

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЧОРТКІВСЬКИЙ ІНСТИТУТ ПІДПРИЄМНИЦТВА І БІЗНЕСУ
Кафедра обліку і аудиту ЧПБ

Топольницька Марія Анатоліївна

ОБЛІК І АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА АНАЛІЗ
ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

Спеціальність 8.03050901 “Облік і аудит”

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем “магістр”

Студентка групи ОПвм-51

М. А. Топольницька

Науковий керівник:

к.е.н., доц. Н.Р. Домбровська

Робота допущена до захисту

“ ___ ” _____ 2013 р.

В.о. зав. кафедри

д.е.н, професор П.Я. Хомин

ЧОРТКІВ – 2013

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА.....	7
1.1. Сутність запасів і визначення напрямів їх класифікації для потреб обліку й управління.....	7
1.2. Оцінювання виробничих запасів підприємства згідно національних стандартів.....	16
1.3. Нормування виробничих запасів – важлива передумова їх ефективного використання.....	26
Висновки до розділу 1.....	35
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ.....	36
2.1. Документальне оформлення операцій по використанню виробничих запасів.....	36
2.2. Методика обліку виробничих запасів за національними стандартами...	46
2.3. Напрями удосконалення організації обліку виробничих запасів підприємства.....	55
Висновки до розділу 2.....	65
РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	66
3.1. Аналіз ефективності використання виробничих запасів ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”.....	66
3.2. Методика внутрішнього аудиту виробничих запасів підприємства.....	75
3.3. Напрями вдосконалення методики проведення аудиторської перевірки виробничих запасів підприємства.....	85
Висновки до розділу 3.....	95
ВИСНОВКИ.....	96
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	100
ДОДАТКИ.....	110

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Становлення та розвиток ринкової економіки в Україні нерозривно пов'язані з пошуком принципово нових методів організації та управління виробництвом для підвищення ефективності господарської діяльності підприємств. Розвиток виробництва неможливий без виготовлення конкурентоспроможної продукції та її реалізації на внутрішніх і зовнішніх ринках збуту. Водночас необхідною передумовою здійснення виробничого процесу є наявність та використання значної кількості виробничих запасів, які становлять основу готової продукції. Реформування діючої системи обліку та впровадження вітчизняних стандартів внесли суттєві зміни у методику та організацію облікового процесу виробничих запасів, підприємства одержали значні можливості у виборі правил ведення облікової політики у відповідності до специфіки виробництва. Однак, необхідна більша аналітичність та оперативність одержання облікової інформації про рух виробничих запасів з метою ефективного управління виробничо-фінансовою діяльністю підприємства.

Вивченню проблем обліку виробничих запасів присвячені праці вітчизняних і зарубіжних учених та фахівців – О. В. Басенко, Ю. В. Гончарова, С. І. Гладкої, В. А. Костюченка, О. В. Лишиленко, В. Ф. Максимової, Д. Р. Міддлтона, Л. К. Сука, П. Л. Сука, А. М. Ткаченко та ін. Значний внесок у дослідження організації та методики аудиту запасів зробили такі вчені, як А. В. Бодюк, Я. А. Гончарук, Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча, О. А. Петрик, Дж. Робертсон, В. С. Рудницький, В. Я. Савченко.

Не применшуючи наукові надбання учених, низка питань щодо обліку та аудиту виробничих запасів на підприємствах не достатньо досліджені й залишаються невирішеними. Актуальність зазначених питань, недостатній рівень опрацювання методичних і практичних аспектів обліку, аудиту та аналізу ефективності використання виробничих запасів на підприємствах зумовили вибір теми та основні напрями дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою роботи є обґрунтування теоретико-методологічних основ і розробка науково-практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення методики й організації обліку та аудиту виробничих запасів та аналізу їх використання як важливої передумови підвищення ефективності процесу управління на підприємствах.

Для досягнення визначеної мети в роботі було поставлено й вирішено наступні завдання:

- дослідити теоретичні аспекти сутності запасів і визначити напрями їх класифікації;
- проаналізувати оцінювання запасів підприємства згідно національних стандартів;
- дослідити процес нормування виробничих запасів, як важливої передумови їх ефективного використання;
- розкрити документальне оформлення операцій по використанню виробничих запасів на підприємстві;
- визначити можливі напрями удосконалення обліку виробничих запасів;
- провести аналіз ефективності використання запасів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”;
- розкрити методику проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів підприємства;
- обґрунтувати методику проведення аудиторської перевірки виробничих запасів та визначити напрями її розвитку та вдосконалення.

Об’єктом дослідження є господарська діяльність підприємства в частині наявності та використання виробничих запасів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні, організаційні та практичні аспекти обліку та аудиту виробничих запасів підприємства.

Методи дослідження. У процесі дослідження було використано наукові методи, що ґрунтуються на системному аналізі економічних явищ. На основі діалектичного методу наукового пізнання й поєднання історичного та логічного

в еволюції існуючих методик обліку виробничих запасів подано їх визначення та обґрунтовано напрями вдосконалення їх обліку. Для вирішення завдань обліку виробничих запасів і дослідження питань методики та організації їх аудиту та аналізу на підприємствах застосовано методи порівняння, конкретизації, моделювання, аналогії, абстрагування, групування, аналізу бухгалтерських рахунків, спостереження, вибірки.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення методики й організації обліку та аудиту та аналізу ефективності використання виробничих запасів на підприємстві. Основні результати, які були отримані в процесі вирішення поставлених завдань і становлять наукову новизну дослідження, полягають у такому:

- досліджено теоретичні аспекти сутності запасів і визначено напрями їх класифікації для цілей фінансового обліку й управління;
- проаналізовано процес нормування виробничих запасів, як важливої передумови їх раціонального використання;
- досліджено питання оцінювання виробничих запасів підприємства згідно національних стандартів;
- отримали подальшого розвитку питання документального оформлення операцій по використанню виробничих запасів на підприємстві;
- проаналізовано чинну методику обліку запасів і визначено можливі шляхи її вдосконалення;
- визначено підходи до організації обліку запасів в умовах застосування інформаційних систем і комп'ютерних технологій шляхом використання запропонованих моделей руху інформації та спрощення техніки її обробки; наявності запасів на складах відповідно до виробничих потреб чи мінімальних залишків;
- досліджено існуючу методику економічного аналізу ефективності використання виробничих запасів на прикладі ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” та обґрунтовано відповідні висновки;

– обґрунтована методика та етапи внутрішнього аудиту виробничих запасів на підприємствах борошномельно-круп'яної промисловості з огляду на особливості їх діяльності та організацію виробничих процесів, що дає змогу здійснювати постійне спостереження за надходженням, зберіганням і рухом запасів;

– досліджено методичні та організаційні засади аудиту запасів через уточнення завдань та об'єктів, визначення ризику контролю, а також процедур планування й етапів аудиту, методики документальної перевірки запасів, що сприяє забезпеченню якості перевірки.

Практичне значення одержаних результатів. Основні результати дослідження спрямовані на вдосконалення методики й практики системи обліку та аудиту виробничих запасів підприємства, а також на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності обліку запасів на виробництві, дають змогу раціональніше використовувати внутрішньовиробничі резерви підприємства.

Результати магістерського дослідження впроваджено в господарську практику ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”, апробовано на студентській науково-практичній конференції “Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством” (м. Чортків, 9 – 10 квітня 2013 р.).

Загальна характеристика структури та обсягу роботи. Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел і додатків.

Основний зміст роботи викладено на 97 сторінках друкованого тексту. Робота містить 8 таблиць, 7 рисунків, 10 додатків. Список використаних джерел складається зі 90 найменувань поданих на 10 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Сутність запасів і визначення напрямів їх класифікації для потреб обліку й управління

Функціонування підприємств різноманітних видів діяльності та форм власності базується на використанні ресурсів (фінансових, матеріальних, сировинних, технологічних, трудових тощо). Для забезпечення діяльності їх наявність обов'язкова. Однак, необхідне забезпечення деякими ресурсами, які не є власністю підприємства, вимагає їх певного накопичення на підприємстві для уникнення ризиків та простоїв. Формування ресурсів на підприємстві для подальшого використання у майбутньому та для забезпечення безперервності процесу діяльності, розуміємо як запаси. Склад запасів впливає на фінансовий стан підприємства. Запаси мають бути оптимальними для нормального здійснення процесу виробництва та збуту продукції.

Варто зауважити, що у літературних джерелах і у практичному плані запаси трактуються досить неоднозначно. Часто поняття запасів ототожнюють із певними їх видами (матеріальними запасами, запасами сировини та матеріалів, матеріальними ресурсами, запасами товарно-матеріальних цінностей або товарно-матеріальними запасами). Це зумовило необхідність ґрунтовного дослідження поняття запасів та їх різновидів.

Для того щоб налагодити на підприємстві ефективну систему управління запасами, потрібно визначитись із поняттям “оборотні активи” та “запаси”, а також їх ролі у складі оборотних активів.

Запаси підприємств включаються до складу оборотних активів, тобто активів, призначених для реалізації; споживання в процесі господарської діяльності протягом року або операційного циклу, якщо він довший за рік .

Структурно місце запасів у складі ресурсів підприємств, на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” зокрема, можна відобразити так, як наведено на рис. 1.1.

