

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ
ІМ. Ю.М. ПОТЕБНІ

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту
(повна назва кафедри)

Кваліфікаційна робота / проект

другий (магістерський)
(рівень вищої освіти)

на тему Здосконалення обліку та аудиту
виробничих запасів на
ТОВ «Марко - Врокут»

Виконав: студент 2 курсу, групи І.0710-ОАКз
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

освітньої програми Облік, аналіз, контроль
(код і назва освітньої програми)
в управлінні підприємством
спеціалізації _____
(код і назва спеціалізації)

О.П. Смирнова
(ініціали та прізвище)
Керівник доц. каф. К.С.Н. Яворський Ірина Іванівна Ж.В.
(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)
Рецензент доц. каф. професор Меліхова І.О.
(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ініціали)

до запису
МФ

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ
ІМ. Ю.М. ПОТЕБНИ

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту _____

Рівень вищої освіти другий (магістерський) _____

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування» _____
(код та назва)

Освітня програма Облік, аналіз, контроль в управлінні _____
підприємствами _____
(код та назва)

Спеціалізація _____
(код та назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____

«20» 09 2021 року

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ / ПРОЕКТ СТУДЕНТОВІ (СТУДЕНТЦІ)

Смирнові Олексі Івановичу _____
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проєкту) Узгодження обліку та
аудиту виробничих запасів на
ТОВ «Марко-Продукт» _____

керівник роботи Боднарська Т.В. _____
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом ЗНУ від «30» 06 2021 року № 925-С

2. Строк подання студентом роботи 01.12.2021

3. Вихідні дані до роботи Законодавча - нормативна база
продовжні витрати, літературні джерела,
фінансова звітність підприємства

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) 1. Теоретично-методологічні аспекти обліку
і облік виробничих запасів на Фінасовий звіт
на ТОВ «Марко-Продукт» з пропозиції щодо
узгодження обліку та аудиту виробничих
запасів на ТОВ «Марко-Продукт»

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)
Список запасів в обліковому звітті. Виробничі
формування витрат, які вносять до матеріальних
них витрат собівартості, аналіз можливих
ліквідності. Впевненість достовірності виведення
інформації про виробничі запаси в синт. обліку

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Бодішечнальська Ю. В.		
2	Бодішечнальська Ю. В.		
3	Бодішечнальська Ю. В.		

7. Дата видачі завдання 20.09 2021

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Складання робочого плану, визначення предмету, мети та завдань дослідження	вересень 2021	викон.
2	Огляд літературних джерел, періодичних та наукових видань з теми дослідження	вересень 2021	викон.
3	Робота над 1 розділом	вересень 2021	викон.
4	Робота над 2 розділом	листопад 2021	викон.
5	Робота над 3 розділом	листопад 2021	викон.
6	Підготовка до публікації наукової статті та тез доповіді	листопад 2021	викон.
7	Оформлення роботи згідно ДСТУ та методичних рекомендацій	листопад 2021	викон.
8	Попередній захист роботи	листопад 2021	викон.
9	Нормоконтроль	листопад 2021	викон.
10	Підготовка остаточного варіанту роботи, автореферату, презентаційного матеріалу, доповіді	грудень 2021	викон.
11	Захист роботи	грудень 2021	викон.

Студент

Смирнова О. А.

(підпис та прізвище)

Керівник роботи (проекту)

Ю. В. Бодішечнальська

(ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер

Л. М. Профанов

(ініціали та прізвище)

АНОТАЦІЯ

Скирдова О.А. Удосконалення обліку та аудиту виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».

Кваліфікаційна робота для здобуття ступеня вищої освіти магістра за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування, науковий керівник Ю.В. Подмешальська. Запорізький національний університет. Інженерний навчально-науковий інститут ім. Ю.М.Потебні. Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту, 2021.

Розглянуто облікову категорію «виробничі запаси» та досліджено методологічні основи обліку та аудиту виробничих запасів. Розглянуто загальну характеристику ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» та досліджено облік виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ», проведено фінансовий аналіз на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ». Проведено аудит виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» та розроблено пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».

Ключові слова: ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ, БАЛАНС, АКТИВ, ДОКУМЕНТУВАННЯ, АУДИТ, РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА, ПРОГРАМА АУДИТУ, НАКЛАДНА

ABSTRACT

Skyrdova O. Improvement of accounting and audit of production stocks at MARCO PRODUCT LLC.

Qualification work for higher master's degree in specialty 071 – Accounting and taxation, supervisor Yu. Podmeshalska. Zaporizhzhya National University. Engineering Educational and Scientific Institute. Department of Accounting, Analysis, Taxation and Auditing, 2021.

The accounting category inventories is considered and the methodological bases of accounting and auditing of inventories are investigated. The general characteristics of MARCO PRODUCT LLC are considered and the accounting of production stocks at MARCO PRODUCT LLC is investigated, the financial analysis of MARCO PRODUCT LLC is performed. An audit of inventories at

MARCO PRODUCT LLC was conducted and proposals were developed to improve the accounting and audit of inventories at MARCO PRODUCT LLC.

Keywords: INVENTORIES, BALANCE SHEET, ASSETS, DOCUMENTATION, AUDIT, AUDITOR'S WORKING DOCUMENTS, AUDIT PROGRAM, INVOICE

АННОТАЦИЯ

Скирдова Е.А. Совершенствование учета и аудита производственных запасов на ООО «МАРКО ПРОДУКТ».

Квалификационная работа для получения степени высшего образования магистра по специальности 071 – Учет и налогообложение, научный руководитель Ю.В. Подмешальская. Запорожский национальный университет. Инженерный учебно-научный институт им. Ю.М.Потебни. Кафедра учета, анализа, налогообложения и аудита, 2021.

Рассмотрены учетные категории «запасы» и исследованы методологические основы учета и аудита запасов. Рассмотрена общая характеристика ООО «МАРКО ПРОДУКТ» и исследован учет производственных запасов в ООО «МАРКО ПРОДУКТ», проведен финансовый анализ ООО «МАРКО ПРОДУКТ». Проведен аудит товарно-материальных ценностей в ООО «МАРКО ПРОДУКТ» и разработаны предложения по усовершенствованию учета и аудита товарно-материальных ценностей в ООО «МАРКО ПРОДУКТ».

Ключевые слова: ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ, БАЛАНС, АКТИВ, ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ, АУДИТ, РАБОЧИЕ ДОКУМЕНТЫ АУДИТОРА, ПРОГРАММА АУДИТА, НАКЛАДНАЯ

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
1 ТЕОРЕТИЧНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	4
1.1 Нормативно-законодавча база з обліку виробничих запасів.....	4
1.2 Методика обліку виробничих запасів на підприємстві	19
1.3 Методика аудиту виробничих запасів на підприємстві.....	41
2 ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ НА ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».....	53
2.1 Загальна характеристика ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»	53
2.2 Облік виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».....	55
2.3 Фінансовий аналіз на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».....	66
3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».....	70
3.1 Аудит виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».....	70
3.2 Удосконалення обліку виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».....	86
3.3 Удосконалення аудиту виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».....	93
ВИСНОВКИ.....	106
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	111
ДОДАТОК А. Фінансова звітність ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».....	117

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Неможливо уявити підприємство, яке у своїй діяльності тією чи іншою мірою не використовувало б запаси. Вони задіяні у виробництві продукції, адміністративних цілях, реалізації готової продукції. Виробничі запаси є однією з найбільш важливих та значних частин активів промислового підприємства. Дослідження запасів задля ефективного управління виробничим процесом у сучасних умовах господарювання дозволить керівництву підприємства отримувати якісну інформацію.

Процес управління виробничими запасами на підприємстві потребує наявності оперативного інформаційного забезпечення. Формування на підприємстві якісної та змістовної інформації щодо руху виробничих запасів в ході ведення обліку є запорукою прийняття ефективних управлінських рішень для безперебійного забезпечення виробничими запасами та створення умов для відсутності простоїв виробництва.

Відсутність оперативної та достовірної інформації про стан запасів на підприємстві впливає на швидкість коригування рівня виробничих запасів. Оперативна інформація, її повнота, достовірність впливають на якість контролю забезпеченості виробничими запасами, їх зберігання та використання. Дані бухгалтерського обліку виробничих запасів характеризують фактичний рівень та рух запасів та є інформаційною складовою для ефективного управління ними.

На сьогодні в Україні питання, які пов'язані з управлінським обліком виробничих запасів на законодавчому рівні не регламентуються та для їх вирішення немає методичного забезпечення. Одночасне ведення цих двох видів обліку дозволить вирішувати ряд важливих питань щодо забезпеченості оперативною інформацією управлінський персонал про стан виробничих запасів на підприємстві, що є актуальним та потребує вирішення.

Дослідження проблем контролю виробничих запасів в умовах економічної кризи набувають особливої уваги, що впливає на процес аудиту, особливості його здійснення та формування підсумків, оскільки роль виробничих запасів дуже важлива для кожного підприємства, а їх аудит є значним етапом перевірки звітності підприємства. Питання обґрунтування елементів цілісної системи аудиту виробничих запасів не регламентовано державою, є дискусійними і потребують вирішення як у середині конкретного підприємства, так і на державному рівні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій свідчить, що питання обліку та аудиту виробничих запасів є актуальними та розглядаються вченими й фахівцями, серед яких: С.В. Голов, Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Ткаченко, А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Ю.В. Подмешальська, С.О. Левицька, О.М. Кудіна, Л.П. Кулаковська та інші. Цікавими на наш погляд є розгляд питань обліку та аудиту виробничих запасів в контексті питань управління запасами, витратами, матеріальними затратами. Сучасний облік виробничих запасів достатньо методологічно забезпечений, проблемні питання достатньо дослідженні, то цього не скажеш про управлінський облік запасів, який не регламентований на законодавчо-нормативному рівні, не має методологічного забезпечення та потребує досліджень. Віддаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних та зарубіжних вчених, слід відзначити, що питання обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві потребують подальшого комплексного вдосконалення, що обумовило вибір теми дослідження, його актуальність, мету, завдання та основні напрями.

Мета роботи – дослідити облік та аудиту виробничих запасів та розробити пропозиції щодо їх удосконалення на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».

Для цього у роботі сформовані та розв'язані наступні завдання:

- розглянути сутність виробничих запасів;
- дослідити методологічні засади обліку та аудиту виробничих запасів;
- розглянути загальну характеристику ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»;
- вивчити облік виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»;

- виконати фінансовий аналіз на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»;
- провести аудит виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»;
- розробити пропозиції щодо удосконалення обліку та аудиту виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».

Об'єктом дослідження є процес обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні основи обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами. Робота виконана відповідно до науково-дослідної теми кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту Інженерного навчально-наукового інституту Запорізького національного університету «Теоретико-методичні та практичні підходи щодо удосконалення обліку, аналізу, оподаткування та контролю в управлінні підприємством» (0120U105606). Автором запропоновано удосконалення обліку та аудиту виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».

Методи дослідження. Метод наукової абстракції, прийоми дедукції та індукції, аналіз і синтез, метод проектування. У процесі виконання роботи використано методи групування (типологічний та аналітичний), порівняння, балансовий метод, абсолютних, середніх та відносних величин, прийоми елімінування (для виявлення впливу певних факторів на динаміку окремих показників фінансової звітності), графічні методи.

Інформаційною базою роботи стали законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, первинні документи та форми фінансової звітності ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».

Наукова новизна отриманих результатів полягає в удосконаленні:

- розподілу облікових процедур між видами обліку, що дозволить ефективно визначати інформаційний потік щодо забезпечення управлінського персоналу для прийняття рішень;

- форм документального забезпечення оперативною інформацією управлінського персоналу, що позначиться на ефективному управлінні виробничими запасами в розрізі їх плануванні, коригуванні протягом звітного періоду;

- аудиту виробничих запасів шляхом розробки та впровадження плану аудиту, програми аудиту, робочих документів аудитора в аудиті виробничих запасів, що надасть змогу аудиторупідвищити якість перевірки.

Практичне значення отриманих результатів полягає у вирішенні актуальних проблем, пов'язаних з удосконаленням обліку та аудиту виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ». Впровадження пропозицій у діяльність ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» щодо удосконалення обліку та аудиту виробничих запасів дозволять підвищити якість забезпечення обліковою інформацією рішень щодо управління виробничими запасами, що позначиться також на ефективності контрольних функцій для аналізу та оперативному корегуванні управлінських рішень щодо управління виробничими запасами на виготовлення готової продукції (довідка про впровадження №51 від 11.11.2021 р.).

Апробація результатів дослідження. Найважливіші положення та висновки магістерської роботи доповідалися на XIV університетській науково-практичній конференції студентів, аспірантів, докторантів і молодих вчених «Молода Наука-2021» Порядок формування первісної вартості готової продукції (ЗНУ, Запоріжжя, квітень 2021 р., С. 224-227).

Публікації. За результатами дослідження опублікована наукова стаття: Скирдова О.А., Подмешальська Ю.В. «Бухгалтерський та управлінський облік виробничих запасів» Інвестиції та досвіт №21, С.93-99.

Обсяг та структура магістерської роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст магістерської роботи виконаний на 120 сторінках

комп'ютерного тексту, в тому числі 9 рисунків, 49 таблиць. Робота містить 1 додаток. Список використаних джерел складається із 63 найменувань.

1 ТЕОРЕТИЧНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Нормативно-законодавча база з обліку виробничих запасів

Головні завдання обліку виробничих запасів на підприємстві полягають у забезпеченні облікового супроводження їх надходження, оприбуткування, зберігання та витрачання.

Згідно з НП(С)БО 9, запаси – це 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 [12].

Виробничі запаси як об'єкт обліку є складником оборотних активів. Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» передбачено, що оборотні активи – це гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу [15].

Визнавати виробничі запаси активами можна тільки в тому випадку, якщо дотримуються такі стандартні умови:

- підприємству перейшли ризики і вигоди, пов'язані з правом власності або правом повного господарського відання (оперативного управління) на придбані (отримані) запаси;
- підприємство здійснює управління запасами та контроль над ними;

– існує ймовірність отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з використанням запасів;

– вартість запасів може бути достовірно визначена.

Виробничі запаси повинні відповідати таким ознакам:

– бути власністю підприємства;

– виступати у формі матеріальних активів;

– мати призначення бути використаними у процесі виробництва (для виробничих підприємств), у процесі реалізації (для виробничих і торговельних підприємств);

– постійно витрачатися, реалізовуватися та замінюватися новими (відновлюватися);

– перетворюватися в грошові кошти протягом року або одного нормального операційного циклу [33].

У науковій літературі, фахових виданнях з обліку виробничих запасів існує багато різних визначень, пов'язаних з запасами, проте, слід враховувати, що кожна з них має самостійне значення та власне тлумачення. Визначення терміну «виробничі запаси» у наукових та методичних працях вчених узагальнені у таблиці 1.1

Таблиця 1.1 – Визначення облікової категорії «виробничі запаси» в літературних джерелах

№	Автор	Визначення
1	2	3
1	Ф.Ф. Бутинець [21]	Виробничі запаси – активи, які використовуються для подальшого продажу, використання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством
2	Т.В.Гладких[24]	Запаси товарно-матеріальних цінностей – виробничі запаси (запаси сировини, матеріалів і напівфабрикатів) і запаси готової продукції
3	А.М.Коваленко[28]	Виробничі запаси – сплачені споживачем сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, що не вступили ще у виробничий процес
4	В.С. Лень [31]	Виробничі запаси – сировина, матеріали, напівфабрикати та ін., що поступили на склади підприємства, тобто виробництва, що вступили в сферу, але що ще не знаходяться в процесі виробничого споживання
5	О.В.Лишиленко[32]	Виробничі запаси – це матеріальні ресурси, що знаходяться на складах фірми (сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, тара і тарні матеріали, запасні частини для ремонту та ін.), призначені

		для виробничого споживання, але що ще не поступили у виробництво
--	--	--

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
6	Р.Л. Хом'як [62]	Виробничі запаси є матеріальними оборотними активами підприємств, є головною умовою здійснення необхідного виробничого процесу
7	Ж.К. Нестеренко[42]	Під виробничими запасами розуміють різні речові елементи виробництва, що використовуються в якості предметів праці у виробничому та іншому господарчих процесів
8	М.Ф. Огійчук [43]	Під виробничими запасами розуміють засоби виробництва, що надійшли на підприємство і ще не використовуються у виробничому процесі
9	Л.К. Сук, П.Л. Сук [53]	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
10	В. Сонько [50]	Під виробничими запасами розуміють накопичені ресурси, що перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва
11	В.В. Сопко, В.П. Завгородній[51]	Під виробничими запасами розуміють матеріальні цінності, що знаходяться на складі підприємств виробничої сфери і призначені для подальшого використання; товарні запаси – матеріальні цінності, які знаходяться на складі, але призначені для продажу, але обидва види запасів представляють собою складські запаси
12	М.С. Пушкар [56, с. 74]	Під виробничими запасами розуміє 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
13	О.П. Скрипан, М.С. Палюх [56]	Підрозділяють виробничі запаси на сировину, готову (кінцеву) продукцію, комплектуючі, допоміжні матеріали і незавершене виробництво

Для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

– сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

– незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та

надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;

– готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

– товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

– малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року.

Важливою умовою якісного та ефективного обліку виробничих запасів є їхнє правильне групування. На різних підприємствах виробничі запаси можуть мати різне призначення залежно від функції, яку вони виконують у процесі виробництва. Тому важливо правильно згрупувати (класифікувати) виробничі запаси на підприємстві за їх призначенням та роллю у процесі виробництва [16].

При веденні обліку виробничих запасів в основу їх класифікації повинна бути покладена класифікації відповідно до стандартного Плану рахунків (рисунок 1.1) .

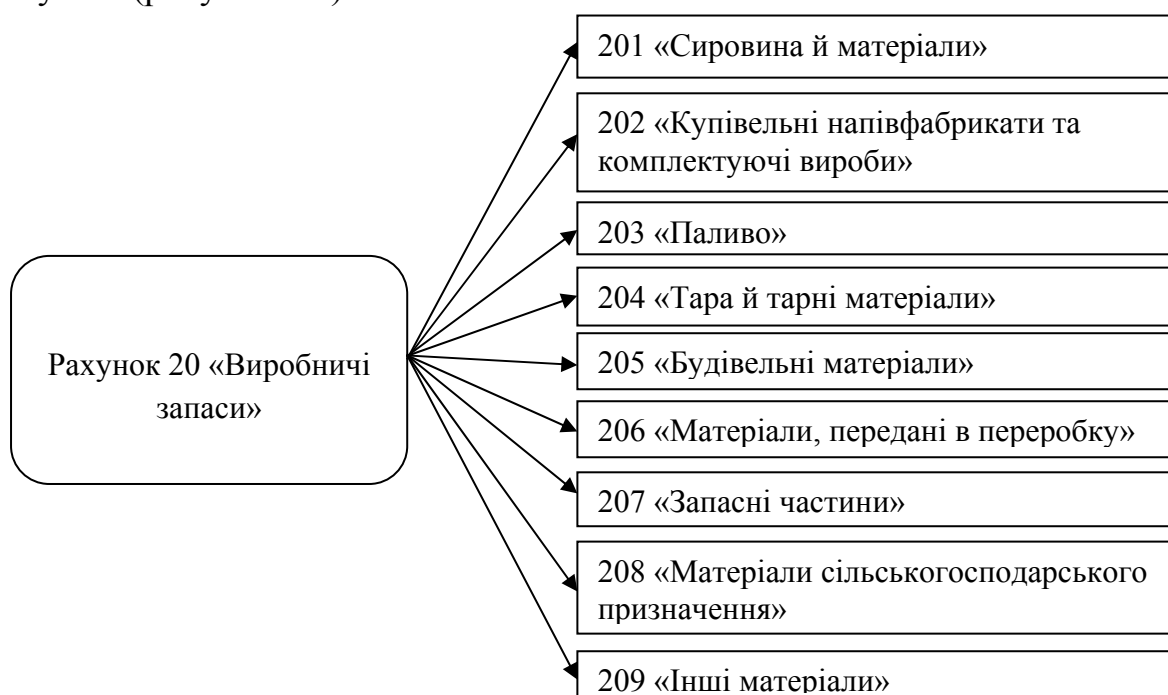


Рисунок 1.1 – Класифікація виробничих запасів відповідно до стандартного плану рахунків обліку

Джерело: розроблено автором

Класифікація виробничих запасів передбачає ділення запасів для цілей обліку залежно від способу, яким вони отримані, та напрямку, в якому їх використовуватимуть. На рисунку 1.2 наведено зміст класифікаційних груп виробничих запасів, на які поділяються виробничі запаси в обліку [54].



Рисунок 1.2 – Класифікація виробничих запасів за призначенням[28]

Класифікація виробничих запасів, яка використовується на підприємстві, повинна забезпечувати виконання основних завдань обліку та контролю виробничих запасів, серед яких:

- раціональне визначення одиниці обліку виробничих запасів та формування номенклатури-цінника;
- організація складського господарства;
- достовірне визначення первісної вартості виробничих запасів;
- визначення умов переоцінки виробничих запасів на дату балансу та методів їх оцінки вразі вибуття;
- відображення на рахунках обліку операцій з надходження і вибуття виробничих запасів та точне визначення залишків виробничих запасів [50].

Бухгалтерський облік виробничих запасів як елемент виробничого процесу й об'єкт обліку традиційно є предметом економічних досліджень. Зокрема, інтерес дослідників привертають проблемні питання нормативного регулювання обліку виробничих запасів. Порядок обліку виробничих запасів визначається різними суб'єктами в межах їх повноважень та представлені трьома рівнями, що будують систему регулювання обліку (рисунок 1.3).

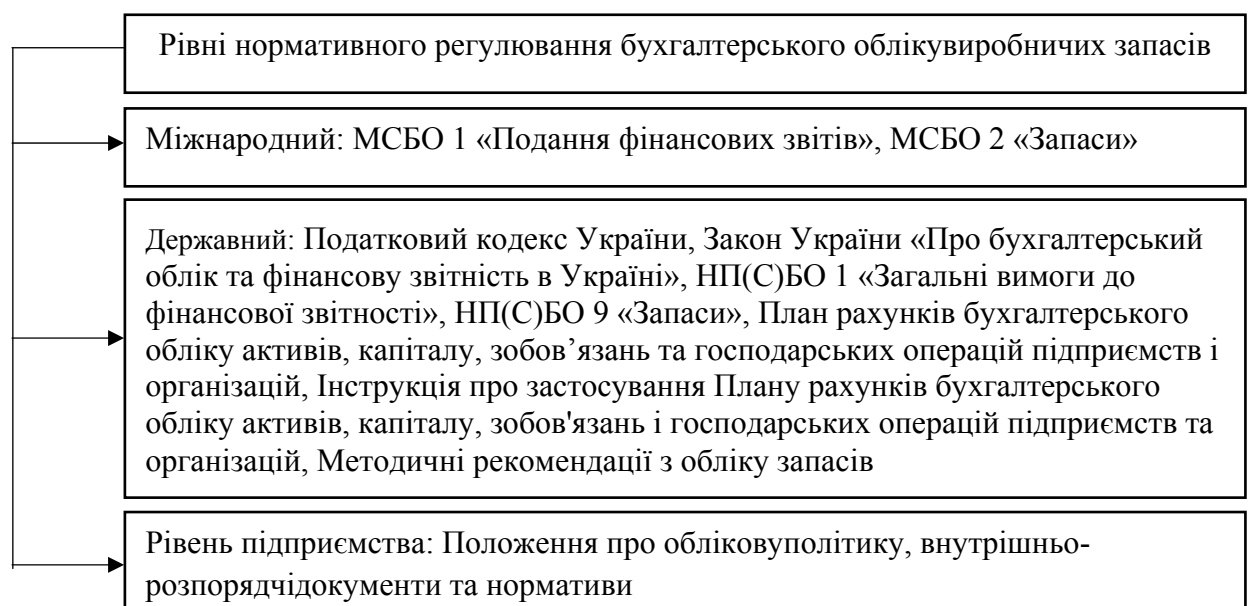


Рисунок 1.3 – Рівні нормативного забезпечення обліку виробничих запасів

Джерело: розроблено автором

Зазначені нормативні документи мають різний правовий статус із дотриманням положень нормативно-правових актів вищого рівня.

