання паливно-мастильних матеріалів на АЗС може здійснюватися за чеками і за корпоративними картками. У разі придбання паливно-мастильних матеріалів через заправника за корпоративними картками, здійснюється перерахування грошей на корпоративну карту під звіт матеріально-відповідальної особи з подальшим оприбуткуванням паливно-мастильних матеріалів на підставі авансового звіту і подорожніх листів водіїв та звітів матеріально-відповідальної особи.

У разі придбання паливно-мастильних матеріалів через АЗС за талонами (якщо за умовами договору з постачальником право власності на паливо переходить до покупця в момент його вибірки) талони оприбутковуються, як грошові документи.

При надходженні матеріальних цінностей, при власному виготовленні чи при відходах у виробництві на підставі Заявок розподіляють матеріали по цехах, дільницях, відділах. Переміщення матеріалів з основного складу на склади структурних підрозділів оформляється вимогою-накладною на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11). Документ складає матеріально відповідальна особа структурного підрозділу, що здає матеріали. Один з примірників є підставою для списання матеріалів з цеху-здавальника, другий надсилається на склад, де використовується в якості прибуткового документа..

Складське місце – це об'єкт модуля «Запаси», що дозволяє реалізувати наступні облікові функції:

- облік в розрізі матеріально-відповідальних осіб і співробітників, фактично використовуваних виробничих запасів;
- відокремлення обліку виробничих запасів за проектами і завданнями;
- облік в розрізі контрагентів.

Переміщення виробничих запасів між складами в рамках одного складського підрозділу включає в себе:

- переміщення між складських підрозділами – складами, ангарами, частинами складів;
- переміщення між складськими місцями

Переміщення між складських підрозділами ФГ «Баварія» проводиться через створення в програмі «Акта на списання».

Після затвердження акта документ приходить на узгодження, де бухгалтер перевіряє відповідність внесених даних в програму з даними на паперовому носії, що надаються на звітну дату.

Для оформлення прийому матеріальних цінностей, які мають кількісні та якісні розбіжності, в тому числі і за асортиментом з даними супровідних документів постачальника, використовується Акт про приймання матеріалів (форма № М-7).

Після приймання цінностей один примірник Акта з додатком документів (накладних, рахунків-фактур і т.д.) передають в бухгалтерію для обліку руху матеріальних цінностей, інший примірник разом з претензійною листом направляють постачальнику.

Для відображення надходжень виробничих запасів в систему вводиться Договір і Замовлення на придбання, вказуються параметри договору, передбачуваний обсяг і ціни на закуповувані виробничі запаси, графіки поставки та інше.

При придбанні матеріалів за готівковий розрахунок при наявності рахунку-фактури податкове вирахування проводиться в загальновстановленому порядку.

Для оприбуткування матеріалів на склад в систему вводиться на підставі вхідних документів надходження матеріальних цінностей через повноваження «Відповідальний за введення інших операцій» з типом «Інше надходження»

В системі здійснюється прихід за фактичною собівартістю. Результатом

операції є прибутковий ордер, що формується системою, форма № М-4.

Виробничі запаси можуть також надходити від вибуття основних засобів. Матеріали, що надійшли від вибуття основних засобів, оприбутковуються на підставі Акта про приймання матеріалів (форма № М-7) і Акта на списання основних засобів (форма № ОЗ-4). Далі матеріали зі складів здаються в пункт прийому вторинної сировини, що відображається як реалізація.

Оприбуткування таких матеріалів в Системі здійснюється за допомогою документа «Інше надходження», де додатково заповнюється поле «Номер активу», де проставляється інвентарний номер списаного об'єкта основних засобів.

Нерідко серед матеріалів, отриманих від ліквідації основних засобів, перебувають лом і відходи, що містять дорогоцінні метали. Для надходження брухту, що містить дорогоцінні метали, використовуються типи транзакцій «Надходження з основних засобів», «Надходження від вибуття виробничих запасів».

Слід зазначити можливість оприбуткування на склад матеріальних цінностей у вигляді надлишків, виявлених в ході інвентаризації. Під відпусткою матеріалів у виробництво розуміється їх видача зі складу безпосередньо для виготовлення продукції, а також відпуск матеріалів для управлінських потреб організації.

Лімітно-забірні картки (типові форми №№ М-8, М-9, М-28, М-28а) виписуються на одну або кілька позицій матеріалів, що відносяться до певного виду продукції (робіт, послуг). Відпуск матеріалів у виробництво, як правило, повинен здійснюватися на основі попередньо встановлених лімітів. Лімітування відпуску матеріальних цінностей на виробництво ґрунтується на затверджених прогресивних нормах витрат матеріальних цінностей, обсягах виробничих програм окремих підрозділів з урахуванням перехідних запасів невитрачених матеріальних цінностей на початок і кінець місяця.

При відпуску матеріальних цінностей за лімітно-забірними картками

один примірник карти передається споживачеві матеріалів, другий залишається на складі. Комірник відзначає в обох примірниках лімітно-забірної карти дату і кількість відпущених матеріалів і виводить залишок ліміту по кожному номенклатурному номеру матеріалів. У разі виписки лімітно-забірної карти в одному екземплярі працівник, який одержує матеріали, розписується в картці складського обліку в отриманні матеріальних цінностей.

Не використані у виробництві і повернуті на склад матеріали записуються в лімітно-забірну карту без складання будь-яких документів. Застосування лімітно-забірних карт значно скорочує кількість разових документів.

Всякий понадлімітний відпуск матеріальних цінностей на виробництво оформляється випискою спеціального акту-вимоги на додаткову відпустку матеріалів (типова форма № М-10). В акті-вимозі вказується причина понадлімітного відпустки: додаткова відпустка матеріалів при перевиконанні підрозділом виробничих програм, при перевитраті матеріальних цінностей з поважної причини, на відшкодування шлюбу та ін. Акт-вимога виписується в двох примірниках, один з яких призначений для одержувача, другий залишається у комірника. Відповідно до відпущеним кількістю матеріальних цінностей комірник робить позначки в акті-вимозі і виводить залишок матеріалів.

Стороннім організаціям видача матеріалів оформляється наказами і накладними, товарно-транспортними документами, рахунками-фактурами. Видача матеріальних цінностей на сторону здійснюється безпосередньо представникам покупця на підставі належно оформлених довіреностей на право отримання цінностей і при оформленні відповідних операцій. Якщо виробничі запаси відпускаються з подальшою оплатою, то перший примірник служить також для виписки бухгалтерією розрахунково-платіжних документів. При перевезенні виробничих запасів замість накладної виписується товарно-транспортна накладна.

Для спрощення документообігу по відпустці виробничих запасів можна замість первинних документів використовувати картку складського обліку. З цією метою одержувачі виробничих запасів розписуються в самих картках складського обліку, які стають у зв'язку з цим виправдувальними документами. При цьому в картках проставляють код виробничих витрат з метою подальшої групування записів за об'єктами калькуляції та статтями витрат. Таке поєднання видаткових документів і карток складського обліку зменшує обсяг облікової роботи і посилює контроль за дотриманням норм складських запасів.

Отже, безперервна реєстрація в документах даних про всі господарські операції, що здійснюються, є важливим засобом контролю за об'єктами господарської діяльності, і, зокрема, правильним і раціональним використанням запасів підприємств.

Вивчення та вирішення проблемних питань, які назріли в сучасних наукових дослідженнях в сфері складського господарства і складського обліку, вимагає застосування комплексного та системного підходу дослідника, який дозволить виявити шляхи удосконалення обліку в умовах багатофакторності економічної системи України.

Основними напрямками дослідження повинні стати:

- по-перше, технологічна основа організації складського господарства і складського обліку;
- по-друге, усвідомлення керівництвом необхідності ефективної організації складського обліку з метою збереження товарно-матеріальних цінностей;
- по-третє, застосування сучасних можливостей збереження запасів, а саме – використання послуг складських операторів і застосування комп'ютерних технологій;
- по-четверте, організація належного контролю за ефективністю використання складських площ, цільового використання запасів, і веденням бухгалтерського обліку.

2.3 Методичні підходи до бухгалтерського обліку виробничих запасів

Для правильного відображення запасів, слід обирати найбільш ефективно-практичне рішення для застосування в організації системи та методу оцінки запасів.

Адекватна система та методи оцінки запасів є підґрунтям для прийняття менеджерами ефективних рішень. Тому вкрай важливо з точки зору обліку, як в національній, так і зарубіжній практиці правильно підібрати систему обліку запасів.

Дослідивши праці визначних науковців у сфері бухгалтерського обліку, було виділено ряд негативних моментів, що стосуються обліково-аналітичної роботи з виробничими запасами (рис. 2.7).

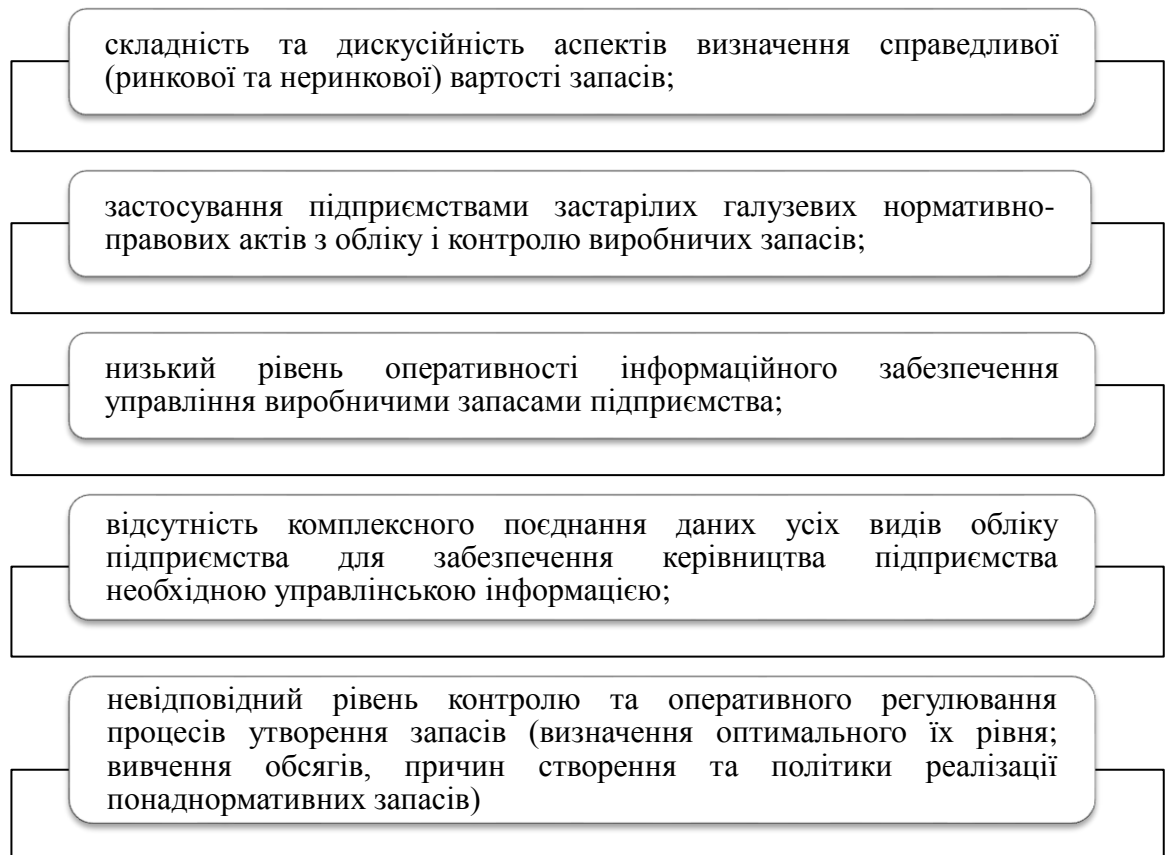


Рис. 2.7 Проблемні моменти при обліку виробничих запасів [46, с. 210]

Аналітичний облік матеріалів у ФГ «Баварія» ведеться в натурально-вартісному вираженні за видами номенклатурних позицій з використанням автоматизованих форм.

Рахунок 20 «Виробничі запаси» знаходиться в другому класі Плану рахунків бухгалтерського обліку [14] і призначений для узагальнення інформації про наявність та рух виробничих запасів. Структуру синтетичного рахунку 20 «Виробничі запаси» представлено на рис. 2.8.

Відповідно до угрупованням матеріалів за призначенням до рахунку 20 «Виробничі запаси» на ФГ «Баварія» відкрито 9 субрахунків:

- сировини й матеріалів (201);
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів (202);
- палива (203);
- тари й тарних матеріалів (204);
- будівельних матеріалів (205);
- матеріалів, переданих в переробку (206);
- запасних частин (207);
- матеріалів сільськогосподарського призначення (208);
- інших матеріалів (209).