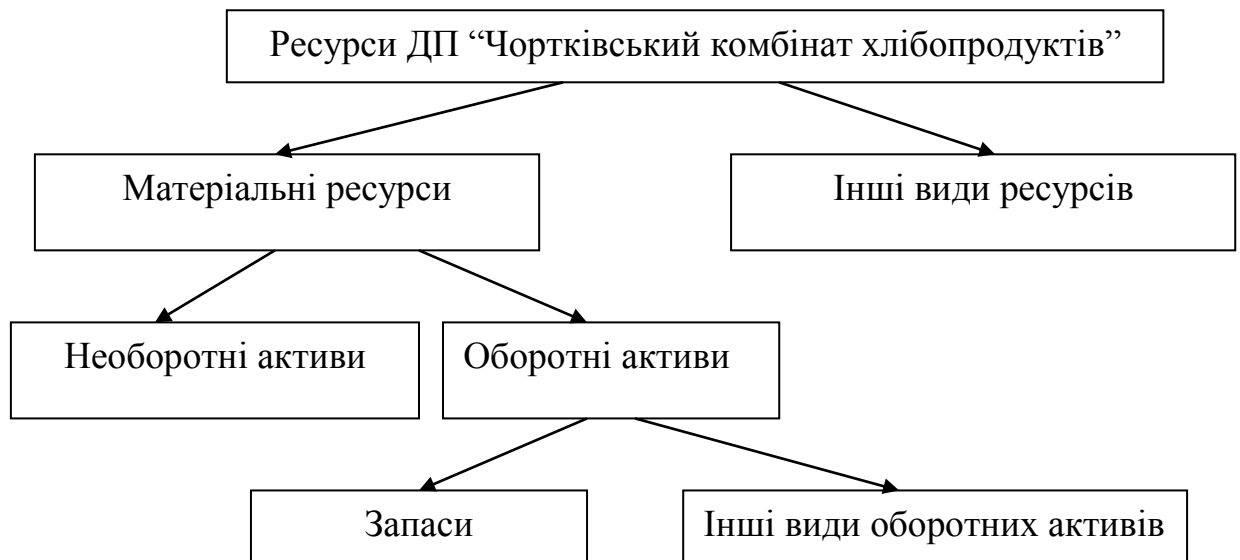


Рис. 1.1. Позиція запасів у складі ресурсів ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”

Як видно з рис. 1.1, запаси є складовою оборотних активів ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”, що у свою чергу входять до матеріальних ресурсів.

Згідно з П(С)БО 2 “Баланс” оборотні активи – це грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації й споживання протягом операційного циклу чи протягом 12 місяців з дати балансу [62, с. 79]. Оборотні фонди – предмети праці (сировина, паливо, матеріали, енергія, куплені напівфабрикати, тара та ін.), які в процесі виробництва переносять свою вартість на новостворений продукт відразу, а також вартісна форма робочої сили [25, с. 614].

І. І. Буфатіна визначає оборотні засоби як сукупність грошових коштів, авансованих для створення й використання оборотних виробничих фондів і фондів обігу для забезпечення безперервного процесу виробництва та реалізації продукції. Автор чітко розділяє запаси, що входять до складу оборотних виробничих засобів (оборотні засоби у виробничих запасах та оборотні засоби у виробництві) та засобів обігу (готова продукція, грошові кошти) [13, с. 8]. Однак, до складу оборотних засобів слід включати дебіторську заборгованість та інші розрахунки.

Л. К. Сук, П. Л. Сук стверджують, що до оборотних активів відносять грошові кошти та їх еквіваленти, які не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації або використання протягом операційного циклу (або протягом 12 місяців після дати балансу) [79, с. 17]. Таке визначення повністю відповідає визначенню оборотних активів за П(С)БО 2 “Баланс”.

У наведених вище визначеннях оборотних активів поняття запасів автори тлумачать по-різному. На їхню думку предмети праці, до яких належать запаси, переносять свою вартість на новостворений продукт відразу, запаси у вигляді оборотних виробничих фондів та фондів обігу створені для забезпечення безперервного процесу виробництва й реалізації продукції.

На нашу думку, для більш чіткого розуміння поняття оборотних активів потрібно об'єднати ці визначення. Отже, оборотні активи – це грошові кошти, запаси, наявність і використання яких передбачає безперервність процесу виробництва й реалізації продукції та які переносять свою вартість на створений продукт, а також дебіторська заборгованість.

Що стосується поняття запасів, то науковці й економісти вважають найбільш важливою і значною частиною активів підприємства. Запаси займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції в структурі витрат підприємств різних сфер діяльності, при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан. Вони належить до складу оборотних активів, оскільки бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу [78, с. 33]. Такий підхід визначає роль і місце запасів у структурі оборотних активів підприємства та в діяльності підприємства в цілому. Можна цілком погодитись з таким визначенням.

Г.Б. Рубальський більш детально розглядає поняття “запаси”. Він вважає, що створення запасів, їх зберігання, витрачання й поповнення характерні для всіх видів господарської діяльності – від домогосподарства до економіки. Різні вироби або ресурси, які безпосередньо не використовуються в певний момент часу, можна вважати запасами. Тому з проблемами управління запасами

стикаються не тільки спеціальні організації, а і практично кожна людина [73, с. 9].

Основним завданням збільшення ефективності промислового виробництва має стати орієнтація не на обсяги виробництва, а на ринковий попит. Тобто на відміну від державно-монополістичної системи господарювання, яка ґрунтувалася на принципі “продавати те, що виробляється”, ринкова система має дотримуватися принципу “виробляти те, що продається”. При цьому оптимальне забезпечення процесу виробництва запасами сировини, матеріалів є необхідною умовою ефективного функціонування виробництва.

У підручниках з економіки наведено різні визначення виробничих запасів. Наприклад, Т. В. Гуренко до сировинної бази відносить:

- предмети праці, що наявні в природному середовищі (потенційні сировинні ресурси);
- продукти першого (екстрактивного) ступеня обробки природної сировини (первинна сировина);
- відходи виробничого, суспільного й індивідуального споживання (відходи);
- вторинна сировина;
- імпортована сировина як додаток до власної сировинної бази [19, с. 25].

Отже, виходячи із викладеного, можна дати таке визначення виробничим запасам: виробничі запаси є речовинною основою готової продукції, одним з найважливіших елементів виробничого процесу, придбаваються для подальшого використання як предмета праці, проходять багато стадій обробки та повністю переносять свою вартість на вироблену продукцію.

Важливим напрямом дослідження теоретичних аспектів формування запасів підприємства є обґрунтування необхідності їх раціонального використання. Для підприємств раціональне використання запасів сировини набуває важливого значення в процесі пошуку шляхів зниження собівартості продукції, а також збільшення обсягів виробництва.

Формування чіткого визначення запасів, їх ролі у складі оборотних активів, їх значення для підприємства та раціональне використання є дуже важливими питаннями. Однак, не менш важливим питанням є класифікація запасів для кожного конкретного підприємства.

Для раціонального управління запасами, виробничими та господарськими процесами на підприємстві необхідна інформація про їх склад, кількість і вартість. Насамперед, це потрібно для організації оперативного обліку запасів підприємства, забезпечення відповідного контролю за їх збереженням на всіх етапах руху запасів сировинних ресурсів, а також для прийняття своєчасних управлінських рішень.

Склад запасів на тому чи іншому підприємстві залежить від сфери його діяльності, організації та технології виробництва продукції. Так, на промислових підприємствах основними видами запасів є виробничі, незавершене виробництво та готова продукція, а в сільськогосподарських підприємствах, крім перелічених запасів – тварини на вирощуванні та відгодівлі, в торгівлі – товари в підприємствах, які надають послуги (виробничі запаси та незавершені роботи (послуги)).

Для цілей бухгалтерського обліку згідно з П(С)БО 9 “Запаси” виділяють такі види запасів:

- 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 не закінчених 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 року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
- поточні біологічні активи [63, с.111].

В. В. Сопко класифікує матеріали залежно від їх призначення у процесі виробництва так: сировина, основні матеріали, покупні напівфабрикати, допоміжні матеріали, паливо, тара, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети [77, с. 287].

Ф. Ф. Бутинець класифікує запаси за призначенням у такий спосіб: сировина й основні матеріали; допоміжні матеріали; паливо; тара і тарні матеріали; будівельні матеріали; запасні частини для проведення ремонтів; тварини на вирощуванні та відгодівлі; матеріали сільськогосподарського призначення; малоцінні та швидкозношувані предмети [47, с. 287].

Для кожного підприємства важливе значення має ефективність забезпечення і використання запасів. Тому необхідною є класифікація запасів залежно від мети, яку ставить керівництво щодо раціонального їх використання.

Як показує практика роботи підприємств, вже в процесі забезпечення на стадії транспортування, приймання, зберігання запасів може мати місце як дбайливе, так й безгосподарне відношення до них, відсутність або наявність невиробничих втрат, що впливають на результати їх використання. Визначення результатів використання запасів має бути спрямоване на підвищення відповідальності підприємств щодо забезпечення ефективного їх використання.