Нормативно-правові акти, що регулюють облік виробничих запасів на підприємстві систематизовані в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Характеристика нормативно-правових актів, що регулюють питання обліку виробничих запасів

№	Нормативно-правовий акт	Питання бухгалтерського обліку виробничих запасів
1	2	3
1	Податковий кодекс України [1]	Визначає порядок оподаткування податком на додану вартість виробничих запасів при їх придбанні та реалізації; порядок оцінки виробничих запасів при вибутті; а також встановлює обмеження щодо включення вартості виробничих запасів до витрат при розрахунку бази оподаткування податком на прибуток
2	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [13]	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, зокрема стосовно виробничих запасів; порядок оформлення первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку; обов'язки підприємств у проведенні інвентаризації, зокрема в частині відображення залишків виробничих запасів на дату складання балансу
3	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [36]	Встановлює особливості оцінки виробничих запасів при їх надходженні та використанні для підприємств України, які використовують міжнародні стандарти для ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності.
4	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15]	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів, в тому числі при формуванні інформації про виробничі запаси
5	Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [12]	Визначає методологічні засади формування в обліку інформації про виробничі запаси; регулює їх порядок оцінки і обліку на підприємстві та розкриття інформації в фінансовій звітності; регулює порядок здійснення операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів.
6	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів №2 [14]	Визначають класифікацію запасів для цілей бухгалтерського обліку, порядок визнання та оцінки запасів, документальне оформлення операцій руху запасів.
7	Інструкція «Про застосування Плану	Визначає основні рахунки та субрахунки для систематизації інформації про виробничі запаси, а

	рахунків бухгалтерського обліку» [16]	також регулює порядок їх використання при здійсненні операцій з ними
--	---------------------------------------	--

Продовження таблиці 1.2

1	2	3
8	Положення «Про інвентаризацію активів та зобов'язань» [3]	Визначає порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань та оформлення її результатів.
10	Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей [5]	Визначає механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, зокрема і виробничих запасів
11	Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку [9]	Надає методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку для відображення та систематизації інформації про виробничі запаси.
12	Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей [6]	Регулює порядок проведення дооцінки залишків матеріальних цінностей, в тому числі виробничих запасів.

Вимоги ННП(С)БО 9 «Запаси» [12] регулюють питання методологічного наповнення бухгалтерського обліку виробничих запасів. Проте, залишається невирішеною низка питань, що створює методичну неузгодженість на практиці.

Зокрема, відсутній порядок обліку виробничих запасів, що не використовуються у господарській діяльності підприємства більше одного року та не можуть бути реалізовані у зв'язку з відсутністю попиту на них. Неврегульовано деякі питання обліку виробничих запасів:

- тих, що надійшли безоплатно та не використовуються в господарській діяльності, а, отже, не підпадають під критерій тих, що приносять економічну вигоду;

- вибір оптимального методу оцінки виробничих запасів при надходженні і вибутті;

- порядок визнання витрат стосовно зберігання запасів й витрат на підвищення якості виробничих запасів тощо.

1.2 Методика обліку виробничих запасів на підприємстві

Виробничі запаси на підприємствах створюються та підтримуються з метою реалізації їхньої головної функції – забезпечення безперервного виробничого процесу. Виробничі запаси є частиною безперервного потоку господарських операцій, які характеризуються не тільки обсягом і структурою, але й ліквідністю. З іншого боку виробничі запаси це кошти, які б могли бути використані на інші потреби. Отже, виробничі запаси є багатогранною категорією, тому від якості та змісту інформації, яка формується в процесі ведення їх обліку залежать показники діяльності підприємства та рівень ефективності їх використання.

В ході дослідження нами узагальнено основні етапи обліку та процедури бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку виробничих запасів на виготовлення готової продукції (таблиця 1.3).

Таблиця 1.3 – Процедури бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку виробничих запасів на виготовлення готової продукції

Основні етапи обліку	Процедури	
	Бухгалтерський облік	Внутрішньогосподарський облік
1	2	3
Планування виробничих запасів		складання бюджетів: – реалізації готової продукції; – виробництва готової продукції; – придбання виробничих запасів; - планування графіків поставок виробничих запасів; - контроль, аналіз поставок виробничих запасів; – корегування поставок за необхідністю
Надходження виробничих запасів	- отримання та оплата рахунків-фактур; - визнання отриманих запасів активами; - оприбуткування запасів;	- організація контролю достовірності отриманих запасів; - організація контролю графіків поставок запасів;

Продовження таблиці 1.3

1	2	3
	<ul style="list-style-type: none"> - визначення первісної оцінки запасів; - організація синтетичного, аналітичного, складського обліку отриманих запасів 	<ul style="list-style-type: none"> - контроль якості отриманих запасів; - організація контролю і аналізу забезпеченості виробничого процесу виготовлення готової продукції виробничими запасами
Використання протягом звітнього періоду	<ul style="list-style-type: none"> - облікруху і оцінка запасів; - визначення фактичних виробничих запасівна виготовлення готової продукції; - облік браку виробництва готової продукції; - організація документального забезпечення відпуску, списання виробничих запасів на виробництво готової продукції; - інформаційне забезпечення управлінського персоналу для прийняття управлінських рішень; - організація контролю синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів; - визначення залишків виробничих запасів протягом звітнього періоду; - збір і обробка оперативної інформації для потреб управлінського персоналу 	<ul style="list-style-type: none"> - контроль ефективності і раціональності використання виробничих запасів; -аналіз планових і фактичних даних використання виробничих запасів; - контроль і аналіз якості запасівна брак у виробництві; - контроль забезпеченостівиробничими запасами безперебійного процесу виготовлення готової продукції; - визначення необхідної оперативної інформації, її отримання, аналіз і прийняття управлінських рішень
Звітність	<ul style="list-style-type: none"> -Баланс; - Звіт про фінансові результати; - Примітки до фінансової звітності 	<ul style="list-style-type: none"> - внутрішні форми звітності встановлюються суб'єктом господарювання

Джерело: розроблено автором

Для ефективного ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів на підприємстві важливе значення має чіткий розподіл господарських операцій та облікових процедур між бухгалтерським та внутрішньогосподарським обліком.

На підприємствах розглядають господарські операції та процедури бухгалтерського обліку за чітко визначеними етапами: організаційний, планування, надходження, використання, відображення у звітності з визначенням їх інформаційного забезпечення. Нами узагальнено інформаційне забезпечення господарських операцій та процедур обліку виробничих запасів підприємств (таблиця 1.4)

Таблиця 1.4 – Інформаційне забезпечення господарських операцій та процедур обліку виробничих запасів підприємств

№	Операції та процедури	Обмін інформацією	Вид обліку	
			Бухгалтерський облік	Внутрішньогосподарський облік
1	2	3	4	5
Організаційний етап				
1.	Розробка внутрішнього Положення обліку виробничих запасів	Законодавчо-нормативні акти, Методичні рекомендації галузевих Міністерств	+	+
2.	Визначення відповідальних для ведення обліку виробничих запасів, розробка для них посадових інструкцій		+	+
3.	Розробка робочого плану рахунків обліку виробничих запасів		+	+
4.	Розподіл облікових операцій та проведення необхідних процедур		+	+
5.	Розробка документів для відображення інформації за формою, зміс-	+	+	+

	том, структурою			
--	--------------------	--	--	--

Продовження таблиці 1.4

1	2	3	4	5
6.	Розробка графіку документообігу	+	+	+
7.	Вибір методу списання виробничих запасів	+	+	+
8.	Розробка форм внутрішньої звітності з обліку виробничих запасів			+
9.	Підготовка інформації про стан виробничих запасів на дату звітності для фінансової звітності		+	
Планування забезпеченості виробничими запасами для виготовлення готової продукції				
1.	Складання бюджету виробничих запасів			+
2.	Укладання договорів на поставку виробничих запасів			+
3.	Складання графіку поставок виробничих запасів			+
4.	Розрахунок калькуляції одиниці продукції			+
5.	Визначення планової потреби виробничих запасів			+
Надходження виробничих запасів				
1.	Проведення та облік розрахункових операцій по придбанню виробничих запасів	+	Сплата рахунку-фактури	Виписка рахунку

Продовження таблиці 1.4

1	2	3	4	5
2.	Оприбуткування виробничих запасів	+	+	
3.	Контроль фактично одержаних	+	+	+

	виробничих запасів за кількістю і ціною			
4.	Визначення первісної вартості одержаних виробничих запасів	+	+	
5.	Відображення одержаних виробничих запасівв синтетичному та аналітичному обліку		+	
6.	Організація складського обліку виробничих запасів	+	+	
Використання виробничих запасів протягом звітної періоду				
1.	Списання виробничих запасів на виготовлення готової продукції	+	+	
2.	Оцінка залишків виробничих запасів на певну дату з урахуванням незавершеного виробництва	+	+	
3.	Визначення фактичних виробничих запасів на виготовлення готової продукції	+	+	

Продовження таблиці 1.4

1	2	3	4	5
4.	Контроль та аналіз використаних виробничих запасів на виготовлення готової продукції протягом звітної	+		+

	періоду			
5.	Визначення, аналіз матеріальних затрат на виготовлення готової продукції на дату фінансової звітності	+	+	+
6.	Формування та надання іншої оперативної інформації	+	+	+
Відображення інформації про стан виробничих запасів у звітності				
1.	Визначення залишків виробничих запасів на дату фінансової звітності	+	+	
2.	Аналіз використання виробничих запасів	+		+
3.	Відображення інформації про залишки виробничих запасів у фінансовій звітності	+	+	
4.	Відображення інформації про забезпечення, використання, залишків на кінець звітного періоду у звітності	+		+

Джерело: розроблено автором

Таке узагальнення інформаційного забезпечення господарських операцій та процедур обліку виробничих запасів на підприємстві є початковим етапом процесу ефективної організації обліку. Аналіз процедур дозволяє виявити корисність інформації, яка відображається в обліку, визначити додаткову інформацію, яку необхідно зібрати, обробити, документально оформити та передати управлінському персоналу для прийняття управлінських рішень.

Бухгалтерський облік виробничих запасів як елемент виробничого процесу й об'єкт бухгалтерського обліку традиційно є предметом економічних досліджень.

Виробничі запаси, що визнаються активами, зараховуються на баланс за первісною вартістю, тобто вартістю на момент надходження (історичною собівартістю) – цей процес в обліку називається оцінкою виробничих запасів при надходженні. Значну увагу в НП(С)БО 9 «Запаси» приділено питанням оцінювання виробничих запасів. Згідно з Положенням, оцінювання виробничих запасів відбувається на трьох етапах їх руху: при надходженні, при вибутті та на дату складання балансу [12].

Формування первісної вартості виробничих запасів в залежності від способу їх отримання наведена у таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 – Порядок формування первісної вартості виробничих запасів в залежності від способу їх отримання [28]

№	Спосіб надходження запасів	Порядок формування первісної вартості
1	2	3
1	Виготовлені власними силами підприємства	Первісною вартістю визнається виробнича собівартість запасів, визначена згідно з НП(С)БО 16 п. 10 [10], НП(С)БО 9 [12], п. 2.7 Методрекомендацій №2 [14].
2	Внесені до статутного капіталу	Первісна вартість відповідає погодженій засновниками (учасниками) справедливій вартості запасів з урахуванням витрат, передбачених п. 9 НП(С)БО 9 п. 11 НП(С)БО 9 [12], п. 2.9 Методрекомендацій №2 [14].
3	Отримані безоплатно	Первісна вартість відповідає справедливій вартості запасів з урахуванням витрат, передбачених п. 9 НП(С)БО 9 п. 12 НП(С)БО 9 [12], п. 2.10 Методрекомендацій №2 [14].

Продовження таблиці 1.5

1	2	3
1	Придбані за плату	Первісна вартість включає: <ul style="list-style-type: none"> – суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; – суми ввізного мита (при придбанні імпортованих товарів); – суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; – транспортно-заготівельні витрати та вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів; – втрати і нестачі запасів у межах норм природного убутку, які сталися при транспортуванні та виявлені при оприбуткуванні придбаних запасів; – інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для

		використання в запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно-технічних характеристик запасів. Якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, вони можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з подальшим коригуванням до первісної вартості п. 9 НП(С)БО 9 [12].; п. 2.2 Методрекомедацій №2 [14].
5	Отримані в результаті обміну на подібні запаси	Первісна вартість дорівнює балансовій вартості запасів, що передані (підлягають передачі). Якщо балансова вартість переданих (що підлягають передачі) запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісна вартість отриманих запасів визначається на рівні їх справедливої вартості п. 13 НП(С)БО 9[12] , п. 2.11 Методрекомедацій №2 [14].
6	Отримані в результаті обміну на неподібні запаси	Первісна вартість відповідає справедливій вартості отриманих запасів п. 13 НП(С)БО 9 [9]., п. 2.11 Методрекомедацій №2 [14].
7	Отримані від переведення зі складу необоротних активів	Первісна вартість відповідає балансовій вартості об'єкта необоротних активів на момент переведення до складу запасів пп. 6 і 9 розд. II НП(С)БО 27 [9].
8	Отримані в результаті ремонту і поліпшення основних засобів	Запаси оцінюють за чистою вартістю реалізації, оцінці можливого використання запасів(визначається виходячи з вартості подібних запасів за наявності їх на балансі підприємства з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації) п. 2.12 Методрекомедацій №2[14].
9	Надійшли від забракованих виробів, зворотних відходів виробництва, ліквідації основних засобів	Первісна вартість визначається за чистою вартістю реалізації, якщо такі запаси призначені для реалізації, або в оцінці їх можливого використання п. 2.13 Методрекомедацій №2 [14].

Відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» не включаються до первісної вартості виробничих запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормові втрати та нестачі запасів;
- фінансові витрати (за виключенням фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно НП(С)БО 31 «Фінансові витрати»;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони

придатні для використання у запланованих цілях [12].

Протягом звітнього періоду первісна вартість не змінюється за виключенням випадків, що передбачаються НП(С)БО 9 «Запаси» (зокрема, щодо уцінки запасів, які втратили свої якісні характеристики від довгого зберігання, морального старіння та з інших причин) [12].

Виробничі запаси зазвичай поступають на підприємство в різний час і від різних постачальників, через що виробничі запаси одного найменування і виду можуть мати неоднакову первісну вартість. Тому важливе значення має оцінка виробничих запасів при їх вибутті, так як саме тут виникають проблеми обрання варіанту, з урахуванням впливу оцінки на вартість продукції, що виготовляється, ціну готової продукції, попит споживачів.

Вибір методу оцінки виробничих запасів може суттєво впливати на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства, особливо в умовах інфляції. Вибір підприємством оптимального методу оцінки виробничих запасів сприяє збільшенню оборотних коштів, залученню інвестицій, що в підсумку дає можливість отримати більші прибутки та покращити фінансовий стан підприємства.

В таблиці 1.6 наведено характеристика методів оцінки виробничих запасів при їх вибутті згідно НП(С)БО 9 «Запаси» [12].

Таблиця 1.6 – Методи оцінки виробничих запасів при їх вибутті згідно НП(С)БО 9 «Запаси» [21]

Метод оцінки запасів	Характеристика методу
1	2
Ідентифікована собівартість	Передбачає особливе маркування кожної одиниці запасів, що дозволяє в будь-який момент часу визначити вартість, а також встановити дату витрачання кожної одиниці запасу певного виду, собівартість витраченого запасу та вартість запасів, що залишилися
Середньозважена собівартість	Проводиться за кожною одиницею запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітнього місяця та вартості одержаних у звітньому місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітнього

тість	місяця й одержаних протягом звітнього місяця (п. 18 НП(С)БО 9)
ФІФО	Базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів (п. 19 НП(С)БО 9)
Нормативні затрати	Полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норм витрат та ціни у нормативній базі повинні регулярно перевірятися і переглядатися (п. 21 НП(С)БО 9)
Ціни продаж	Базується на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотку торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну та змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари

Підприємство має право застосовувати одночасно декілька методів оцінки, проте існує наступне обмеження: для всіх одиниць обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується виключно один з наведених методів. Тому допустима ситуація, коли в обліку підприємства різні запаси оцінюватимуться по-різному, якщо є можливість підтвердити різницю в умовах їх використання.

Вибір методу оцінки є елементом облікової політики підприємства та не підлягає змінам без вагомих підстав. Постійне застосування підприємством обраної облікової політики забезпечується завдяки дії принципу послідовності [19].

При виборі методу оцінки вибуття виробничих запасів підприємство виходить з інтересів користувачів звітності. Обрані методи оцінки розкриваються у Примітках до річної фінансової звітності (п. 29 НП(С)БО 9).

На кінець звітного періоду запаси відображаються в обліку та звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Чиста вартість реалізації запасів визначається як очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних

витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась 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 та збут.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду.

Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках.

Якщо чиста вартість реалізації тих 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, визнається інший операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів. Уцінка та дооцінка запасів до чистої вартості реалізації оформлюється актом.

Відображення в балансі запасів за найменшою з двох оцінок собівартістю або чистою вартістю реалізації обумовлено загальним правилом, що балансова вартість активів не повинна перевищувати надходження коштів, які очікується від їх продажу або використання [20].

На рисунку 1.4 узагальнено види вартостей за якими оцінюють запаси в ході облікового циклу підприємства [34].

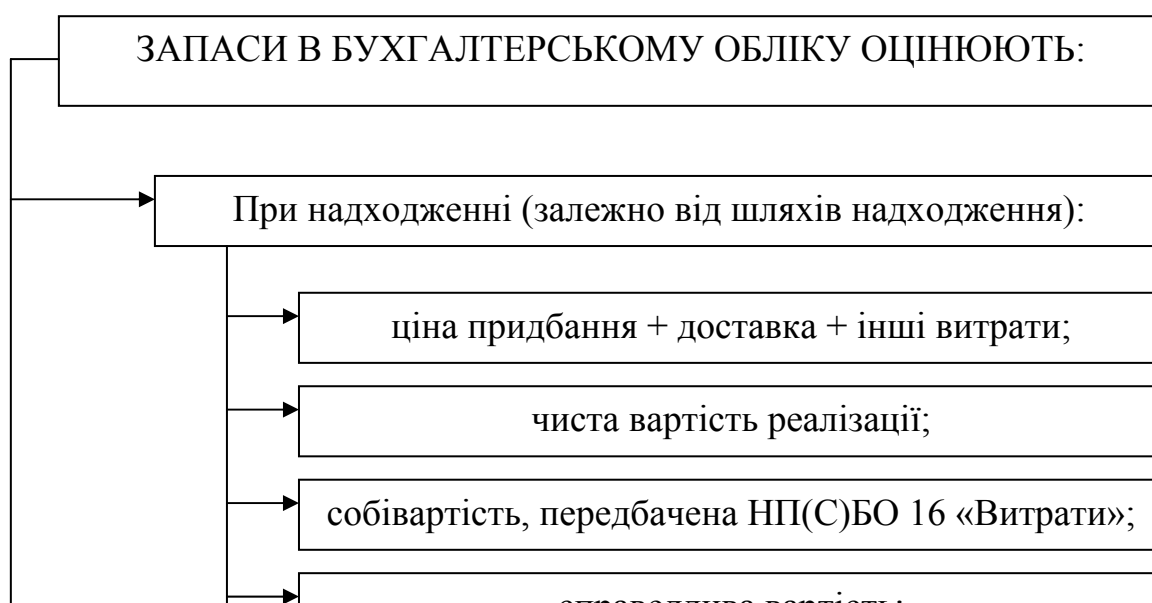


Рисунок 1.4 – Оцінка запасів в обліковому циклі[34]

Від правильно організованого первинного обліку господарських засобів залежить правильність списання вартості сировини і матеріалів на виробництво, оцінка незавершеного виробництва, відображення у звітності. Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи [13].

Наказом Мінстату України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» визначено типові форми та перелік первинної документації для обліку запасів підприємства [20]. Характеристику зазначених форм наведено у таблиці 1.7.

Таблиця 1.7 – Характеристика форм первинних документів для обліку виробничих запасів[24]

№з/п	№ форми	Назва форми	Характеристика
1	2	3	4
1	М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли	Застосовується для обліку та контролю за надходженням та оприбуткуванням матеріальних цінностей
2	М-2а	Акт списання бланків довіреностей	Складається не рідше одного разу на квартал із зазначенням їх нумерації і кількості
3	М-3	Журнал реєстрації довіреностей	Застосовується для реєстрації виданих довіреностей та розписки про їх одержання
4	М-4	Прибутковий ордер	Застосовується для обліку матеріалів, які надходять на підприємство від постачальників чи з переробки
5	М-7	Акт про приймання матеріалів	Застосовується для оформлення приймання матеріальних цінностей, які мають кількісні та якісні розбіжності з даними супровідних документів постачальника; складається також при прийманні матеріалів, які прибули без документів
6	М-8	Лімітно-забірна картка	Використовуються для оформлення відпуску матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції: для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць
7	М-9	Лімітно-забірна картка	Використовуються для оформлення відпуску матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції: для чотирьох разового відпуску лімітованих матеріалів, що відносяться на один вид витрат (замовлення на один місяць та на різноманітні види витрат (замовлень).

Продовження таблиці 1.7

1	2	3	4
8	М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	Використовується для обліку відпуску матеріалів понад встановленого ліміту або при заміні матеріалів і є основою для списання матеріалів зі складу
9	М-11	Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Використовується для обліку руху матеріальних цінностей в середині підприємства та їх відпуску господарствам свого підприємства, що розташовані за межами його території, а також стороннім

			організаціям
10	М-12	Картка складського обліку матеріалів	Застосовується для обліку руху матеріалів на складі за кожним сортом, видом та розміром, заповнюється на кожний номенклатурний номер матеріалу і ведеться матеріально відповідальною особою
11	М-13	Реєстр приймання-здачі документів	Застосовується для реєстрації прибутково-видаткових документів, які здаються до бухгалтерії
12	М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі	Ведеться на підприємствах (в організаціях), які обліковують матеріали за оперативно-бухгалтерським методом
13	М-15	Акт про приймання устаткування	Використовується для оформлення устаткування, що надійшло на склад для встановлення
14	М-15а	Акт приймання – передачі устаткування до монтажу	Якщо в момент надходження устаткування монтажу організація ще не намічена або не приступила до роботи, наступна передача їй обладнання оформлюється Актом за формою №М-15а
15	М-16	Матеріальний ярлик	Призначений для характеристики матеріалів кожного номенклатурного номера, що знаходиться в місцях зберігання
16	М-17	Акт про виявлені дефекти устаткування	На дефекти, що виявляються в процесі ревізії, монтажу або випробування устаткування, складається Акт за формою №М-17
17	М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу	Використовується для контролю за відхиленням фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу і для контролю залишків матеріалів, що знаходяться без руху

Згідно з Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство на свій розсуд затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, керівник створює необхідні умови для бездоганного ведення обліку, забезпечує неухильне виконання всіма підрозділами, службами і працівниками, причетними до обліку.

Недоліки первинного обліку виробничих запасів найчастіше проявляються при інвентаризації, звірці даних складського обліку, коли з'ясовуються нестачі й розбіжності за рахунок пересортування деяких матеріалів, а також помилок у первинних й зведених документах, що характеризують рух виробничих запасів. Водночас при правильній організації документування та складського обліку вищевказаних активів можливо досягти зменшення матеріальних втрат [50].

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами. Дані за аналітичними рахунками узагальнюються в оборотних відомостях. Рахунки аналітичного обліку використовують для контролю за зберіганням і рухом матеріальних цінностей, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації.

Деталізація аналітичного обліку виробничих запасів обумовлена наявністю великої кількості складів для їх зберігання; значною їх номенклатурою; складною організаційною та виробничою структурами підприємства тощо.

Кожне підприємство відкриває аналітичні рахунки залежно від потреби в кількості, необхідній для управління виробництвом. Найбільш типовими розрізами аналітики можуть виступати наступні: склади, комори, матеріально відповідальні особи, групи запасів, види діяльності тощо.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться в розрізі їх найменувань або однорідних груп, за допомогою карток складського обліку, які розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника. Кожна з груп виробничих запасів поділяється за видами, сортами, марками, типами, розмірами. Кожному найменуванню, сорту, розміру виробничих запасів привласнюється коротке числове позначення (номенклатурний номер), яке записують до спеціального реєстру – номенклатури-цінника де також вказують одиницю виміру та облікову ціну запасу [53].