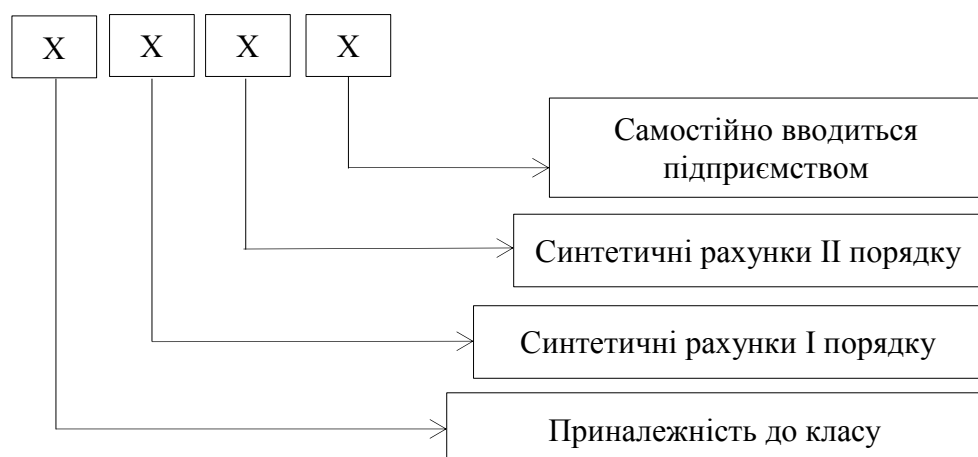


Рис. 2.8 Аналітична структура рахунку 20 «Виробничі запаси»

За дебетом рахунку 20 «Виробничі запаси» відображаються

надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Розглянемо особливості обліку деяких видів запасів по субрахунках рахунку 20 «Виробничі запаси».

При складанні фінансової звітності в балансову статтю «Виробничі запаси» (рядок 100), крім активів, які об'єднуються за чинним Планом рахунків під цією назвою на рахунку 20 «Виробничі запаси», зараховуються також напівфабрикати власного виробництва (рахунок 25), не передані в експлуатацію малоцінні та швидкозношувальні предмети (рахунок 22), і, відповідно до конкретних обставин, що склалися на підприємстві, - продукція власного сільськогосподарського виробництва (рахунок 27), якщо цю продукцію вирощували не для продажу стороннім суб'єктам як сировину, а для подальшого використання цієї сировини у власному виробництві.

Для обліку сировини і матеріалів призначений субрахунок 201 «Сировина і матеріали».

Сировина – добути, вирощені власними силами або придбані на стороні оборотні ресурси, які не пройшли на момент придбання ніякої стадії промислової обробки і призначені для використання у власному виробництві як необхідний компонент майбутнього продукту цього виробництва.

Матеріали – придбані на стороні оборотні ресурси, призначені для використання у власному виробництві як необхідний компонент майбутнього продукту цього виробництва або для обслуговування технологічного процесу і управління.

За дебетом рахунка 201 «Сировина і матеріали» відображається надходження цих запасів, за кредитом – використання, вибуття і уцінка. (оскільки, відповідно до п. 15 П(С)БО 9 [1], первісна вартість запасів не змінюється, крім випадків, передбачених цим стандартом, то уцінка може проводитися тільки в разі, коли собівартість тих чи інших одиниць запасів виявилася вище імовірною ціни їх продажу).

На рахунку 201 «Сировина і матеріали» облік сировини ведеться окремо від обліку матеріалів через відкриття відповідних рахунків третього порядку. Кожен з цих рахунків, в залежності від видів і груп сировини і матеріалів, повинен ділитися на рахунки четвертого порядку, які, в свою чергу, також можуть ділитися, враховуючи місце зберігання цих запасів, за матеріально відповідальними особами. Так організовується аналітичний облік запасів.

Так як транспортно-заготівельні витрати (далі – ТЗВ) включаються в первісну вартість придбаних за плату запасів, їх слід правильно розраховувати.

Середній відсоток ТЗВ визначається діленням суми залишків ТЗВ на початок звітної місяця і ТЗВ за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, які були отримані в звітному місяці. Приклад розподілу ТЗВ дивіться в табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Розрахунок ТЗВ, тис. грн.

№	Зміст операції	Вартість запасів	
		Покупна	ТЗВ
1.	Залишок на початок місяця	342	86
2.	Отримано за місяць	571	70
3.	Всього	913	156
4.	Середній відсоток ТЗВ	17 %	
5.	Вибуло за місяць	477	81
6.	Залишок на кінець місяця	436	75

Куплені напівфабрикати і комплектуючі вироби – це придбані на стороні оборотні матеріальні активи, призначені для використання у власному виробництві як матеріальна основа або необхідне доповнення до матеріальної складової майбутнього продукту цього виробництва.

За дебетом рахунка 202 «Куплені напівфабрикати і комплектуючі вироби» відображається надходження цих запасів, за кредитом – використання, вибуття і уцінка.

Облік на рахунку 202 «Куплені напівфабрикати і комплектуючі вироби» ведеться в розрізі аналітики за окремими рахунками третього порядку.

Такі запаси, як напівфабрикати і комплектуючі вироби, відрізняються чіткою спрямованістю їх використання. Якщо, наприклад, матеріали (рахунок 201 «Сировина і матеріали») можуть використовуватися не тільки у виготовленні продукції, але і в обслуговуванні цього виробництва і управлінні ним, то куплені напівфабрикати і комплектуючі вироби, крім прямого використання їх у виготовленні продукції, більше ніде не можуть використовуватися. Про це свідчить і назва цих активів.

Для обліку палива та паливно-мастильних матеріалів призначений субрахунок 203 «Паливо».

Паливо – горюча речовина, процес горіння якого використовується як джерело отримання енергії.

На рахунку 203 «Паливо» відображається вартість палива, придбаного виключно з метою використання на власні потреби (виробництво і обслуговування процесу в цьому виробництві).

Рахунок 203 «Паливо», в залежності від видів палива, може ділитися на рахунки третього порядку. Кожен з цих рахунків можна розділити на рахунки такого порядку: наприклад, по маркам бензину - в залежності від октанового числа і т. П.

При цьому аналітичний облік палива організовується за видами, місцями зберігання та матеріально відповідальними особами. наприклад:

- бензин, дизельне паливо, гас, газ, мастила, інші паливно-мастильні матеріали на складах;
- оплачені талони на бензин, дизельне паливо, гас і т. п .;
- бензин, дизельне пальне в баках автомобілів і талони у водіїв.

На субрахунках порядку «Паливно-мастильні матеріали на складі» ведеться облік наявності та руху паливно-мастильних матеріалів на складах або в пунктах заправки підприємства.

На субрахунках порядку «Паливно-мастильні матеріали за талонами» ведеться облік оплачених та отриманих підприємством талонів на бензин, дизельне паливо, гас, газ і мастильні матеріали.

На субрахунках порядку «Паливно-мастильні матеріали в автомобільних баках і талони у водіїв» ведеться облік бензину, дизельного палива, газу, отриманого водіями, або виданих цим особам талонів на ці паливно-мастильні матеріали.

У разі якщо паливо і паливно-мастильні матеріали купуються підприємством з метою подальшого продажу, ці запаси приймаються до уваги на рахунок 28 «Товари».

За дебетом рахунка 203 «Паливо» відображається надходження запасів палива, по кредиту - використання, вибуття і уцінка.

Для обліку тари призначений субрахунок 204 «Тара й тарні матеріали».

Тара – оборотні матеріальні активи, призначені для транспортування, зберігання та продажу продукції. Тарні матеріали – оборотні матеріальні активи, призначені для виготовлення і ремонту тари.

На рахунку 204 «Тара й тарні матеріали» ведеться облік тари і тарних матеріалів, призначених для разового і багаторазового використання в господарському обороті, причому тільки тієї тари, вартість якої не входить у вартість готових одиниць продукції. Ця тара є окремо ідентифікованим активом.

Облік тари, призначеної для транспортування і зберігання товарів на підприємствах торгівлі, ведеться на рахунку 284 «Тара під товарами».

Тара для зберігання, пакування та транспортування продукції підприємства може купуватися на стороні або виготовлятися цим підприємством самостійно.

За дебетом рахунка 204 «Тара й тарні матеріали» відображається надходження цих запасів, за кредитом – використання і вибуття.

Для обліку будівельних матеріалів призначений субрахунок 205 «Будівельні матеріали».

За дебетом рахунка 205 «Будівельні матеріали» відображається надходження будівельних матеріалів на баланс підприємства, по кредиту – використання і вибуття. Аналітичний облік будівельних матеріалів ведеться за видами (групами) та окремими об'єктами (рис. 2.9).



Рис. 2.9 Аналітика рахунку 205 «Будівельні матеріали»

На окремих аналітичних рахунках враховують різні конструкції і деталі, а також виробниче, енергетичне і технологічне обладнання, призначене для установки на об'єктах капітального будівництва і вимагає монтажу, тобто прикріплення до будь-яких несучих конструкцій будівель і споруд. До них відносяться, наприклад, підвісні дороги, автопоїлки тощо. Обладнання, яке не потребує монтажу, на субрахунку 205 «Будівельні матеріали» не враховується.

Облік по субрахунку 205 «Будівельні матеріали» ведеться за видами

матеріалів і, як правило, по укрупненій номенклатурі. Так, на одному рахунку враховуються цвяхи різних розмірів за умови, що ціни на них не відрізняються. Це робиться з метою спрощення обліку.

У звітах про рух матеріальних цінностей, що складається по субрахунку 205 «Будівельні матеріали», витрати матеріалів необхідно групувати в розрізі будівельних об'єктів. Окремо необхідно показувати витрата матеріалів на поточні і капітальні ремонти.

Для обліку матеріалів, що передані в переробку призначений субрахунок 206 «Матеріали, передані в переробку».

Підприємство-переробник, оскільки воно не купує ці матеріали для виробництва власної продукції, не рахується в такому випадку виробником продукції, а в цій частині своєї діяльності вважається підприємством, що надає послуги (виконує роботи) з переробки або доопрацювання.

Між підприємством-передавачем цих матеріалів і підприємством-переробником укладається договір підряду. Передача сировини і матеріалів в переробку оформляється відвантаження документами після отримання доручення виконавця, а також приймально-передавальними актами. У передавальних документах обов'язково вказується мета передачі (відвантаження), а саме – в переробку, щоб ця операція не могла визнаватися як операція з реалізації продукції. Повернення переробленої сировини (матеріалів) відбувається також на підставі передавальних (відвантажувальних) документів після отримання доручення замовника. У цих документах також обов'язково вказується мета передачі – повернення матеріалів з переробки. У той же час оформляється двосторонній акт приймання-передачі виконаних робіт.

За дебетом рахунка 206 відображається передача цих запасів переробнику, по кредиту – повернення від переробника формі доведених до придатного для використання стану запасів, основною матеріальною складовою яких стали матеріали, раніше передані в переробку.

Для обліку запасних частин призначений субрахунок 207 «Запасні

частини», на якому ведеться облік запасних частин, призначених для ремонту різних машин і механізмів: тракторів, комбайнів, сільськогосподарських машин, автомобілів, будівельних і дорожніх машин. Тут же враховується і гума, яка є в запасі.

Важливо, що на рахунку 207 «Запасні частини» ведеться облік тільки тих запасів, призначення яких відповідає зазначеному визначенню. Це відповідає принципу превалювання сутності над формою [19].

У книгах або картках складського обліку завідувачі складів або комірники ведуть облік запасних частин за їх преїскурантними номерами.

За дебетом рахунка 207 «Запасні частини» відображається надходження цих запасів на баланс підприємства, за кредитом – використання, вибуття і уцінка.

Для обліку матеріалів сільськогосподарського призначення застосовується субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». Матеріали сільськогосподарського призначення:

- насіння і садивний матеріал власного виробництва, а також набутий;
- добрива органічні, мінеральні тощо;
- засоби захисту рослин і тварин (пестициди, гербіциди, дефоліанти для рослинництва і біопрепарати і дезінфікуючі засоби для тваринництва);
- корми власного виробництва і придбані.

Біопрепарати, медикаменти і хімікати в бухгалтерії підприємства враховуються тільки в грошовому вираженні. Кількісний облік ведуть працівники ветеринарної служби підприємства.

Слід мати на увазі, що добрива, засоби захисту рослин списуються на витрати виробництва по Акту про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин.