Запаси можна визначити як об'єкт управління та потрібно структурувати їх за цілями управління. Ефективне управління запасами передбачає визначення основних цілей на всіх рівнях управління ними (додаток А):

- основна мета управління запасами – ефективне забезпечення та використання запасів (перший етап);

– цілі управління за функціональною роллю запасів, тобто за процесами кругообігу (другий етап);

– цілі управління за економічним змістом запасів, тобто за окремими складовими виробничого процесу, що здійснюються на підприємстві (третій етап).

З рисунку додатка А видно, що перший етап відповідає головній меті управління запасами; другий – меті управління запасами за процесами кругообігу (процесами заготівлі запасів, запаси у виробництві та реалізації). Третій етап має забезпечити управління на окремих етапах процесів, що здійснюються на підприємстві, тобто ефективність використання запасів у процесі: заготівлі (забезпечення зберігання запасів, залучення оптимальних їх обсягів, раціоналізацію розрахункових взаємовідносин, прискорення їх оборотності); виробництва (вдосконалення нормування запасів, оптимізація їх випуску у виробництво, забезпечення їх зберігання); реалізації (раціоналізація розрахункових взаємовідносин, прискорення оборотності запасів, реалізація оптимального їх обсягу на сторону та всередині підприємства).

Така структура цілей дає змогу досліджувати питання функцій управління та видів обліку в сучасних умовах господарювання. Інформаційний взаємозв'язок різних функцій управління запасами обумовлює необхідність зв'язку облікових даних із показниками всіх функцій управління, а також забезпечення їх відповідності. В процесі розробки стратегії управління запасами потрібно враховувати як зовнішні, так і внутрішні чинники.

До зовнішніх чинників відносять: взаємовідносини між постачальниками й споживачами, конкуренцію на ринку забезпечення й збуту, темпи розвитку споживчого ринку. Внутрішні чинники – це організація процесу постачання, величина витрат на постачання, пристосування складів до зберігання запасів, рівень автоматизації складських приміщень.

На величину запасів може справляти вплив низка чинників, водночас певний вид запасів впливає на ефективність діяльності промислового підприємства, а саме на окремі його процеси.

Проаналізуємо цей вплив з урахуванням того, що будемо враховувати, що підприємство визначило для себе більш або менш оптимальний розмір запасу, оскільки негативні явища в діяльності підприємства, які виникають від створення надлишкових або недостатніх запасів, можна віднести практично до кожного з їх виду. Спочатку розглянемо кругообіг запасів залежно від їх місця знаходження, що схематично наведено на рис 1.2.

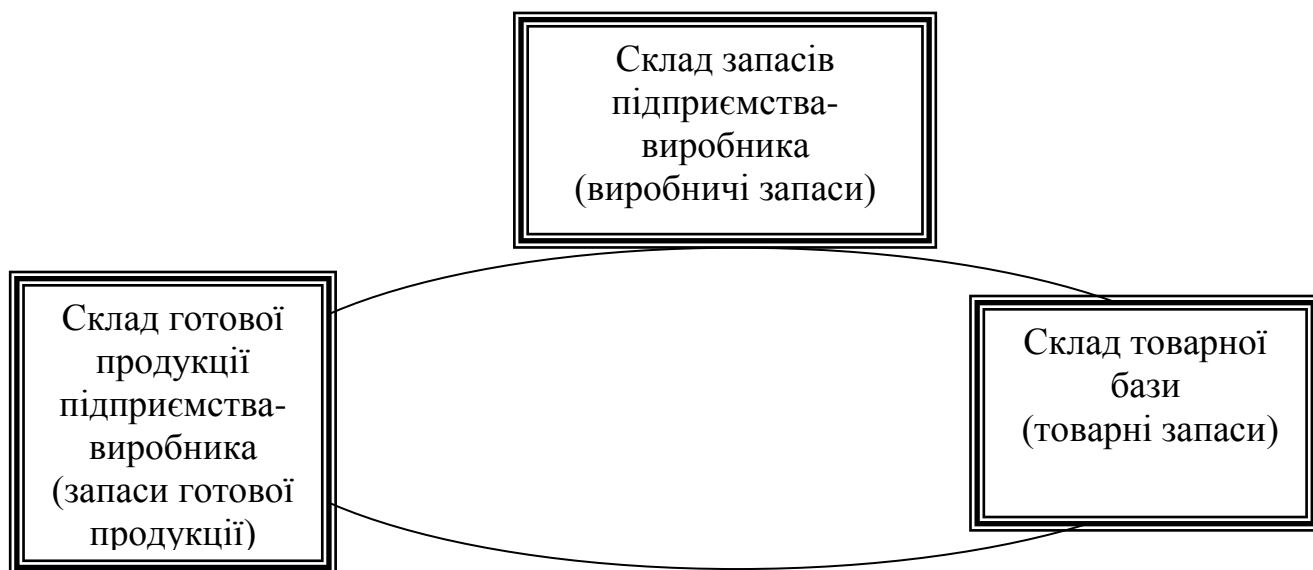


Рис. 1.2. Кругообіг запасів залежно від їх місця знаходження

Запаси, які ще плануються до використання у виробництві, вважають виробничими. До їх придбання підприємством-виробником вони могли знаходитися на базах і були товарними запасами. Якщо підприємство-виробник або база отримує такі запаси від іншого підприємства-виробника, то в останнього до їх реалізації вони вважалися готовою продукцією. Тобто на одному й тому самому підприємстві можуть бути як мінімум два види запасів.

Отже, наявність виробничих запасів насамперед можна віднести до чинників, що забезпечують безперебійність виробничого процесу, а також відповідний рівень реалізації продукції й зменшення ризику втрати постійних споживачів. Товарні запаси, які надходять як готова продукція від підприємств-виробників, створюються на базах постачання, у фірмах, магазинах.

Створення таких запасів може виступати як чинник, що впливає на забезпечення безперебійного процесу постачання споживачам продукції, якщо

їх розглядати з боку спеціалізованих баз постачання. З боку підприємств-споживачів їх можна визначити як фактори, що забезпечують безперервний процес виробництва, а також зниження рівня виробничих запасів. Зниження рівня виробничих запасів у підприємств-споживачів здійснюється за рахунок того, що деякі підприємства знаходяться на значній відстані від підприємств-виробників. Таким підприємствам вигідніше закуповувати матеріали на спеціалізованих базах, оскільки транспортні витрати при самостійній закупівлі можуть бути вищими від вартості матеріалів на базах, також зникає ризик невиконання договірних умов транспортною організацією з будь-яких причин. Це дасть змогу підприємствам-споживачам знизити витрати на закупку матеріалів і тим самим звільнити оборотні кошти із запасів, а також придбавати матеріали по мірі необхідності.

Виходячи з особливостей діяльності підприємства, організації виробничого процесу, процесу заготівлі товарно-матеріальних цінностей, реалізації готової продукції, а також враховуючи позиції на ринку, які займає підприємство, та стосунки з постачальниками й споживачами, запаси можна визначити як важливу економічну категорію, які займають значну частину в складі оборотних активів підприємства і тому потребує контролю, аналізу, правильної оцінки та управління за для визначення їх оптимальної величини для кожного окремого підприємства.

Отже, виробничі запаси відіграють особливу роль не тільки як матеріальна основа діяльності. Їх економічне і раціональне використання – одна з основних умов ефективної діяльності підприємства.

Сформоване на основі узагальнення наукової літератури поняття запасів дає уявлення про структуру запасів, а класифікація відображає їх види. Насамперед, це потрібно для організації оперативного обліку запасів підприємства, забезпечення відповідного контролю за їх збереженням на всіх етапах руху запасів сировинних ресурсів, а також для прийняття своєчасних управлінських рішень.

1.2. Оцінювання виробничих запасів підприємства згідно національних стандартів

Важливе значення для правильного обліку має порядок оцінки запасів. Вартісна оцінка активів господарюючого суб'єкта дає змогу отримати узагальнене уявлення про всі господарські процеси, явища і події в рамках одного підприємства. Вона служить базою для виявлення витрат, включення їх у ціну товарів, продукції, робіт, послуг, формуванню фінансових результатів і відіграє рішучу роль у процесі фінансування і кредитування виробничих запасів. Саме визначення “оцінка” – це процес формування інформації, яка включається у фінансову звітність у вартісному вираженні.

Коли об'єкт матеріальних запасів береться на облік, у першу чергу вирішується питання його оцінки. У процесі оцінки виникає багато труднощів, так як вартість – абстрактний єдиний показник, на який впливає багато факторів (фінансовий, технічний, комерційний, культурний і соціальний). Виходячи з цього, для того, щоб обрати одиницю та метод виміру вартості потрібно вирішувати питання, якому із факторів віддати перевагу.

Існує ряд методів оцінки, які можна використовувати для відображення в обліку та фінансовій звітності окремих видів запасів. Розглянемо ці методи й проаналізуємо можливість їх застосування на підприємствах.

Запаси можна оцінювати за очікуваною ціною продажу, однак це б означало облік прибутку до фактичного продажу запасів. До тих пір, поки покупець не підписав контракт на придбання, не може бути впевненості у тому, що вони будуть продані дорожче, ніж придбані (ніж їх виробнича собівартість). Цей метод оцінки суперечить загальноприйнятому бухгалтерському принципу як обачність – доходи обліковуються, коли можливість їх отримання стає цілком визначеною подією; слід застосовувати методи оцінки, що запобігають завищенню оцінки активів.