На кожному документі з руху виробничих запасів повинно бути вказано не тільки найменування запасу, але й номенклатурний номер, що дозволяє уникати помилок під час заповнення прибуткових і видаткових документів та здійснення записів у складському і бухгалтерському обліку виробничих запасів.

Для відображення запасів Планом рахунків бухгалтерського передбачено другий клас «Запаси» [12]. Рахунки 2-го класу призначені для

узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству готової продукції, товарів, предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Власні запаси підприємства обліковуються на балансових рахунках.

Запаси, які не є власністю підприємства, обліковуються поза балансом і до запасів підприємства, у якого вони знаходяться, не включаються та обліковуються не на рахунках запасів, а на позабалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні». Їх відображають в обліку за договірною вартістю або за вартістю, зазначеною у приймально-передавальних актах.

Облік виробничих запасів передбачено вести на рахунку 20 «Виробничі запаси», який має такі субрахунки:

- 201 «Сировина і матеріали»;
- 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»;
- 203 «Паливо»;
- 204 «Тара й тарні матеріали»;
- 205 «Будівельні матеріали»;
- 206 «Матеріали, переведені в переробку»;
- 207 «Запасні частини»;
- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»;
- 209 «Інші матеріали».

За дебетом рахунку 20 «Виробничі запаси» відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск на сторону, уцінка тощо [16]. Детально цю класифікацію представлено у таблиці 1.9.

Таблиця 1.9 – Класифікація запасів на рахунках (субрахунках) бухгалтерського обліку

Рахунок (субрахунок)	Призначення рахунку (субрахунку)
----------------------	----------------------------------

бухгалтерського обліку	
1	2
Рахунок 20 «Виробничі запаси»	
Рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини та матеріалів (у тому числі сировини і матеріалів, що перебувають у дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари і тарних матеріалів, відходів основного виробництва.	
201 «Сировина й матеріали»	Відображають наявність і рух сировини й основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виробництві. Тут же відображають допоміжні матеріали, які використовуються при виробництві продукції або для господарських потреб, технічних цілей і сприяння у виробничому процесі. Підприємства, що заготовлюють сільгосппродукцію для переробки, також відображають на цьому субрахунку її вартість.
202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»	На цьому субрахунку відображають наявність і рух купівельних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів, які придбані для комплектування продукції, що випускається, і потребують додаткових витрат праці для їх обробки або складання.
203 «Паливо»	На цьому сухрахунку обліковують наявність і рух палива (нафтопродуктів, твердого палива, мастильних матеріалів), яке отримується або заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для виробництва енергії й опалення будівель, обліковують оплачені талони на нафтопродукти і газ
204 «Тара й тарні матеріали»	Відображається наявність і рух усіх видів тари (крім тари, що використовується як господарський інвентар), а також матеріалів і деталей, які використовуються для виготовлення тари та її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо)
205 «Будівельні матеріали»	На цьому субрахунку відображають рух будматеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, що підлягають монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій

Продовження таблиці 1.9

1	2
206 «Матеріали, передані в переробку»	Обліковують матеріали, які передані в переробку на сторону і які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів.
207 «Запасні частини»	Облік придбаних або виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі й обороті.. Аналітичний облік запасних частин ведуть за місцями

	зберігання й однорідними групами (механічна група, електрична група тощо).
208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	Обліковують мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками і хворобами сільгоспкультур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, які використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображають саджанці, насіння і корми (покупні та власного вирощування), що використовуються для висадки, посіву і відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві
209 «Інші матеріали»	Обліковують бланки суворого обліку (за вартістю придбання), відходи виробництва (обрубку, обрізку, стружку тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, отримані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві

Джерело: розроблено автором

За допомогою синтетичного обліку неможливо контролювати наявність та рух кожного виду товарно-виробничих запасів. Для отримання деталізованої інформації, необхідної для управління запасами за їх окремими видами та процесами, організовується аналітичний облік [19].

Основні бухгалтерські проводки, що відображають надходження виробничих запасів, наведені нижче (таблиця 1.10) [20].

Таблиця 1.10 – Облік надходженню виробничих запасів[21]

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	Оприбутковано виробничі запаси, що надійшли від постачальника	20	631
3	Оприбутковано запаси, придбані підзвітною особою за грошові кошти	20	372
4	Оприбутковано виробничі запаси (або повернені з виробництва) виготовлені власними силами	20	23

Продовження таблиці 1.10

1	2	3	4
5	Оприбутковано виробничі запаси як внесок до статутного капіталу	20	40
6	Оприбутковано безоплатно одержані виробничі запаси	20	719
7	Виявлено лишки запасів в результаті інвентаризації. Оприбутковано запаси, раніше не обліковані на балансі	20	719

Відображення в обліку операцій по списанню виробничих запасів наведено за допомогою таблиці 1.11.

Таблиця 1.11 –Відображення в обліку операцій по списанню виробничих запасів[20]

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Відпущено зі складу виробничі запаси для виробництва продукції	23	20
2	Використано запаси для адміністративних потреб (списання канцтоварів, матеріалів на ремонт офісу)	92	20
3	Списано запаси для забезпечення витрат зі збуту продукції	93	20
4	Списано запаси на утримання об'єктів житлово-комунального господарства, соціально-культурного призначення	94	20
5	Відпущено зі складу виробничі запаси для капітального будівництва власними силами	15	20
6	Списано облікову вартість реалізованих виробничих запасів	943	20
7	Відображено суму недостачі виробничих запасів у складі витрат звітного періоду	947	20
8	Відображено на позабалансовому рахунку суми недостачі	072	–
9	Відображена сума, що підлягає відшкодуванню винною особою (після встановлення такої особи)	375	746
10	Списано з позабалансового рахунку суму недостачі	—	072
11	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	746	641
12	Отримано суму відшкодування втрат	301	375
13	Передано запаси в обмін на акції акціонерного товариства	14	20
14	Скориговано податковий кредит з ПДВ (оскільки запаси не будуть продані, підприємство втратило права на податковий кредит, який було відображено в момент оприбуткування)	949	641
15	Відображено різницю між вартістю запасів і справедливою вартістю інвестицій (в обмін на запаси були отримані акції)	14	746
16	Безоплатно передано запаси іншому підприємству	949	20

Виробничі запаси можуть бути списані з балансу з відображенням їх в складі витрат у Звіті про фінансові результати, в результаті того, що вони не відповідають визначенню активу (не є джерелом майбутньої економічної вигоди) [19].

Витрати на придбання і створення активу, які не можуть бути відображені в Балансі у зв'язку з невідповідністю до вищенаведених вимог,

включаються до складу витрат періоду у Звіті про фінансові результати. Бухгалтерські проводки по відображенню списання таких запасів наведені нижче (таблиця 1.12).

Таблиця 1.12 –Облік операцій по списанню виробничих запасів внаслідок їх невідповідності критеріям визначення активу[32]

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючірахунки	
		Д-т	К-т
1	Списано на витрати вартість виробничих запасів внаслідок їх невідповідності критеріям визначення активу	946	20
2	Відображено у складі фінансових результатів вартість списаних виробничих запасів	791	946
3	Відображено у складі фінансових результатів списаний податковий кредит в сумі ПДВ по виробничих запасах	791	949

Згідно з НП(С)БО 9 з метою збереження об'єктивності оцінки виробничих запасів в умовах цінової нестабільності запаси на дату складання звітності відображаються в обліку та звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

У випадку якщо первісна вартість запасів перевищує чисту вартість реалізації, то сума перевищення списується на витрати звітного періоду. Таким же чином списується вартість зіпсованих запасів або запасів, яких не вистачає. Після встановлення винних у недостачі осіб сума, що підлягає відшкодуванню, зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і відображається у складі доходу звітного періоду [62].

Сума часткового списання вартості запасів до чистої вартості реалізації визнається витратами того періоду, в якому була здійснена їх переоцінка (стаття «Інші операційні витрати» ф. №2 «Звіт про фінансові результати»). Слід звернути увагу на те, що чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на організацію виробництва та збуту.

Дооцінка запасів як окрема бухгалтерська процедура в НП(С)БО 9 «Запаси» не передбачена, що пов'язано з використанням принципу обачності

в оцінці для уникнення завищення вартості активів. Окрім принципу обачності цей підхід також спирається на принцип співвідношення доходів і витрат.

Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, які раніше були уцінені, на дату балансу збільшується внаслідок їх дооцінки, то на суму збільшення чистої вартості реалізації сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих запасів. Балансова вартість запасів не може бути вищою за їх собівартість. При цьому дооцінка запасів обмежується сумою попередньої їх уцінки[59].

Уцінка запасів здійснюється на індивідуальній основі у випадку, коли чиста вартість їх реалізації стає меншою за собівартість або балансову вартість, тоді, коли запаси подешевшали, застаріли, зіпсувалися або втратили свою первісну вартість. Сума часткового списання вартості запасів до чистої вартості реалізації визнається як витрати того періоду, коли була здійснена їх переоцінка (стаття «Інші операційні затрати» Звіту про фінансові результати).

Дооцінка запасів як окрема бухгалтерська процедура в НП(С)БО 9 не передбачена, що пов'язано з використанням принципу обачності в оцінці для уникнення завищення вартості активів. Такий підхід також має назву консерватизму. Окрім принципу консерватизму цей підхід спирається також на принцип співвіднесення доходів і витрат.

Часткове списання запасів до чистої вартості реалізації відповідає принципу обачності, згідно з яким вартість активу не повинна перевищувати суму, яка очікується від продажу або використання.

Дані синтетичного і аналітичного обліку запасів відображаються в журналах №5 і 5А, а у сільськогосподарських підприємствах у журналах №5А с.г. і 8 с.г. Відомість 5.1 аналітичного обліку запасів призначена для обліку товарно-виробничих запасів у розрізі синтетичних рахунків або субрахунків і ведеться за центрами відповідальності, матеріально-відповідальними особами, місцями зберігання та напрямками витрат. Записи у Відомості 5.1 здійснюються на підставі первинних документів або зведених відомостей, у

яких узагальнюються дані з надходження на склади або до цехових комор виробничих запасів та з їх вибуття з відповідних місць зберігання за звітний період.

У формі №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» виробничі запаси, що належать підприємству, відображають у складі оборотних активів, тобто в розділі II Активу Балансу, що наведено у таблиці 1.13[56].

Таблиця 1.13 – Відображення виробничих запасів у Балансі

	Назва статті	Код рядка	Джерело інформації для заповнення	Примітка
II. Оборотні активи				
1	Запаси	1100	Сальдо за Д-т рах. 20, 22, 23, 25, 26, 27, 28 (без урахування сальдо за Д-т субрах. 286 і за вирахуванням сальдо за К-т субрах. 285)	Відображають загальну вартість запасів, що обліковуються згідно з НП(С)БО 9.
2	Додатковий рядок (Виробничі запаси)	1101	Сальдо за Д-т рах. 20 і 22	Відображають вартість запасів малоцінних і швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу (у тому числі із ряд. 1100). Не включають до Балансу

Джерело: розроблено автором

Отже, методологічні принципи формування в обліку інформації про виробничі запаси та її розкриття у фінансовій звітності визначає НП(С)БО 9 «Запаси».

За результатами дослідження, проведеного в підрозділі 1.2, нами виділено комплекс заходів, які можуть бути використані на підприємстві для підвищення якості облікової інформації щодо виробничих запасів: визначити напрямки формування корисної та достовірної інформації про стан виробничих запасів; визначити документальне забезпечення інформаційних

потоків; врахувати основні механізми формування та передачі інформації для прийняття управлінських рішень.

1.3 Методика аудиту виробничих запасів на підприємстві

Організація і методика аудиту виробничих запасів повинні будуватися відповідно до вимог чинного законодавства та політики обліку суб'єкта господарювання.

В літературі зустрічаються різні погляди авторів на формулювання мети аудиту виробничих запасів підприємства, деякі з них наведені в таблиці 1.14.

Таблиця 1.14 – Визначення вчених про мету аудиту виробничих запасів підприємства

Вчені	Мета аудиту виробничих запасів
1	2
Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча [29]	Визначають, виходячи з вимог чинного законодавства: це висловлення думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків виробничих запасів на підприємстві у всіх суттєвих моментах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам.
Ф.Ф. Бутинець [23]	Встановлення достовірності первинних даних щодо наявності та руху виробничих запасів; повноти та своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку запасів відповідно до прийнятої облікової політики; достовірності відображення залишку записів у звітності господарюючого суб'єкта.
В.Я. Савченко [55]	Встановлення законності, достовірності та доцільності операцій з матеріалами, правильності їх відображення в обліку. Завдання аудитора він вбачає у виявленні та попередженні появи порушень.

Основними завданнями аудиту виробничих запасів є перевірка наступних питань:

- реальність існування виробничих запасів;
- права власності на виробничі запаси;
- правильність їх визнання й оцінки;
- правильність і повнота документального оформлення надходження, вибуття та використання виробничих запасів;

- достовірність аналітичного і синтетичного обліку виробничих запасів;
- забезпечення якісного збереження виробничих запасів на всіх ділянках виробництва;
- правильність формування норм використання виробничих запасів;
- дотримання встановлених норм витрат і норм наявності запасів;
- правильність та достовірність подання інформації про виробничі запаси у фінансовій звітності.

До предмета аудиту виробничих запасів належать процеси та явища, відображені документально, пов'язані з рухом виробничих запасів, їх залишками, оцінкою тощо [60].

Об'єктами аудиту виробничих запасів є:

- кількісне та якісне приймання виробничих запасів від постачальника, а також при внутрішньому переміщенні в міжцеховому напрямку, між матеріально відповідальними особами, складами та виробництвом;
- умови зберігання виробничих запасів і закріплення матеріальної відповідальності. Досліджується, чи відповідає стан складського господарства вимогам зберігання виробничих запасів. Закріплення матеріальної відповідальності перевіряється за даними договорів про матеріальну відповідальність, укладених між адміністрацією підприємства та конкретними працівниками;
 - норми витрат сировини і матеріалів на виробництво та їх дотримання
 - первинна документація з обліку виробничих запасів досліджується в частині достовірності відображених у ній господарських операцій;
 - бухгалтерський облік та звітність вивчаються в частині достовірності даних щодо залишків та руху виробничих запасів, відображених у них;
 - брак та пошкодження виробничих запасів – досліджуються причини, які зумовили виникнення негативних явищ, розмір невиробничих витрат, встановлюються особи, винні в злодіянні шкоди;

– недостача цінностей та шкода, виявлені при інвентаризації, їх обґрунтованість і відповідальні особи – узагальнюється дослідження інших об'єктів, де виявлена шкода, перевіряється, чи підтверджується їх розмір даними бухгалтерського обліку та іншими зібраними доказами, наскільки правильно встановлену матеріальну відповідальність конкретних працівників і розмір їх відшкодування [33].

Аудит виробничих запасів є необхідною умовою, задля оцінки правильного та раціонального використання запасів. Аудит виробничих запасів потрібен для контролю за поставкою, використанням, правильним оформленням у бухгалтерському обліку і списанням виробничих запасів, що є основою злагодженого, безперебійного процесу виробництва.

Аудиторська перевірка виробничих запасів складається з двох етапів:

- перший етап – організація аудиторської перевірки, який передбачає документально правове забезпечення аудиту, визначення відповідальних за проведення аудиту (групи аудиторів, або одного аудитора);

- другий етап – методичне забезпечення проведення аудиту, який включає методіку проведення аудиту – визначення господарських операцій, пов'язаних з рухом виробничих запасів, які підлягають обов'язковій перевірці; визначення облікової інформації первинних документів, рахунків обліку, облікових регістрів, фінансової звітності, які необхідно перевірити; метод аудиту; послідовність аудиторських процедур; методичні прийоми (способи) виконання аудиторських процедур, узагальнення результатів аудиту.

Джерела інформації аудиту виробничих запасів являють собою предметну область дослідження. Це облікова політика підприємства та джерела, в яких зафіксована інформація, що характеризує залишки і рух виробничих запасів. Джерелами інформації для проведення аудиту виробничих запасів є документи, які зазначені в таблиці 1.15.

Таблиця 1.15 – Джерела інформації для проведення аудиту виробничих запасів [29]

№	Вид джерела інформації	Найменування
1	2	3
1	Первинні документи по обліку запасів	Накладні, рахунки-фактури, картки складського обліку, прибуткові ордери, накладні-вимоги на відпуск, лімітно-забірні карти
2	Аналітичні реєстри обліку запасів	Відомості аналітичного обліку запасів, звіти матеріально-відповідальних осіб
3	Реєстри синтетичного обліку запасів	Головна книга, відомості руху запасів, журнали №3,5,6
4	Фінансова звітність підприємства	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Примітки до річної фінансової звітності

Здійснюючи аудиторське дослідження, аудитор вивчає документи, за допомогою яких відтворює ланцюг господарських фактів від придбання виробничих запасів, їх зберігання і до списання. Дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів. Аудит виробничих запасів не може здійснюватися без досліджень оперативного обліку (наприклад, щоденні оперативні дані про рух дефіцитних основних і допоміжних матеріалів та інша оперативна інформація, визначена керівництвом суб'єкта господарювання залежно від його специфіки), інформації з діловодства (накази про зміну матеріально відповідальних осіб; про проведення ревізій, інвентаризацій; про розгляд результатів ревізій та інвентаризацій тощо), висновків спеціалістів (щодо якості та придатності виробничих запасів, доцільності їх придбання, списання).

Основні організаційно-методологічні підходи аудиторської перевірки виробничих запасів наведено на рисунку представлений на рисунку 1.5.

Укладання договору на проведення аудиту					
Мета аудиту виробничих запасів					
Визначення достовірності, повноти відображення інформації про виробничі запаси у фінансовій звітності, облікових реєстрах обліку					
Завдання аудиту виробничих запасів					
Перевірка правильності оформлення первинних документів	Перевірка оцінки виробничих запасів у поточному обліку та на	Перевірка надходження виробничих запасів від постачальників на склад,	Перевірка виходу виробничих запасів на виробництво та інші	Перевірка правильності визначення первісної вартості готової	Перевірка інформації фінансової звітності та її тотожності обліковим

	дату звітності	перевірка аналітичного обліку виробничих запасів	потреби	продукції	регістрам, первинним документам.
Предмет аудиту					
Господарські процеси та господарські операції, пов'язані з рухом виробничих запасів					
Об'єкти аудиту					
Елементи облікової політики	Господарські операції	Первинні документи	Облікові реєстри	Довідки бухгалтерії	Фінансова звітність
Методи організації аудиту					
Суцільний			Вибірковий		
Загальний план					
Підготовчий етап	Етап фізичної перевірки		Основний		Заключний
Програма аудиту					
Складається відповідно професійного судження аудитора					
Робочі документи					
Оформлюються здійснення аудиторських процедури та їх результати					
Узагальнення результатів аудиту					
Аналіз виявлених порушень	Оформлення підсумкових документів		Надання рекомендацій щодо організації обліку виробничих запасів, попередженню помилок		Обговорення з управлінським персоналом результатів аудиторської перевірки
Аудиторський звіт					
Надається аудитором після завершення аудиторської перевірки					

Джерело: розроблено автором

Рисунок 1.5 – Основні компоненти організації та методики аудиту виробничих запасів

Організація процедури контролю виробничих запасів – інвентаризації представлена на рисунку 1.6.

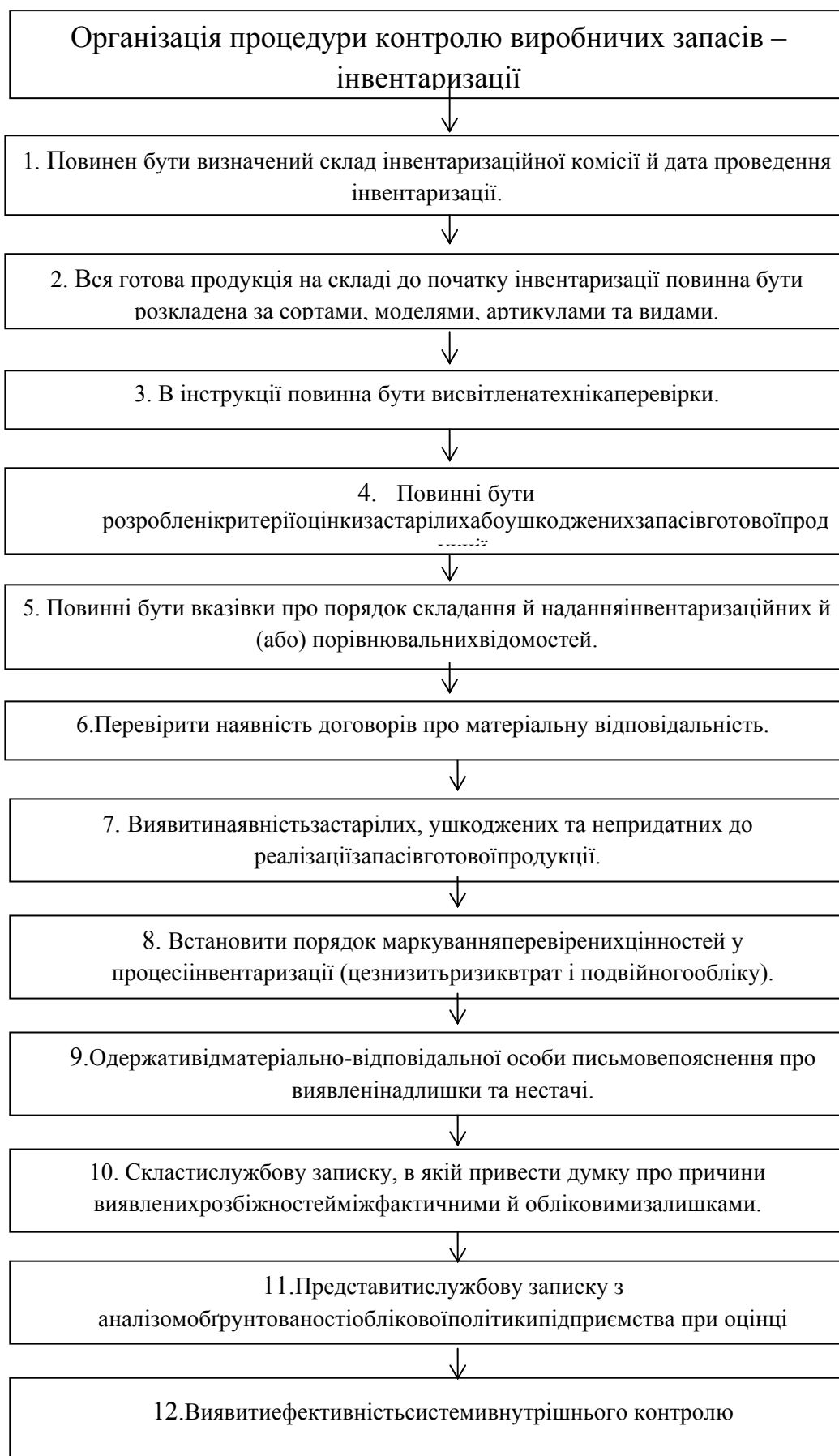


Рисунок 1.6 – Організація інвентаризації виробничих запасів
Джерело: розроблено автором

Однак підприємства, що підлягають обов'язковому аудиту відповідно до законодавства України, повинні включити до складу бухгалтерської звітності також аудиторський висновок. Аудитор перевіряє в Акті про інвентаризацію чи є всі підписи членів інвентаризаційної комісії, бо це може служити підставою для визнання її результатів недійсними. Також перевіряється чи до документів, що представляються для оформлення опису нестачі цінностей і псування понад норму, були обов'язково прикладені рішення слідчих чи судових органів, що підтверджують відсутність винних осіб або відновлення на стягнення збитку з винних осіб.

Ключовим при аудиті виробничих запасів є рівень довіри до залишків на рахунках з обліку запасів. Це досягається лише шляхом проведення інвентаризації. Оскільки працівники аудиторських підприємств безпосередньо не мають права проводити інвентаризацію запасів, то вони можуть її ініціювати й спостерігати за порядком здійснення.

За допомогою процедур перевірки, опитування і підтвердження робиться висновок про те що запаси, які обліковуються на підприємстві-замовнику, є активами (по-перше, фактично наявні; по-друге, вартість може бути достовірно оцінена; по-третє, існує ймовірність отримання вигід) [60].

В таблиці 1.16 наведені аудиторські процедури, які здійснюються аудиторами при аудиті результатів інвентаризації виробничих запасів.

При перевірці операцій з надходження виробничих запасів ключовим моментом є перевірка правильності формування вартості, за якою вони зараховуються на баланс – первісна вартість.