Саджанці, насіння і корми, отримані від врожаю і призначені для власних потреб, на підставі первинних документів повинні бути оприбутковані на рахунок 20 «Виробничі запаси», субрахунок 208

«Матеріали сільськогосподарського призначення». На цьому субрахунку враховується рух насіння, саджанців та кормів як власного виробництва, так і тих, що куплені на стороні.

Аналітичний облік матеріалів сільськогосподарського призначення організовується по номенклатурних групах і видам цих запасів. З огляду на велику кількість різновидів матеріалів сільськогосподарського призначення, до рахунку другого порядку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» виникає необхідність відкривати рахунки третього, четвертого порядку.

За дебетом рахунка 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» відображається надходження цих запасів, за кредитом – використання, вибуття і уцінка.

Для обліку інших матеріалів призначений субрахунок 209 «Інші матеріали». Під «Іншими матеріалами», за Інструкцією № 291 [14], слід розуміти не тільки відходи виробництва, металобрухт, невиправний брак, але і бланки суворої звітності.

З таким рішенням важко погодитися, по-перше, бланки – не матеріали. По-друге, активи не можуть одночасно враховуватися і на балансовому, і на позабалансовому рахунках, як того хочуть автори Інструкції. Та все ж, підприємству слід самостійно приймати рішення щодо врахування таких бланків – чітко по інструкції або на свій розсуд.

За дебетом рахунка 209 відображається надходження цих запасів на баланс або переклад з інших статей активів, за кредитом – використання і вибуття.

Аналітичний облік матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання, організований в програмі:

- по організаціям-власникам цінностей – за допомогою сегмента «Складське місце», «Контрагент»;
- по місцях зберігання майна і матеріально-відповідальним особам – за допомогою об'єкта «Складські підрозділи» і сегмента «Складське місце»

«Матеріально-відповідальні особи»;

– по номенклатурі – за допомогою об'єкта «Номенклатурні позиції»

Матеріальні запаси ФГ «Баварія» зберігаються на складах. Облік матеріалів на складі ведеться працівником, який є матеріально-відповідальною особою. З ним укладається Договір про повну матеріальну відповідальність. У бухгалтерському обліку операції з переміщення матеріалів всередині структурного підрозділу відображаються за дебетом і кредитом рахунка 20 «Виробничі запаси» в розрізі матеріально-відповідальних осіб і місць зберігання матеріалів.

Основні бухгалтерські проводки з обліку надходження матеріальних цінностей в ФГ «Баварія» представлені в Журналі реєстрації господарських операцій (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Журнал реєстрації господарських операцій з надходження виробничих запасів

Зміст операцій	Дебет	Кредит
1. Придбання сировини і матеріалів у постачальника (на умовах післяоплати)		
1. Придбано сировину і матеріали у постачальника	201	631
2. Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	631
3. Перераховано кошти постачальнику	631	311
2. Придбання запасних частин підзвітною особою		
1. Видано з каси гроші підзвіт	372	301
2. Оприбутковано запчастини, які було придбано підзвітною особою	207	372
3. Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	372
3. Безкоштовного отримання виробничих запасів для виробничих цілей		
1. Одержано запаси від постачальника	20	718
4. Надходження виробничих запасів як внеску до статутного капіталу		
1. Отримано запаси як внесок до статутного капіталу	20	46
2. Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	46

Відображення списання запасів у бухгалтерському обліку ФГ «Баварія» відбувається в залежності від того, яким шляхом відбулося їх списання. Основні бухгалтерські проводки з обліку вибуття запасів ФГ «Баварія» представлені в Журналі реєстрації господарських операцій (табл. 2.7).

Журнал реєстрації господарських операцій з вибуття виробничих
запасів

Зміст операцій	Дебет	Кредит
1. Списання виробничих запасів іншого використання на підприємстві		
1. Відпущено будівельні матеріали зі складу на виготовлення продукції	23	205
2. Списано запаси на витрати, пов'язані з виправленням браку	24	20
3. Списано паливо для:		
- загальновиробничих потреб	91	203
- адміністративних потреб	92	203
- потреб, пов'язаних зі збутом продукції	93	203
2. Продаж виробничих запасів (на умовах післяоплати)		
1. Відображено дохід від реалізації запасів	361	712
2. Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	712	641
3. Списана собівартість реалізованих запасів	943	20
3. Списання виробничих запасів у результатів безоплатної передачі		
1. Передано безплатно тару	949	204
2. Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	949	641

При дослідженні ведення в ФГ «Баварія» бухгалтерського обліку було звернуто увагу на те, що в деяких випадках можна зустріти невідповідність цін в документах постачальника і договорі, неналежне оформлення первинних документів, крім того, на підприємстві не здійснюється інвентаризація розрахунків з усіма покупцями і постачальниками.

Ми б порадили постійно здійснювати контроль за тим як виконуються договірні зобов'язання, зробити сильніше контроль за цінностями товарно-матеріальних типу, які надходять через підзвітних осіб, а також потрібне підвищення ролі контролю в оформленні документів первинного типу з обліку цінностей товарно-матеріального характеру.

Отже, для синтетичного обліку виробничих запасів передбачені синтетичні рахунки, встановлені на законодавчому рівні. Для аналітичного обліку можна використовувати субрахунки, відкриваючи їх на свій розсуд. Регістри у вигляді карток, книг, оборотних відомостей і самостійно розроблених організацією форм дозволяють вести більш детальний глибокий аналітичний облік.

3 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ФЕРМЕРСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ «БАВАРІЯ»

3.1 Аналіз ефективності використання виробничих запасів як підґрунтя для прийняття зважених управлінських рішень

Важливим фактором, що сприяє успішному виконанню виробничої програми, є повне і своєчасне забезпечення підприємства необхідними матеріальними. Стан і ефективність використання виробничих запасів – одна з головних умов діяльності будь-якого підприємства. А розвиток ринкових відносин, в свою чергу, визначає нові умови організації їх обліку

Однією з функцій процесу управління матеріальними ресурсами як найважливішої складової оборотних фондів, і в цілому оборотних коштів, є визначення оптимального обсягу матеріальних ресурсів, необхідних для забезпечення нормальної господарської діяльності підприємства в плановому періоді.

Підприємства, які займаються підприємницькою діяльністю, сьогодні самі визначають планову потребу оборотних коштів, в тому числі і матеріальних ресурсів.

Об'єктивною умовою існування будь-якого виробничого процесу є наявність виробничих запасів. Їх основними причинами, які обумовлюють необхідність створення запасів є:

- гарантія безперебійності і безперервності виробничого процесу. Порушення виробничого ритму в більшості приносить набагато більші втрати, ніж витрати на утримання запасів;
- нестиківка виробничого ритму і поставок матеріальних ресурсів з темпом їх споживання;

– особливості транспортування доставки матеріалів від постачальника до споживача.

Величина планової потреби зазвичай залежить від інтервалу поставки (у днях) і середньодобових витрати і-го виду матеріалів та може бути розрахована за формулою:

$$P_{\text{пл}} = \text{Інт} \times B, \quad (3.1)$$

де, $P_{\text{пл}}$ – величина поточного запасу сировини і матеріалів;

Інт – інтервал поставки в днях;

B – середньодобові витрата матеріалу на добу.

На основі формули (3.1) проведемо аналіз планової потреби окремих виробничих запасів та представимо дані в табл. 3.1

Таблиця 3.1

Аналіз забезпеченості потреби підприємства у матеріальних ресурсах
ФГ «Баварія» на 2018 р.

Вид матеріалу	Одиниця виміру	Планова потреба	Інтервал постачання, (дні)	Фактично надійшло	Добова потреба	Забезпеченість (дні)	Забезпеченість (натуральний вимір)
Паливо	Л	134160	30	135240	4472	0,03	+1080
Мінеральне добриво	Т	130	7	130	18	7	-
Матеріали	Кг	542	6	550	90	6,1	+8

Аналіз забезпеченості потреби підприємства у матеріальних ресурсах показав, що ФГ «Баварія» у повній мірі забезпечено мінеральним добривом і у повній мірі його використано. Що стосується палива та матеріалів, то тут спостерігається невеликий надлишок ресурсів. Так, палива надійшло на 1080 л більше, ніж планувалось, а матеріалів на 8 кг.

Надпланові запаси матеріальних ресурсів, що утворюються в результаті завищення потреби, ведуть до зниження оборотності оборотних коштів. Надлишок або нестача матеріальних ресурсів в запасі визначають, зіставляючи рівень забезпеченості запасами зі встановленою нормою запасу в днях. Рівень забезпеченості підприємства запасами в днях характеризується коефіцієнтом, що обчислюється відношенням залишку матеріалу даного виду до середньоденних витрат.

Таблиця 3.2

Аналіз забезпеченості підприємства окремими видами запасів (тис. грн.)

Назва	Потреба	Випуск продукції	Ремонтно-експлуатаційні потреби	Потреба, встановлена в процесі аналізу	Відхилення
Газ	264,00	207,00	56,00	260,0	-4,00
Мазут	147,00	105,00	42,00	153,00	+6,00
Вугілля	767,00	613,00	153,00	781,00	+14,00
Запасні частини	487,00	363,00	123,00	489,00	+2,00
Допоміжні матеріали	270,00	194,00	76,00	253,00	-7,00
Разом	1937,00	1484,00	1785,00	1939,00	+2,00

Проаналізувавши табл. 3.2, можна зробити висновок, що розрахункова потреба була завищена на 2 тис. грн. Потреба на газ була занижена на 4 тис. грн., а на мазут, вугілля та запасні частини завищена відповідно на 6 тис. грн., 14 тис. грн. та 2 тис. грн. Потреба на допоміжні матеріали була занижена на 2 тис. грн. Перевіряючи розрахунку потребу, ми врахували зміни у номенклатурі та асортименті призначеної для випуску продукції та зміни норм витрат на одиницю продукції.

Аналіз стану виробничих запасів необхідно починати з вивчення їх динаміки. Тому розглянемо як змінювалась величина виробничих запасів протягом 3-ох років (табл. 3.3). Аналіз динаміки виробничих запасів показав, що в загальній вартості виробничих запасів збільшилось на 1315 тис. грн. в порівнянні з 2016 роком та на 1808 тис. грн. в порівнянні з 2017 роком.

Таблиця 3.3

Аналіз динаміки виробничих запасів ФГ «Баварія» протягом 2016-2018 років (тис. грн.)

Показники	2016 рік	2017 рік	2018 рік	Відхилення 2018 р. до 2016 р.	Відхилення 2018 р. до 2017 р.
Сировина і матеріали	523	491	555	+32	+64
Купівельні напівфабрикати	-	-	-	0	0
Паливо	2144	2017	2817	+673	+800
Тара і тарні матеріали	9	12	6	-3	-6
Будівельні матеріали	731	494	944	+213	+450
Матеріали передані в переробку	-	-	-	0	0
Запасні частини	458	352	858	+400	+506
Матеріали с/г призначення	5	9	6	+1	-3
Інші матеріали	4	6	3	-1	-3
Разом	3874	3381	5189	+1315	+1808

Для більшої наочності зобразимо дані на рис. 3.1.

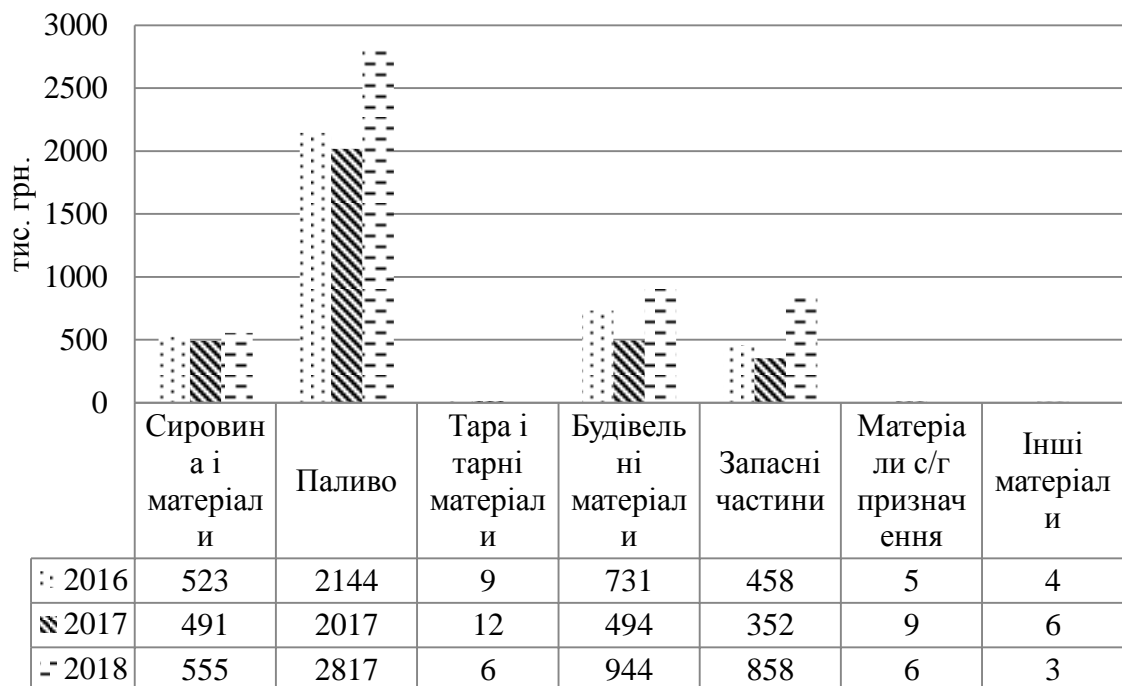


Рис. 3.1 Динаміка виробничих запасів за 2016-2018 рр.