Запаси можна оцінювати за очікуваною ціною продажу за вирахуванням витрат на завершення їх виробництва та приведення їх до стану, придатного

для продажу, і витрат на організацію їх продажу. Дана величина має назву чистої вартості реалізації (ЧВР). Якщо ЧВР більша за ціну придбання даних запасів, то це необережна оцінка, оскільки передбачається отримання прибутку до того, як він дійсно зароблений.

Запаси можна оцінювати затратами на їх заміну за поточною відновлювальною вартістю. Перевагою такої оцінки є усунення інфляційних викривлень вартості запасів, а недоліком – суб'єктивність оцінки в залежності від цілей оцінювання.

Запаси можна оцінювати за ціною придбання та/або виготовлення (ціною, за якою вони були первісно придбані та/або виготовлені). Цей метод оцінки є найбільш точним і обґрунтованим, оскільки: оцінка у цьому випадку базується на об'єктивних документальних доказах того, що на придбання (виготовлення) даних запасів були витрачені саме ці кошти (запаси сировини, матеріалів); факти господарської діяльності зареєстровані в обліку у тій оцінці, в якій вони реально відбувались; запаси відображаються за тією ціною (виробничою собівартістю), за якою вони були дійсно придбані (виготовлені), тобто виходячи з витрат на їх придбання (виготовлення). А це не що інше як принцип (історичної, фактичної) собівартості. Останній метод оцінки запасів є досить поширеним і знайшов відображення в закордонних облікових стандартах.

Незважаючи на те, що собівартість є найбільш придатною і об'єктивною базою для оцінки запасів, стандартами обліку передбачено застосовувати в обліку і фінансовій звітності найменшу з двох оцінок: собівартість або чисту вартість реалізації. Іншими словами оцінка запасів передбачає (а принцип обачності диктує) порівняння собівартості запасів і ЧВР для визначення найменшої з цих двох оцінок. У працях подібне порівняння носить назву “основне правило оцінки запасів” [6, с. 163]. При цьому зазвичай виходять з того, що за нормальних умов ЧВР запасів не повинна бути нижчою їх собівартості.

Ми з'ясували, що пріоритетними серед методів оцінки запасів для підприємств є оцінка за собівартістю (первісною вартістю) і оцінка за ЧВР.

Далі більш детально розглянемо такі питання: які витрати на придбання та/або виготовлення запасів слід включати до собівартості (первісної вартості) запасів; навіщо і які використовуються методи розрахунку собівартості при вибутті запасів; у яких випадках необхідно оцінку за ЧВР; як порівняти собівартість запасів з їх ЧВР задля визначення найменшої з цих двох величин.

На відміну від закордонних стандартів бухгалтерського обліку (окрім російського ПБО 5/89) у яких собівартість запасів формують витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до їх теперішнього місцеперебування та приведення їх у теперішній стан, національне П(С)БО 9 “Запаси” прив’язує формування первісної вартості (собівартості) до джерел надходження запасів [63].

Первісна вартість запасів, придбаних за плату (основної та допоміжної сировини, палива, тари, інших матеріалів, МШП, товарів), складається з:

– цін придбання тобто сум коштів, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю). Слід зазначити, що іноземні вчені-бухгалтери пропонують вираховувати з сум, зазначених у рахунку-фактурі знижки на придбання запасів. Це пояснюється тим, що за кордоном знижки пов’язані не з певними видами запасів (як в Україні), а зі строками сплати за рахунками (якщо підприємство сплачує за рахунком контрагента раніше обумовленого строку, то отримує знижку і сплачує менше). Окрім знижок існують і пені за прострочення платежу – такі суми слід додавати до сум, зазначених у рахунку-фактурі. Згідно П(С)БО 9 “Запаси” з цін придбання слід вираховувати:

- непрямі податки;
- сум митних зборів і мита на ввезення запасів (у випадку надходження запасів на підприємства за імпортними договорами);
- сум непрямих податків (які не відшкодовуються підприємству) у зв’язку з придбанням запасів;
- затрат на заготівлю запасів, оплати тарифів за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків

транспортування запасів. У П(С)БО 9 “Запаси” такі витрати мають назву “транспортно-заготівельних витрат” [63].

– інших витрат, які безпосередньо пов’язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у 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.

Первинною вартістю готової продукції, незавершеного виробництва, а також сировини, матеріалів, МШП, які є продукцією допоміжних виробництв і використовуються для потреб основного, тобто запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визначається їх виробнича собівартість.

Зазначимо, що виробнича собівартість продукції ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” складається з:

– ціни придбання сировини, матеріалів тощо, використаних для виготовлення запасів власними силами, а саме вартості основної сировини, що утворюють основу вироблюваної продукції, додаткової сировини та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат. Такі витрати згідно П(С)БО 16 “Витрати відносяться до прямих матеріальних витрат” [64].

– затрат на переробку. З переробкою пов’язані: прямі витрати на оплату праці – заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат; інші прямі витрати – всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, амортизація, витрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованої продукції та витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовується працівниками, які допустили брак; суми, що одержані від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби тощо; загальновиробничі витрати.

До складу загальноновиробничих витрат на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” включаються: витрати на управління виробництвом; амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальноновиробничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальноновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва; витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього середовища; інші витрати.

Визначення первинної вартості залежно від джерел надходження наведено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Зв'язок первісної вартості запасів з джерелами їх надходження

№ з/п	Джерела надходження	Первісна вартість
1.	Придбання за плату у сторонніх юридичних або фізичних осіб	Всі витрати, пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях
2.	Виробництво запасів власними силами підприємства	Виробнича собівартість, яка визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”
3.	Внесок до статутного капіталу	Узгоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість запасів
4.	Отримані на безоплатній основі	Справедлива вартість
5.	Обмін на подібні запаси	Балансова вартість переданих запасів. якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первинною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість
6.	Обмін на неподібні запаси	Справедлива вартість отриманих запасів

Як видно з таблиці 1.1 з надходженням запасів як внесків до статутного капіталу, при обміні запасами та при отриманні запасів на безоплатній основі пов'язаний такий термін як “справедлива вартість”. Під справедливою вартістю розуміють суму, за якою може бути здійснено обмін активу або оплата зобов'язання у результаті операції між поінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами. Застосування справедливої вартості пов'язане з неможливістю визначення точної суми історичної (фактичної) собівартості. У ході дослідження з'ясовано, що оцінка за справедливою вартістю має суттєвий недолік – у більшості випадків вона є приблизною і суб'єктивною, а не чіткою й об'єктивною.

На сьогодні багато підприємств змушені працювати за договорами, в яких відсутня грошова форма розрахунків, тому надходження запасів часто буває пов'язаним з товарообмінними операціями (обміном запасами). Як видно з таблиці 1.1 обмін товарно-матеріальними цінностями може здійснюватись на засадах подібності і неподібності запасів. Подібними визнаються запаси, які мають однакове призначення (виконують подібну функцію в такому ж виді діяльності) і однакову справедливу вартість. На практиці такі ситуації зустрічаються дуже рідко, тому практично всі товарообмінні операції будуть відображатись в обліку як операції з обміну неподібними активами. Якщо при обміні на подібні запаси первісну вартість отриманих запасів користуючись вимогами П(С)БО 9 “Запаси” визначити не складно, то при визначенні первісної вартості запасів отриманих при обміні на неподібні запаси існують певні труднощі. Припустимо, що справедливою вартістю неподібних запасів є їх собівартість (ціна придбання) або величина одного з нею порядку. Однак таке припущення є вірним лише тоді, якщо визначення первісної вартості отриманих запасів здійснюється за справедливою вартістю переданих запасів. Якщо ж визначати первісну вартість отриманих запасів за їх справедливою вартістю, як того вимагає абзац 2 п.13 П(С)БО 9 “Запаси”, то на практиці рівняння “собівартість отриманих запасів = їх первісна вартість” виглядає малоймовірним. Для того, щоб визначити собівартість отриманих за бартером

запасів, або, що ще складніше, їх ринкову вартість, необхідно або вимагати від свого партнера дані, що підтверджують фактичну собівартість продукції (ринкову вартість) або здійснити такі розрахунки самостійно. Обидва варіанти є не дуже привабливими. У результаті сторони товарообмінної операції залишаються з трьома невідомими: справедлива вартість; договірна вартість; звичайна ціна.

Можна припустити, що деякі з цих невідомих рівні між собою. Якщо зробити наголос на те, що згідно визначення справедливої вартості наведеного вище, обмін здійснюється між поінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами, то визначення справедливої вартості виглядає як виключна прерогатива власника запасів й повністю залежить від його рішення. Іншими словами, справедливою вартістю може бути як ринкова вартість, так і собівартість – все залежить від того для яких цілей вона використовується. Отже у випадку, якщо договірна вартість буде співпадати зі звичайною ціною, то всі три види вартостей будуть однаковими.

Не включаються до фактичної собівартості (первісної вартості) запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені): наднормативні втрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на (продаж) збут; загальногосподарські та інші подібні 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 [63].