Таблиця 1.16 – Аудиторські процедури, які здійснюються аудиторами при аудиті результатів інвентаризації виробничих запасів[60]

Результат	Суттєві моменти	Процедури
1	2	3
Пересортування	<ul style="list-style-type: none"> – пересортування здійснено лише по тим запасам, які однакового найменування, однакової групи, тотожні за кількістю, за один й той самий період, у однієї і тієї ж самої МВО; – зміни відображені лише в аналітичному обліку; – даний факт зафіксовано документально. 	Перевірка, опитування, підрахунок, підтвердження, аналітичні процедури

Продовження таблиці 1.16

1	2	3
Лишки	<ul style="list-style-type: none"> – наявні лишки обґрунтовано скориговані на величину пересортування; – даний факт зафіксовано документально; – в повному обсязі відображено їх оприбуткування; – вартість лишків віднесена на збільшення доходів підприємства-замовника. 	Перевірка, опитування, підрахунок, підтвердження, аналітичні процедури
Недостачі в межах норм природного убутку	<ul style="list-style-type: none"> – втрати та недостачі є результатом саме інвентаризації (не при транспортуванні тощо); – виявлені втрати і недостачі підпадають під визначення природного убутку; – по виявленим втратам і недостачам законодавчо дозволено застосування норм природного убутку; – норми природного убутку розраховані відповідно законодавству; – порядок відповідає законодавчо встановленому; – розроблені заходи спрямовані на зниження розмірів природного убутку і втрат в майбутньому; – виявлені втрати та недостачі в межах норм природного убутку належним чином списані з МВО за фактичними розмірами та за цінами оприбуткування; – втрати в межах природного убутку включені до первісної вартості запасів; – даний факт зафіксовано документально; – втрати та недостачі відображені в обліку. 	Перевірка, опитування, підрахунок, підтвердження, аналітичні процедури

При перевірці правильності формування первісної вартості виробничих запасів аудитори застосовують наступні аудиторські процедури (таблиця 1.17).

Таблиця 1.17 – Методи та аудиторські процедури, які застосовують аудитори при перевірці операцій з надходження виробничих запасів[63]

Методи	Аудиторські процедури
1	2
Перевірка	наявності первинних документів та їх відповідності господарським операціям, здійснення яких вони підтверджують
	документів на предмет їх відповідності якісним характеристикам (помарки, підчистки, виправлення, які оформлені неналежним чином, відсутність усіх необхідних реквізитів, печаток, підписів тощо)
	реальності понесення витрат, включених до складу первісної вартості запасів (чи були дійсно понесені певні види витрат)
	повноти та точності відображення фактично понесених витрат (фактично понесені витрати відображені належним чином)

Продовження таблиці 1.17

1	2
	<p>відсутності у складі первісної вартості запасів витрат, які згідно законодавства не повинні включатись до неї (непрямі податки, які відшкодовуються підприємству-замовнику тощо)</p> <p>відповідності формування первісної вартості законодавчо визначеним вимогам в залежності від джерел надходження запасів (зокрема, первісна вартість за обміном подібними активами дорівнює балансовій вартості переданих запасів, а не справедливій вартості отриманих запасів, як при обміні неподібними активами)</p> <p>невключення до первісної вартості: наднормових витрат і нестач запасів; процентів за користування позиками; витрат на збут; загальногосподарських та інших подібних витрат, які безпосередньо не пов'язані із придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях</p> <p>складу витрат, які формують первісну вартість запасів, що придбані за плату (відповідність п. 9 НП(С)БО 9 «Запаси»)</p> <p>правильності формування розміру транспортно-заготівельних витрат (при постійній системі обліку запасів перевіряється ідентифікація сум транспортно-заготівельних витрат перевезеним запасам; при періодичній – правильність розрахунку та застосування середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат)</p>
спостереження, опитування і підтвердження	чи здійснюються шляхом перегляду, спілкування та в процесі цього неявного контролю дій працівників підприємства-замовника, які формують первісну вартість запасів. Для отримання загальної уяви про даний процес аудиторам достатньо лише декілька раз здійснити ці процедури
підрахунки	полягають у застосуванні арифметичних дій. Враховуючи ступінь ризику системи внутрішнього контролю, аудитори самостійно приймають рішення щодо обсягів вибірки (при задовільній системі вибірка звужується, при незадовільній системі контролю бажаний суцільний перерахунок)
аналітичні процедури	<p>Передбачають використання:</p> <p>логічного підходу щодо визначення витрат, які включаються до складу первісної вартості (до складу первісної вартості не повинні включитись ті витрати, які аж ніяк не можуть бути включені)</p> <p>аналогій при формуванні первісної вартості ідентичних запасів (первісна вартість одних і тих самих видів запасів, в одному й тому ж періоді, отриманих від одного й того ж контрагента тощо суттєво відрізняється)</p> <p>раціональності та доцільності витрат, включених до складу первісної вартості запасів (понесені витрати можна було б уникнути або замінити на більш оптимальні)</p> <p>ідентифікація вартості певних витрат, які включені до складу первісної (понесені витрати можна визначити, а їх вартість оцінити)</p>

У таблиці 1.18 наведено типові помилки та порушення, які виявляються при проведенні аудиту виробничих запасів, перелік типових помилок у методиці аудиту загострює увагу аудитора на подібних фактах при проведенні аудиторських перевірок.

Таблиця 1.18 – Типові помилки і порушення, які виявлено при проведенні аудиту виробничих запасів[29]

№	Назва порушення	Методи дослідження
1	2	3
1	Неповне оприбуткування виробничих запасів, що надійшли	Документальна перевірка по суті, фактична перевірка, обстеження
2	Оприбуткування виробничих запасів за відсутності позначок у журналі обліку виданих довіреностей про оприбуткування виробничих запасів	Документальна перевірка, формальна перевірка (за формою)
3	Виявлення нестач, залишків, присвоєння виробничих запасів	Фактична перевірка, спостереження
4	Завищення собівартості заготівельних матеріалів	Документальна перевірка по суті, арифметична перевірка
5	Необґрунтовані претензії до постачальників	Документальна перевірка по суті, опитування
6	Порушення норм або лімітів списання виробничих запасів	Документальна перевірка, по суті, арифметична перевірка
7	Порушення порядку проведення інвентаризації	Фактична перевірка, спостереження
8	Проведення інвентаризації за відсутності МВО	Документальне, по суті, спостереження, опитування, обстеження
9	Помилки та підробки при кодуванні документів	Документальна перевірка по суті
10	Незадовільна постановка бухгалтерського обліку	Обстеження, опитування
11	Незадовільна організація складського господарства та зберігання виробничих запасів	Обстеження, оглядова перевірка
12	Відпускання виробничих запасів за заниженими цінами	Документальна перевірка по суті, арифметична перевірка
13	Неправильне оформлення первинних документів з обліку запасів та їх неправильне застосування	Документальна перевірка за формою

Дослідження порядку організаційних і методичних положень аудиту виробничих запасів на підприємстві дозволило зробити висновок, що єдина методика проведення аудиту виробничих запасів відсутня.

Отже, на основі першого розділу, можна зробити висновок, щовиробничі запаси як об'єкт обліку є складником оборотних активів.

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» передбачено, що оборотні активи – це гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу

При веденні обліку виробничих запасів в основу їх класифікації повинна бути покладена класифікації відповідно до стандартного Плану рахунків

Вимоги НП(С)БО 9 «Запаси» регулюють питання методологічного наповнення бухгалтерського обліку виробничих запасів. Проте, залишається невирішеною низка питань, що створює методичну неузгодженість на практиці.

Виробничі запаси, що визнаються активами, зараховуються на баланс за первісною вартістю, тобто вартістю на момент надходження (історичною собівартістю) – цей процес в обліку називається оцінкою виробничих запасів при надходженні. Значну увагу в НП(С)БО 9 «Запаси» приділено питанням оцінювання виробничих запасів. Згідно з Положенням, оцінювання виробничих запасів відбувається на трьох етапах їх руху: при надходженні, при вибутті та на дату складання балансу

Вибір методу оцінки виробничих запасів може суттєво впливати на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства, особливо в умовах інфляції. Вибір підприємством оптимального методу оцінки виробничих запасів сприяє збільшенню оборотних коштів, залученню інвестицій, що в підсумку дає можливість отримати більші прибутки та покращити фінансовий стан підприємства.

На кінець звітного періоду запаси відображаються в обліку та звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Чиста вартість реалізації запасів визначається як очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних

витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Наказом Мінстату України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» визначено типові форми та перелік первинної документації для обліку запасів підприємства

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами. Дані за аналітичними рахунками узагальнюються в оборотних відомостях. Рахунки аналітичного обліку використовують для контролю за зберіганням і рухом матеріальних цінностей, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації.

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.

Усі види запасів розподіляються за обліковими рахунками і субрахунками У формі №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» виробничі запаси, що належать підприємству, відображають у складі оборотних активів, тобто в розділі II Активу Балансу.

Аудиторська перевірка виробничих запасів складається з двох етапів:

- перший етап – організація аудиторської перевірки, який передбачає документально правове забезпечення аудиту, визначення відповідальних за проведення аудиту (групи аудиторів, або одного аудитора);

- другий етап – методичне забезпечення проведення аудиту, який включає методіку проведення аудиту – визначення господарських операцій, пов'язаних з рухом виробничих запасів, які підлягають обов'язковій перевірці; визначення облікової інформації первинних документів, рахунків обліку, облікових реєстрів, фінансової звітності, які необхідно перевірити; метод аудиту; послідовність аудиторських процедур; методичні

прийоми (способи) виконання аудиторських процедур, узагальнення результатів аудиту.

2 ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ НАТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

2.1 Загальна характеристика ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» було засновано 03.02.2017 року та створено згідно з Цивільним та Господарським кодексом України, Законом України «Про господарські товариства», та іншими нормативними актами України. Майно підприємства складають виробничі і невиробничі фонди, а також інші цінності, вартість яких відображається в самостійному балансі підприємства.

Основними цілями діяльності ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» є – комерційна, господарська діяльність у сфері матеріального виробництва та невиробничій сфері, розвиток матеріальної бази, створення конкурентоспроможних товарів, робіт та послуг, організація додаткових робочих місць та отримання прибутку.

Основним предметом діяльності ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» є виробництво напівфабрикатів, а саме: вареники з картоплею глибокої заморозки, пельмені глибокої заморозки, котлети м'ясні напівфабрикат глибокої заморозки, млинці з сиром, хінкалі.

ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» самостійно здійснює господарську діяльність, розпоряджається прибутком. Господарська діяльність підприємства здійснюється силами трудового колективу, відповідно до укладених договорів.

Підприємство має право вибору предмету договору, визначення зобов'язань, інших умов господарських взаємин, які не суперечать чинному законодавству, відкривати поточні та вкладні рахунки для своїх грошових коштів та здійснення усіх видів розрахунків та касових операцій, користуватись комерційними та банківськими кредитами, виступати

наймачем робочої сили, а також самостійно планувати свою діяльність і визначати перспективи розвитку, виходячи з реального споживчого попиту, необхідності соціального забезпечення розвитку підприємства, підвищення особистого прибутку його працівників. На випадок необхідності може придбати необхідні ресурси безпосередньо у виробників, в оптовій і роздрібній торгівлі, на біржах та у громадян.

ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» самостійно визначає структуру органів управління товариством, штатний розклад, умови оплати праці робітників, а також осіб, які працюють за наймом, або на контрактних засадах. Товариство має право видачі короткострокових та довгострокових позик своїм робітникам, надавати соціальні пільги, які передбачені законодавством України.

Штатний розклад ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» містить такі посади: директор, фінансовий директор, головний бухгалтер, бухгалтер, виробничий персонал, завідуючий виробництвом, головний технолог виробництва, інженер по охороні праці, механік, фасувальник, комірник, водій, допоміжний персонал, прибиральниця.

Основна мета облікової політики ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» – забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» самостійно визначає свою облікову політику і вибирає форму ведення бухгалтерського обліку з дотриманням принципів, встановлених законодавством.

Ступінь свободи ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» у формуванні облікової політики обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, яка надана переліком методик і облікових процедур, серед яких однак припустимі альтернативні варіанти. Вона визначається можливістю вибору конкретних способів оцінки, калькуляції готової продукції, переліку бухгалтерських рахунків тощо.

Відповідальність за організацію обліку виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» та забезпечення фіксування фактів здійснення усіх господарських операцій в первинних документах, регістрах і звітності протягом встановленого терміну несе посадова особа, яка здійснює керівництво підприємством. Формування облікової політики ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» здійснюється головним бухгалтером і затверджується наказом або розпорядженням керівника.

Організація роботи бухгалтерської служби здійснюється керівництвом ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» та передбачає визначення прав і обов'язків головного бухгалтера, підлеглих йому облікових працівників, визначає побудову бухгалтерської служби.

Бухгалтерська служба виступає як окремий її структурний підрозділ. Розподіл функцій закріплюється в положеннях про структурні підрозділи, зокрема в Положенні про бухгалтерію. Положення є внутрішнім нормативним актом, який визначає порядок створення, права, обов'язки та організацію роботи бухгалтерської служби.

2.2 Облік виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

Ведення бухгалтерського обліку в цілому та виробничих запасів зокрема на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Облік та складання фінансової звітності на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» ґрунтується на таких основних принципах: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність.

Для правильного планування потреб в матеріалах, раціональної організації обліку і контролю за їх використанням в наказі про облікову політику ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» передбачено:

- 1) приймати за одиницю обліку найменування виробничих запасів;
- 2) виробничі запаси обліковуються за первинною вартістю;
- 3) методом оцінки використання при відпуску виробничих запасів на виробництво і на сторону являється ФІФО;
- 4) запаси, які інвентаризаційною комісією признаються непридатними для господарської діяльності вважаються неліквідними і підлягають списанню з балансу.

На підприємстві ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» існує наказ, в якому відзначені посадові особи, які мають право підписувати документи на отримання і видачу зі складів матеріалів, давати дозвіл (пропуск) на вивезення з підприємства матеріальних цінностей.

Виробничу діяльність ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» можна розділити на кілька етапів і відобразити це за допомогою документів:

1. Прихід виробничих запасів (інгредієнта) від постачальника – прибуткова накладна.
2. Передача виробничих запасів (інгредієнтів) зі складу на виробничий цех –накладна на передачу.
3. Перетворення виробничих запасів (інгредієнтів) в готову продукцію (вироби) – виробничий акт.
4. Передача на торгову точку готової продукції – накладна на передачу.
5. Реалізація продукції (опт або роздріб) – видаткова накладна.

Перелік документів для оформлення руху виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» на етапі надходження, складського обліку та внутрішнього переміщення нами систематизовано в залежності від напрямку їх використання в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Перелік документів для оформлення руху виробничих запасів на облікових етапах на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

Надходження виробничих запасів	Складський облік і внутрішнє переміщення виробничих запасів
1	2

Первинний облік	
- рахунок-фактура	- картка складського обліку

Продовження таблиці 2.1

1	2
- прибуткова накладна	- книга складського обліку
- прибутковий ордер	- матеріальний ярлик
- товарно-транспортна накладна	- накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення)
- митні декларації	- накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей
- сертифікат відповідності (якості)	- реєстр приймання – здачі документів
- акт приймання за кількістю	
- акт приймання за якістю	- відомість обліку залишків на складі
- журнал обліку надходження	- товарний звіт
- платіжні документи	- матеріальний звіт
- журнали	- журнали
- відомості	- відомості
- оборотна відомість	- оборотна відомість
- фінансова звітність	- фінансова звітність

На рисунку 2.1 нами запропоновано узагальнений формат обліку придбання виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» з визначенням первинних документів, що містять інформацію про операції.

1. Укладання договору з постачальником виробничих запасів	
2. Оплата за виробничі запаси на підставі рахунка-фактури вхідного	
Платіжне доручення вихідне	
Дебет 371	Кредит 311
3. Визнання права на податковий кредит	
Дебет 641	Кредит 644
4. Надходження товарів – визначення первісної вартості виробничих запасів	
Накладна, ТТН, акти, довідка бухгалтерії, документи складського обліку	
Дебет 20	Кредит 631
Дебет 644	Кредит 631
5. Зарахування заборгованостей	
Дебет 631 Кредит 371	
6. Узагальнення за місяць інформації в облікових регістрах	
7. Узагальнення за звітний період в звітності	
Баланс, Звіт про фінансові результати	

Рисунок 2.1 – Схема обліку надходження виробничих запасів наТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

Пакет документального забезпечення обліку виробничих запасівТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» переглядається відповідно до змін законодавчо-нормативних актів, облікової політики, вимог сучасного розвитку бухгалтерського обліку, впровадження новітніх технологій, міжнародних стандартів.

Оперативність та своєчасність обліку надходження виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» визначається чітко налагодженою та організованою обробки первинної документації. Адже первинні документи, які фіксують факти надходження виробничих запасів, є підставою для їх відображення в обліку на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».

Документальному оформленню операцій з виробничими запасами на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»передує укладання договорів. Договір поставки (купівлі-продажу) є основним правовим документом, який визначає права й обов'язки постачальників та ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ». Серед основних його реквізитів є найменування сторін, найменування та кількість товарів, сума, строки постачання, умови прийому, порядок розрахунку, відповідальність сторін за порушення договірних обов'язків тощо.

При прийманні виробничих запасів на склад ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»матеріально-відповідальною особою виписується прибуткова накладна. В накладній вказується дата та номер документу, найменування відправника та покупця. Крім того, в прибутковій накладній вказується найменування та короткий опис виробничого запасу, його кількість, ціна, вартість тощо.

Прибуткова накладна підписується матеріально-відповідальною особою ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ», яка отримала виробничі запаси, та затверджується печаткою. Прибуткова накладна складається в одному екземплярі та залишається на підприємстві.

На ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» приймання, відпуск і зберігання матеріальних цінностей, а також облік їх на складах здійснюють комірники та інші матеріально-відповідальні особи. На ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» з ними укладено за встановленою формою договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

При надходженні виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» без товаросупровідних документів (невідфактуровані надходження) їх приймає спеціальна комісія (в присутності матеріально-відповідальної особи, представника постачальника та компетентної незацікавленої особи) та складається акт про приймання виробничих запасів, які надійшли без товаросупровідних документів.

ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» у складському обліку використовує сальдовий метод. Цей метод базується на використанні карток складського обліку, які на даний час використовуються в електронному вигляді. Завідуючий складом щоденно записує до картки всі операції надходження і витрат матеріалів за їх номенклатурними номерами по порядку з початку року чи кварталу. Наприкінці місяця бухгалтер-матеріаліст перевіряє правильність надходження і витрачання запасів на складі і підтверджує залишок в картці складського обліку особистим підписом та підписом МВО.

На ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» отримані виробничі запаси оприбутковуються в день закінчення їх приймання по фактичній кількості та вартості. Оприбуткування виробничих запасів здійснюється на основі актів про приймання.

Основною формою отримання виробничих запасів для ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» є придбання за кошти у постачальників. Після оприбуткування запаси потрапляють на склад. Для обліку наявності та руху ПММ призначено субрахунок 203 «Паливо». Для аналітичного обліку відкриті субрахунки:

- 203.1 «Талони на складі»;
- 203.2 «Талони в підзвіті водіїв»;
- 203.3 «Паливо в баках авто».

Придбання талонів з оприбуткуванням на складі відображають бухгалтерськими записами, як наведено в таблиці таблиця 2.2.

Таблиця 2.2 – Облік оприбуткування палива на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Придбання на суму без ПДВ	203	631	8000
2	Передання талонів водіям	203	203	8000
3	Заправка авто на АЗС	203	203	8000
4	Списання на витрати	803	203	1000
		92	803	1000

При надходженні сировини та матеріалів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» їх оцінка здійснюється по первісній вартості, а саме відповідно до вимог НП(С)БО 9 «Запаси» до неї включають:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

На ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ», для обліку сировини та матеріалів, які надійшли на підприємство використовують субрахунок 201 «Сировина та матеріали». Надходження сировини та матеріалів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» відображають бухгалтерськими проводками, які наведено в таблиці 2.3.

На ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» до інших матеріалів (рахунок 209) відносить канцтовари. Для придбання канцелярських товарів за готівковий

розрахунок, працівникові ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» видаються кошти під звіт. При цьому працівник повинен скласти Звіт про використання коштів.

Таблиця 2.3 – Облік надходження матеріалів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

№	Господарські операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримано матеріали на склад	201	631	10000,00
2	Нараховано податковий кредит (податкову накладну ще не зареєстровано в ЄРПН)	644	631	2000,00
3	Підтверджено податковий кредит	641	644	2000,00
4	Відображено витрати на транспортування матеріалів від постачальника	289	631	1000,00
5	Нараховано податковий кредит за послугами транспортування (податкову накладну ще не зареєстровано в ЄРПН)	641	631	200,00
6	Підтверджено податковий кредит за послугами транспортування	641	641	200,00
7	Проведено оплату постачальникові за матеріали і транспортній організації за транспортування товару	631	311	12000,00

Звіт про використання коштів не є тим первинним документом, яким оформлюється оприбуткування або списання придбаних канцтоварів за готівкові кошти на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».

Механізм відображення витрат на придбання канцтоварів у бухгалтерському обліку на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» залежить від строку корисного використання таких предметів. Як правило, термін використання канцтоварів та іншого офісного приладдя не перевищує одного року (ручки, олівці, папір, папки, файли, блокноти, скріпки, кнопки та інші канцелярські дрібниці).

На ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» використовується базовий варіант відображення «дрібних» канцтоварів. «Дрібні» канцтовари є запасами, до яких, зокрема, відносять активи, що утримуються для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг, а також управлінні підприємством (п. 4 НП(С)БО 9 «Запаси»). У загальному випадку на ТОВ

«МАРКО ПРОДУКТ»«дрібні» канцтовари оприбутковують на субрахунок 209 «Інші матеріали» і включаються в витрати у момент їх вибуття (п. 16 НП(С)БО 9, п. 7 НП(С)БО 16 «Витрати»). У зв'язку з цим робиться така бухгалтерська проводка:

1) придбані і оприбутковані запаси через підзвітних осіб за вартістю без ПДВ: Дт 209, Кт 372;

2) визначена сума податкового кредиту по ПДВ по операції: Дт 641, Кт 372.

При передачі в експлуатацію канцтоварів-запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» складається накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, яка у подальшому слугуватиме підставою для складання акта про їх списання.

В таблиці 2.4 наведено інформація щодо придбаних канцтоварів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».

Таблиця 2.4 – Інформація щодо придбаних канцтоварів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

Найменування канцтоварів	Кількість, одиниць	Вартість канцтоварів, грн	
		загальна	у т.ч. ПДВ
Папір офісний А4 Standard (500 л)	5	412,50	68,75
Flash-накопичувач, 32 Gb	1	249,00	41,50
Папка-реєстратор, А4	2	110,00	18,33
Калькулятор 12 разр., DC-777BK	2	273,00	45,50
Настільний канцелярський набір	1	640,50	106,75
Усього	X	1685,00	280,83

Придбані матеріальні цінності передані у користування для забезпечення роботи бухгалтерії ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ». Відображення операцій в бухгалтерському обліку ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» наведено в таблиці 2.5.

На ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» основною операцією з відпуску виробничих запасів є відпуск матеріалів у виробництво. Таку операцію здійснюють по накладних на відпуск товарно-матеріальних цінностей.

Таблиця 2.5 – Особливості обліку канцтоварів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

№	Зміст операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1.	Видача працівниці із каси підприємства готівкових коштів підзвіт	372	301	1 800,00
2.	Оприбуткування канцтоварів:			
2.1.	- папірофісний А4 Standard (500 л)	209	372	343,75
2.2.	- flash-накопичувач, 32 Gb	22	372	207,50
2.3.	- папка-реєстратор, А4	22	372	91,67
2.4.	- калькулятор DC-777BK	153	372	227,50
2.5.	- настільний канцелярський набір	153	372	533,75
3.	Відображення суми податкового кредиту на підставі податкової накладної, зареєстрованої в ЄРПН	641/ПДВ	372	280,83
4.	Оприбуткування в касі залишку коштів, виданих підзвіт працівниці	301	372	115,00
5.	Передача у користування (відділу бухгалтерії) канцтоварів:	809	209	343,75
		92	809	343,75

При відпуску матеріалів на виробництво їх вартість включають до матеріальних витрат ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ». На рисунку 2.2 систематизовано складові процедури формування сировинної собівартості.