Позитивні зрушення у 2018 році відбувалися за чотирьом позиціями, а саме: сировина і матеріали зросли на 64 тис. грн., паливо – на 800 тис. грн., будівельні матеріали – на 450 тис. грн., запасні частини – на 506 тис. грн..

Зменшення вартості у 2018 році відбулося за трьома позиціями, а саме: тара і тарні матеріали зменшилась на 6 тис. грн., матеріали с/г призначення та інші матеріали на 3 тис. грн.

Наступним етапом аналізу буде дослідження структури виробничих запасів. Але розглянемо не просто структуру виробничих запасів, а й частку цих запасів в структурі оборотних активів та оцінімо відхилення від структури (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Аналіз питомої ваги виробничих запасів в структурі оборотних активів
(тис. грн.)

Показник	2017 рік	Питома вага	2018 рік	Питома вага	Відхилення в питомій вазі
Сировина і матеріали	491	6,1	555	5,7	-0,4
Паливо	2017	25,2	2817	29,1	+3,9
Тара і тарні матеріали	12	0,1	6	0,1	-
Будівельні матеріали	494	6,2	944	9,8	+3,6
Запасні частини	352	4,4	858	8,9	+4,5
Матеріали с/г призначення	9	0,1	6	0,1	-
Інші матеріали	6	0,1	3	0,0	-0,1
Готова продукція	419,5	5,2	266,3	2,8	-2,5
Дебіторська заборгованість	237,3	3,0	76,9	0,8	-2,2
Гроші та їх еквіваленти	418	5,2	135	1,4	-3,8
Разом оборотних активів	4455,8	55,7	5667,2	58,6	2,9
Разом необоротних активів	3548,5	44,3	4010	41,4	-2,9
Валюта балансу	8004,3	100,0	9677,2	100,0	-

Аналіз питомої ваги виробничих запасів показав, що більшу частину балансу, а саме 55,7 % у 2017 році та 58,6 % складають саме оборотні активи, а тому структуру балансу можна вважати «легкою». З цих 55,7 % у 2017 році та 58,6 % у 2018 році основу складають виробничі запаси.

Якщо розглядати у розрізі виробничі запаси, то значних зрушень майже не відбувалось. Так, залишилася незмінною частка тари і тарних матеріалів, а

також матеріалів сільськогосподарського призначення. Відбулося зростання палива на 3,9 пункти, будівельних матеріалів – на 3,6 пункти, запасних частин на 4,5 пункти.

Спостерігається скорочення сировини і матеріалів на 0,4 пункти та інших матеріалів на 0,1 пункти.

Для більшої наочності зобразимо дані на рис. 3.2.



Рис. 3.2 Структура виробничих запасів в структурі балансу

На наступному етапі ми проведемо аналіз ефективності використання виробничих запасів.

Підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів обумовлює скорочення матеріальних витрат на виробництво продукції, зниження її собівартості і зростання прибутку.

Оборотність запасів демонструє, скільки разів за період, що аналізується, організацією використовувався наявний середній залишок запасів.

Цим показником характеризується якість запасів і результативність управління ними, він дає можливість виявити залишки некондиційних, застарілих або не використовуваних запасів.

Важливість показника обумовлена тим, що прибуток з'являється в разі кожного «обороту» запасів (тобто при операційному циклі, використанні у виробництві).

З метою оцінки оборотності запасів застосовуються показники: коефіцієнт оборотності запасів та період одного обороту.

Періодом обороту характеризується число днів, в ході яких відбувається оплата рахунків і реалізація виробничих запасів, тобто показується тривалість циклу, в ході якого запаси виробничого типу стають готівковими коштами.

Коефіцієнт оборотності обчислюють як відношення виручки від продажу без ПДВ (для більшої точності розрахунку є можливість використання собівартості реалізованої продукції) до середнього розміру запасів виробничого типу. Оборотність запасів потрібно аналізувати і на базі собівартості.

В даному випадку коефіцієнт розраховують як відношення собівартості продукції до середнього за період розміру запасів виробничого типу. Розрахунок коефіцієнта оборотності виробничих запасів представлено у формулі (3.2):

$$K_{об} = \frac{C/v}{ВЗ_{сер}}, \quad (3.2)$$

де, $K_{об}$ – коефіцієнт оборотності виробничих запасів;

C/v – собівартість реалізованої продукції;

$ВЗ_{сер}$ – середньорічна вартість виробничих запасів.

Для дослідження ефективності використання виробничих запасів визначають коефіцієнт завантаження – величина, обернена коефіцієнту оборотності.

Цей показник показує, скільки оборотних коштів підприємства

припадає на одну гривню реалізованої продукції і розраховується за формулою:

$$K_{\text{зав}} = \frac{ВЗ_{\text{сер}}}{C/В}, \quad (3.3)$$

де, $K_{\text{зав}}$ – коефіцієнт завантаження виробничих запасів;

$C/В$ – собівартість реалізованої продукції;

$ВЗ_{\text{сер}}$ – середньорічна вартість виробничих запасів.

Визначити термін одного обороту виробничих запасів можна за допомогою формули [47]:

$$П_{\text{об}} = \frac{360 \times ВЗ_{\text{сер}}}{C/В}, \quad (3.4)$$

де, $П_{\text{об}}$ – період одного обороту виробничих запасів;

$ВЗ_{\text{сер}}$ – середньорічна вартість виробничих запасів;

$C/В$ – собівартість реалізованої продукції.

Існує інша формула для визначення періоду одного обороту виробничих запасів [47]:

$$П_{\text{об}} = \frac{360}{K_{\text{об}}}, \quad (3.5)$$

де, $П_{\text{об}}$ – період одного обороту виробничих запасів;

$K_{\text{об}}$ – коефіцієнт оборотності виробничих запасів.

У табл. 3.5 представимо аналіз ефективності використання виробничих запасів.

Аналіз ефективності використання виробничих запасів показав, що коефіцієнт оборотності знизився на 0,32 обороти з 5,67 оборотів у 2017 році до 5,35 оборотів у 2018 році. Тобто протягом аналізованого періоду організацією використовувався наявний середній залишок запасів 5,35 разів.

А от у днях цей оборот здійснювався за 63 дні у 2017 році та за 67 днів у 2018 році. Тобто за 63 днів та 67 днів запаси виробничого типу стають готівковими коштами.

Таблиця 3.5

Аналіз ефективності використання виробничих запасів (тис. грн.)

Показник	2017 рік	2018 рік	Відхилення	
			(+, -)	%
Собівартість реалізованої продукції	20574	22917,9	+2343,9	111,4
Середньорічна вартість виробничих запасів	3627,50	4285,00	+657,50	118,1
Коефіцієнт оборотності виробничих запасів	5,67	5,35	-0,32	94,3
Коефіцієнт завантаження виробничих запасів	0,18	0,19	+0,01	106,1
Період одного обороту виробничих запасів	63,47	67,31	+3,84	106,1

Графічно на рис. 3.3, представлена динаміка ефективності використання виробничих запасів.

Визначення впливу зміни собівартості реалізованої продукції на оборотність запасів, використовуючи формулу (3.2):

$$K_{об\ 2017} = 20574 / 3627,50 = 5,67 \text{ обороти}$$

$$K_{об\ ум} = 20574 / 4285 = 4,8 \text{ обороти}$$

$$K_{об\ 2018} = 22917,9 / 4285 = 5,35 \text{ обороти}$$

$$\Delta K_{об} (C/V) = 4,8 - 5,67 = -0,87$$

$$\Delta K_{об} (B3\ сер) = 5,35 - 4,8 = 0,55$$

Загальна зміна оборотності виробничих запасів за рахунок впливу двох факторів:

$$\Delta K_{об\ заг} = -0,87 + 0,55 = -0,32$$

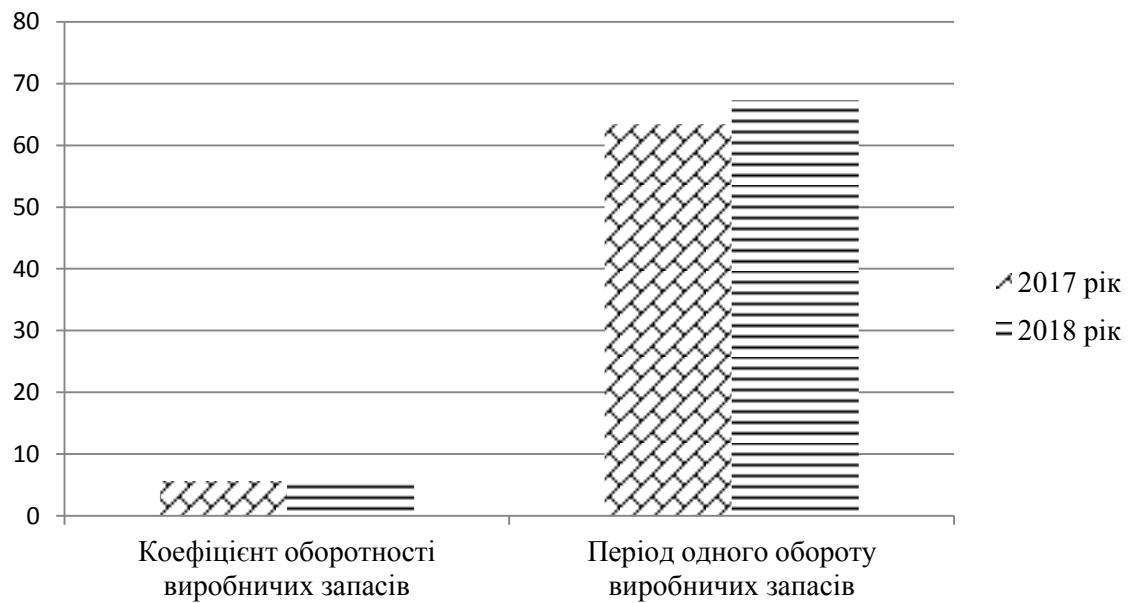


Рис. 3.3 Динаміка ефективності використання виробничих запасів

У табл. 3.6 наведемо узагальнені результати факторного аналізу оборотності запасів ФГ «Баварія» за 2018 рік.

Таблиця 3.6

Узагальнені результати факторного аналізу оборотності виробничих запасів

Назва фактору, що вплинув на зміни оборотності запасів	2018 рік до 2017 року
Собівартість реалізованої продукції	- 0,87
Середньорічна вартість виробничих запасів	+ 0,55
Загальна зміна	- 0,32

Отже, проведений факторний аналіз оборотності виробничих запасів ФГ «Баварія» показав, що істотно вплинуло на зниження даного показника, протягом аналізованого періоду, підвищення собівартості реалізованої продукції. Так за рахунок даного фактору в 2018 році оборотність запасів скоротилася на 0,87 обороти.

А от за рахунок підвищення середньорічної вартості запасів, спостерігається позитивна зміна коефіцієнта оборотності. Так за рахунок даного фактору в 2018 році оборотність запасів зросла на 0,55 обороти.

3.2 Методичні особливості аудиту виробничих запасів на фермерському господарстві

Інвентаризація є одним із методів отримання аудиторських доказів. При цьому інвентаризацію можна розглядати як метод отримання найбільш цінних і достовірних доказів реальності та точності статей активу балансу, фактів здійснення господарських операцій.

Одне із завдань сучасного бухгалтерського обліку – формування інформації, необхідної для контролю за законністю і доцільністю господарських операцій. Контроль в свою чергу багато в чому забезпечується за допомогою такого облікового методичного прийому, як інвентаризація. Вона спрямована на реалізацію контрольної функції бухгалтерського обліку та проводиться з метою забезпечення відповідності облікових і фактичних даних.