Особливості діяльності підприємств передбачають зберігання на складах необхідних розмірів запасів для забезпечення безперервності діяльності. Тобто на підприємствах виникають витрати пов'язані зі складуванням та зберіганням запасів. П(С)БО 9 “Запаси” не дає відповіді на питання куди їх відносити – чи до первісної вартості запасів чи до витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Хоча у проекті П(С)БО 9 “Запаси” зазначалось, що виключаються із собівартості запасів витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва. Отже, витрати пов'язані зі складуванням та зберіганням запасів

слід відносити до первісної вартості. З нашої точки зору їх слід відносити до первинної вартості запасів, що виготовляються власними силами підприємств.

Складність оцінки запасів за собівартістю (первісною вартістю) на підставі фактичних витрат обумовлена тим, що ці витрати не залишаються незмінними протягом періоду (року) навіть для одних й тих же видів (найменувань) запасів. Причиною є коливання цін і тарифів, а також відхилення від нормальних умов виробництва. Отже виникає питання скільки за вартістю запасів залишилось і скільки пішло у собівартість продукції. Подолати цю складність у оцінці запасів можна, застосовуючи різні методи (формули) розрахунку собівартості вибуття запасів [86, с.33].

При відпуску у виробництво сировини, матеріалів, інших запасів, при реалізації готової продукції і товарів покупцям або споживачам, при продажу зайвих, непотрібних запасів та іншому їх вибутті на підприємствах оцінка запасів здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; ФІФО; нормативних затрат; ціни продажу.

Зазначимо, що ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів“ при вибутті запасів застосовує метод середньозваженої собівартості. Оцінка проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів. Середнє значення зазвичай обчислюється на періодичній основі, хоча з нашої точки зору цілком обґрунтованим може бути і обчислення середнього значення з отриманням кожної додаткової партії запасів. Собівартість запасів, розрахована за методом середньозваженої собівартості, буде залежати від придбання запасів за вищою ціною наприкінці місяця. За рахунок питомої ваги дорогих запасів, придбаних наприкінці місяця, у загальній сумі запасів середньозважена ціна одиниці запасів буде вище, а відповідно, собівартість запасів, що вибули, збільшиться, що буде сприяти

зниженню податку на прибуток. Цей метод не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею запасів та відрізняється простотою розрахунку.

Метод ідентифікованої собівартості може застосовуватися у випадку виконання спеціальних замовлень і проектів, а також при невеликій номенклатурі товарів. Цей метод передбачає облік фактичної собівартості за кожною конкретною одиницею товарів. Для більшості підприємств цей метод неприйнятний через складність і непрактичність відслідковувати придбання і використання (продаж) конкретних одиниць кожного найменування запасів. Хоча, як показує облікова практика, цей метод є цілком прийнятним при застосуванні бухгалтерських програм, оскільки вони елементарно дозволяють відслідковувати придбання і використання (продаж) конкретних одиниць кожного найменування запасів [17, с. 50].

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що собівартість запасів придбаних у першу чергу, повинна бути віднесена до запасів, що вибули у першу чергу. Собівартість запасів, що є в наявності на кінець періоду, відноситься до останніх придбань, а собівартість запасів, що вибули, відноситься до більш ранніх придбань. При застосуванні цього методу в умовах постійного зростання вартості придбання запасів, запаси, які знаходяться у залишку і відображені у балансі будуть мати оцінку наближену до їх реальної вартості [81, с.5]. Недоліком методу є відображення нереальних доходів, що призводить до невиправданого завищеного прибутку. Застосування методу ФІФО в умовах зростання цін буде сприяти збільшенню податку на прибуток. Але при цьому і сам прибуток, відображений у звітності, буде вищим, що є позитивним моментом при необхідності залучення інвестора, намірі отримати кредит або інших ситуаціях.

Оцінка за нормативними затратами 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 норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися [86, с.34].

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами, які мають мережу власних фірмових магазинів і поряд виробленням продукції займаються роздрібною торгівлею, середнього проценту торгівельної націнки товарів. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари [48]. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Отже, оцінка матеріальних запасів має вплив на такі форми бухгалтерської звітності, як баланс і звіт про фінансові результати. Існує ряд методів оцінки, які можна використовувати для відображення в обліку та фінансовій звітності окремих видів запасів: за очікуваною ціною продажу, за чистою вартістю реалізації, за поточною відновлювальною вартістю та за ціною придбання (виготовлення). Незважаючи на те, що собівартість є найбільш придатною і об'єктивною базою для оцінки запасів, стандартами обліку передбачено застосовувати в обліку і фінансовій звітності найменшу з двох оцінок: собівартість або чисту вартість реалізації. Найбільш часто на підприємствах застосовуються такі методи оцінки матеріальних запасів при їх вибутті: метод середньозваженої собівартості, метод ФІФО, нормативних затрат. Використанню цих методів сприяють відносна простота їх застосування на практиці. У стандартах бухгалтерського обліку відображаються загальні принципи оцінки запасів і, відповідно, кожна галузь має свою специфіку, яку потрібно враховувати.

1.3. Нормування виробничих запасів – важлива передумова їх ефективного використання

Для здійснення нормальної виробничо-господарської діяльності підприємства створюються певні запаси товарно-матеріальних цінностей, які призначені для забезпечення безперервної роботи виробництва, захисту виробництва від вичерпування, а також дають можливість підприємству застрахувати себе на деякий час від збільшення постачальниками цін на сировину та матеріали. Окрім того, для більшості виробничих підприємств інвестиції в запаси становлять велику частку активу, тому одним з найважливіших завдань обліку на підприємстві є ефективне управління виробничими запасами, оскільки в протилежному випадку капіталовкладення в запаси будуть невиправдано великими [49, с.8].

Запаси є складовою оборотних коштів підприємства, а ефективне використання оборотних коштів багато в чому залежить від правильного визначення споживи в них. Період часу від моменту споживання виробничих запасів, перетворення їх у готову продукцію до її реалізації, може бути досить тривалим. Надходження виторгу від реалізації продукції часто не збігається з моментом споживання матеріальних ресурсів. Це визначає необхідність формування оборотних коштів у певному розмірі, що має на увазі їх нормування, тобто визначення оптимальної величини.

Система управління товарно-матеріальними запасами – це сукупність правил та способів регулювання, за допомогою яких можна контролювати рівні запасів та визначати, які рівні слід підтримувати, який запас слід поповнювати та яким повинен бути обсяг замовлення.

Основними ознаками ефективності управління запасами є наступні:

- система обліку наявних запасів і замовлень на стадії виконання;
- прогнозування попиту, включаючи визначення можливої помилки прогнозу;

- постійна наявність інформації про терміни виробництва і постачання, про їх можливі зміни;
- оцінка вартості підтримки запасів, вартості замовлень, витрат через недостатність запасів;
- система класифікації запасів.

Розглянемо докладніше кожен з цих ознак.

– Система обліку наявних запасів і замовлень на стадії виконання. Системи обліку запасів бувають періодичними та безперервними. В періодичній системі підрахунок запасів здійснюється через певний проміжок часу (наприклад, раз на тиждень або на місяць), що не дає змогу контролювати запаси в періоди між перевірками.

Безперервна ж система обліку матеріальних запасів постійно відслідковує використання запасів, що дає змогу в будь-який момент визначити поточний рівень запасів. Коли обсяг певних наявних запасів досягає встановленого мінімуму, то відбувається поповнення запасів. Зрозуміло, що при безперервній системі обліку контроль за рівнем запасів здійснюється постійно і тому постійно відслідковується використання запасів. Але крім переваг ця система має і недоліки, які полягають у тому, що з'являються додаткові витрати на ведення облікової документації, крім того необхідно періодично проводити фізичний підрахунок запасів, щоб коригувати облікові дані з врахуванням можливих помилок, псуванням, крадіжками та інших факторів, які можуть знизити дійсний обсяг запасів.

– Прогнозування попиту, включаючи визначення можливої помилки прогнозу. Запаси створюються для задоволення попиту, тому важливо мати достатньо точну оцінку обсягу і часу попиту. Так само необхідно знати і час виконання замовлення. Чим більші потенційні відхилення, тим більша необхідність в резервному запасі для зниження ризику нестачі запасу в період між доставками.

– Постійна наявність інформації про терміни виробництва і постачання, про їх можливі зміни. Виробничий процес – це сукупність дій, в результаті яких

сировина і матеріали перетворюються в готову продукцію. Процес виробництва постійно повторювальний та безперервний. Постійна наявність інформації про терміни виробництва і постачання, про їх можливі зміни дасть можливість контролювати надходження та використання сировини та матеріалів в процесі виробництва, а також забезпечить його безперервність.

– Оцінка вартості підтримки запасів, вартості замовлень, витрат через недостатність запасів. Зі створенням та підтриманням матеріальних запасів пов'язані три основні види витрат: вартість зберігання (складські витрати), вартість виконання замовлення та витрати, пов'язані з нестачею наявного запасу. Вартість зберігання – це витрати, пов'язані з фізичним зберіганням матеріальних запасів на складі (в запасі) протягом певного періоду (зазвичай протягом року). Це витрати на утримання складів; заробітна плата складського персоналу; страхування; втрати від старіння, зносу, псування, крадіжок запасів; опалення та освітлення складу, охорона складу і т.д.