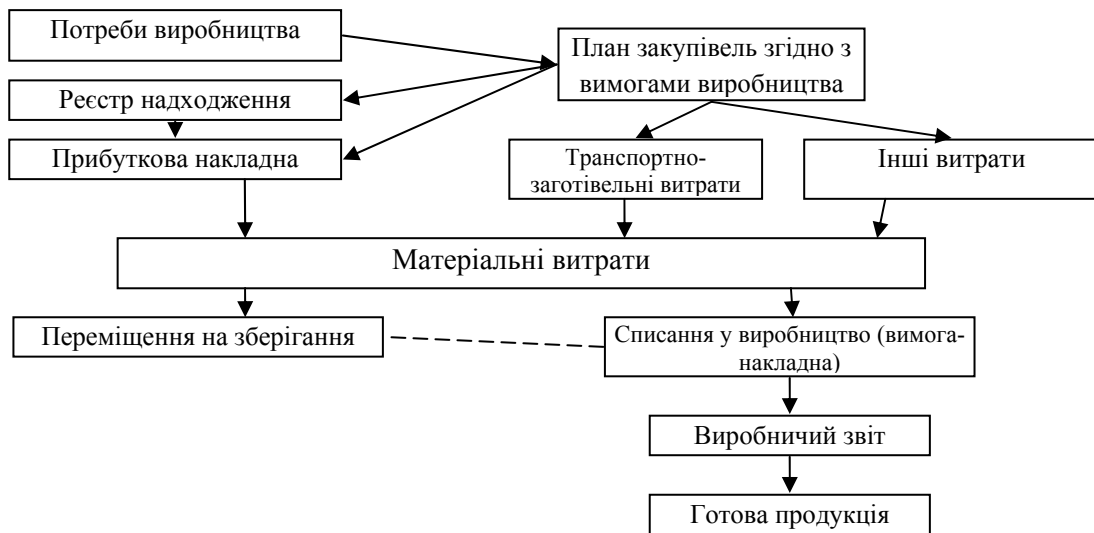


Рисунок 2.2 – Процедура формування витрат, які входять до матеріальних витрат собівартості ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

До складу матеріальних витрат ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» входять матеріали основні і додаткові, які складаються з вартості придбання сировини, транспортно-заготівельних витрат (реалізаційні витрати), витрат на зберігання та інші витрати.

В таблиці 2.6 наведена попередня калькуляція вартості виробництва напівфабрикату КАП12 з виділенням сировинної собівартості до якої входить вартість виробничих запасів.

Таблиця 2.6 – Попередня калькуляція собівартості виробництва напівфабрикату КАП12

№КА-0002616 від 01.11.2021р.

Продукція Напівфабрикат КАП12

Місце зберігання продукції ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

Місце зберігання матеріалів ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

Кількість продукції 520.000

№	Назва статті витрат				Од.	Кіл-ть	Сума попередня, грн.
	2	3	4	5			
1	Крохмаль-емульгатор Puriti				кг	3,744	210,34
2	Ароматизатор гірчиці				кг	0,004	0,26
3	Бета-каротин 30%				кг	0,008	15,12
4	Гуаровакамідь				кг	0,458	26,59
5	Крохмаль – загустник				кг	10,525	401,79
6	Ксантановакамідь				кг	0,374	21,25

7	Лимона кислота	кг	0,416	8,17
8	Олія соняшникова рафінована дезодорована	кг	138,944	1852,59
9	Оцтова кислота харчова	кг	1,414	16,50
10	Сіль «Екстра»	кг	5,408	8,56
11	Сода харчова	кг	0,000	0,00
12	Сорбат калію	кг	0,208	11,27
13	Цукор – пісок	кг	10,525	60,52
Всього по матеріалах				2632,96
14	Прямі виробничі витрати: амортизація ОС виробничого призначення			38,58
15	Зарплата виробничого персоналу			16,98
16	Витрати на транспортування товарів			0,00
17	Витрати, пов'язані з підтвердженням відповідності			0,72
18	Прямі виробничі. Витрати на придбання робіт, послуг			531,07

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4	5
19	Інші витрати на збут			5,07
20	Інші загально-виробничі витрати			73,39
21	Інші прямі витрати			26,13
22	Витрати на охорону праці, техніку безпеки			0,00
Всього по інших витратах				691,94
23	Загальна собівартість одиниці продукції			6.39
24	Загальна собівартість Всього			3324,90

Бухгалтерський облік операцій з виникнення витрат на напівфабрикат КАП12 наведено в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Облік операцій з виникнення матеріальних витрат на напівфабрикат КАП12 на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

№	Зміст операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Списання матеріалів у виробництво	801 Прямі виробничі витрати	201 Puriti Крохмаль-емульгатор	210,34
2	Списання матеріалів у виробництво	801 Прямі виробничі	201 Ароматизатор	0,26

		витрати	гірчиці	
3	Списання матеріалів у виробництво	801 Прямі виробничі витрати	201 Бета-каротин 30%	15,12
4	Списання матеріалів у виробництво	801 Прямі виробничі витрати	201 Гуаровакамідь	26,59
5	Списання матеріалів у виробництво	801 Прямі виробничі витрати	201 Крохмаль – загустник	401,79
6	Списання матеріалів у виробництво	801 Прямі виробничі витрати	201 Ксантановакамідь	21,25
7	Списання матеріалів у виробництво	801 Прямі виробничі витрати	201 Лимона кислота	8,17
8	Списання матеріалів у виробництво	801 Прямі виробничі витрати	201 Олія соняшникова рафінована дезодорована	1852,59

Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4	5
8	Списання матеріалів у виробництво	801 Прямі виробничі витрати	201 Олія соняшникова рафінована дезодорована	1852,59
9	Списання матеріалів у виробництво	801 Прямі виробничі витрати	201 Оцтова кислота харчова	16,50
10	Списання матеріалів у виробництво	801 Прямі виробничі витрати	201 Сіль «Екстра»	8,56
11	Списання матеріалів у виробництво	801 Прямі виробничі витрати	201 Сорбат калію	11,27
12	Списання матеріалів у виробництво	801 Прямі виробничі витрати	201 Цукор – пісок	60,52

Аналітичний облік матеріалів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» ведуть по кожному виду продукції із зазначенням кількості, ціни і вартості (на складах, в коморах та інших місцях зберігання – за кількістю).

Баланс на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» складається в кінці звітної періоду (квартал, рік). Метою складання Балансу є надання користувачам повної, правдивої і неупередженої інформації про активи та пасиви підприємства на звітну дату. У статті «Запаси» (ряд. 1100) відображається залишок виробничих запасів підприємства. Вхідною інформацією для заповнення статті 1100 в частині виробничих запасів є сальдо по субрахункам рахунку 20 «Виробничі запаси».

2.3 Фінансовий аналіз на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

Аналіз фінансового стану ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» проводився за такими етапами:

- горизонтальний та вертикальний аналіз Балансу;
- аналіз фінансових результатів;
- оцінка показників фінансового стану.

В таблиці 2.8 проведений горизонтальний та вертикальний аналіз Балансу за 2018-2020 роки з використанням даних додатку А.

Аналіз активів підприємства за період 2018-2020 рр. дозволив зробити висновки про те, що оборотні активи займають найбільшу частину в активах ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ». З 2018 року по 2020 рік спостерігається зростання оборотних активів в частині запасів. Так у 2019 році запаси зросли на 131,69%, а в 2020 році на 337,19%, що свідчить про розширення діяльності ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ». Тому підтвердженням є ріст показника доходу від реалізації продукції за досліджуваний період.

Найбільшу питому вагу в структурі оборотних активів ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» за досліджуваний період займає дебіторська заборгованість. В 2019 році дебіторська заборгованість зросла на 151,44% при цьому доходи ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» від реалізації продукції за цей період зросли на 241,33%. Тобто дебіторська заборгованість зростала на фоні збільшення

доходів від реалізації продукції, тому такий напрямок зміни дебіторської заборгованості нами розглядається не як негативний, а як закономірний.

В 2019 році спостерігається різке зменшення оборотних активів по статті дебіторська заборгованість на 72,63%. При цьому доходи ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» від реалізації продукції за цей період зросли на 113,07%. Це є позитивною тенденцією щодо економічного розвитку та зміцнення фінансової безпеки ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ». Скорочення дебіторської заборгованості є резервом зниження потреби ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» в обігових коштах та прискорення швидкості їх обігу.

Така позитивна тенденція свідчить про ефективну комерційну політику ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» та використання додаткових методів щодо заохочення покупців до своєчасної оплати за отриману готову продукцію.

Виходячи з результатів аналізу активів, за досліджуваний період рівень основних засобів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» значно змінився.

Таблиця 2.8 – Горизонтальний та вертикальний аналіз Балансу ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

Показник	Код рядка	Роки						Абсолютне відхилення		Відносне відхилення	
		31.12.2018	Питома вага, %	31.12.2019	Питома вага, %	31.12.2020	Питома вага, %	2019-2018	2020-2019	2019 – 2018	2020 - 2019
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
АКТИВ:											
I. Необоротні активи:											
Основні засоби	1010	98,1	6,65	342,4	10,32	1468,9	19,73	+244,3	+1126,5	+249,03	+329,001
-первісна вартість	1011	104,8	7,1	384,6	11,59	1626,4	21,85	+279,8	+1241,8	+266,98	+322,88
-знос	1012	(6,7)	0,4	(42,2)	1,27	(157,5)	2,12	+35,5	+115,3	+529,85	+273,22
II. Оборотні активи:											
Запаси	1100	344,9	23,39	799,1	24,09	3493,6	66,05	+454,2	+508,7	+131,69	+337,19
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	588,2	39,89	1479,0	44,59	404,8	7,65	+890,8	-1074,2	+151,44	-72,63
Грошові кошти та їх еквіваленти:	1165	339,9	23,05	205,6	6,19	515,8	6,93	-134,3	+310,2	-39,51	+150,87
Інші оборотні активи	1190	103,2	6,9	490,1	14,77	1060,9	14,25	+386,9	+570,8	+374,9	+116,46
БАЛАНС	1300	1474,3	100	3316,2	100	7441,6	100	+1841,9	+4125,4	+124,93	+124,4

Продовження таблиці 2.8

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
ПАСИВ:											
I. Власний капітал:											
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	20	1,35	20,0	0,6	20,0	0,26	-	-	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	134,7	9,13	453,6	13,67	590,9	7,94	+318,9	+137,3	+236,74	+30,26
III. Поточні зобов'язання і забезпечення:											
Короткострокові кредити банків	1600										
Поточна кредиторська заборгованість за: - товари, роботи, послуги	1615	394,7	26,77	1331,3	40,14	4960,7	66,66	+936,6	+3629,4	+237,29	+272,62
- розрахунками з бюджетом	1620	148,2	10,05	76,6	2,3	114,8	1,54	-71,6	38,2	-48,31	+49,86
- розрахунками зі страхування	1625			6,9	0,2	17,8	0,23	+6,9	+10,9	-	+157,97
- розрахунками з оплати праці	1630			27,8	0,83	33,4	0,44	+27,8	+5,6	-	+20,14
Інші поточні зобов'язання	1690	776,7	52,68	1400,0	42,21	1704,0	22,89	+623,3	+304	+80,24	+21,71
БАЛАНС	1900	1474,3	100	3316,2	1000	7441,6	100	+1841,9	+4125,4	+124,93	+124,4

Виходячи з результатів аналізу активів, за досліджуваний період рівень основних засобів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» значно змінився. За цей період ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» інвестувало в основні засоби виробничого призначення. Приріст основних засобів в 2019 році на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» склав 266,98%, а в 2020 році 322,88%, тобто основні засоби оновлювалися. Необхідність оновлення основних виробничих засобів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» визначається передовсім конкуренцією товаровиробників.

Сума грошових коштів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» впродовж 2019 - 2020 років зросла на 150,87%, що відбувалося на фоні зменшення поточної дебіторської заборгованості. Збільшення грошових коштів відбулося меншими темпами ніж погашення поточної дебіторської заборгованості оскільки ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» інвестувало отримані грошові кошти від дебіторів в основні засоби, що позначилося на розширенні економічного потенціалу підприємства так як слідство в майбутньому на збільшенні доходу від реалізації.

Отже, в період з 2018 по 2019 роки, загальна вартість активів збільшилась на 1841,9 тис.грн., а в 2020 році приріст відбувся на 4125,4 тис.грн. Цей факт свідчить про підвищення потенціалу ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» генерувати прибуток, адже сума активів, що приймає участь в операційному, інвестиційному та фінансовому процесі росте. Отже, розглянуті показники свідчать про позитивну тенденцію в розвитку ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ», а отже про стабільний фінансовий стан підприємства, що в свою чергу буде проілюстровано нижче за допомогою фінансових коефіцієнтів.

Аналізуючи джерела формування пасивів, можна зазначити, що розмір власного капіталу ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» залишається незмінним протягом досліджуваного періоду і складає 20 тис. грн.

В 2018 році сума нерозподіленого прибутку становила 134,7 тис. грн. В 2019 році цей показник збільшується на 236,74 % порівняно з попереднім

роком. В 2020 році також відбувся приріст прибутку, але меншими темпами ніж в попередньому періоді – 30,26 %. Позитивний напрямок змін цього показника є позитивним явищем, яке свідчить, що зростання нерозподіленого прибутку на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» відбувається за рахунок здійснення ефективного виробництва, роботи менеджменту, маркетингової політики.

Найбільшу питому вагу в пасивах ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» займає поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги. У 2018 році цей показник складає 394,7 тис. грн. У 2019 році сума цього показника збільшується на 237,29% порівняно з попереднім роком, а у 2020 році на 272,62% і становить 4960,7 тис. грн. Це є наслідком того, що ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» збільшило свої виробничі потужності та обсяги виробництва, що позначилося на більших закупках сировини та матеріалів на виробництво у постачальників.

В таблиці 2.9 представлений аналіз доходів та витрат ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ», оскільки цей аналіз має велике значення в системі загальної оцінки діяльності суб'єктів господарювання. Як видно з даних таблиці 2.9, найбільшу питому вагу в доходах займає дохід від реалізації продукції товарів, а у витратах найбільшу питому вагу займає собівартість реалізованих товарів. Така тенденція є закономірною для ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ», адже воно є підприємством виробничим та основною діяльністю є виробництво готової продукції у вигляді готових напівфабрикатів.

За досліджуваний період діяльність ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» є прибутковою, це означає перевищення доходів підприємства над його витратами. Тобто в цьому періоді ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» відбувалося економічне зростання підприємства. В 2019 році обсяг чистого доходу від реалізації готової продукції збільшився на 241,33% порівняно з попереднім роком. Приріст обсягу реалізованої готової продукції позитивно впливає на фінансове становище ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ», збільшує його частку на

ринку напівфабрикатів. На кінець 2020 року обсяг чистого доходу становив 4193,1 тис. грн., але темп росту виявився меншим ніж в попередньому році.

Таблиця 2.9 – Аналіз структури доходів та витрат ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» за 2018-2020 роки

№	Найменування показника	Код рядка	Роки						Абсолютне відхилення		Відносне відхилення, %	
			31.12.2018	Питом а вага, %	31.12.2019	Питом а вага, %	31.12.2020	Питом а вага, %	2019-2018	2020-2019	2019 – 2018	2020-2019
ДОХОДИ												
1	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1951,4	100	6660,9	99,18	14193,1	94,62	+4709,5	+7532,2	241,33	113,07
2	Інші доходи	2160	-	-	54,9	0,82	806,7	5,38	+54,9	+752,1	-	1369,39
3	Разом доходи	2280	1951,4	100	6715,8	100	14999,8	100	+8284	+8284	244,15	123,37
ВИТРАТИ												
1	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(1055,6)	70,76	(4190,9)	66,23	(8671,4)	60,14	+3135,3	+4480,5	297,01	106,91
2	Інші витрати	2165	(436,1)	29,23	(2136,0)	33,76	(5745,2)	39,85	+1699,9	+3609,2	389,79	168,97
3	Податок на прибуток	2300	(82,7)	0,1	(70,0)	0,1	(105,0)	0,1	-12,7	+35	-15,35	50
4	Разом	2285	1491,7	100	6326,9	100	14416,6	100	+4835,2	+8089,7	324,14	127,86

Доцільним на даному етапі аналізу є погляд на темпи приросту доходу від реалізації та собівартості реалізованої готової продукції. В 2019 році спостерігається приріст чистого доходу, який здійснювався меншим темпами(+241,33%), ніж приріст собівартості реалізованої готової продукції(+297,01%), що вказує на збільшення собівартості одиниці готової продукції, Збільшення собівартості реалізованої готової продукції відбулося за рахунок подорожчання сировини та матеріалів, електроенергії та водопостачання.

В 2020 році спостерігається приріст чистого доходу, який здійснювався меншим темпами(+113,07%), ніж в попередньому періоді, але напрямок змін в загальному підсумку є позитивним для підприємства. В 2020 році позитивним також є приріст доходу, який відбувався більшими темпами (+113,07%), ніж приріст собівартості реалізованої готової продукції(+106,91%), що вказує на зменшення собівартості одиниці готової продукції, Тобто в цьому періоді підприємство працювало ефективніше, собівартість одиниці готової продукції зменшилась, оскільки підприємство працювало в напрямку пошуку резервів зниження собівартості готової продукції.

З метою визначення основних показників фінансового стану ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» проведемо аналіз фінансової стану підприємства за 2019–2020 роки. В таблиці 2.10 наведено аналіз показників ліквідності.

Таблиця 2.10 – Аналіз показників ліквідності ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення,±	
			31.12. 2018	31.12. 2019	31.12. 2020	2019 від 2018	2020 від 2019
1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт поточної ліквідності	$\frac{\text{ф.1 п.1195}}{\text{ф.1 п.1695}}$	Більше 1	1,04	1,04	0,87	-	-0,17
Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\frac{\text{ф.1 (п.1195 - п.1101 - п.1110 -)}}{\text{ф.1 п.1695}}$	0,6 – 0,8	1,04	1,04	0,87	-	-0,17

	$\frac{p.1102 - p.1103 - p.1104}{\phi.1 p.1695}$						
--	--	--	--	--	--	--	--

Продовження таблиці 2.10

1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності)	$\frac{\phi.1 p.1165}{\phi.1 p.1695}$	Збільшення > 0	0,25	0,072	0,075	-0,178	+0,003
Співвідношення короткострокової дебіторської та кредиторської заборгованості	$\frac{\phi.1 (p.1125 + p.1135 + p.1130 + p.1140 + p.1145 + p.1155)}{\phi.1 (p.1605 + \phi.1615 + p.1635)}$	Збільшення = 1	1,49	1,11	0,62	-0,38	-0,49

Показники ліквідності характеризують здатність ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» розрахуватись за своїми боргами. З 31.12.2018 по 31.12.2020 рр. спостерігається зменшення показника поточної ліквідності, що відбувається за рахунок збільшення його поточних зобов'язань. Тобто на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» оборотні активи зростають меншими темпами, ніж поточні зобов'язання, що свідчить про зменшення здатності ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» розраховуватись за своїми боргами.

Впродовж 2019 року коефіцієнт поточної ліквідності більше одиниці, тобто більше нормативного значення. Це означає, що оборотних засобів, які є в розпорядженні ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» вистачить на покриття його поточних зобов'язань. В 2020 році напрямок змін цього показника вказує на негативну тенденцію в діяльності ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ», оскільки показник менше нормативного значення, тобто оборотних засобів, які є в розпорядженні ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» не вистачить на покриття його поточних зобов'язань.

Коефіцієнт швидкої ліквідності в досліджуваному періоді має таке саме значення, як й показник поточної ліквідності. Рівень показника не співпадає з

нормативним значенням на впродовж всього досліджуваного періоду. Коефіцієнт швидкої ліквідності показує платіжні можливості ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» щодо погашення поточних зобов'язань за умови своєчасного здійснення розрахунків з дебіторами. Впродовж досліджуваного періоду на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» спостерігається негативна динаміка цього коефіцієнту, а саме у підприємства немає можливості розрахуватися за своїми боргами. Динаміка показників абсолютної ліквідності ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» вказує на зниження можливості терміново розрахуватись за короткостроковими зобов'язаннями.

Показники співвідношення короткострокової дебіторської та кредиторської заборгованості на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» з 2018 по 2020 рік мають негативну тенденцію змін, а саме зменшуються при рівні, який відрізняється від нормативного. Це є ознакою неефективної політики комерційного кредитування і, як результат, дебітори заборгували компанії більше коштів, ніж компанія отримала від постачальників.

Рентабельність – це відносний показник, який характеризує ефективність виробництва, реалізації продукції, використання активів, виробничих фондів та інше. У загальному вигляді він розраховується як відношення прибутку до витрат, тобто є нормою прибутку. Іншими словами показники рентабельності показують частку прибутку в кожній грошовій одиниці витрат. Розрахунок показників рентабельності ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» наведено в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11 – Аналіз показників рентабельності ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення, ±	
			31.12. 2018	31.12. 2019	31.12. 2020	2019 від 2018	2020 від 2019
Коефіцієнт рентабельності активів	$\text{ф.2 р.2350} \div \text{ф.1 р.1300}$	Збільшення > 0	0,25	0,096	0,064	-0,154	-0,032
Коефіцієнт рентабельності виробничих Фондів	$\text{ф.2 р.2350} \div \text{ф.1 (р.1010 + р.1100)}$	Збільшення	0,85	0,27	0,17	-0,58	-0,07

Коефіцієнт рентабельності реалізації	$\text{ф.2 р.2350} \div \text{ф.2 р.2000}$	Збільшення > 0	0,19	0,047	0,033	-0,143	-0,014
--------------------------------------	--	------------------	------	-------	-------	--------	--------

За результатами роботи ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» в досліджуваному періоді підприємство працювало з прибутком. 2017 році було отримано збиток, тому при розрахунку показників рентабельності в цьому періоді були отримані від'ємні значення цього показника – збитковості.

За даними, отриманими в таблиці 2.11, можна зробити наступні висновки:

– у 2018 – 2020 роках ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» отримало на 1 грн. активів 0,25, 0,096, 0,064 грн. чистого прибутку. Напрямок змін свідчить про негативну тенденцію. Це низький показник, який свідчить про незадовільну ефективність роботи підприємства. Тобто діяльність прибуткова та в той же час її ефективність треба підвищувати;

– коефіцієнтів рентабельності реалізованої продукції впродовж 2019-2020 років знизився, тобто чистий прибуток, який припадав на одну гривню чистого доходу зменшився, що також говорить про зниження ефективності діяльності ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».

Аналіз ділової активності дозволяє проаналізувати ефективність основної діяльності ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ», що характеризується швидкістю обертання фінансових ресурсів ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ». Аналіз здійснюється за допомогою коефіцієнтів оборотності, розрахунок яких наведено в таблиці 2.12.

Таблиця 2.12 – Аналіз ділової активності ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення, ±	
			2018	2019	2020	2019 від 2018	2020 від 2019
1	2	3	4	5	6	7	8
Фондовіддача	$\text{ф.2 р. 2000} \div \text{ф.1 р.1011}$	Збільшення	18,62	17,31	8,72	-1,31	-8,59
Коефіцієнт оборотності дебіторської	$\text{ф.2 р. 2000} \div \text{ф.1 (р.1040 + р.1120+р.1125)}$	Збільшення	3,31	4,5	4,59	+1,19	+0,09

заборгованості	+ р.1135 +р.1130 + р.1140 +р.1145 + р.1155)						
----------------	--	--	--	--	--	--	--

Продовження таблиці 2.12

1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	ф.2 р. 2000 ÷ ф.1 (р.1605 + р.1615 + р.1635 + р.1620 +р.1625 + р.1630 + р.1640 + р.1645 + р.1690)	Збільшення	1,47	2,34	2,07	-0,87	-0,27
Строк погашення дебіторської заборгованості, днів	Тривалість періоду ÷ коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	Зменшення	110	81	81	-29	-
Строк погашення кредиторської заборгованості, днів	Тривалість періоду ÷ коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	Зменшення	248	155	176	-93	+21

Коефіцієнт оборотності (коефіцієнт трансформації) характеризує скільки ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» отримало чистого доходу від реалізації на одиницю засобів (коштів) інвестованих (вкладених) в активи.