Проведення інвентаризації виробничих матеріальних запасів є важливою частиною перевірки майна, так як по її закінченню визначаються результати перевірки і на їх підставі приймаються управлінські рішення.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV [19] для підтвердження правильності та достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності передбачено проведення підприємствами незалежно від форм власності інвентаризації майна, коштів і фінансових зобов'язань.

Під інвентаризацією розуміють перевірку фактичної наявності та стану об'єкта контролю, яка здійснюється шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та порівняння отриманих даних, з даними бухгалтерського обліку.

Основна мета інвентаризації – виявлення фактичної наявності виробничих матеріальних запасів в натуральному і вартісному вираженні. У процесі інвентаризації перевіряються збереження, правильність зберігання, відпуску, стану вагового та вимірювального інструмента; порядок ведення

обліку їх руху.

Інвентаризації притаманний комплекс наступних господарсько-правових ознак:

- наявність розпорядчого документа,
- здійснення дій колегіальним органом,
- виявлення кількісних і якісних характеристик об'єкта,
- реєстрація та оцінка фактів,
- нормативно-правове регулювання,
- бухгалтерська обробка документів,
- узагальнення та реалізація результатів;
- прийняття управлінських рішень.

Відповідальність за організацію інвентаризації на підприємствах, згідно з чинним законодавством, покладено на директора організації, його заступника або ж головний бухгалтер. В їх обов'язки входить створення необхідних умов для проведення інвентаризації у стислі терміни, визначення об'єктів, кількості і строки проведення інвентаризації. Необхідність проведення інвентаризації виникає у будь-якій компанії. При цьому виконати її можуть як самі співробітники, так і скористатися послугами стороннього підприємства, якщо є необхідність і можливість для цього. Але в будь-якому випадку керівництво фірми повинно знати основні правила, порядок проведення інвентаризації виробничих матеріальних запасів і відображення результатів.

Відповідно до постанови Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» від 28.02.00 р № 419 проведення інвентаризації є обов'язковим:

- перед складанням річної бухгалтерської звітності;
- при зміні матеріально відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);
- при встановленні фактів розкрадань або зловживань, псування цінностей, а також за приписом судових органів;

- пожежі, стихійного лиха або техногенної аварії;
- ліквідації підприємства;
- при передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворення державного підприємства в акціонерне товариство;
- згідно з розпорядженням судових або слідчих органів [48].

Для проведення інвентаризації виробничих запасів та оформлення її результатів на сільгосп підприємствах треба користуватися нормами загального «інвентаризаційного» документа – Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого наказом Мінфіну від 02.09.14 р № 879 [49].

Також для агропідприємств Мінагрополітики затвердило спеціальний документ по інвентаризації – Методрекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств наведені в додатку до листа Мінагрополітики від 04.12.03 р № 37-27-12 / 14023 [50]. У них визначено порядок, терміни і документальне оформлення результатів інвентаризації з урахуванням специфіки сільгосп підприємств. Положенням № 879 затверджені типові форми документів, в яких фіксуються результати інвентаризації (інвентаризаційні описи, акти інвентаризації, порівняльні відомості).

Причому форми інвентаризаційних описів має не тільки суто технологічний супровід тваринницьких комплексів інвентаризації, а й для загальних об'єктів інвентаризації (основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, каси, розрахунків з дебіторами і кредиторами тощо). Інвентаризація виробничих запасів здійснюється в декілька етапів (рис. 3.4).

Основними завданнями інвентаризації виробничих запасів є:

- виявлення фактичної наявності виробничих запасів в натуральному вимірнику;

- установлення залишку або недостачі виробничих запасів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;
- виявлення виробничих запасів, які частково втратили свою первісну якість, застарілих фасонів і моделей, а також матеріальних цінностей, які не використовуються;
- перевірка дотримання умов та порядку зберігання виробничих запасів, а також правил утримання та експлуатації;
- перевірка реальної вартості в балансі облікових виробничих запасів.

Організаційна стадія	вибір об'єкта інвентаризації; вибір та комплектування інвентаризаційної комісії; видача розпорядження на проведення інвентаризації; інструктаж членів інвентаризаційної комісії;
Підготовча стадія	пред'явлення повноважень на проведення інвентаризації; огляд місць зберігання виробничих запасів; отримання та перевірка останнього звіту і документів про рух виробничих запасів; підготовка запасів до їх фактичної наявності;
Основна стадія	перевірка наявності та стану виробничих запасів; оцінка стану виробничих запасів; складання інвентаризаційних описів;
Результативна стадія	створення порівняльної відомості; перевірка розрахунків по нарахованим пересортиціям; перевірка розрахунків по списанню природних збитків; відображення в порівняльній відомості вищеперерахованих даних; визначення кінцевого результату інвентаризації; прийняття управлінських рішень.
Відображення результатів інвентаризації на рахунках бухгалтерського обліку	

Рис. 3.4 Методика проведення інвентаризації виробничих запасів

Процес здійснення будь-якої інвентаризації починається з підготовки та видачі наказу на її проведення. Даний документ є внутрішнім документом і регламентує порядок проведення та об'єкти інвентаризації, терміни проведення інвентаризації, склад інвентаризаційної комісії та оформлення необхідної документації.

Для проведення інвентаризації та при її проведенні складається ряд документів (рис. 3.5).

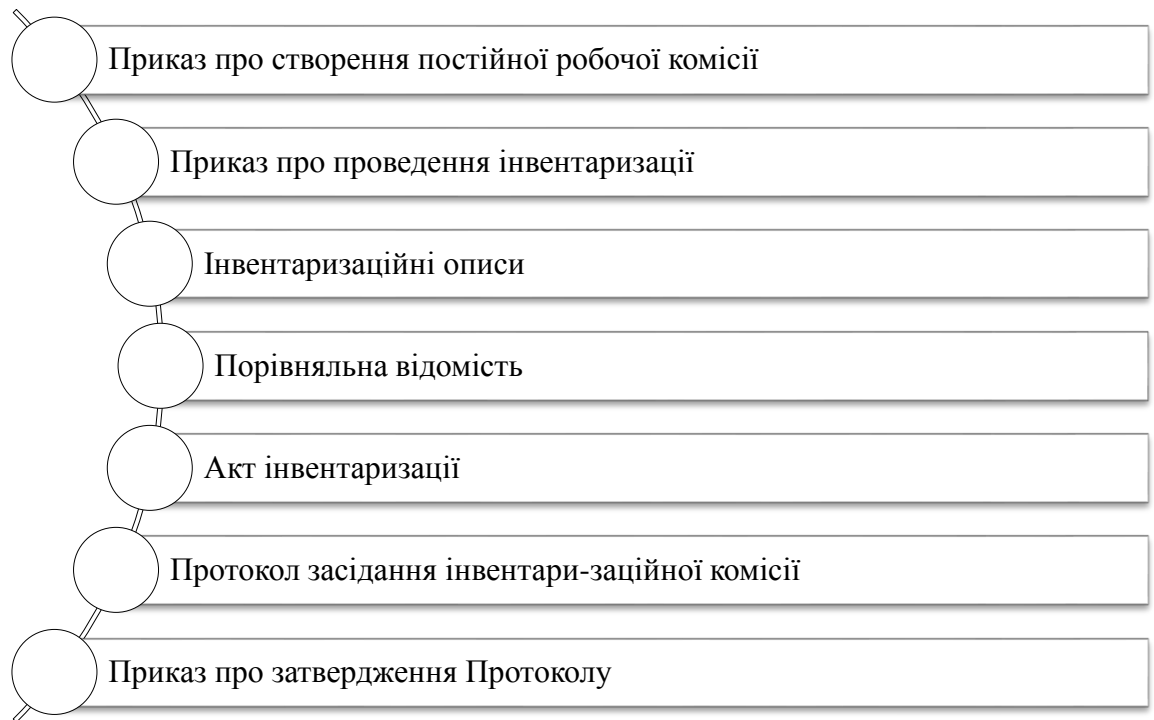


Рис. 3.5 Документальне забезпечення інвентаризації

Роботу з проведення інвентаризації здійснює комісія, що складається з компетентних осіб, яка призначається наказом керівника організації. До складу інвентаризаційної комісії входять в основному працівники підприємства – це можуть бути інженер, технолог, механік, виконавець робіт, товарознавець, бухгалтер та інші досвідчені працівники і матеріально відповідальна особа. Результати інвентаризації з кожного виду цінностей фіксуються в інвентаризаційних описах, що складаються на місця

перебування або зберігання запасів і посадовим особам, відповідальним за їх збереження. За запасами, за якими виявлені відхилення від облікових даних, складають порівняльні відомості [51].

Наказ передається голові інвентаризаційної комісії перед початком інвентаризації або від'їздом до місця її проведення. Перед проведенням інвентаризації керівник збирає інвентаризаційну комісію і проводить інструктаж з наступних питань:

- ознайомлення з даним наказом, метою, завданнями, способами інвентаризації;
- висвітлення загальних правил і специфічних особливостей в методиці інвентаризації певних об'єктів;
- уточнення об'єктів, які підлягають інвентаризації;
- забезпечення бланками описів, канцтоварами, вимірювальними приладами складу комісії;
- ознайомлення з правилами оформлення інвентаризаційних описів;
- пояснення порядку прийняття заходів у випадку необхідності проведення повторної інвентаризації;
- висвітлення обов'язків, прав і відповідальності кожного члена інвентаризаційної комісії.

До початку інвентаризації від матеріально-відповідальної особи отримують розписку про те, що до початку проведення інвентаризації всі документи здані в бухгалтерію, а цінності оприбутковані або списані. Також в картках складського обліку повинні бути відображені всі операції по руху запасів; по кожному з них виведені залишки на день інвентаризації; первинні документи з руху запасів необхідно здати в бухгалтерію для їх бухгалтерської обробки.

Це дозволяє розмежовувати документи, які відносяться до моменту проведення інвентаризації і після її проведення, що має важливе значення для правильного визначення облікових даних і виведення результатів інвентаризації. Складений матеріально відповідальною особою звіт та додані

первинні документи детально перевіряють члени комісії.

Інвентаризація повинна проводитися в присутності всіх членів комісії і матеріально відповідальних осіб. Початком інвентаризації вважається час пред'явлення матеріально відповідальною особою комісії всіх виправдувальних документів, складання звіту, опечатування та отримання розписки, про повноту пред'явлення документів.

Наявність запасів визначається обов'язковим розрахунком, зважуванням, обміром, в залежності від одиниць виміру. Отримані фактичні результати, інвентаризаційна комісія заносить в інвентаризаційні описи. Записи проводяться за кожним окремим найменуванням виробничих запасів із зазначенням номенклатурного номера, виду, групи, артикулу, партії, сорти.

Інвентаризаційні описи складають тільки на дату початку інвентаризації з подальшою корекцією на цю ж дату фактичної наявності виробничих запасів.

Інвентаризаційні описи складають окремо:

- в розрізі матеріально-відповідальних осіб;
- по кожному місцю зберігання виробничих запасів;
- окремо на майно, яке надійшло в ході інвентаризації;
- окремо на майно, яке знаходиться на відповідальному зберіганні;
- окремо на майно, зіпсоване і не придатне для використання в процесі виробництва.

Описи повинні складатися охайно, без помилок і підчисток, текст і цифри слід писати чітко і розбірливо. В процесі заповнення інвентаризаційних описів здійснюють взаємну звірку кожної сторінки опису і в разі виявлення розбіжностей по окремих позиціях негайно здійснюють перерахунок порівняння тих запасів, за якими виявилися розбіжності з фактом.

Допущені помилки при заповненні описів і неточності виправляють у всіх примірниках (обов'язково наявність підтвердних підписів). Якщо помилки були виявлені працівниками бухгалтерії, то про їх виправлення

повідомляють особам, які допустили помилки. Працівники бухгалтерії також підписуються при виправленні.

В інвентаризаційних описах не дозволяється залишати незаповнені рядки. Останні сторінки прочеркуються. Ціни повинні відповідати одиниці вимірювання майна.

При оформленні інвентаризаційних описів кожна його сторінка нумерується. В кінці сторінки цифрами і прописом виводиться підсумок натуральних одиниць, записаних на сторінці. Після закінчення записів зазначається кількість заповнених рядків. Кожна сторінка і опис в цілому підписуються всіма учасниками інвентаризації.

Кількість примірників інвентаризаційних описів має бути достатнім, щоб не виникало необхідності їх додаткового складання (розмноження).