Вартість зберігання визначається двома способами: як процент від вартості виробу або як певна сума за одиницю зберігання.

Вартість виконання замовлення – це вартість його оформлення і отримання. Сюди включається визначення потрібного обсягу замовлення, оформлення рахунків – фактур, перевірка партій поставки за якістю і кількістю, та переміщення запасів на тимчасове зберігання. Витрати, пов'язані з нестачею запасів, виникають тоді, коли попит виробництва перевищує наявні запаси. Несвоєчасне поставлення сировини, матеріалів і запасних частин призводить до порушення ритмічності роботи підприємств, потребує додаткових витрат праці персоналу, впливає на якість сировини і погіршує техніко-економічні показники виробництва.

– Система класифікації запасів. При управлінні запасами важливо враховувати той факт, що підприємство повинно мати таку кількість запасів, скільки потрібно для безперебійного забезпечення виробництва, причому не більше і не менше. Завданнями стратегії управління запасами є безперебійне

постачання виробництва при найменших витратах і максимальному задоволенні попиту виробничих цехів [84, с.180].

При виборі стратегії головну роль відіграють витрати на управління запасами, оскільки витрати, пов'язані з необхідністю прискорення обігу, зазвичай виправдовуються, тому інтервали закупок за цими видами сировини і матеріалів повинні бути максимально скороченими.

Активним видам сировини і матеріалів необхідно приділяти якомога більше уваги, тому що вони становлять основу вироблюваної продукції і вони повинні контролюватися за допомогою найбільш ефективних систем обліку. Якщо потрібно розмежувати виробничі запаси більш ніж на дві класифікаційні групи, то нерідко застосовують систему аналізу „АВС”. За цією системою виробничі запаси розмежовують на групи А, В і С. Група А об'єднує найбільш активні в грошовому вираженні види запасів, В – запаси середньої активності і С – запаси з найнижчим рівнем активності. При використанні трьох груп, групу А необхідно постійно перевіряти на наявність запасів, постійно і суворо контролювати їх витрачання та поповнення. Запаси групи С контролюють вибірково, а рівень контролю за групою В повинен здійснюватись періодично.

Організація ефективної системи обліку і контролю за використанням виробничих запасів може бути забезпечена лише в тісному взаємозв'язку обліку з нормуванням, аналізом і системою стимулювання економії ресурсів (рис.1.3).



Рис. 1.3 Взаємозв'язок процесу обліку і контролю з аналізом, нормуванням та стимулюванням економії

Нормування використання виробничих запасів є одним із способів, який виступає активним важелем ресурсозбереження, і відповідно слугує однією з найважливіших передумов раціонального використання сировини і матеріалів у виробництві. Від реальності нормативних показників залежить дієвість всієї

системи обліку використання матеріальних ресурсів. Процесу нормування використання виробничих запасів особлива увага повинна приділятися на підприємствах, зокрема в заготівельних цехах. Дослідження довели, що саме в цих цехах споживається основна частина виробничих запасів, і саме тут вирішується проблема раціонального використання матеріалів [49, с.8].

Мета нормування виробничих запасів полягає у визначенні діапазону можливих варіацій добових залишків протягом року, на основі якого встановлюють величину необхідної норми запасу.

Норма визначає проміжок часу (в днях), на який встановлюється запас, а норматив – це необхідні грошові кошти, які визначаються множенням норми оборотних коштів на їх добові витрати. Норма є більш стабільним показником з більшим тривалим періодом дії, ніж норматив.

Важливе значення для ефективного використання сировини і матеріалів та розробки нормативів виробничих запасів має встановлення норм витрат окремих ресурсів.

Норма витрат – це максимально допустима величина витрат сировини, матеріалів, палива на виробництво одиниці продукції встановленої якості.

При розробці норм витрат виробничих запасів розуміють планові витрати сировини, матеріалів і т.д. на виробництво одиниці продукції в окремих організаційно-технічних умовах.

Щоб норми витрат відповідали своєму призначенню, вони повинні бути науково обґрунтованими та прогресивними. Прогресивність норм витрат передбачає досягнення оптимального співвідношення між всіма елементами виробництва, при якому забезпечується максимальна економія живої та уречевленої праці на одиницю продукції. Якщо скорочення норм витрат одних матеріалів супроводжується збільшенням норм витрат інших, то прогресивність цих норм повинна оцінюватися по загальному економічному результату від зміни цих норм [84, с.181].

В залежності від цільового призначення і характеру використання норми витрат матеріальних ресурсів відрізняються певними особливостями, які можна

класифікувати за чотирма ознаками: періодом дії; сферою застосування; ступенем деталізації об'єкта, по відношенню до якого встановлюються норми витрат; ступеня деталізації предметів праці.

За періодом дії розрізняють норми, освоєння яких розраховано на декілька років та норми, які повинні бути освоєні протягом запланованого року.

За сферою застосування розрізняють індивідуальні норми, що призначені тільки для певного підприємства або для окремого типу устаткування, або лише до певного виду сировини, матеріалів, палива та групові норми, які розповсюджуються на типи підприємств, що виробляють однорідну продукцію або на групи однорідних виробів.

За ступенем деталізації об'єкта, по відношенню до якого встановлюються норми витрат, розрізняють норми витрат на одиницю готової продукції. За ступенем деталізації предметів праці розрізняють норми по укрупненій номенклатурі, за видовими ознаками і за специфікованою номенклатурою.

На практиці нормування і планування виробничих запасів розрізняють такі методи: аналітично-розрахунковий, дослідно-лабораторний і звітно-статистичний.

Аналітично-розрахунковий метод полягає в тому, що кожний елемент, який утворює загальну норму витрат, визначається розрахунком на основі поглибленого вивчення технічних та організаційних умов використання матеріальних ресурсів на даному підприємстві.

Дослідно-лабораторний метод дозволяє встановити норми на основі проведених дослідів, спостережень та лабораторних досліджень. Цей метод застосовується для нормування витрат допоміжних матеріалів.

Звітно-статистичний метод ґрунтується на основі звітних даних за попередні періоди про фактичні середні витрати, виходячи з тенденції їх скорочення.

Норма витрат N розраховується за наступною формулою:

$$N = \frac{N_1 P_1 + N_2 P_2 + N_3 P_3 + \dots + N_i P_i}{\sum_{k=1}^{k=i} P_k}, \quad (1.1)$$

де $N_1, N_2, N_3, \dots, N_i$ – індивідуальні норми витрат матеріальних ресурсів;

$P_1, P_2, P_3, \dots, P_i$ – об'єм виробництва продукції відповідних видів (підгрупи, групи) продукції;

k – кількість видів (підгруп, груп) продукції.

У складі виробничих запасів ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” найбільшу питому вагу займає сировина – зерно пшениці 2, 3, 4, 5 класів та кукурудза фуражна. Норматив запасу сировини визначають за формулою:

$$Пз = Нпз \cdot Спз, \quad (1.2)$$

де $Пз$ – норматив виробничих коштів, зокрема сировини, тис.грн.;

$Нпз$ – норма запасу в днях;

$Спз$ – одноденні витрати сировини (матеріалів, покупних напівфабрикатів), тис.грн./день [83].

Одноденні витрати сировини визначають по кошторису витрат на виробництво планованого кварталу без відрахування зворотних відходів. Величина одноденних витрат по номенклатурі споживаної сировини, матеріалів і покупних напівфабрикатів обчислюється шляхом розподілу суми їх витрат на виробництво планованого періоду (квартал) на кількість днів у періоді.

При розробці норм витрат виробничих запасів враховують створення та впровадження у виробництво нових видів продукції; впровадження у виробництво відходів та вторинних матеріалів; комплексне використання сировини і матеріалів; прогресивну технологію виготовлення продукції, що забезпечує зниження витрат сировини; нові стандарти при виготовленні продукції, що забезпечить зниження матеріаломісткості продукції [49, с.12].

Важливою умовою досягнення нормування витрат виробничих запасів своїх завдань є правильний вибір одиниць виміру ресурсів, що нормуються, і одиниці об'єктів, по відношенню до яких встановлюються норми.

Нормування виробничих запасів, як правило, починається з визначення середньодобового споживання в запланований період на випуск товарної продукції, на поповнення напівфабрикатів і незавершеної продукції, на потреби

капітального ремонту і непромислових підсобних господарств. Якщо об'єм виробництва зростає протягом року, то середньодобове споживання потрібно враховувати за даними останнього кварталу запланованого року, а в кінці запланованого року – за першим кварталом наступного року.

Виробничий запас тієї чи іншої сировини на підприємствах визначається періодом надходження (в днях) матеріальних ресурсів на різних стадіях, тобто складається з суми декількох запасів: транспортного, підготовчого, поточного, технологічного, страхового.

Транспортний запас визначається тривалістю перебування матеріальних цінностей в дорозі від моменту оплати документів до прибуття виробничих запасів до споживача і, як правило, визначається на основі фактичних даних за попередній рік. Зрозуміло, що наближення підприємства до джерел сировини, збільшення швидкості руху транспорту сприяє скороченню необхідних оборотних коштів для транспортного запасу. Підготовчий запас визначається часом, який необхідний для прийняття, розвантажування, сортування, складування матеріальних цінностей. Час розвантаження і доставки матеріалів на склад (в змінах) при використанні механізованих способів визначається нормами витрат часу на здійснення операцій [84, с.182].