Чим більша кількість оборотів, тим швидше ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» отримує кошти від своїх боржників (дебіторів). Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості впродовж 2018 – 2020 років збільшується, що є позитивним напрямком змін в діяльності ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ», та досягає значення 4,59 у 2020 році. Це вказує на підвищення ефективності управління дебіторською заборгованістю на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості протягом 2018 – 2019 років збільшується, що свідчить про те, що на 1 грн. позикових коштів ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» отримує більше чистого доходу, та досягає значення 2,34. В 2020 році показник зменшився на 0,27. Відсутність певної

тенденції потребує впровадження заходів щодо оптимізації політики по розрахунках із клієнтами.

Показники строку погашення дебіторської та кредиторської заборгованості в динаміці досліджуваного періоду мають тенденцію до зниження, що є позитивною характеристикою політики по розрахунках із контрагентами.

Підсумовуючи все вище наведене, слід зазначити, що діяльністю ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» є – комерційна, господарська діяльність у сфері матеріального виробництва та невиробничій сфері, розвиток матеріальної бази, створення конкурентоспроможних товарів, робіт та послуг, організація додаткових робочих місць та отримання прибутку. Основним предметом діяльності ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» є виробництво напівфабрикатів, а саме: вареники з картоплею глибокої заморозки, пельмені глибокої заморозки, котлети м'ясні напівфабрикат глибокої заморозки, млинці з сиром, хінкалі.

Виробничу діяльність ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» можна розділити на кілька етапів: прихід виробничих запасів (інгредієнта) від постачальника – прибуткова накладна; передача виробничих запасів (інгредієнтів) зі складу на виробничий цех –накладна на передачу; перетворення виробничих запасів (інгредієнтів) в готову продукцію (вироби) – виробничий акт; передача на торгову точку готової продукції – накладна на передачу; реалізація продукції (опт або роздріб) – видаткова накладна.

При надходженні сировини та матеріалів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» їх оцінка здійснюється по первісній вартості, а саме відповідно до вимог НП(С)БО 9 «Запаси» до неї включають: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і

доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

Аналіз активів підприємства за період 2018-2020 рр. дозволив зробити висновки про те, що оборотні активи займають найбільшу частину в активах ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ». З 2018 року по 2020 рік спостерігається зростання оборотних активів в частині запасів. Так у 2019 році запаси зросли на 131,69%, а в 2020 році на 337,19%, що свідчить про розширення діяльності ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ». Тому підтвердженням є ріст показника доходу від реалізації продукції за досліджуваний період.

Найбільшу питому вагу в структурі оборотних активів ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» за досліджуваний період займає дебіторська заборгованість. В 2019 році дебіторська заборгованість зросла на 151,44% при цьому доходи ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» від реалізації продукції за цей період зросли на 241,33%. Тобто дебіторська заборгованість зростала на фоні збільшення доходів від реалізації продукції, тому такий напрямок зміни дебіторської заборгованості нами розглядається не як негативний, а як закономірний.

За досліджуваний період діяльність ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» є прибутковою, це означає перевищення доходів підприємства над його витратами. Тобто в цьому періоді ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» відбувалося економічне зростання підприємства. В 2019 році обсяг чистого доходу від реалізації готової продукції збільшився на 241,33% порівняно з попереднім роком. Приріст обсягу реалізованої готової продукції позитивно впливає на фінансове становище ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ», збільшує його частку на ринку напівфабрикатів. На кінець 2020 року обсяг чистого доходу становив 4193,1 тис. грн., але темп росту виявився меншим ніж в попередньому році.

Показники ліквідності характеризують здатність ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» розрахуватись за своїми боргами. З 31.12.2018 по 31.12.2020 рр. спостерігається зменшення показника поточної ліквідності, що відбувається за рахунок збільшення його поточних зобов'язань. Тобто на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» оборотні активи зростають меншими темпами, ніж поточні

зобов'язання, що свідчить про зменшення здатності ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» розраховуватись за своїми боргами.

З ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

3.1 Аудит виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

Незалежна аудиторська перевірка здійснюється на підставі взаємних добровільних домовленостей між аудитором (аудиторською фірмою) та підприємством-клієнтом, фінансова звітність якого перевіряється. Тому важливим елементом забезпечення якісного й ефективного проведення аудиту є організація договірних відносин між аудитором та замовником перевірки. Початком співробітництва аудитора і ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» є взаємні письмові звернення, переддоговірне листування та укладення договору на аудит. Нижче наведені розглянуті документи.

№10 від 14 січня 2021 р. Директору АФ «Аудит»

Лист – замовлення

Просимо Вас провести аудит виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» за 2020 рік у термін з 26.02.2021 року до 01.04.2021 року.

Директор ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» _____

№2 від 15 січня 2021 р. ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

Лист-зобов'язання

У відповідь на Ваш лист №10 від 14 січня 2021 р. про проведення аудиторської перевірки виробничих запасів, підтверджуємо нашу згоду. Аудиторська перевірка буде проведена з метою висновків про виробничі запаси у термін з 26 лютого 2021 року до 01 квітня 2021 року.

У зв'язку з проведенням аудиту виробничих запасів нам необхідна детальна і повна інформація щодо обліку виробничих запасів.

Нагадуємо, що відповідальність за розкриття інформації про виробничі запаси (ведення відповідних облікових записів, здійснення заходів внутрішнього контролю, вибір та застосування облікових політик) несе управлінський персонал компанії.

Сподіваємося на повноцінну співпрацю з персоналом і на надання записів, документації та інформації, необхідної для аудиторської перевірки.

Директор аудиторської фірми «Аудит» _____

Аудит проводиться на підставі договору між аудитором і замовником. Договір є основним документом, що свідчить про факт досягнення домовленості між замовником і виконавцем на проведення аудиторської перевірки.

Договір про надання аудиторських послуг №8

м. Запоріжжя 16 січня 2021 року

Аудиторська фірма «Аудит», в подальшому – «Виконавець», в особі директора – з одного боку та ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» – «Замовник», в особі директора – з другого боку, діючи на основі своїх установчих документів, уклали цей договір про таке:

1. Предмет договору

1.1 Замовник доручає, а Виконавець бере на себе зобов'язання про надання послуг аудиту виробничих запасів.

2. Вартість послуг та порядок розрахунку

2.1 Вартість наданих послуг складає 12 000 грн. (тридцять тисяч гривень), у тому числі ПДВ 2 000 грн. (п'ять тисяч гривень).

2.2 Розрахунок проводиться у такому порядку:

- 50% від суми договору – попередня оплата;
- 50% від суми договору у триденний строк – після підписання акту прийняття-здачі аудиторського листа.

2.3 Оплата здійснюється у національній валюті України та в безготівковій формі.

3. Права та обов'язки сторін

3.1 Замовник зобов'язується:

- представити всі необхідні документи та облікові дані;
- перерахувати на відповідний рахунок суму оплати;
- вказати коло осіб, які мають доступ до інформації аудиту.

3.2 Замовник має право:

- отримати якісне проведення аудиту виробничих запасів;
- під свою відповідальність залишити право на внесення змін до звітності на підставі угоди.

3.3 Виконавець зобов'язується:

- провести якісну аудиторську перевірку обліку виробничих запасів та звітності станом за 2020 рік;
- зберігати конфіденційність аудиторської інформації;
- повідомляти коло осіб, визначених замовником, про всі недоліки;
- дотримуватися доброзичливості та нейтральності до персоналу Замовника та до його діяльності в цілому.

3.4 Виконавець має право:

- самостійно визначати форми та методи аудиту;
- доступу до інформації та документації;
- не дотримуватися комерційної таємниці, якщо діяльність організації спрямована на підрив державного устрою.

4. Відповідальність сторін

4.1 У випадку відмови від проведення аудиту під час дії даного договору, за ініціативою Замовника, останній виплачує штраф у розмірі 20% від суми договору.

4.2 За невиконання договірних зобов'язань без поважних причин Виконавець виплачує штраф у розмірі 15% від суми договору.

5. Термін дії договору. Договір вступає в силу з моменту його підписання сторонами. Закінчення терміну дії договору 01.04.2020 року.

ВиконавецьЗамовник

Планування аудиту на підприємстві складається з формування таких основних документів: загальний план та програма. План складається з трьох етапів: попередній, основний та заключний (таблиця 3.1).

Таблиця 3.1 – Загальний план проведення аудиторської перевірки виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

№	Етапи	Перелік процедур	Термін етапу аудиту	П.І.Б.
1	2	3	4	5
1.	Підготовчий	Обмін листами, укладення договору, ознайомлення з діяльністю підприємства, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, визначення аудиторського ризику, суттєвості, планування аудиту виробничих запасів підприємства	26.02.2021 – 02.03.2021	О.А. Скирдова
2.	Основний	1. Звірка залишків виробничих запасів за даними головної книги з залишками в облікових регістрах 2. Перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність 3. Перевірка дотримання строків, порядку, документального оформлення та відображення в обліку результатів проведення інвентаризації виробничих запасів 4. Зустрічна перевірка даних договору, документів на оплату, прибуткових накладних, інших супровідних документів з даними відображеними у аналітичному та бухгалтерському обліку 5. Перевірка відповідності прибуткових та видаткових накладних записам в журналі реєстрації	03.02.2021 - 27.03.2021	О.А. Скирдова
		6. Перевірка формування первісної вартості виробничих запасів при надходженні 7. Перевірка своєчасності оприбуткування виробничих запасів 8. Перевірка документального оформлення та відображення в		

		обліку результатів переоцінки виробничих запасів		
--	--	--	--	--

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5
		9. Перевірка термінів використання виробничих запасів 10. Перевірка організації аналітичного обліку виробничих запасів за місцями їх зберігання та окремими видами		
3.	Заключний	Здійснення процедур по систематизації та обґрунтування отриманої інформації (підготовка аудиторського висновку та складання аудиторського звіту)	28.03.2021 – 01.04.2021	О.А. Скирдова

Перш ніж складати програму аудиту виробничих запасів необхідно вивчити й оцінити систему внутрішнього контролю та обліку (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Тест внутрішнього контролю виробничих запасів наТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

Аудиторська фірма «Аудит»					
Підприємство на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»					
Період аудиту 2020 рік					
Термін аудиту з 01.03.21р. по 01.04.21р.					
№	Зміст питання	Варіант відповіді			При- мітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1. Загальні питання					
1	Вид діяльності підприємства: - виробниче - фінансове - комерційне - консультативне	+			
2	Облік на підприємстві ведеться: - автоматизовано	+			
3	Чи є на підприємстві відділ внутрішнього контролю?	+			
4	Чи проводилась аудиторська перевірка у цьому році?		-		
5	Чи були виявлені аудиторами порушення?		-		
6	Чи проводилась податкова перевірка у цьому році?		-		
7	Чи були виявлені порушення під час податкової перевірки?		-		
2. Запаси					

1	Чи відповідає зберігання виробничих запасів встановленим вимогам	+			
---	--	---	--	--	--

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6
2	Чи закріплені запаси, що знаходяться на складі і в експлуатації, за особами, відповідальними за їх зберігання і використання	+			
3	Чи наявні договори про повну матеріальну відповідальність з працівниками, які безпосередньо пов'язані із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням виробничих запасів у процесі виробництва	+			
4	Чи ведеться облік у розрізі підзвітних осіб	+			
5	Чи обмежено доступ до інформації про виробничі запаси в електронному вигляді		-		
6	Чи належним чином проводиться інвентаризація виробничих запасів	+			
7	Чи правильно відображається в обліку результат інвентаризації	+			
8	Чи невикористані частини інвентаризаційних описів прокреслюються знаком Z		-		
9	Чи виявлені у звітному періоді факти крадіжки та псування виробничих запасів		-		
10	Чи списувався за нормами природний убуток виробничих запасів	+			
11	Чи ліквідувались у звітному періоді виробничі запаси	+			
14	Чи проводяться раптові інвентаризації окремих видів виробничих запасів	+			
15	Чи проводиться звірка даних реєстрів бухгалтерського обліку з даними Головної книги	+			
16	Чи здійснюється звірка за відпуском виробничих запасів на підставі лімітно-забірних карт з документами на витрачання	+			
17	Чи проводиться контроль за фактами списань від псування та знищення виробничих запасів	+			
18	Чи проводиться контроль за точністю підрахунку первинних документів	+			

Аудитор розраховує аудиторський ризик. Згідно з Міжнародними стандартами аудиту аудиторський ризик являє собою можливу небезпеку того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку у випадках,

коли у фінансовій звітності мають місце суттєві перекручення.

Аудиторський ризик розраховується за формулою 3.1.

$$AP = BP \times PK \times PH \quad (3.1)$$

де AP – загальний ризик аудиту;

BP – властивий ризик;

PK – ризик контролю;

PH – ризик не виявлення.

Розрахуємо аудиторський ризик для аудиту виробничих витрат на ТОВ «МФ Олімп» на основі проведеного тесту внутрішнього контролю та міркуванні аудитора.

За допомогою анкетування було встановлено, що:

1. Властивий ризик становить – 65% (65% вірних відповідей в анкетуванні);

2. Ризик контролю становить – 40% (ймовірність ефективності системи внутрішнього контролю);

Ризик не виявлення – 11% (ймовірність не знайдення аудитором помилки). Отже, аудиторський ризик: $AP = 0,65 \times 0,4 \times 0,11 = 0,029$, тобто 2,9%. Таким чином, ймовірність складання неправильного аудиторського висновку становить 2,9%.

Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від величини суми статті або значущості помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з пропуском чи неправильним відображенням. Суттєвість в аудиті розглядається як максимальна помилково пропущена сума у фінансовій звітності, якою аудитор може знехтувати. Показник суттєвості може мати відносну величину: до 5% помилки до уваги не беруть; якщо помилка знаходиться в інтервалі від 5% до 10%, то рішення про суттєвість приймає сам аудитор; якщо помилка більша за 10%, то вона вважається суттєвою.

Програма аудиту виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» розглянута у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Програма аудиту виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

Аудиторська фірма «Аудит»						
Підприємство на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»						
Період аудиту 2020 рік						
Термін аудиту з 01.03.21р. по 01.04.21р.						
№	Найменування аудиторських процедур	Період проведення	Виконавці	Документи надані для перевірки	Робочі документи аудитора	Примітки
1	2	3	4	5	6	7
1. Аудит операцій з надходження виробничих запасів						
1.1	Аудит обліку операцій з придбання виробничих запасів	1.03.21	О.А. Скирдова	Відомості з обліку надходження		
1.2	Аудит обліку операцій по надходженню переданих запасів в порядку обміну (бартер)	2.03.21	О.А. Скирдова	Відомості з обліку надходження		
1.3	Аудит обліку інших операцій з надходження виробничих запасів (безоплатно при внеску в статутний капітал та ін)	5.03.21	О.А. Скирдова	Відомості з обліку надходження		
2. Аудит аналітичного обліку руху виробничих запасів на складах підприємства						
2.1.	Вивчення організації зберігання виробничих запасів (наявність ваговимірювальних приладів, стелажей і тари, стан картотеки складських карток)	7.03.21	О.А. Скирдова	Інструкція про приймання запасів, технічні паспорти за ваговимірювальним приладів, <u>книги</u> санітарного стану складу.		
2.2.	Вивчення організації пропускнуої системи при ввезенні та вивезенні виробничих запасів з підприємства.	8.03.21	О.А. Скирдова	<u>Книга</u> реєстрації перепусток, повідомлення працівників охорони і комірників.		

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6	7
2.3.	Перевірка повноти і своєчасності оприбуткування виробничих запасів і правильність їх оцінки	9.03.21	О.А. Скирдова	Таблиці звірки внутрішніх документів з документами постачальників	РД – 3	
2.4.	Перевірка правильності визначення вартості виробничих запасів	10.03.21	О.А. Скирдова	Таблиці звірки внутрішніх документів з документами постачальників	РД – 2	
2.5.	Встановлення відповідності даних складського обліку даним бухгалтерського обліку за складом, субрахунками і номенклатурними номерами виробничих запасів	11.03.21	О.А. Скирдова	Оборотні відомості, картки складського обліку		
2.6.	Перевірка повноти і якості інвентаризації виробничих запасів	12.03.21	О.А. Скирдова	Наказ про проведення інвентаризації, наказ про облікову політику, таблиці за даними інвентаризаційних відомостей		
3. Аудит обліку використання виробничих запасів, списання нестач, втрат і розкрадань						
3.1.	Перевірка операцій з відпуску виробничих запасів у виробництво і на сторону на основі витратних документів	14.03.21	О.А. Скирдова	Витратні документи з обліку запасів, рахунки-фактури	РД – 2	
3.2.	Перевірка обґрунтованості списання відхилень у вартості виробничих запасів на випуск готової продукції	15.03.21	О.А. Скирдова	Акти та інші документи на списання витрат матеріалів		

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6	7
3.3.	Перевірка обґрунтованості списання розкрадань, нестач, втрат виробничих запасів	17.03.21	О.А. Скирдова	Акти на списання розкрадань, нестач		
4. Аудит зведеного обліку виробничих запасів						
4.1.	Перевірка відповідності даних аналітичного і синтетичного обліку виробничих запасів, Головної книги, звітності	18.03.21	О.А. Скирдова	Зведені відомості, відомості незавершеного виробництва	РД – 4	
4.2.	Звірка даних бухгалтерських регістрів і звітності	19.03.21	О.А. Скирдова	Баланс (ф. №1), Додаток №5, розроблювальні <u>таблиці</u>		
4.3.	Звірка оформлення результатів інвентаризації	19.03.21	О.А. Скирдова	<u>Інвентаризаційні</u> відомості по рахунках і групами запасів	РД – 1	
4.4	Перевірка результатів переоцінки виробничих запасів	20.03.21	О.А. Скирдова	Регістри з обліку запасів		
4.5	Перевірка правильності відображення в обліку	20.03.21	О.А. Скирдова	Оборотні відомості, картки складського обліку	РД – 5	

Після огляду складського господарства та вивчення стану складського обліку аудитор встановлює вибірку для проведення інвентаризації. Слід мати на увазі, що запаси на підприємствах можуть зберігатись на кількох складах, і в цьому випадку інвентаризацію необхідно проводити одночасно на всіх складах, щоб виключити можливість переміщення запасів з одного складу на інший. В результаті інвентаризації може бути виявлено відповідність даних обліку і фактичної наявності запасів та невідповідність (нестача, надлишок).

Основний етап проведення аудиту виробничих запасів – це послідовне проведення аудиту запасів за пунктами програми та складання робочих документів аудитора. Робочі документи аудитора – це записи, у яких аудитор фіксує проведення аудиторської перевірки запис процедур планування, характер, строки та масштаб виконаних аудиторських процедур, їх результати, а також висновки (таблиця 3.4 – 3.6).

У випадках придбання виробничих запасів аудиторі необхідно звернути особливу увагу на дотримання податкового законодавства (порядку нарахування і сплати ПДВ тощо). В цілому результати аудиту повноти і своєчасності оприбуткування запасів доцільно відображати у робочому документі наступного виду (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4 – Робочий документ РД-3. Результат аудиту повноти і своєчасності оприбуткування матеріалів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

Дані первинного обліку			Відображено в обліку			Відхилення
№, дата	Назва	Сума	Кт рахунку	Дата	Сума	
2	3	4	5	6	7	8
№26, від 11.04.21	Товарно-транспортна накладна	4053,00	63150	11.04.21	4053,00	Оприбутковано на наступний день
№141, від 14.04.21	Товарно-транспортна накладна	5300,00	63150	14.04.21	6360,00	До первісної вартості помилково включено ПДВ

За результатами аудиту повноти і своєчасності оприбуткування матеріалів встановлено відхилення щодо визначення первісної вартості.

Таблиця 3.5 – Робочий документ аудитора РД-2. Перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів з обліку виробничих витрат

Первинний документ						
Назва документу	Наявність	№	Дата	Сума	Підпис головного бухгалтера	Печатка
1	2	3	4	5	6	7
Лімітно-забірна картка №163	+	+	-	+	+	+
Накладна на відпуск сировини №342	+	+	+	+	-	-
Лімітно-забірна картка №164	+	+	-	+	+	+
Накладна на відпуск сировини №349	+	+	+	+	-	-

В ході перевірки аудитором було виявлено, що у Лімітно-забірній картці №163, 164, 165 відсутня дата створення первинного документу. В накладних також відсутні обов'язкові реквізити.

Наступним етапом програми аудиту виробничих витрат є перевірка відповідності записів аналітичного й синтетичного обліку на рахунку 23 «Виробництво» записам у Головній книзі та фінансовій звітності.

Таблиця 3.6 – Робочий документ аудитора РД-4. Перевірка відповідності записів аналітичного й синтетичного обліку на рахунку 20 записам у Головній книзі та звітності»

№	Дата	Оборот			Відхилення (+;-)		
		у Журналі	у Головній книзі	у Бухгалтерських довідках	у Журналі	у Головній книзі	у Бухгалтерських довідках
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	31.03	362547,00	362457,00	362547,00		-90,00	
2.	30.06	412240,00	412440,00	412440,00	-200,00		
3.	30.09	398860,24	398860,24	396860,00			-2000,24

Аудитором виявлено відхилення у Журналі на 30.06 звітного періоду на суму -90,00 грн. та на 31.12 на суму +300,00 грн.; у Головній книзі на 30.09

на суму -200,00 грн. А у Бухгалтерських довідках виявлене відхилення на 30.09 на суму -2000,24 грн.

Підсумковий етап. Складається:

- Аудиторський звіт;
- Аудиторський висновок;
- Акт приймання-передачі аудиторських послуг.

Аудитор оформляє результати своєї перевірки аудиторським звітом та висновком. Аудиторський звіт є додатковим підсумковим документом, тобто не обов'язковим, і видається замовнику тільки в тому випадку, якщо аудитор вважає це необхідним, чи коли це обумовлено у договорі, або додатковій угоді між аудитором і клієнтом.

Аудиторський звіт незалежної аудиторської фірми

Аудитором Скирдова О.А. проведена аудиторська перевірка виробничих запасів ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» за 2020 рік. Підставою для проведення аудиту є Договір №8 «16» лютого 2021 року.

Особа відповідальна за фінансовий стан : Директор Качинський В. Ю,

Особа відповідальна за стан бухгалтерського обліку: Головний бухгалтер Парфененко І.В.

Аудит проводився за участю матеріально-відповідальної особи: головного бухгалтера Парфененко І.В.

Початок аудиту : 01 березня 2021 року.

Аудит закінчений: 01 квітня 2021 року.

Документами надання для перевірки: є установчі документи, первинні документи з обліку запасів, реєстри бухгалтерського обліку та фінансова звітність.

Питання, винесені на перевірку:

1. Аудит структури виробничих запасів та наявності нормативних документів;

2. Визначення відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку виробничих запасів;
3. Перевірка повноти і якості інвентаризації виробничих запасів;
4. Перевірка повноти оприбуткування виробничих запасів і правильність їх оцінки;
5. Перевірка операцій з відпуску виробничих запасів у виробництво і на сторону на основі витратних документів;
6. Виявлення невикористовуваних виробничих запасів протягом періоду, що перевіряється;
7. Визначення правильності відображення кореспонденції рахунків;
8. Визначення правильності відображення виробничих запасів у фінансовій звітності.

Порушення, виявлені під час аудиту виробничих запасів:

1. За результатами перевірки складу виробничих запасів було виявлено наступні відхилення: перевищення ліміту відпуску запасів, неправильності формування первісної вартості придбаних запасів та несвоєчасне оприбуткування.
2. У ході перевірки аудитором були виявлені розбіжності даних аналітичного обліку від синтетичного та звітною інформації в наслідок арифметичної помилки бухгалтера, а саме: станом на 31.03 у регістрах аналітичного обліку на 200,00 грн. менший, ніж у регістрах синтетичного обліку, 30.06 у регістрах аналітичного обліку на 93,24 грн. менший, ніж у Головній книзі, 31.12 у регістрах аналітичного обліку на 980,00 грн. більший, ніж у Головній книзі та на 1,10 грн. менший, ніж у Балансі
3. Згідно з наказом про облікову політику підприємство оцінює запаси при надходженні, вибутті та на дату складання звітності згідно з вимогами НПСБО 16 «Запаси».

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ
ФІРМИ «АУДИТ»

Аудиторську перевірку виробничих запасів ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» проведено згідно з договором №8 від 16 лютого 2021 року Аудиторською фірмою «Аудит» в особі аудитора О.А Скирдова, яка діє відповідно до Статуту фірми та здійснює свою діяльність на підставі свідоцтва про внесення в Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності №30 (виданого згідно з рішенням Аудиторської палати України від 17.08.2018р. №908).