Оформлені відповідно до вимог інвентаризаційні описи підписуються всіма членами інвентаризаційної комісії і матеріально-відповідальною особою, яка також дає розписку про те, що інвентаризація проведена правильно і претензії до інвентаризаційної комісії вона не має. Інвентаризаційна комісія, яка підписує описи, несе відповідальність за дотримання порядку, способів і термінів проведення інвентаризації, за правильність визначення і віднесення записів в опису.

Інвентаризаційні описи разом з висновками робочої комісії передають в бухгалтерію тільки через членів інвентаризаційної комісії згідно з переліком під розписку, де зазначається кількість зданих документів.

При цьому бухгалтерія складає порівняльну відомість, в якій здійснюється взаємне врахування залишків і нестач внаслідок пересортиці, розрахунок природного збитку, визначаються кінцеві результати інвентаризації. На підставі порівнювальної відомості оформляються результати інвентаризації: пересортиця; залишки; недостачі; переоцінка запасів.

В обліку спочатку відображають пересортицю, оскільки залишки або нестачі можуть бути її наслідком, і тільки потім визначаються кінцеві

залишки і недостачі. Особливість відображення в обліку пересортиці полягає в тому, що кількісні і сумові дані в синтетичному обліку не змінюються, а зміни відбуваються тільки в даних аналітичного обліку. При цьому необхідно оформити довідку бухгалтерії на відображення пересортиці в обліку.

Журнал реєстрації господарських операцій з обліку виробничих запасів при інвентаризації відображено в табл. 3.7.

Таблиця 3.7

Журнал реєстрації господарських операцій з обліку виробничих запасів

№	Зміст операції	Дт	Кт
1	Виявлена загальна сума недостач (втрат від псування) ТМЦ	947	20, 21, 25, 26, 27, 28
2	Списання нестач за рахунок залишків (пересортиці)	20, 21, 25, 26, 27, 28	20, 21, 25, 26, 27, 28
3	Списання сум нестач в межах природного убутку	91, 94	947
4	Віднесення нестач на винних осіб за обліковими цінами	375	947
	На суму різниці між обліковими цінами і ринковими або оцінкою, встановленої для покриття збитку від розтрат, недостач, знищення і псування ТМЦ	375	69
	На суму ПДВ	375	641
5	Списання нестач цінностей понад норми природного убутку в разі, якщо винуватці не встановлені, а також відмовлено у стягненні судом	71, 74	947
	Одночасно на суму недостач, винуватці по яких не встановлені	072	947
6	Після встановлення винуватця на суму нестачі	375	716
	Одночасно на ту ж суму		072
7	Стягнення суми недостач з винуватців	377	375
	На суму різниць		641
8	Оприбуткування виявлених залишків ТМЦ	20, 21, 25, 26, 27, 28	71, 74
9	Переклад МШП до складу ТМЦ за балансовою (історичною) вартістю	20	22
10	Списано на витрати вартість виробничих запасів в межах норм природних втрат	947	20
11	Списано на витрати вартість виробничих запасів	947	20
12	Коригування податкового кредиту з ПДВ	947	641
13	Відображення нестачі на позабалансовому рахунку	072	-
14	Віднесення суми нестачі на винну особу в сумі облікової вартості виробничих запасів і ПДВ, сплаченого постачальнику при доставці	375	716
15		-	072
16	Віднесено на винну особу	375	642
17	Відшкодовано винною особою	301	375
18	Оприбутковано виявлений надлишок виробничих запасів	20	719

Остаточні результати проведеної інвентаризації можна визначити тільки з відомостей.

Відзначимо, що при проведенні інвентаризації виробничих запасів в ФГ «Баварія» значних порушень не виявлено, але все ж спостерігають недостачі, а винних осіб не встановлено. Тому відбувається списання сум нестач на витратні рахунки господарства.

Підводячи підсумки, необхідно відзначити, що метою проведення інвентаризації виробничих матеріальних запасів є не тільки перевірка цінностей і їх стану, а й контроль належного їх зберігання, а в разі виявлення недостачі – розробка заходів по усуненню помилок у веденні обліку і організації зберігання. Таким чином, інвентаризація є найважливішим інструментом для нормалізації і вдосконалення діяльності підприємства.

3.3 Удосконалення контрольно-аналітичного забезпечення операцій з виробничими запасами

У процесі виробництва споживається велика кількість різноманітних видів сировини і матеріалів. Основну роль в їх збереженні грають бухгалтерський облік та внутрішній контроль виробничих запасів на всіх етапах їх руху (придбання, надходження, зберігання, відпуск у виробництво, використання у виробництві і на інші цілі). Облік матеріальних ресурсів повинен забезпечувати контроль за своєчасністю постачання, нормами складських запасів, виявити невраховані матеріали, стежити за правильністю використання ресурсів, вчасно надавати необхідну інформацію для цілей управління.

У зв'язку з цим вдосконалення обліку виробничих запасів, підвищення його оперативності є нагальною потребою.

Організація внутрішнього контролю виробничих запасів для

сільськогосподарських організацій є важливим напрямком системи контролю в організації, так як від стану матеріальних цінностей залежить якість продукції, що випускається.

Основними особливостями системи внутрішнього контролю сільськогосподарських організацій є:

- визначення шляхів руху запасів на організації;
- виявлення відповідальних осіб за рух і зберігання запасів на кожній ділянці;
- розгляд ролі кожного працівника організації в русі товарно-матеріальних цінностей;
- визначення частки відповідальності керівника за збереження матеріалів;
- розгляд використання запасів без належного відображення в обліку;
- розгляд можливих витрат або розтрата запасів без правильного оформлення документації;
- визначення можливих спотворень незавершеного виробництва;
- визначення можливих втрат або розкрадання запасів;
- визначення правильності відображення в звітності наявних матеріалів і готової продукції;
- виявлення відповідності облікових залишків, показаних в регістрах аналітичного обліку, результатами інвентаризації;
- визначення процедур внутрішнього контролю;
- визначення напрямку внутрішнього контролю в області зберігання запасів.

Для виявлення загальних характеристик системи внутрішнього контролю, було складено документ «Питання внутрішнього контролю для ФГ «Баварія» (Додаток В).

За даними наведеної таблиці видно, що система внутрішнього контролю ФГ «Баварія» досить розвинута. Проте є ряд порушень, які можуть привести до втрат виробничих запасів:

- в фермерському господарстві надаються права на отримання довіреності, за якою отримуються матеріальні цінності, особам, які не зафіксованим в наказі. Дане порушення суперечить нормативно-правовим актам і може привести до таких наслідків, як розкрадання виробничих запасів;

- не проводяться заходи щодо підвищення кваліфікації матеріально відповідальних осіб з питань приймання матеріальних цінностей та з навчання нового персоналу;

- є випадки отримання від постачальників матеріальних цінностей в більш пізні терміни, ніж це вказано в договорі. Тим самим, в організації не виконуються договірні зобов'язання, що може привести до простоїв організації, при цьому, ніяких штрафних санкцій до постачальників не застосовується. Так як відсутня міра покарання, дане порушення може мати постійний характер;

- присутні випадки отримання матеріальних цінностей без укладення договорів, що є порушення.

На підставі проведеного опитування, нам необхідно звернути особливу увагу на розподіл повноважень, тому що неналежне надаються права на отримання довіреності може призвести до розкрадання запасів. Слід більш ретельно перевіряти договірні зобов'язання, так як часто в організації постачальники виконують свої зобов'язання несвоєчасно, тому що організацією для них не передбачено ніяких мір покарання.

Також слід приділити особливу увагу кадровій політиці. Некваліфіковане виконання обов'язків може привести до зниження ефективності системи внутрішнього контролю.

Провівши інвентаризацію виробничих запасів ФГ «Баварія» можна дійти до таких висновків, що коли інвентаризація регулярно не проводиться, виникає ймовірність спотворення актуальною інформацією про точну кількість майна підприємства, представленого в даний момент. Це може привести до негативних наслідків.

У разі відсутності інформація про кількість цінностей в компанії, прогнозувати продаж та дохід досить складно. Внаслідок цього спотворюється інформація бухгалтерського обліку, що загрожує штрафами, які можуть виписати перевіряючі органи. Виникають труднощі з реалізацією продукції. У компанії пропадає можливість швидко виконувати замовлення споживачів, так як менеджер не знає, в якій кількості є продукція на складі, наявності ті чи інші товари чи ні. Все це сприяє появі затримок поставок, зриву замовлень і падіння продажів в цілому.

З'являються складності в організації роботи. В обліковій системі виникають збої, і будь-яку нестачу можна в даному випадку зв'язати з помилками в ній. Співробітники можуть почати нехтувати своїми посадовими обов'язками, через що підвищуються ризики крадіжок.

Щоб не допустити всі перераховані вище наслідки, необхідно:

- повну інвентаризацію виробничих запасів господарства проводити два рази на рік (замість одного разу, як раніше);
- періодично за виникненням необхідності проводити перевірки окремих груп запасів. Такі перевірки проводяться на підставі наказу керівника підприємства, а за їх результатами має проводитись відповідне коригування залишків запасів (оприбуткування лишків, списання недостач), а також виявлення винних осіб та вжиття заходів для запобігання недостачам у майбутньому.

Також необхідно удосконалювати організацію проведення інвентаризації. Одним із способів вдосконалення її організації є автоматизація процесу. Автоматизувавши процес проведення інвентаризації виробничих матеріальних запасів, можна отримати можливість:

- мінімізувати кількість співробітників, які беруть участь в проведенні інвентаризації;
- промаркувати всі предмети інвентаризації;
- звести до мінімуму кількість помилок під час поточної інвентаризації та виявити помилки попередньої;

– автоматично сформувати в повному обсязі всі інвентаризаційні документи.

Такий спосіб інвентаризації підвищує якість її проведення, швидкість, дає більш точні результати. Для отримання більш точних результатів в процесі інвентаризації необхідно утримувати складське господарство в належному стані. Щоб уникнути псування запасів і порушень умов їх зберігання на складі в залежності від виду запасів необхідно дотримуватися температурного режиму, рівень вологості тощо.

Для обліку запасних частин можна відкрити такі аналітичні рахунки, що представлені на рис. 3.6.



Рис. 3.6 Аналітичні рахунки для обліку запасних частин

Це дасть змогу краще вести бухгалтерський облік та уникнути помилок і краще контролювати надходження і вибуття запасів.

При формуванні облікової політики організації затверджуються правила документообігу і технологія обробки облікової інформації. В обліковій політиці, як правило, вказується, що порядок і терміни створення

первинних облікових документів і їх передачі для відображення в бухгалтерському обліку визначені графіком (схемою) документообігу, затвердженим в установленому порядку. При цьому графік (схему) документообігу доцільно виділити в окремий документ і затвердити в якості додатку до облікової політики організації для цілей бухгалтерського обліку.

Графік включає в себе перелік робіт зі створення, перевірки та обробки кожного з первинних документів, журналів, книг обліку, зведених документів, реєстрів бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності головної організації, відокремлених структурних підрозділів та організації в цілому; відповідальних за це підрозділів (співробітників) із зазначенням їх взаємозв'язку і термінів виконання цих робіт. Використання графіка документообігу в управлінні підприємством дозволяє скоротити трудомісткість на обробку документів на підприємстві за рахунок:

- підвищення відповідальності виконавців за дотримання термінів складання і обробки документів;
- виявлення і виключення з документообігу невикористовуваних (зайвих) документів (особливо це стосується зведених документів і реєстрів бухгалтерського обліку).

Від чіткості складання графіка документообігу в значній мірі залежить своєчасність отримання інформації для потреб управління.

Графік документообігу є:

- найважливішим організаційним регламентом, що забезпечує створення стрункості системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві;
- засобом обслуговування робочого місця;
- засобом підвищення якості роботи служби бухгалтерського обліку та фінансової діяльності.

Так як, на ФГ «Баварія» графік документообігу є досить умовним, що є значним упущенням, тому що точне дотримання графіків документообігу сприяє своєчасному і повному відображенню в облікових реєстрах

здійснюваних господарських операцій, ми створили приблизний графік графік документообігу (Додатку Г). Це сприятиме конкретизації інформації по окремо взятому об'єкту і прискорить подальшу обробку та аналіз документів.

Таким чином, реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку виробничих запасів аналізованим підприємством призведе до значного підвищення результативності їх фінансово-економічної діяльності, дозволить налагодити більш дієвий і менш трудомісткий облік, контроль за наявністю, рухом і використанням виробничих запасів, а також досягти їх економії.

ВИСНОВКИ

Великий вплив на фінансовий стан підприємства і його виробничі результати надає стан виробничих запасів. З метою нормального ходу виробництва і збуту продукції запаси повинні бути оптимальними.