Поточний запас задовольняє потребу підприємства в матеріальних запасах в період між двома черговими поставками й забезпечує нормальну роботу підприємства. Максимальний поточний виробничий запас виникає в день надходження на підприємство сировини й матеріалів і до кінця інтервалу стає мінімальним (дорівнює нулю). Тому планується також середня величина поточного виробничого запасу, що дорівнює половині максимального запасу.

Технологічний запас передбачається в тих підгалузях, де сировина і матеріали у відповідності з особливостями технологій повинні пройти попередню підготовку, витримку або обробку.

Страховий запас створюється на підприємстві з метою забезпечення його безперервної роботи на випадок можливих порушень терміну поставки матеріальних запасів чи поставки їх в кількостях, менших ніж передбачено в

договорах. Також страховий запас необхідний і тоді, коли збільшуються середньодобові витрати даного виду сировини чи матеріалів на середнє відхилення від встановленого інтервалу поставок в днях. Як правило величина страхового запасу становить приблизно 10-40% від величини поточного запасу.

Отже, виробничий запас тієї чи іншої сировини на підприємствах визначається періодом надходження (в днях) матеріальних ресурсів на різних стадіях, тобто складається з суми кількох запасів: транспортного, підготовчого, поточного, технологічного, страхового, дотримання яких є обов'язковим, а їх розмір має бути оптимальним.

При створенні запасів сировини і матеріалів слід враховувати, що зі створенням та підтриманням матеріальних запасів пов'язані такі види витрат: складські витрати, вартість виконання замовлення та витрати, пов'язані з нестачею наявного запасу, а нестача запасу може призвести до простоїв чи навіть до зупинки виробництва. Тому для застосування ефективних управлінських рішень при нормуванні виробничих запасів велике значення має застосування економіко-математичних методів і сучасної обчислювальної техніки, яка дозволяє вирішити два завдання – автоматизувати розрахункові роботи та допомогти прийняти оптимальні рішення з врахуванням повноти одночасно діючих факторів.

Отже, організація ефективної системи обліку та аудиту за використання виробничих запасів може бути забезпечена лише в тісному взаємозв'язку обліку з процесами нормування виробничих запасів. Який би метод управління запасами не обрало підприємство, існують мінімальні вимоги, щоб дана система могла б забезпечити можливість реалізувати різні методи планування запасів. Окрім того, їх виконання, як правило, відразу ж безпосередньо позначається на зменшенні вартості доставки й зниженні витрат на зберігання запасів. Нормування використання виробничих запасів є одним із засобів, який виступає активним засобом ресурсозбереження, і відповідно слугує однією з найважливіших передумов раціонального використання сировини і матеріалів у виробництві.

Висновки до розділу 1

1. Запаси являються невід'ємним елементом функціонування підприємств. Їх оптимальний розмір забезпечує безперервність діяльності та уникнення низки ризиків, пов'язаних з відсутністю запасів. Сформоване на основі узагальнення наукової літератури поняття запасів дає уявлення про структуру запасів, а класифікація відображає їх види. Класифікувати запаси можна за численними ознаками, однак узагальнено сформована класифікація дає уявлення про основні види запасів.

2. В умовах нинішньої економічної ситуації, що постійно змінюється необхідно враховувати позитивні і негативні наслідки використання кожного конкретного методу оцінки вибуття виробничих запасів, що є важливим показником обґрунтування собівартості виготовленої продукції. Вибір методу оцінки здійснюється господарюючим суб'єктом самостійно в рамках прийнятої облікової політики, що впливає не тільки на величину витрат виробництва, продажу чи собівартість, але й на прибуток і суму сплачених податків. Враховуючи результати наших досліджень вважаємо, що найбільш обґрунтованим для оцінки виробничих запасів при їх використанні в ДП "Чортківський комбінат хлібопродуктів" за сучасних умов господарювання є застосування методу середньозваженої собівартості, перевагою якого відносна простота застосування на практиці.

3. Організація ефективної системи обліку та аудиту за використання виробничих запасів може бути забезпечена лише в тісному взаємозв'язку обліку з процесами нормування виробничих запасів. Який би метод управління запасами не обрало підприємство, існують мінімальні вимоги, щоб дана система могла б забезпечити можливість реалізувати різні методи планування запасів. Окрім того, їх виконання, як правило, відразу ж безпосередньо позначається на зменшенні вартості доставки й зниженні витрат на зберігання запасів.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ

2.1. Документальне оформлення операцій по використанню виробничих запасів

Безперервність здійснення виробничого процесу підприємств передбачає систематичний рух виробничих запасів. У свою чергу вирішення проблеми ефективного використання виробничих запасів вимагає повної, об'єктивної, своєчасної і достовірної інформації про їх надходження та використання. Основним носієм такої інформації є первинний документ, від своєчасності та повноти складання якого в значній мірі залежить ефективність прийняття управлінських рішень. Згідно Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, в яких відображують факти здійснення господарських операцій [67, с.8]. Правильне й своєчасне документальне оформлення руху запасів дає можливість попередити різні порушення, своєчасно виявити зловживання, здійснювати постійно контроль за роботою матеріально-відповідальних осіб.

Використання самостійно розроблених або зміна затверджених форм бухгалтерських регістрів і первинної документації цілком припустима. Згідно ст. 8 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему регістрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних; підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів, затверджує правила документообороту та

технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку [67, с. 9]. Документація – один з елементів методу обліку, сукупність носіїв інформації за допомогою яких відбувається процес спостереження за діяльністю підприємства і які виступають джерелом отримання інформації про господарську діяльність підприємства.

Для документального оформлення операцій з руху виробничих запасів на підприємствах використовуються первинні облікові документи, типові форми яких затверджено наказом Міністерства статистики України від 21.06.96 р. №193 “Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів”. Для обліку використання виробничих запасів використовуються первинні документи, які наведено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Первинні документи з обліку використання виробничих запасів на
ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”

Назва документу	Типова форма	Сфера застосування
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	№М-11	Використовується для обліку руху матеріалів для внутрішньої їх передачі або при відпуску на власні потреби організації
Картка складського обліку матеріалів	№М-12	Використовується для кількісного обліку руху запасів на складі за їх видами
Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	№М-10	Використовується для обліку відпуску матеріалів понад встановленого ліміту або при заміні матеріалів
Лімітно-забірна картка	№М-8 та М-9	Використовується для систематичного відпуску у виробництво лімітованих матеріалів, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів їх відпуску
Відомість обліку залишків матеріалів на складі	№М-14	Використовується для взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку
Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу	№М-18	Використовується у разі виявлення відхилень фактичного залишку запасів від встановлених норм

Вагому частку серед первинних документів на комбінаті хлібопродуктів займають лімітно-забірні картки. Лімітно-забірна картка використовується для оформлення відпуску матеріалів, які систематично використовуються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за додержанням встановлених норм відпуску матеріалів на виробничі потреби і є виправданим документом для списання матеріальних цінностей зі складу.

Лімітно-забірна картка може бути двох видів: форма М-8, яка призначена для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на місяць; форма М-9 – для чотириразового відпуску лімітованих матеріалів, які відносяться на один вид витрат (замовлення) на один місяць і на різні види витрат (замовлень).

Наступним первинним документом, який ми будемо розглядати є “Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (форма №М-10), який використовується для обліку відпуску матеріалів понад встановлений ліміт або при заміні матеріалів і є основою для списання матеріалів зі складу. На комбінаті хлібопродуктів акт-вимога виписується на один вид матеріалів та його багаторазовий відпуск у межах ліміту у двох примірниках: один примірник для одержувача (цеху, дільниці і т.і.), другий – для складу. Комірник відмічає в обох примірниках акту-вимоги дату та кількість відпущеного матеріалу, після чого визначає залишок. У акті-вимозі одержувача розписується завідуючий складом, в акті вимозі складу – представник одержувача. Здача актів-вимог до бухгалтерії або на обробку засобами обчислювальної техніки здійснюється після видачі всієї кількості матеріалу, що вимагається. Понадлімітний відпуск матеріалів та заміна одних видів матеріалу на інші допускається лише з дозволу директора П. О. Стефаняка, головного інженера або осіб, на те уповноважених, і після погодження з відповідними відділами підприємства.

Накладна-вимога (форма М-11) на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів виписується у двох примірниках і підписується головним бухгалтером – Р. Ю. Дмитрук. У разі відпуску матеріалів господарствам

комбінату хлібопродуктів один примірник передається цеху, другий – складу, який потім передає цей примірник до бухгалтерії. У випадку внутрішнього переміщення матеріалів накладну-вимогу складає матеріально-відповідальна особа складу, яка здає цінності. Один примірник є для складу, що здає цінності, основою для списання цінностей, а другий для складу, що приймає, – слугує підставою для оприбуткування цінностей. У випадку відпуску матеріальних цінностей господарствам свого підприємства, що розташовані за межами його території, або стороннім організаціям накладну-вимогу виписують на основі договорів, нарядів і інших відповідних документів. Перший примірник передають до складу як основу для відпуску матеріалів, другий – одержувачу матеріалів.