До обов'язків входило складання висновку на підставі інформації, отриманої в процесі аудиторської перевірки виробничих запасів. Відповідальність за надання інформації про виробничі витрати несе керівництво підприємства. Була проведена перевірка відповідно до міжнародних стандартів аудиту, які вимагають планування та проведення аудиторської перевірки з метою збору достатньої інформації про відсутність суттєвих помилок у звітах та складання висновку про реальний фінансовий стан.

За даними фінансового обліку та звітності за період з 01 січня 2020 року до 31 грудня 2020 року аудитором перевірено таку документацію: установчі документи, первинні документи з обліку виробничих запасів, регістри бухгалтерського обліку та фінансову звітність. Для перевірки було зібрано достатньо даних для висновку. Фінансова звітність за 2020 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку виробничих запасів та достовірно повно представляє фінансову інформацію про підприємство згідно з нормативними вимогами до фінансового обліку та звітності в Україні.

Аудитор керувався законодавством України в галузі господарської діяльності та оподаткування, встановленим порядком ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, міжнародними стандартами аудиту.

Надання аудиторських послуг оформлюється актом приймання-передачі, в якому за підписами головного бухгалтера (а за потреби, наприклад, у разі відмови від підписання або виникнення суперечок між сторонами – директора або незалежного експерта) відображається перелік переданих документів.

АКТ ПРИЙМАННЯ-ПЕРЕДАЧІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

№1201.04. 2021 року

Підстава: Договір 8 від 25 серпня 2020 року з ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».

Аудиторський висновок щодо перевірки виробничих запасів за 2020 рік складений у двох примірниках на одному аркуші.

Переданий Замовнику один примірник.

Вартість виконаних робіт згідно з договором становить 12 000 грн., у тому числі ПДВ 2 000 грн.

Виконавець Замовник

Таким чином, нами проведений аудит виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» з документальним оформлення його результатів. Таким чином, на підставі проведеного аудиту виробничих запасів за 2020 р. на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» можна зробити висновок що бухгалтерський облік виробничих запасів відповідає вимогам законодавства України. Розрахунки та дані в аналітичному, синтетичному обліку достовірні є належна організація аналізованої ділянки обліку. Дані, що використовуються для фінансової звітності не містять суттєвих перекозчень.

3.2 Удосконалення обліку виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

Запаси, як один із видів активів ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ», є об'єктом бухгалтерського обліку та об'єктом управління. Для підвищення ефективності забезпечення та використання виробничих запасів необхідно визначити, яку інформацію саме внутрішньогосподарського чи бухгалтерського обліку виробничих запасів необхідно мати, в які терміни отримувати, в якій формі, кому надавати інформацію.

Для отримання відповідей на ці питання нами проведений аналіз основних складових щодо регламентації бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку запасів. Серед яких те, що бухгалтерський облік виробничих запасів регламентований на законодавчо-нормативному рівні; має типові форми документального забезпечення обліку фактів і операцій щодо руху виробничих запасів; має зовнішню звітність, в якій відображається інформація про виробничі запаси. Організація внутрішньогосподарського обліку виробничих запасів залежить від професійності управлінського персоналу та досвіду облікових працівників суб'єкта господарювання.

Організація, методологія внутрішньогосподарського обліку визначається самостійно суб'єктом господарювання. Для ефективної організації внутрішньогосподарського обліку виробничих запасів необхідно встановити критерії доцільності інформації про виробничі запаси від їх планування, надходження, використання, визначення залишків виробничих запасів на початок та на кінець звітного періоду, визначити операції обліку та облікові процедури відповідно до їх реєстрації та відображення в бухгалтерському та внутрішньогосподарському обліку.

Відсутність методологічного забезпечення внутрішньогосподарського обліку ускладнює його організацію на підприємстві.

Бухгалтерський та внутрішньогосподарський облік виробничих запасів тісно пов'язані між собою й рахунками обліку, й документальним забезпеченням господарських операцій, й обміном інформацією про результати здійснених операцій, й визначенням фінансових результатів діяльності.

Для більш ефективної «взаємодії» бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку виробничих запасів має значення створення відповідних внутрішніх документів, які забезпечать обмін корисною, достовірною інформацією, графіків документообігу цих документів, визначення відповідальних за створення та обробку документів, що в свою чергу буде сприяти раціональній організації обліку виробничих запасів, скороченню часу на їх підготовку та таким чином підвищить ефективність використання виробничих запасів.

Слід зазначити, що саме в ході ведення внутрішньогосподарського обліку здійснюються планові розрахункові процедури для визначення забезпеченості та використання виробничих запасів, далі заплановані показники передаються в бухгалтерію, тобто інформаційне забезпечення розпочинається з внутрішньогосподарського обліку. На цьому етапі необхідно визначити перелік, форму, зміст, строки надання, відповідальних щодо документального забезпечення бухгалтерського обліку плановими показниками.

Управління виробничими затратами розпочинається із складання бюджетів виробництва готової продукції, бюджетів виробничих запасів, графіків поставок виробничих запасів. Бухгалтерський облік виробничих запасів розпочинається з моменту отримання рахунків-фактури, їх оплати, оприбуткування виробничих запасів. Контроль надходження виробничих запасів здійснює управлінський облік на підставі інформації бухгалтерського обліку.

Для контролю та аналізу поставок виробничих запасів доцільно відображати необхідну інформацію для управлінського обліку у

відповідній відомості, мета якої – забезпечення достовірною інформацією управлінський облік про фактичні надходження виробничих запасів на виготовлення готової продукції, первісну вартість отриманих виробничих запасів, яка включає не тільки ціну запасів, а й додаткові витрати, які включаються до первісної вартості та залежать від дій та рішень управлінського персоналу.

Внутрішньогосподарський облік виконує функцію контролю за забезпеченістю виробничого процесу виготовлення готової продукції виробничими запасами. Відповідно до складених бюджетів в ході ведення внутрішньогосподарського обліку контролюється виконання графіків поставок виробничих запасів за даними бухгалтерського обліку.

Тобто, інформація бухгалтерського обліку відображає фактичні поставки виробничих запасів на рахунках обліку на підставі первинних документів. Враховуючи те, що для внутрішньогосподарського обліку забезпеченість виробничими запасами визначається їх кількісним визначенням, тому у статті інформація про стан виробничих запасів на виготовлення готової продукції також розглядається в кількісному вимірі.

Вважаємо доцільним для оперативного інформування управлінський персонал про фактичні надходження виробничих запасів вести Відомість надходження виробничих запасів протягом звітного періоду (таблиця 3.7).

Таблиця 3.7 – Відомість надходження виробничих запасів для виготовлення готової продукції за 2021 р.

Найменування запасів	Внутрішньогосподарський облік				Бухгалтерський					Відхилення
	Запланована дата поставки	К-сть	Ціна, грн.	Сума, грн.	Номер рахунку-фактури, дата оплати	Дата оприбуткування/ №прибуткового ордеру	К-сть	Ціна, грн.	Сума, грн.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
A	30.03.	200 кг	15	3000	№35 – 01.04.	02.04.-№84	120	15	1800	1 200
A	15.04.	100 кг	18	1800	№42 – 12.04	15.04.-№95	100	18	1800	-
...										
Разом:		300	X	4800			220		3600	1 200

		кг								
--	--	----	--	--	--	--	--	--	--	--

Джерело: розроблено автором

Відомість розпочинає заповнювати бухгалтер відповідно до затверджених бюджетів і надає в бухгалтерію на перше число наступного місяця. Протягом місяця бухгалтерія заповнює другу частину відомості та управлінський персонал в будь-який момент може провести аналіз поставок. Електронний варіант Відомості дозволяє здійснювати контроль надходження виробничих запасів протягом місяця без зайвого витрачання часу на отримання інформації, оперативно реагувати на порушення строків поставок.

За інформацією запропонованої Відомості пропонується контролювати дані про надходження виробничих запасів для виготовлення готової продукції, а також достовірність оприбуткування отриманих виробничих запасів (таблиця 3.8).

Таблиця 3.8 – Напрями використання запропонованої відомості надходження виробничих запасів для контролю та аналізу

Джерело інформації (графа Відомості)	Бухгалтерський облік	Внутрішньогосподарський облік
Підсумок граfi 10 – фактична вартість отриманих виробничих запасів	Контроль інформації: - за дебетом рахунка 63 – погашення кредиторської заборгованості; - за кредитом рахунка 31 – сплата грошових коштів; - достовірність інформації прибуткового ордеру за кількістю отриманих виробничих запасів, ціни придбання.	
Графа 2 і Графа 6		Контроль строків поставок: Графік поставок – фактична дата надходження виробничих запасів
Графа 4 і Графа 9		Аналіз і контроль ціни одиниці виробничих запасів
Графа 3 і Графа 8		Аналіз і контроль плану і фактичних поставок в кількісному вимірі

Джерело: розроблено автором

Після оприбуткування виробничих запасів бухгалтерія розпочинає синтетичний та аналітичний облік отриманих виробничих запасів. Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку для обліку запасів використовуються рахунки класу 2 «Запаси». Інформація за рахунками 20 «Виробничі запаси» та 23 «Виробництво» використовується у внутрішньогосподарському обліку для аналізу забезпеченості виробництва запасами на виготовлення готової продукції, тому інформація повинна бути оперативною та достовірною. Носії інформації щодо розрахунку рівня залишків виробничих запасів на кінець звітного періоду нами систематизовані в таблиці 3.9.

Таблиця 3.9 – Джерела інформації для розрахунку залишків виробничих запасів на кінець звітного періоду

Інформація	Джерело інформації	Період визначення	Відповідальний
1	2	3	4
Залишки на кінець звітного періоду	Дебетове сальдо рахунка 20 (відповідний аналітичний рахунок)	Кінець звітного періоду	Бухгалтер-матеріаліст
Залишки на початок звітного періоду	Залишок на кінець звітного періоду Сальдо дебетове рахунку 20 (відповідний аналітичний рахунок)	Початок звітного періоду	Бухгалтер-матеріаліст
Надходження виробничих запасів протягом звітного періоду	Дебет рахунку 20 (відповідний аналітичний рахунок)	В момент оприбуткування	Бухгалтер-матеріаліст, Бухгалтер-аналітик
Фактичні матеріальні запаси на виготовлення готової продукції	Дебет рахунку 23	В момент списання готової продукції на склад, замовнику	Відповідний структурний підрозділ
Забраковані виробничі запаси	Акт забракованих запасів	В момент виявлення	Виробничий підрозділ
Виробничі запаси у незавершеному виробництві	Дебетове сальдо рахунку 23 після списання готової продукції	Після списання готової продукції	Виробничий підрозділ

Джерело: розроблено автором

Таким чином, для отримання достовірної оперативної інформації про фактичні залишки виробничих запасів для виготовлення готової продукції, яка необхідна управлінському персоналу для контролю та управління виробничими запасами, в системі управлінського обліку необхідно зібрати інформацію, яка наведена в таблиці 3.9. Пропонуємо «Оперативну відомість для визначення залишків виробничих запасів» на певну дату (таблиця 3.10).

Таблиця 3.10 – Оперативна відомість для визначення залишків виробничих запасів за квітень місяць 2021 р.

Період	Назва запасів	Фактичний залишок на початок періоду	Надходження Дата/ К-сть	Фактично використані виробничі запаси на виготовлення ГП	Забраковані: неякісні / брак у виробництві	Запаси у НЗВ на кінець періоду
1	2	3	4	5	6	7
1.04.-10.04.	А	300 кг	2.04. – 120 кг	250 кг	10 кг	120 кг
	Б	200 кг	4.04. – 200 кг	100 кг	-	50 кг
....						
11.04.-20.04.	А	180 кг	15.04.- 100 кг	120 кг	20 кг	80 кг
	Б	350 кг	-	130 кг	-	60 кг
...						

Джерело: розроблено автором

Заповнення запропонованої відомості здійснюють відповідальні особи протягом періоду в момент здійснення відповідних господарських операцій, контроль і відповідальність за достовірність інформації покладається на бухгалтера-матеріаліста.

Основне призначення Оперативної відомості полягає у визначенні достовірної інформації про залишок виробничих запасів на виготовлення готової продукції на певну дату з урахуванням залишків запасів у незавершеному виробництві та виявлених забракованих запасів, саме тому, що дебетове сальдо відповідних субрахунків рахунку 20їх не враховує, а тому не відображає достовірну інформацію про залишок запасів на певну дату.

Інформація графі 8 – це саме та інформація, яку потребує управлінський облік для ефективного управління забезпеченням виробничих запасів на виготовлення готової продукції.

Слід зазначити, що запропонована Оперативна відомість містить інформацію й про використані виробничі запаси у виробництві, й про фактичні залишки виробничих запасів. Це означає, що запропонована Оперативна відомість містить корисну, достовірну інформацію, яку необхідно використовувати управлінському персоналу для планування закупок виробничих запасів та їх коригування.

Взаємозв'язок між інформацією бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку при плануванні закупок виробничих запасів наведено у вигляді таблиці 3.11.

Таблиця 3.11 – План закупок виробничих запасів на виготовлення готової продукції

Показники	Матеріал «А»	Матеріал «В»	Джерело інформації	
			Бухгалтерський облік	Внутрішньогосподарський облік
1	2	3	4	5
1. Норма витрат матеріалів на запланований випуск готової продукції	100 000 кг	80 000 кг		+
2. Заплановані фактичні залишки матеріалів на кінець планового періоду	10 000 кг	8 000 кг		+
3. Планова потреба матеріалів (ряд.1+ряд.2)	110 000 кг	88 000 кг		+
4. Фактичні залишки матеріалів на початок планового періоду (гр.3 оперативної відомості)	20 000 кг	7 000 кг	+	
5. Планова кількість закупок матеріалів (ряд. 3 – ряд.4)	90 000 кг	81 000 кг		+

Джерело: розроблено автором

Таким чином, використання граф запропонованої оперативної відомості дозволить контролювати наступні показники:

- графа 4: надходження виробничих запасів в кількісному вимірі повинно дорівнювати кількості виробничих запасів у рахунках-фактурах та в прибуткових ордерах; дати поставок повинні відповідати графікам поставок;

- графа 5: для контролю нормативного використання виробничих запасів; для контролю матеріальних затрат;

- графа 8: для контролю дебетового сальдо рахунку 20 на звітну дату.

Крім цього, важливим моментом є те, що інформація запропонованої відомості може використовуватися для аналізу структури матеріальних затрат за видами готової продукції. Оскільки необхідна інформація для аналізу вже визначена, згрупована, обчислена та не потребує додаткового часу для її збирання, обробки.

3.3 Удосконалення аудиту виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

Основні методологічні аспекти аудиту виробничих запасів визначаються Міжнародними стандартами аудиту (МСА), які використовуються в Україні в якості національних. Планування аудиту – один із основних аспектів організації ефективної аудиторської перевірки та дотримання строків проведення аудиторської перевірки. Документальне забезпечення процесу планування складається з розробки попереднього планування, планування проведення аудиторської перевірки, планування завершальних аудиторських процедур.

Попереднє планування передбачає виконання певних завдань, які необхідно виконати до укладання договору, та після укладання Договору перед початком аудиторської перевірки.

Для планування проведення аудиторської перевірки використовують два види планів:

- план, який складається на період проведення аудиторської перевірки відповідно до термінів, визначених Договором на проведення аудиту;

- план, який містить перелік аудиторських процедур, які необхідно виконати на основному етапі аудиторської перевірки.

- план заходівузагальнення, оформлення результатів аудиторської перевірки танаданих послуг.

МСАрекомендують перелік планових документів, які аудиторські фірми повинніскладати для організації аудиторської перевірки. Узагальнюючи практичний досвід проведення аудиторських перевірок в Україні, а також проблемні питання, які виникають при розробці планів, їх назви,пропонується виділити основні етапи організації аудиторської перевірки, а такожвиділення основнихпитань етапів,за якими існують різні варіантирозподілу питань на етапи,їх назв та інші проблемні питання, які виникають при плануванні аудиторської перевірки.

На рисунку 3.1 нами систематизовані етапи проведення аудиту виробничих запасів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ».

Отримання пропозиції на проведення аудиторської перевірки
<ul style="list-style-type: none"> - знайомство і розуміння бізнесу клієнта; - попереднє ознайомлення з системою бухгалтерського обліку; - попереднє знайомство з системою внутрішнього контролю на підприємстві; - визначення особливостей аудиторської перевірки
Укладання договору на проведення аудиторської перевірки
<ul style="list-style-type: none"> - визначення мети, завдання, термінів проведення аудиторської перевірки; - визначення вартості наданих послуг; - вирішення організаційних питань
Складання Загального плану аудиторської перевірки
<ul style="list-style-type: none"> - оцінка системи бухгалтерського обліку; - оцінка системи внутрішнього контролю; - визначення аудиторського ризику і рівня суттєвості; - визначення етапів аудиторської перевірки; - визначення мети і завдання для кожного етапу аудиторської перевірки; - визначення терміну виконання завдань для кожного етапу; - затвердження Програми аудиторської перевірки
ВиконанняПрограми аудиторської перевірки

Виконання процедур завершального етапу

Джерело: розроблено автором

Рисунок 3.1 – Етапи проведення аудиту виробничих запасів наТОВ «МАРКО ПРОДУКТ»

На практиці:

-документ під назвою «Загальний план»,називають«План аудиту», або «План аудиторської перевірки»;

- Програмааудиту, називають «План аудиторської перевірки».

Для усунення явних протиріч доцільним є використання саме назви «Загальний планаудиторської перевірки», «Програма аудиторської перевірки».

МСА рекомендує перед укладанням договору проводити«Знайомство з бізнесом клієнта», від результатів якого залежить рішенняпро укладання Договору, або відмова від укладання Договору, одним із завдань якого, є « попередня оцінка бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю».Проблемні питання:

-питання знайомство з бізнесом клієнтавключають доЗагального плану;

- попереднє знайомство з бухгалтерським облікомі внутрішнім контролем на підприємстві проводять до укладання Договору на проведення аудиту, а оцінка системи бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю проводиться напершому етапі організації аудиторської перевірки.

Для планування аудиторської перевірки необхідно розробити два основних документа:Загальний план аудиторської перевірки и Програму аудиторської перевірки.

Загальний план аудиторської перевірки розподіляє процес аудиторської перевірки на певні етапи, назви, яких різняться,і, відповідно, зміст кожного етапу теж має відмінності. За результатами проведених досліджень практичного використання форм і змісту Загального плану аудиторської перевірки пропонуєтьсязразок Загального плану аудиторської перевірки виробничих запасів (таблиця 3.12).

Запропонований Загальний план відповідає рекомендаціям МСА, чітко визначає мету і завдання кожного етапу аудиторської перевірки, терміни виконання кожного етапу, забезпечують проведення аудиторської перевірки в запланований термін, контроль виконання мети і завдання кожного етапу для підвищення ефективності аудиторської перевірки.

Таблиця 3.12 – Загальний план аудиторської перевірки виробничих запасів

№з/п	Етапи перевірки	Мета	Завдання	Термін	Викона-вець
1	2	3	4	5	6
1.	Підготовчий	-визначення стратегії аудиторської перевірки	Здійснити методо-манкетування оцінку бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю виробничих запасів. Визначити рівень суттєвості, аудиторський ризик. Розробити Програму аудиторської перевірки виробничих запасів.		
2	Фактична і перевірки	Отримати впевненість про достовірність фактичних залишків виробничих запасів на певну дату	Отримати аудиторські докази про достовірність фактичних залишків виробничих запасів		
3	Основний	Отримати впевненість про достовірність інформації бухгалтерського обліку виробничих запасів	Виконати аудиторські процедури. Оформити робочі документи виконання аудиторських процедур. Провести аналіз виконаних аудиторських процедур. Оформити підсумкові документи.		
4	Заключий	Висловити свою думку про достовірність інформації бухгалтерського обліку виробничих запасів, та достовірність інформації фінансової звітності	Погодження виявлених порушень з управлінським персоналом та шляхи їх усунення. Скласти Аудиторський звіт. Скласти і підписати Акт виконаних робіт.		

Джерело: розроблено автором

Також слід відзначити, що аудиторська перевірка бухгалтерського обліку виробничих запасів, це аудиторська послуга, а тому, можливий

варіант назви «Загального плану аудиторської перевірки» як «Загальний план надання послуги аудиторської перевірки бухгалтерського обліку виробничих запасів».

Для визначення методики аудиторської перевірки аудитор проводить оцінку бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю виробничих запасів. Основні питання, які будуть визначати оцінку бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю доцільно відображати у вигляді Анкети, з переліком питань, і двома варіантами відповідей (таблиця 3.13).

Таблиця 3.13 – Анкета для оцінки бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю виробничих запасів

№з/п	Зміст питання	Варіанти відповіді		Примітки
		Так	Ні	
1	2	3	4	5
1.	Чи задовольняє Вас форма бухгалтерського обліку на підприємстві?			
2.	Чи ознайомлені Ви з посадовою інструкцією?			
3.	Чи задовольняє Вас документальне забезпечення відображення операцій з виробничими запасами в обліку?			
4.	Чи використовуються графіки документообігу?			
5.	Чи допомагають графіки документообігу у вашій роботі?			
6.	Чи здійснює контроль виконання ваших обов'язків головний бухгалтер?			
7.	Чи здійснюються контрольні процедури перевірки аналітичного обліку виробничих запасів?			
8.	Чи здійснюються контрольні процедури перевірки синтетичного обліку виробничих запасів?			
9.	Чи проводиться перевірка тотожності аналітичного та синтетичного обліку виробничих запасів?			
10.	Чи проводиться перевірка складського обліку виробничих запасів?			
11.	Чи були виявлені помилки бухгалтерського обліку виробничих запасів протягом минулого звітного			

Продовження таблиці 3.13

1	2	3	4	5
12.	Чи складаєте ви довідки для деталізації аналітичного обліку виробничих запасів?			

13.	Чи задовольняє Вас Робочий план рахунків для обліку виробничих запасів?			
14.	Чи розроблялись на підприємстві форми первинних документів для обліку виробничих запасів відповідно до чинного законодавства?			
15.	Чи проводяться планові інвентаризації ?			
16.	Чи проводяться раптові інвентаризації на складі?			
17.	Чи були виявлені нестачі виробничих запасів при проведенні інвентаризації протягом минулого звітнього періоду.			
14.	Чи проводиться інвентаризація залишків невикористаних матеріалів у виробництві?			
15.	Чи проводилась уцінка виробничих запасів у минулому звітньому періоді?			
16.	Чи проводилась дооцінка виробничих запасів у минулому звітньому періоді?			
17.	Чи перевіряється інформація облікових регістрів ?			
18.	Чи здійснюється контроль інформації синтетичного обліку перед складанням фінансової звітності?			
19.	Чи здійснюється контроль тотожності інформації оборотної відомості та регістрів обліку?			
20.	Чи перевіряється інформація про виробничі запаси у фінансовій звітності та її тотожність інформації аналітичного, синтетичного обліку, журналу, Відомості, оборотної відомості?			

Джерело: розроблено автором

Програма аудиторської перевірки – основний документ планування аудиторських процедур при виконанні аудиторської перевірки, документ, за яким визначається якість аудиторської перевірки, і саме назва «Програма аудиторської перевірки», а не «План аудиторської перевірки».

Відповідно до мети аудиторської перевірки, визначаються завдання аудиторської перевірки. Для виконання завдань аудиторської перевірки плануються аудиторські процедури, виконання яких передбачає отримання достатніх та достовірних доказів про достовірність облікової інформації.

Об'єктами аудиторської перевірки, у тому числі, виробничих запасів, в залежності від завдання аудиторської перевірки можуть бути:

- рахунки обліку виробничих запасів – перевіряється інформація аналітичного та синтетичного обліку, яка відображається тільки на рахунках та субрахунках обліку виробничих запасів, підтверджується інформація залишків виробничих запасів на субрахунках обліку;

- факти господарської діяльності – перевіряються господарські операції руху виробничих запасів з одночасної перевіркою інформації, яка відображається на кореспондуючих рахунках обліку з рахунками обліку виробничих запасів;

- критерії достовірності фінансової звітності (реальність існування, права і зобов'язання, оцінка, повнота, законність).

Таким чином, при визначенні аудиторських процедур, з яких і складається Програма аудиторської перевірки, беруть до уваги завдання аудиту, об'єкт аудиту.