У роботі були розглянуті теоретичні аспекти обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів на підприємстві, визначено сутність і роль виробничих запасів у діяльності підприємства, виявлено завдання і джерела аналізу виробничих запасів і ефективності їх використання, а також методика аналізу та аудиту виробничих запасів на підприємстві.

На основі проведеного дослідження можна зробити наступні висновки:

1. Критичний аналіз наукової літератури дав змогу уточнити понятійний апарат бухгалтерського обліку в частині визначення поняття «виробничі запаси» (матеріальні ресурси підприємства, які використовуються як предмети праці під час виробництва продукції та вартість яких повністю переноситься на собівартість виробленої продукції). Класифікація займає важливе місце при дослідженні питання обліку виробничих запасів, а тому нами було досліджено існуючі класифікації запасів різними вченими та розроблено чітке розмежування виробничих запасів, їх місце у складі ресурсів підприємства.

2. Вивчено методи оцінювання виробничих запасів. Так у бухгалтерському обліку запаси на дату балансу відображаються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю (собівартістю) або чистою вартістю реалізації. При відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів вибуття: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження запасів, нормативних затрат, ціни продажу.

3. Досліджено контрольно-аналітичне забезпечення ефективності

використання виробничих запасів серед багатьох вчених, та на основі цього розроблено оптимальну методику аналізу виробничих запасів саме для ФГ «Баварія».

4. Досліджено систему внутрішнього контролю і створено документ «Питання внутрішнього контролю для ФГ «Баварія», для оперативного управління виробничою діяльністю. За даними документу видно, що система внутрішнього контролю ФГ «Баварія» досить розвинута, проте є ряд порушень, які можуть привести до втрат виробничих запасів. А тому було надано рекомендації з їх усунення. Практична значимість дослідження внутрішнього контролю полягає в можливості впровадження в організаційно-управлінський механізм сільськогосподарських організацій раціональної та ефективної системи внутрішнього контролю матеріально-виробничих запасів, що дозволяє оперативно управляти виробничою діяльністю.

5. Надано організаційно-економічну характеристику ФГ «Баварія». Підприємство ФГ «Баварія» має приватну форму власності, працює у сфері сільськогосподарського виробництва. Основною діяльністю підприємства є рослинництво, а саме: вирощування зернових, бобових та олійних культур. Показники абсолютної ліквідності збільшуються, а отже спроможність негайно погасити свої поточні зобов'язання збільшилися. В цілому підприємство стабільно працює, але актуальним залишається питання пошуку шляхів підвищення ефективності господарської діяльності.

6. Дослідження синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів на ФГ «Баварія» дозволило нам запропонувати модель аналітичного обліку для операцій з виробничими запасами в розрізі запасних частин ФГ «Баварія», так як вони займають значну питому вагу в структурі виробничих запасів. Тому пропонуємо використовувати такі субрахунки: 1) 2071 «Запасні частини до тракторів»; 2) 2072 «Запасні частини до автомобілів»; 3) 2073 «Запасні частини до комбайнів»; 4) 2074 «Запасні частини до сільськогосподарських машин»; 5) 2075 «Інші запасні частини». Це дасть змогу краще вести бухгалтерський облік та уникнути помилок і краще

контролювати надходження і вибуття запасних частин.

7. Досліджено процес документування руху виробничих запасів від придбання до вибуття на підприємстві. Встановлено, що графік документообігу несе більш умовний характер, тому для конкретизації інформації по окремо взятому об'єкту та прискоренні подальшої обробки та аналізу документів нами запропоновано приблизний графік документообігу первинних документів щодо операцій з виробничими запасами ФГ «Баварія».

8. Проведено аналіз та оцінка виробничих запасів на прикладі ФГ «Баварія», з цією метою була представлена загальна характеристика господарства, виявлено ступінь забезпеченості підприємства виробничими запасами та проведена оцінка ефективності використання виробничих запасів в організації.

9. Обґрунтовано напрями підвищення ефективності використання виробничих запасів на ФГ «Баварія». Їх реалізація аналізованим підприємством призведе до значного підвищення результативності їх фінансово-економічної діяльності, дозволить налагодити більш дієвий і менш трудомісткий облік, контроль за наявністю, рухом і використанням виробничих запасів, а також досягти їх економії.

Отже, цілі і завдання, які були поставлені нами в кваліфікаційній роботі – досягнуті. Таким чином, проведене дослідження дозволяє зробити висновок, що упровадження даних рекомендацій сприятиме ефективному використанню виробничих запасів та управлінню підприємством в цілому.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Запаси: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 № 246. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 03.08.2019)
2. Безруких П. С. Бухгалтерский учет . Москва : Бухгалтерский учет, 2002. 719 с.
3. Борисов А. Большой экономический словарь. Москва : Книжный мир, 2004. 895 с.
4. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Житомир : ПП «Рута», 2009. 912 с.
5. Верхоглядова Н. І., Шило В. П., Ільїна С. Б. Бухгалтерський облік: теорія та практика: навчально-практичний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2010. 536 с.
6. Завгородний В. П. Бухгалтерский учет в Украине (с использ. нац. стандартов): учеб. пособие для студентов вузов. 5-е изд., доп. и перераб. Київ : А.С.К., 2001. 848 с.
7. Кружкова Р. В., Даеничева В. А., Елагина С. С. Организация, планирование и управление производством на предприятиях пищевой промышленности / под ред. Р. В. Кружковой. 5-е изд., перераб. и доп. Москва : Агропромиздат, 2001. 495 с.
8. Кужельний, М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ : КНЕУ, 2001. 576 с
9. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 626 с.
10. Сахарцева І. І. Основи складання бухгалтерської звітності за вимогами національних стандартів України : навч. посіб. Київ : Кондор, 2003. 614 с.

11. Сопко, В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навчальний посібник. Київ : КНЕУ, 2006. 526 с.
12. Чебанова Н. В., Василенко Ю. А. Бухгалтерський фінансовий облік: навч. посіб. Київ : Академія, 2002. 672 с.
13. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. 2-ге вид., переробл. і доповн. Київ : Знання, 2006. 525 с.
14. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Інструкція затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 року № 291. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 10.08.2019)
15. Сопко В. В., Гуцайлюк З. В., Щирба М. В., Бенько М. М. Бухгалтерський облік : навчальний посібник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Тернопіль : Астон, 2005. 496 с.
16. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник. 6-те вид. доповн. і переробл. Київ : Алерта, 2013. 982 с.
17. Скотнікова Л. П., Миланич Т. А., Солодовнік О. О. Бухгалтерський облік і фінансова звітність на підприємстві : навчально-методичний посібник. Харків : ІНЖЕК, 2003. 328 с.
18. Карпенко О.В. Нові підходи до контролю матеріальних запасів. *Вісник ЖДТУ*. 2001 р. № 15. С. 103.
19. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні, Закон України від 15.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> (дата звернення: 12.08.2019)
20. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Київ: КНЕУ, 2000. 260 с.
21. Запаси: Міжнародний стандарт фінансової звітності 2. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (дата звернення: 12.08.2019)
22. Грачева Р. Материальные активы по МСФО и П(С)БУ. *Дебет-*

Кредит. 2007 р. № 28. URL: <http://www.dtkk.com.ua/show/1cid13198.html> (дата звернення: 12.08.2019)

23. Харламова Е. Запасы в МСФО и П(С)БУ. URL: <http://vylex.uaprom.net/a63320-zapasy-msfo.html> (дата звернення: 18.08.2019)

24. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: Наказ затверджений Міністерством фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru> (дата звернення: 19.08.2019)

25. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів: Наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. №193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96> (дата звернення: 19.08.2019)

26. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 19.08.2019)

27. Про затвердження Методики проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій: Наказ Міністерства юстиції України від 27.06.1997 р. № 81. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-97> (дата звернення: 19.08.2019)

28. Щодо Методичних рекомендацій по аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій: Лист від 27.01.1998 р. № 759/10/20-2117. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v2117225-98> (дата звернення: 19.08.2019)

29. Барнгольц С. Б., Тация Г. М. Экономический анализ хозяйственной деятельности предприятий и объединений. Москва : Финансы и статистика, 2001. 407 с.

30. Болюх М. А., Бурчевський В. З., Горбатов М. І. Економічний аналіз: навч. посіб. під ред. М. Г. Чумаченка. 3-тє вид. Київ : КНЕУ, 2006. 556 с.

31. Мошенський С. З., Олійник О. В. Економічний аналіз: підручник за ред. проф. Ф. Ф. Бутенця. 2-ге вид. і перероб. Житомир : ПП «Рута», 2007. 704 с.
32. Голов С. Ф. Управлінський облік: Підручник. 3-тє вид. Київ : Лібра, 2006. 704 с.
33. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: підручник. Київ: Нац. торг.-екон. ун-т, 2008. 514 с.
34. Тринька Л. Я., Липчанський (Іванчук) О. В. Економічний аналіз: навчально-методичний посібник. Київ : Алерта, 2013. 568 с.
35. Бондаренко О. С. Сучасні моделі управління запасами промислових і торгівельних підприємств. *Економіка і держава*. 2006. № 8. С. 50-53.
36. Киба Л., Порівняльна характеристика моделей керування виробничими запасами. *Вісник Тернопільського державного економічного університету. Економічні науки*. 2006. № 1. С. 81-86.
37. Сиротюк Г., Сиротюк К. Методичні особливості аудиту виробничих запасів. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК*. 2015 р. № 22(1). С. 92-97.
38. Контроль якості аудиту фінансової звітності: Міжнародний стандарт аудиту 220. URL: https://www.audit-it.ru/terms/audit/msa_220.html (дата звернення: 25.08.2019)
39. Логвинова Т. И. Операции с готовой продукцией на сельскохозяйственных предприятиях: аудиторская проверка. *Аудиторские ведомости*. 2010 р. № 3. С. 66-76.
40. Агафонова М. Н. Отраслевые особенности налогового и бухгалтерского учета: учебно-методическое пособие. Красноярск, 2013. 108 с.
41. Виявлення та оцінка ризиків суттєвого викривлення через вивчення діяльності і оточення організації: Міжнародний стандарт аудиту 315. URL: https://www.audit-it.ru/terms/audit/msa_315.html (дата звернення:

25.08.2019)

42. Аудиторські процедури по оціненим ризикам: Міжнародний стандарт аудиту 330. URL: https://www.audit-it.ru/terms/audit/msa_330.html (дата звернення: 25.08.2019)

43. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства юстиції України від 24.05.1995 р. № 88. URL: <https://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення: 10.09.2019)

44. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів: Наказ Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96> (дата звернення: 10.09.2019)

45. Натєпрова Т. Я., Трубицына О. В. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебное пособие. Москва : Дашков и К, 2011. 292 с.

46. Рибалко О. М., Болдуєва О. В. Вдосконалення обліку виробничих запасів. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*. 2008. № 3. С. 210-215.

47. Кобилецький В. Р., Період одного обороту запасів. *Онлайн-журнал «Financial Analysis online»*. URL : <https://www.finalon.com/slovník-ekonomichnikh-pokaznikiv/318-period-odnogo-oborotu-zapasiv> (дата звернення: 03.10.2019)

48. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: Постанова КМУ від 28.02.2000 р № 419. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF> (дата звернення: 21.10.2019)

49. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.14 р № 879. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/z1365-14> (дата звернення: 21.10.2019)

50. Методрекомендації з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів,

розрахунків та незавершеного виробництва сільськогосподарських підприємств: Витяг, затв. Міністерством аграрної політики України від 04.12.2003 р. № 37-27-12/14023 URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1402555-03> (дата звернення: 21.10.2019)

51. Івашкевич В. Б. Практичний аудит. Москва: 2011. 286 с.