Для бухгалтерського обліку виробничих запасів призначено дев'ять субрахунків, це означає, якщо об'єктом аудиту обрані субрахунки обліку виробничих запасів, необхідно передбачити аудиторські процедури для кожного з них, що призводить до визначення оптимальної кількості аудиторських процедур для кожного виду виробничих запасів. У ході аудиторської перевірки аудитор підтверджує залишки на субрахунках без врахування достовірності відображення інформації на кореспондуючих рахунках.

Якщо завдання аудиторської перевірки передбачають перевірку фактів господарської діяльності, наприклад, оприбуткування запасів, списання запасів, Програма аудиторської перевірки складається з аудиторських процедур перевірки інформації, первинних документів, реєстрів обліку, довідок, інших бухгалтерських документів, які підтверджують здійснення факту, правильності оцінки факту з перевіркою відображення інформації на кореспондуючих рахунках обліку.

Критерії достовірності інформації фінансової звітності визначають якість аудиторської процедури аудиторської перевірки в цілому.

Пропонується Програма аудиторської перевірки виробничих запасів, яка включає перевірку достовірності і повноти інформації на субрахунках обліку виробничих запасів та перевірку фактів господарської діяльності, пов'язаних з рухом виробничих запасів та їх відображенням у фінансовій звітності (таблиця 3.14).

Таблиця 3.14 – Програма аудиторської перевірки виробничих запасів

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Аудиторські докази	Індекс робочого документа	Примітки
1	2	3	4	5
1.	Перевірка методологічних принципів формування інформації про виробничі запаси у бухгалтерському обліку відповідно НП(С)БО 9 «Запаси»	НП(С)БО 9 «Запаси», Наказ про облікову політику	РД-1	
2.	Перевірка достовірності залишку виробничих запасів на початок звітного періоду	Субрахунки обліку, аналітичні відомості, Книга складського обліку	РД-2	
3.	Перевірка достовірності та повноти інформації про оприбуткування та правильності визначення первісної вартості виробничих запасів придбаних у результаті обміну	Первинні документи, довідки, договори, угоди	РД-3	
4.	Перевірка реальності існування отриманих від постачальників виробничих запасів	Договори, Головна книга аналітичні відомості, платіжні документи, прибуткові ордери	РД-4	
5.	Перевірка правильності та повноти визначення первісної вартості виробничих запасів, отриманих від постачальників, та її відображення в обліку	Рахунок-фактура, ТТН, супровідні документи, платіжні документи, прибутковий ордер, синтетичний облік	РД-5.1 РД-5.2	
6.	Перевірка правильності віднесення виробничих запасів до класифікаційних груп, визначених Наказом про облікову політику	Наказ про облікову політику, субрахунки обліку	РД-6	

Продовження таблиці 3.14

1	2	3	4	5
7.	Перевірка правильності оформлення Актів	Акти прийому	РД-7	

	прийому виробничих запасів за кількістю та якістю отриманих виробничих запасів	виробничих запасів, супровідні документи		
8.	Перевірка правильності визначення штрафних санкцій за порушення умов Договору на поставку виробничих запасів	Договори, Акти прийому, листи погодження, довідки-розрахунки	РД-8	
9.	Перевірка достовірності відображення інформації руху виробничих запасів у складському обліку	Картки складського обліку, Книга складського обліку, матеріальні звіти, субрахунки обліку	РД-9	
10.	Перевірка правильності розподілу ТЗВ між сумою залишку запасів на кінець звітної періоду та сумою запасів, що вибули за звітний період, при веденні обліку ТЗВ на окремому субрахунку.	ТТН, платіжні документи, довідки – розрахунки розподілу ТЗВ, субрахунок обліку ТЗВ, субрахунки обліку виробничих запасів	РД-10	
11.	Перевірка відповідності методу оцінки вибуття виробничих запасів визначених у Наказі про облікову політику та НП(С)БО 9 «Запаси»	НП(С)БО 9, Наказ про облікову політику, довідки, рахунки обліку	РД-11	
12.	Перевірка правильності визначення оцінки вибуття виробничих запасів відповідно до обраного методу оцінки	НП(С)БО 9, Наказ про облікову політику, довідки, рахунки обліку	РД-12	
13.	Перевірка системи внутрішнього контролю використання довіреностей, виданих на отримання виробничих запасів	Книжка довіреностей, журнал реєстрації довіреностей, прибуткові ордери	РД-13	
14.	Перевірка прийомом зустрічної перевірки повноти бухгалтерського обліку списання (відпуску) виробничих запасів	Матеріальні звіти, накладні, лімітно-забірні картки, прибуткові ордери	РД-14	
15.	Перевірка правильності списання виробничих запасів на виробництво ГП	Головна книга, рахунки обліку 23, 201, накладні, лімітно-забірні картки, накладні	РД-15	
16.	Перевірка правильності списання ПММ на витрати виробництва	Головна книга, рахунки обліку 23, 203, накладні, лімітно-забірні картки, накладні	РД-16	

Продовження таблиці 3.14

1	2	3	4	5
17.	Перевірка повноти та правильності відображення операцій з виробничими запасами на рахунках бухгалтерського обліку	Робочий план рахунків, Головна книга, Журнал 5, 5А	РД-17	
18.	Перевірка правильності визначення оцінки запасів на дату фінансової звітності	Баланс, довідки, головна книга, журнал, Відомість	РД-18	
19.	Перевірка повноти, достовірності інформації синтетичного обліку інформації аналітичного обліку визначення залишку запасів на кінець звітного періоду	Рахунки обліку, Головна книга, Журнал, Відомість	РД-19	
20.	Перевірка достовірності відображення інформації про виробничі запаси в регістрах обліку та фінансовій звітності	Фінансова звітність, Журнал, Відомість, оборотна відомість	РД-20	

Робочі документи складаються аудитором за довільною формою, але відображають професійне судження аудитора щодо методики перевірки за кожною аудиторською процедурою.

Пропонуємо зразки Робочих документів для оформлення результатів виконаних аудиторських процедур, відповідно до Програми аудиту доходу від реалізації готової продукції (таблиця 3.15 – 3.19).

Таблиця 3.15 – Робочий документ РД-2. Перевірка достовірності залишку виробничих запасів на початок звітного періоду

Субрахунки обліку	За даними аудиту					За даними обліку залишок на субрах.	Відхилення
	Головна книга	Оборотна відомість	Журнал	Відомість аналітичного обліку	Залишок на субрах.		
1	2	3	4	5	6	7	8
201							
202							
203							
204							
205							
206							
207							
209							

Таблиця 3.16 – Робочий документ РД-4. Перевірка реальності існування отриманих від постачальників виробничих запасів

Найменування виробничих запасів	№ Договору	За даними обліку		За даними аудиту				Відхилення
		Субрах. обліку	Залишок	Відомість аналітичного обліку	Головна книга	Книга складського обліку	Залишок на субрах.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Таблиця 3.17 – Робочий документ РД-5.1. Перевірка правильності та повноти визначення первісної вартості виробничих запасів, отриманих від постачальників

Договір	Найменування виробничих запасів	Собівартість запасів					Первісна вартість		Відхилення
		ціна відповідно до договору	Суми ввізного мита	ПДВ	ТЗВ	Інші Витрати	За даними аудиту	За даними обліку	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Таблиця 3.18 – Робочий документ – РД-14. Перевірка прийомом зустрічної перевірки повноти бухгалтерського обліку списання

Найменування матеріалів	Зустрічна перевірка інформації списання виробничих запасів (в кількісному вимірі)				Примітки
	Картка складського обліку	Накладна	Лімітно – забірною картка	Матеріальний звіт	
1	2	3	4	5	6
Матеріал А					
Матеріал В					
Матеріал С					

Таблиця 3.19 – Робочий документ РД-9. Перевірка достовірності відображення інформації руху виробничих запасів в синтетичному обліку відповідно до інформаційскладському обліку

Найменування виробничих запасів	Сальдо на початок періоду		Отримано за період		Списані за період		Сальдо на кінець періоду	
	Назви документів, де виявлені розбіжності	Сума	Назви документів, де виявлені розбіжності	Сума	Назви документів, де виявлені розбіжності	Сума	Назви документів, де виявлені розбіжності	Сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Матеріали	Дебет .201	х	-	-	-	-	-	-
	Книга складського обліку	х	-	-	-	-	-	-
Паливо	-	-	Дебет203	х	-	-	-	-
			Оборотна відомість	х	-	-	-	-
Запасні частини	-	-	-	-	Кредит 207	х	-	-
	-	-	-	-	Відомість	х	-	-
Інші матеріали	-	-	-	-	-	-	Дебет 209	х
							Журнал	х

Після виконання аудиторських процедур, їх аналізу, узгодженості виявлених помилок і порушень з керівництвом клієнта складається аудиторський звіт і підписується Акт виконаних робіт.

Запропонований процес аудиторської перевірки виробничих запасів може бути використаний в практичній діяльності.

Підсумовуючи все вище наведене, слід зазначити, що за даними фінансового обліку та звітності за період з 01 січня 2020 року до 31 грудня 2020 року аудитором перевірено таку документацію: установчі документи, первинні документи з обліку виробничих запасів, реєстри бухгалтерського обліку та фінансову звітність. Для перевірки було зібрано достатньо даних для висновку.

Фінансова звітність за 2020 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку виробничих запасів та достовірно повно представляє фінансову інформацію про підприємство згідно з нормативними вимогами до фінансового обліку та звітності в Україні.

Аудитор керувався законодавством України в галузі господарської діяльності та оподаткування, встановленим порядком ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, міжнародними стандартами аудиту.

Для більш ефективної «взаємодії» бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку виробничих запасів має значення створення відповідних внутрішніх документів, які забезпечать обмін корисною, достовірною інформацією, графіків документообігу цих документів, визначення відповідальних за створення та обробку документів, що в свою чергу буде сприяти раціональній організації обліку виробничих запасів, скороченню часу на їх підготовку та таким чином підвищить ефективність використання виробничих запасів.

Дослідженні основні аспекти бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку виробничих запасів на виготовлення готової продукції. Запропоновані форми документального забезпечення оперативною інформацією управлінського персоналу задля ефективного управління виробничими запасами в розрізі їх плануванні, коригуванні протягом звітного періоду. Результати досліджень можуть бути використані суб'єктами господарювання в практичній діяльності.

ВИСНОВКИ

1. Виробничі запаси як об'єкт обліку є складником оборотних активів. Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» передбачено, що оборотні активи – це гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

При веденні обліку виробничих запасів в основу їх класифікації повинна бути покладена класифікації відповідно до стандартного Плану рахунків.

2. Вимоги ННП(С)БО 9 «Запаси» регулюють питання методологічного наповнення бухгалтерського обліку виробничих запасів. Проте, залишається невирішеною низка питань, що створює методичну неузгодженість на практиці.

Виробничі запаси, що визнаються активами, зараховуються на баланс за первісною вартістю, тобто вартістю на момент надходження (історичною собівартістю) – цей процес в обліку називається оцінкою виробничих запасів при надходженні. Значну увагу в ННП(С)БО 9 «Запаси» приділено питанням оцінювання виробничих запасів. Згідно з Положенням, оцінювання виробничих запасів відбувається на трьох етапах їх руху: при надходженні, при вибутті та на дату складання балансу

Вибір методу оцінки виробничих запасів може суттєво впливати на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства, особливо в умовах інфляції. Вибір підприємством оптимального методу оцінки виробничих запасів сприяє збільшенню оборотних коштів, залученню інвестицій, що в підсумку дає можливість отримати більші прибутки та покращити фінансовий стан підприємства.

На кінець звітного періоду запаси відображаються в обліку та звітності

за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Чиста вартість реалізації запасів визначається як очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Наказом Мінстату України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» визначено типові форми та перелік первинної документації для обліку запасів підприємства

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами. Дані за аналітичними рахунками узагальнюються в оборотних відомостях. Рахунки аналітичного обліку використовують для контролю за зберіганням і рухом матеріальних цінностей, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації.

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.

Усі види запасів розподіляються за обліковими рахунками і субрахунками У формі №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» виробничі запаси, що належать підприємству, відображають у складі оборотних активів, тобто в розділі II Активу Балансу.

3. Аудиторська перевірка виробничих запасів складається з двох етапів:

- перший етап – організація аудиторської перевірки, який передбачає документально правове забезпечення аудиту, визначення відповідальних за проведення аудиту (групи аудиторів, або одного аудитора);

- другий етап – методичне забезпечення проведення аудиту, який включає методiku проведення аудиту – визначення господарських операцій, пов'язаних з рухом виробничих запасів, які підлягають обов'язковій перевірці; визначення облікової інформації первинних документів, рахунків

обліку, облікових реєстрів, фінансової звітності, які необхідно перевірити; метод аудиту; послідовність аудиторських процедур; методичні прийоми (способи) виконання аудиторських процедур, узагальнення результатів аудиту.

4. Діяльністю ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» є – комерційна, господарська діяльність у сфері матеріального виробництва та невиробничій сфері, розвиток матеріальної бази, створення конкурентоспроможних товарів, робіт та послуг, організація додаткових робочих місць та отримання прибутку. Основним предметом діяльності ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» є виробництво напівфабрикатів, а саме: вареники з картоплею глибокої заморозки, пельмені глибокої заморозки, котлети м'ясні напівфабрикат глибокої заморозки, млинці з сиром, хінкалі.

5. Виробничу діяльність ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» можна розділити на кілька етапів: прихід виробничих запасів (інгредієнта) від постачальника – прибуткова накладна; передача виробничих запасів (інгредієнтів) зі складу на виробничий цех – накладна на передачу; перетворення виробничих запасів (інгредієнтів) в готову продукцію (вироби) – виробничий акт; передача на торгову точку готової продукції – накладна на передачу; реалізація продукції (гурт або роздріб) – видаткова накладна.

При надходженні сировини та матеріалів на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» їх оцінка здійснюється по первісній вартості, а саме відповідно до вимог НП(С)БО 9 «Запаси» до неї включають: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях.

6. Аналіз активів підприємства за період 2018-2020 рр. дозволив зробити висновки про те, що оборотні активи займають найбільшу частину в

активах ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ». З 2018 року по 2020 рік спостерігається зростання оборотних активів в частині запасів. Так у 2019 році запаси зросли на 131,69%, а в 2020 році на 337,19%, що свідчить про розширення діяльності ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ». Тому підтвердженням є ріст показника доходу від реалізації продукції за досліджуваний період.

Найбільшу питому вагу в структурі оборотних активів ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» за досліджуваний період займає дебіторська заборгованість. В 2019 році дебіторська заборгованість зросла на 151,44% при цьому доходи ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» від реалізації продукції за цей період зросли на 241,33%. Тобто дебіторська заборгованість зростала на фоні збільшення доходів від реалізації продукції, тому такий напрямок зміни дебіторської заборгованості нами розглядається не як негативний, а як закономірний.

За досліджуваний період діяльність ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» є прибутковою, це означає перевищення доходів підприємства над його витратами. Тобто в цьому періоді ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» відбувалося економічне зростання підприємства. В 2019 році обсяг чистого доходу від реалізації готової продукції збільшився на 241,33% порівняно з попереднім роком. Приріст обсягу реалізованої готової продукції позитивно впливає на фінансове становище ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ», збільшує його частку на ринку напівфабрикатів. На кінець 2020 року обсяг чистого доходу становив 4193,1 тис. грн., але темп росту виявився меншим ніж в попередньому році.

Показники ліквідності характеризують здатність ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» розрахуватись за своїми боргами. З 31.12.2018 по 31.12.2020 рр. спостерігається зменшення показника поточної ліквідності, що відбувається за рахунок збільшення його поточних зобов'язань. Тобто на ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» оборотні активи зростають меншими темпами, ніж поточні зобов'язання, що свідчить про зменшення здатності ТОВ «МАРКО ПРОДУКТ» розраховуватись за своїми боргами.

За даними фінансового обліку та звітності за період з 01 січня 2020 року до 31 грудня 2020 року аудитором перевірено таку документацію:

установчі документи, первинні документи з обліку виробничих запасів, реєстри бухгалтерського обліку та фінансову звітність. Для перевірки було зібрано достатньо даних для висновку.

7. Фінансова звітність за 2020 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку виробничих запасів та достовірно повно представляє фінансову інформацію про підприємство згідно з нормативними вимогами до фінансового обліку та звітності в Україні.

Аудитор керувався законодавством України в галузі господарської діяльності та оподаткування, встановленим порядком ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, міжнародними стандартами аудиту.

8. Для більш ефективної «взаємодії» бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку виробничих запасів має значення створення відповідних внутрішніх документів, які забезпечать обмін корисною, достовірною інформацією, графіків документообігу цих документів, визначення відповідальних за створення та обробку документів, що в свою чергу буде сприяти раціональній організації обліку виробничих запасів, скороченню часу на їх підготовку та таким чином підвищить ефективність використання виробничих запасів.

Дослідженні основні аспекти бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку виробничих запасів на виготовлення готової продукції. Запропоновані форми документального забезпечення оперативною інформацією управлінського персоналу задля ефективного управління виробничими запасами в розрізі їх плануванні, коригуванні протягом звітного періоду. Результати досліджень можуть бути використані суб'єктами господарювання в практичній діяльності.

9. Для методологічного забезпечення аудиту виробничих запасів нами запропоновані: загальний план проведення аудиту; тест оцінки системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку; фрагмент Програми

аудиту виробничих запасів; запропоновані форми робочих документів для певних аудиторських процедур, відповідно до Програми аудиту.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Податковий кодекс України: Наказ ПУ від 02.12.2010 р. №2755-VI. URL: <http://www.profiwins.com.ua/uk/legislation/kodeks>.
2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ МФУ від 24.05.1995 р. №88. URL: <http://www.dtk.com.ua>.
3. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом МФУ від 02.09.2014 №879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
4. Положення про форму та зміст розрахункових документів, затверджене наказом МФУ від 21.01.2018 р. №13. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0220-16#Text>.
5. Порядок визначення розмірів розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова КМУ №116 від 22.01.1996 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text>.
6. Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей, затверджене наказом МФУ від 15.06.1993 р. №69. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0069-93#Text>.
7. 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>
8. Про затвердження Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ МФУ від 30.11.1999 р. №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
9. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: Наказ МФУ від 29 грудня 2000 р. N 356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text>.

10. Про затвердження Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ МФУ від 31.12.1999 р. №318. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
11. Про затвердження Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Доходи»: Наказ МФУ від 29.11.99 N 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>
12. Про затвердження Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 №246. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/showz0085-00>.
13. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. URL: <http://www.rada.zakon.ua>.
14. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів: Наказ МФУ від 10.01.2007№2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text>
15. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ МФУ від 07.02.2013 р. №73. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
16. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ МФУ від 30.11.1999 р. №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
17. Білик М.С., Загородній А.Г. Облік, аналіз та аудит: навчальний посібник. Київ: Кондор, 2008. 618 с.
18. Бойко В. Бизнес: словник-довідник. Київ: Україна, 1995. 157 с.
19. Бухгалтерський облік в Україні: навчальний посібник / за редакцією Р.Л. Хом'яка. Львів: «Інтелект-Захід», 2014. 728 с.
20. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підруч. для студ. ВНЗ. Житомир : ПП «Рута», 2003. 444 с.
21. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст]: підручник. Житомир: ЖІТІ, 2000. 608 с.

22. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік в зарубіжних країнах: [навч. посібник]. Житомир: Рута, 2002. 660 с.
23. Бутинець Ф.Ф., Петренко Н.І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2003. 408 с.
24. Гладких Т.В. Фінансовий облік: навч. посібник. Київ. Центр навчальної літератури, 2007. 480 с.
25. Гордієнко Н.І., Харламова О.В., Карпенко М.Ю. Аудит: методика і організація: навчальний посібник. Харків: ХНАМГ, 2016. 294 с.
26. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посібник. Київ: А.С.К., 2012. 266 с.
27. Завадський Й. С., Осовська Т. В., Юшкевич О. О. Великий економічний словник. Київ: Кондор, 2006. 356 с.
28. Коваленко А.М. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики: навчальний посібник. Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2006. 1024 с.
29. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту: навчальний посібник. Київ: Каравела, 2004. 568 с.
30. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. Київ: КНЕУ, 2001. 334 с.
31. Лень В.С. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2006. 696 с.
32. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: підручник. 3-тє вид., перероб і допов. Київ: ЦНЛ, 2009. 670 с.
33. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Організація і методика аудиту: навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА напряму підготовки 8.030509 «Облік та аудит» денної та заочної форм навчання. Запоріжжя: ЗДІА. 2014. 288 с.
34. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Фінансовий облік Ч.1: навчально-методичний посібник для студентів ЗДІА спеціальності 6.030509 «Облік і аудит» денної та заочної форм навчання. Запоріжжя: ЗДІА, 2017. 276 с.

35. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Подмешальська Ю.В., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2018. 602 с.
36. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: пер. з англ. / за ред. С.Ф. Голова. Київ: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2012. 736 с.
37. Меліхова Т. О., Чакалова Н. С., Петрова О. С. Удосконалення методичних підходів аудиту доходів від реалізації продукції для ефективного управління підприємством. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. №4. С. 54–61.
38. Меліхова Т. О., Чакалова Н. С., Мисливка К. А. Удосконалення обліку доходів від реалізації товарів, як інструмент ефективного управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. №2. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6888>.
39. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року./ Пер. з англ. мови О.В.Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2004. 1028с.
40. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: Пер. з англ. / За ред. С.Ф.Голова. К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2009. 736с.
41. Нападовська Л.В., Добія М., Сандер Ш., Матезіч Р. Теорія бухгалтерського обліку: монографія. Київ: Київ.нац. торг.-екон. ун-т, 2013. 735 с.
42. Нестеренко Ж.К. Бухгалтерський облік промислових підприємств: навч. посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2013. 311 с.
43. Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Беленкова М.І. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підручник та ін. 6-те вид., перероб. і допов. Київ : Алерта, 2011. 1042 с.

44. Подмешальська Ю. В., Зайберт Є. К. Облік виробничих запасів. *Ефективна економіка*. 2018. №3. <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6273>.
45. Подмешальська Ю. В. Удосконалення аудиту управління запасами / Ю.В. Подмешальська. *Ефективна економіка*. 2011. №11. URL:<http://www.economy.nauka.com.ua>.
46. Подмешальська Ю. В., Свеженцова А. С. Удосконалення методики аудиту товарів на підприємствах оптової торгівлі. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. №4. С. 72–79.
47. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): підручник. Тернопіль: Економічна думка, 1999. 422 с.
48. Скирдова О.А., Подмешальська Ю.В. Бухгалтерський облік та управлінський облік виробничих запасів. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 21. С. 93–99.
49. Скирдова О.А., Подмешальська Ю.В. Порядок формування первісної вартості готової продукції. XIV університетській науково-практичній конференції студентів, аспірантів, докторантів і молодих вчених» Молода наука-2021», квітень 2021, С. 224-227.
50. Сонько В. Бухгалтерський облік: [навч. посібн. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищ. навч. закл.]. Тернопіль: Астон, 2005. 496 с.
51. Сопко В. В., Завгородній В. П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. Київ. КНЕУ, 2004. 412 с.
52. Стелмашук А.М., Смоленюк П.С. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2007. 528 с.
53. Сук Л.К., Сук П.Л. Фінансовий облік: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2012. 647 с.
54. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика : монографія. Київ: НАУ, 2010. 330 с.

55. Савченко В.Я. Аудит : навч. посібник. Київ : КНЕУ, 2015. 322 с.
56. Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік: навчальний посібник. Тернопіль: ТНЕУ, 2008. 407 с.
57. Сопко В., Завгородній В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. Київ: КНЕУ, 2000. 260 с.
58. Тараненко Ю.В. Моделі управління запасами на торговельних підприємствах. *Агросвіт*. №3. 2016. С.40-44.
59. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підручник. Київ: А.С.К., 2012. 784 с.
60. Усач Б.Ф., Душко З.О., Колос М.М. Організація і методика аудиту: підручник. Київ: Знання, 2015. 295 с.
61. Хоменко Н.В. Карпенко О.В, Верига Ю.А. Товарні запаси: проблеми обліку та звітності: монографія. Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. 153 с.
62. Хом'як Р.Л., Лемішовський В.І. Бухгалтерський облік в Україні: навчальний посібник. Львів: «Інтелект-Захід», 2009. 1088 с.
63. Шкіря Н.Л., Нікульникова Т.Г., Залізняка Н.В. Аудит: навч. посібник. Львів: «Магнолія 2015», 2016. 224 с.