Додаток А

Таблиця А.1

Проблемні питання при аудиті виробничих запасів

№	Помилка при аудиті виробничих запасів	Суть проблеми
1	2	3
1.	Не повністю відображаються відомості про наявність у організації виробничих запасів в бухгалтерських записях і звітності.	Помилки в повноті відображення операцій з виробничими запасами призводять до заниження звітних даних. Наприклад, не відображені в обліку товари, що надійшли від постачальника, придбані за договором поставки або купівлі-продажу, так як за умовами договору вони повинні оплачуватися після їх реалізації, однак право власності на них виникло в момент їх приймання. Або, наприклад, коли матеріальні цінності відправлені і отримані в грудні перевіряється року, а відображені в обліку в січні-лютому наступного року. На практиці бувають випадки, коли такі документи можуть не знайти відображення в обліку. Подібна ситуація може виникнути тоді, коли матеріальні цінності отримує одне підприємство, а оплачує їх - інше. Виявити такі помилки досить складно, оскільки перевірка облікових реєстрів не містить інформації про незафіксованих фактах. Для цього аудиторю потрібно зробити вибірку з первинних документів або інформації не облікового характеру.
2.	Не правильна оцінка виробничих запасів	Наприклад, в фактичну вартість придбання імпортової сировини не були включені сплачені митні збори. Такі помилки найчастіше носять системний характер, оскільки вони є наслідком порушення методології обліку.
3.	Не правильне відображення виробничих запасів на відповідних рахунках обліку.	Такі помилки можуть бути виявлені при інвентаризації. До операцій, що впливає на правильність відображення залишків виробничих запасів і підрахунку собівартості реалізованої продукції в результаті спотворення бухгалтерської звітності відносяться: <ul style="list-style-type: none"> – випадки включення в дані інвентаризації зайвих і частково або повністю втратили властивості цінностей, які були списані в попередні періоди; – подвійний облік товарів в дорозі або вже реалізованих товарів; – випадки завищення даних про залишки виробничих запасів, що знаходяться на складах третіх осіб; – випадки включення в дані інвентаризації відомостей про ТМЦ, отриманих на умовах комісії. Операціями, пов'язаними зі зловживаннями, є: <ul style="list-style-type: none"> – розкрадання цінностей в результаті дій ряду співробітників організації або недостатнього контролю за їх збереженням; – отримання співробітниками організації хабарів від постачальників за оприбуткування товарів не в тій кількості або гіршої якості;

Продовження Додатку А

1	2	3
		<p>– фальсифікація документів на відвантаження шляхом зазначення реквізитів неіснуючих покупців. Запаси на кінець року можуть бути занижені або завищені через неповне або неправильного відображення операцій протягом звітного періоду.</p>
4.	<p>Неналежний стан складських приміщень та умов зберігання виробничих запасів</p>	<p>Перевірка стану складського господарства і збереження виробничих запасів – одна з найважливіших аудиторських процедур. Для комплексного вивчення цієї ділянки діяльності організації аудитор обстежує склади, комори, цеху та інші місця зберігання виробничих запасів, перевіряючи умови їх зберігання, стан протипожежної безпеки, оснащеність складів обладнанням, технікою, приладами і правильність їх експлуатації, стан охорони складських приміщень. Незадовільна організація складського господарства свідчить про низький рівень внутрішнього контролю за збереженням виробничих запасів. В ході обстеження увага приділяється перевірці організації матеріальної відповідальності працівників, пов'язаних з прийманням, зберіганням і відпуском матеріальних цінностей. Аудитори встановлюють технічний стан тих чи інших приміщень (наявність справної даху, стін, підлог, зашкленіх і огорожених віконних прорізів, зовнішніх і внутрішніх засувів на дверях і воротах, обладнання стелажними полками), необхідних ваг, розрахункових таблиць, мірної тари та інших вимірювальних приладів, а також підтримання режиму вологості, температури і освітленості. Необхідно пам'ятати, що матеріали по секціях складів, а всередині їх за окремими групами і типо-, сорторазмера повинні розміщуватися таким чином, щоб забезпечити можливість швидкої їх приймання, відпуску та перевірки наявності. У місцях зберігання кожного виду матеріалу повинні бути прикріплені ярлики, на яких зазначаються найменування, номенклатурний номер, одиниця виміру і норма запасу. Для зберігання, наприклад, запасних частин на складах застосовують стелажі, де на кожен вид відводиться своя полку або її частина; окремі запасні частини через свого ваги, розміру зберігаються на підлозі; будівельні матеріали, пиломатеріали складають в штабелі; для зберігання сипучих продуктів використовують засіки, бункери, траншеї; нафтопродукти зберігаються в резервуарах, бочках.</p> <p>Правильність показання ваг та інших вимірювальних приладів перевіряють шляхом зважування або переважування заздалегідь підготовленої партії цінностей, зважування гир або вимірювання об'єму ємностей.</p> <p>Результати такої перевірки відображаються в проміжному акті, який підписує аудитор, матеріально-відповідальна особа та інші особи, які брали участь у цій перевірці. Якщо</p>

Продовження Додатку А

1	2	3
		виявлено розбіжності в показанні приладів, то аудитор вимагає письмове пояснення матеріально-відповідальних осіб і встановлює причини розбіжностей і наслідки, до яких вони могли привести або привели.
5.	Не правильне ведення обліку в місцях зберігання ТМЦ	Правильність ведення обліку в місцях зберігання цінностей має великий вплив на стан складського обліку, так як при його занедбаності створюються найбільш сприятливі можливості для порушень і зловживань. Для цього необхідно ознайомитися з фактичним станом складського обліку на окремих складах. Перевіряється: наявність в достатній кількості книг або інвентарних карток складського обліку матеріалів; правильність їх заповнення та ведення; своєчасність здійснення в них облікових записів і складання щомісячних звітів про рух матеріальних цінностей; правильність і своєчасність проведення інвентаризацій; звірення її результатів і прийняття відповідних заходів з регулювання інвентаризаційних різниць.
6.	Невраховані надлишки матеріалів і готової продукції	Невраховані надлишки матеріалів і готової продукції можуть створюватися шляхом: <ul style="list-style-type: none"> – заміни сировини при виготовленні готової продукції; – обрахунку здавачів сировини і матеріалів у вазі, вологості, зниженні їх сортності; – обважування, обрахування, обмірювання покупців при відпустці їм готової продукції; – необґрунтованого оформлення актів на втрати матеріалів при їх транспортуванні або зберіганні на складах. Невраховані надлишки матеріалів зазвичай зберігають окремо. Для їх виявлення слід використовувати дані складського обліку. Якщо є невраховані надлишки, то витрата окремих видів цінностей за певні періоди, як правило, перевищує їх прихід. Такий перевитрата перекривають за рахунок подальшого надходження та оприбуткування матеріалів аналогічних найменувань. Надлишки вилучають за рахунок наступних надходжень або оформляють безтоварними документами до перевірки їх фактичної наявності при інвентаризації.

Додаток Б

Таблиця Б.1

Типові помилки і порушення в обліку запасів

№ п/п	Назва порушення	Порушений нормативний акт	Методи дослідження
1	2	3	4
1	Не повне оприбуткування запасів	Наказ про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини і матеріалів № 193 від 19.04.93 р.	Документальна перевірка по суті
2	Оприбуткування запасів при відсутності позначень в журналі обліку виданих довіреностей оприбуткування запасів	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996 - XIV, зі змінами та доповненнями	Документальна перевірка, формальна перевірка
3	Виявлення недостач, надлишків, привласнення запасів	Типовий порядок визначення норм запасів ТМЦ № 17-60 / 29, 07-102 від 31.05.93 р, зареєстрований від 15.06.93 р.	Фактична перевірка, спостереження
4	Завищення собівартості заготівельних матеріалів	Типовий порядок визначення норм запасів ТМЦ № 17-60 / 29, 07-102 від 31.05.93 р, зареєстрований від 15.06.93 р.	Документальна перевірка по суті, арифметична перевірка
5	Порушення норм або ліміту списання запасів	Типовий порядок визначення норм запасів ТМЦ № 17-60 / 29, 07-102 від 31.05.93 р, зареєстрований від 15.06.93 р.	Документальна перевірка по суті, арифметична перевірка
6	Порушення порядку проведення інвентаризації	Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів документів і розрахунків № 69 від 11.08.94 р.	Фактична перевірка, спостереження
7	Помилки і підробки при кодуванні документів	Наказ про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини і матеріалів № 193 від 19.04.93 р.	Документальна перевірка по суті
8	Незадовільний стан бухгалтерського обліку	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996 - XIV, зі змінами та доповненнями	Відстеження і опитування
9	Незадовільна організація складського господарства і заощадження запасів	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996 - XIV, зі змінами та доповненнями	Відстеження та огляд
10	Відпуск товарів за зниженими цінами	П(С)БО 9 «Запаси»	Документальна перевірка по суті
11	Неправильне оформлення первинних документів з	Наказ Міністерства статистики України № 193 «Про затвердже-	Документальна перевірка за фор-

Продовження Додатку Б

1	2	3	4
	обліку запасів і їх неправильне застосування	ння типових форм первинних документів з обліку сировини і матеріалів» від 21.06.96 р.	Мою
12	Не виділення в первинних документах ПДВ, відсутність податкових накладних	Закон України «Про податок на додану вартість» від 03.04.97 р. № 168/97 ВР, зі змінами та доповненнями.	Документальна перевірка за формою, по суті
13	Відсутність договору про повну матеріальну відповідальність	Ст. 121 Кодексу законів про оплату праці	Відстеження

Додаток В

Таблиця В.1

Питання внутрішнього контролю

№	Напрями і питання контролю	Результати Так «+» Ні «-»
Організаційна структура об'єкта		
1	Чи розроблено схема організаційної структури підрозділу, відповідального за ведення бухгалтерського обліку	+
2	Чи є перелік робіт зі створення, перевірки документів з вказівками відповідальних осіб	+
Розподіл обов'язків, повноважень, відповідальності		
3	Чи визначено відповідальність за конкретним виконавцям за дотримання правильності приймання матеріальних цінностей	+
4	Чи визначено відповідальність за конкретним виконавцям за складання первинних документів	+
5	Надано право на отримання довіреності, за якою отримуються матеріальні цінності, особам, які не зафіксованим в наказі	+
Забезпечення умов збереження майна, грошових коштів, облікових реєстрів, документів		
6	Чи всі документи зберігаються в належному порядку	+
7	Чи є склад з обладнаними місцями зберігання цінностей	+
8	Отримання товарно-матеріальних цінностей від постачальника проводиться тільки на підставі довіреностей	+
Кадрова політика		
9	Чи проводяться заходи щодо підвищення кваліфікації матеріально відповідальних осіб з питань приймання матеріальних цінностей	-
10	Чи проводяться заходи щодо підвищення кваліфікації бухгалтерського персоналу	+
11	Чи проводяться операції з навчання нового персоналу	-
Оцінка облікової системи (обліковий контроль)		
12	Чи всі фінансово-господарські операції відображаються в обліку тільки на підставі первинних документів	+
13	Чи здійснює бухгалтер перерахунок сум, вказаних в рахунках-фактурах та накладних	+
14	Чи контролюється кореспонденція рахунків головним бухгалтером	+
Договірні зобов'язання		
15	Чи є випадки отримання від постачальників матеріальних цінностей в більш пізні терміни, ніж це зазначено в договорі	+
16	Чи застосовуються штрафні санкції до постачальників за несвоєчасне виконання зобов'язань	-
17	Чи є випадки отримання матеріальних цінностей без укладення договорів	+
Контроль в системі комп'ютерної обробки даних		
18	Чи дублюються дані електронного обліку на випадок знищення	+
19	Чи застосовуються програми автоматизації бухгалтерського обліку матеріалів?	+
20	Використовувана бухгалтерська програма відповідає чинному законодавству	+

Додаток Г

Таблиця Г.1 – Графік документообігу операцій з виробничими запасами для ФГ «Баварія»

Назва документа	№ форми	Оформлення документа		Перевірка документа		
		Відповідальний за оформлення	Періодичність створення	Хто передає	Строки передання	Відповідальний за перевірку
Надходження запасів						
Прибутковий ордер	М-4	Комірник	В момент надходження матеріалів на склад	Комірник	Не пізніше одного дня після отримання матеріалів	Бухгалтерія
Акт про приймання матеріалів	М-7	Комісія	При виявленні невідповідності кількості або якості запасів	Матеріально-відповідальна особа	Протягом 3-ох днів з моменту затвердження	Бухгалтерія
Вибуття запасів						
Лімітно-забірна картка	М-7,8,9	Завідуючий складом	В день відпуску матеріалів у виробництво	Завідуючий складом	Протягом 3-ох днів з моменту закриття ліміту	Бухгалтерія
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	М-11	Матеріально-відповідальна особа	В день передачі запасів	Матеріально-відповідальна особа	В день передачі запасів	Бухгалтерія
Товарно-транспортна накладна		Менеджер зі збуту	В момент передачі товару покупцю	Менеджер зі збуту	Щоденно, до кінця робочого дня	Бухгалтерія
Зберігання запасів						
Картка складського обліку матеріалів	М-12	Бухгалтерія	В день, коли відбуваються операції з надходження	Бухгалтер	Щоденно, до кінця робочого дня	Бухгалтерія
Інвентаризація						
Інвентаризаційний опис	М-21	Комісія	Під час інвентаризації	Комісія	По строку вказаному в Приказі	Бухгалтерія