Слід також зазначити, що всі облікові документи взагалі, а документи з обліку виробничих запасів – зокрема, повинні бути складені на паперових або машинних носіях і містити наступні обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату і місце складання; назву підприємства, від імені якого складений документ; зміст і обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що надають можливість ідентифікувати особу, яка приймала участь у здійсненні господарської операції [35].

У випадку складання і зберігання первинних документів на машинних носіях підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів і відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами. Підприємство повинно приймати всі необхідні заходи для попередження несанкціонованого та непомітного виправлення записів у первинних документах, а також забезпечувати їх належне зберігання протягом встановленого періоду.

Типова форма М-12 “Картка складського обліку матеріалів” застосовується для обліку руху матеріалів на складі щодо кожного сорту, виду і розміру,

заповнюється на кожний номенклатурний номер матеріалу і ведеться матеріально-відповідальною особою. Записи в картці виконуються на підставі первинних прибутково-видаткових документів у день проведення операції [35].

За даними карток складського обліку, які перевірені бухгалтерією комбінату хлібопродуктів, заповнюють “Відомість обліку залишків матеріалів на складі” (форма №М-14).

Наступним документом, який застосовується на комбінаті хлібопродуктів з метою обліку використання виробничих запасів є “Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасів” (форма М-18), яка використовується для контролю за відхиленням фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу і для контролю залишків матеріалів, що знаходяться без руху. Довідка складається в одному примірнику завідуючим складом, який повинен своєчасно повідомити відділу постачання про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановленої норми запасу та про залишки матеріалів, що знаходяться без руху. Довідка заповнюється на підставі даних складського обліку матеріалів (форма М-18). Критерій для включення даних у довідку встановлює відділ матеріально технічного постачання підприємства.

Усі первинні документи з моменту надходження до бухгалтерії стають матеріалом для бухгалтерського виробництва, тому вони повинні складатися засобами, які забезпечують збереження записів в них протягом тривалого періоду. Записи у первинних документах повинні виконуватися чорнилами, хімічним олівцем, пастою кулькових ручок, за допомогою друкувальних машин або іншими засобами, що забезпечують зберігання цих засобів у архіві. Для записів забороняється використовувати простий олівець. Слід зазначити, що вільні рядки підлягають обов’язковому закресленню. Лімітно-забірні картки та накладні нумерує бухгалтер перед їх випискою [38, с.56].

Документи містять в собі як економічну так і юридичну інформацію. Носіями економічної інформації вони стають в силу того, що за допомогою документів здійснюється первинне спостереження і первинна реєстрація фактів

господарського життя з подальшим групуванням і узагальненням їх цифрових показників шляхом облікових записів у відповідних бухгалтерських регістрах.

До виконання та оформлення забороняється приймати документи, які суперечать законодавству і встановленому порядку зберігання і використання виробничих запасів – такі документи повинні бути передані головному бухгалтеру для прийняття рішення по ним.

З моменту складання і до здачі в архів на зберігання документи з обліку використання виробничих запасів проходять певний шлях, використовуються на різних стадіях облікового процесу, тобто здійснюють документообіг. Раціонально організований документообіг є важливою ланкою в системі оперативного обліку запасів. За його допомогою здійснюється контроль за ходом виробництва, приймаються оперативні рішення по економному використанню ресурсів. Навпаки, не налагодженість документообігу дуже часто є причиною недоліків в організації обліку запасів, що може призводити до їх перевитрачання. Тому на підприємствах повинні бути розроблені порядок оформлення документів і графік їх руху від місця складання до місця обробки і використання з вказівкою строків і відповідальних виконавців [38, с. 48].

Створення первинних документів з обліку використання виробничих запасів, порядок і строки передачі їх для відображення в бухгалтерському обліку проводяться у відповідності із затвердженим в організації графіком документообігу.

На ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” відповідальним за здійснення робіт по складанню графіку документообігу є головний бухгалтер Р. Ю. Дмитрук. У додатку Б наведено схему документообігу на складі комбінату хлібопродуктів. Поняття документообігу включає в себе складання графіка проходження документів, контроль за правильністю оформлення документів і відповідним відображенням операцій на рахунках бухгалтерського обліку. Оптимізація документообігу дає змогу встановити велику кількість необхідних документів і кількість робітників, які мають справу з даними документами.

При складанні графіку потрібно дотримуватися наступних вимог: первинні облікові документи, що приймаються бухгалтерією, повинні мати всі обов'язкові реквізити; при прийманні документів повинна здійснюватися перевірка правильності арифметичних підрахунків; документи повинні бути складені у відповідності з вимогами законодавчих та нормативних актів; всі виправлення в документах повинні бути завіреними підписами осіб, відповідальних за їх складання, з вказівкою дати виправлення [38, с. 49].

Графік повинен бути оформлений у вигляді схеми або переліку робіт по створенню, перевірці і обробці документів, які виконуються кожним підрозділом підприємства, установи, організації, а також усіма виконавцями з вказівкою їх взаємозв'язків та строків виконання робіт. При цьому графік повинен встановлювати раціональний документообіг, тобто передбачати оптимальну кількість підрозділів і виконавців для проходження кожним первинним документом, визначати мінімальний строк його знаходження в підрозділі.

По кожному документу графік документообігу містить наступні розділи: порядок створення документа: кількість екземплярів, відповідальний за виписку, відповідальний за оформлення, відповідальний за виконання, строк виконання; порядок перевірки документа: відповідальний за перевірку, хто надає на перевірку, порядок надання, строк надання; порядок обробки документа: виконавець, строк виконання; порядок передачі документа в архів: виконавець, строк передачі.

Графік документообігу затверджується наказом керівника П. О. Стефаняком і, в зв'язку з цим, його положення обов'язкові для виконання всіма працівниками підприємства.

Працівники підприємства складають і надають документи, що відносяться до сфери їх діяльності, за графіком документообігу. Для цього кожному виконавцю видається виписка із графіка, в якій перераховуються документи, що відносяться до сфери діяльності виконавця, строки їх подання і підрозділи підприємства, в які подаються вказані документи.

Відповідальність за дотримання графіка документообігу, а також за своєчасне і доброякісне створення документів, своєчасну передачу їх для відображення в бухгалтерському обліку і звітності, за достовірність даних, що в них містяться, несуть особи, які створили і підписали ці документи.

Контроль за дотриманням виконавцями графіка документообігу по підприємству здійснює головний бухгалтер. Чітке дотримання графіків документообігу сприяє своєчасному і повному відображенню у облікових регістрах здійснюваних господарських операцій. У таблиці 2.2 наведено графік документообігу, який застосовується на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”.

Таблиця 2.2

Зведений графік руху документів з обліку використання запасів, що використовується на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”

Назва первинного документу	Складання та передавання документа		Виконавець або користувач даних			Надходження документів до бухгалтерії, його обробка та узагальнення даних		
	відповідальний за складання та передачу документа	строк передачі документу на обробку	служба, яка приймає документ	операції над документом	кому і коли передається документ	час приймання документа	обробка документа і узагальнення даних	кому та в які строки подають документи
Лімітно-забірна картка	Комірник у момент відпуску запасів	Кожного 1, 11 і 21 числа	Відділ матеріально-технічного забезпечення	Контроль за лімітами видачі	Бухгалтерії підприємства наступного дня після отримання	Кожного 2, 12 і 22 числа	Порівняння даних в обох примірниках картки і контроль за правильністю їх оформлення	Обчислювальний центр обидва примірники 3, 13 і 23 числа
Вимога на видачу матеріалів	Комірник у момент відпуску запасів	16 і 30 числа	Відділ МТЗ	Контроль за лімітами видачі	Бухгалтерії підприємства наступного дня після отримання	Щодня до 16.00	Запис в облікові реєстри	У поточний архів, 6 числа кожного місяця

Організація документообігу за графіком в значній мірі полегшує впровадження щоденного оперативного обліку, сприяє отриманню різнобічної і якісної інформації про роботу підрозділів підприємства і разом з тим покращує

облікову дисципліну, скорочує строки обробки документів. Саме тому при організації щоденного оперативного обліку використання виробничих запасів необхідно на самому початку розробити графік руху і обробки первинної документації.

Слід також зазначити, що від оформлення документу залежить і його сприйняття. Удосконалення технічної форми документів можливе за допомогою: уніфікації; стандартизації; скорочення кількості примірників; вилучення постійних реквізитів та автоматизованої обробки [38, с. 168].

Процесам стандартизації та уніфікації первинних документів завжди приділялася велика увага. В Україні при існуючій єдиній системі обліку і звітності з метою однозначного розуміння однорідних господарських операцій встановлена система стандартів, в яких визначені і види документів, і вимоги до їх складання і оформлення.

Основними напрямками удосконалення документообігу можна назвати:

- використання документів з наперед заповненими постійними реквізитами (фірмовими бланками) та широке використання комп'ютерних програм;

- скорочення кількості документів, які виписуються та обробляються, в результаті застосування накопичувальних та довготермінових документів, зручного розташування реквізитів;

- раціоналізація документообігу шляхом скорочення кількості осіб, які приймають участь у складанні документів, ліквідація некорисної документації, застосування прогресивних форм організації обліку, попереднє планування документообігу.

Останнім етапом руху документів є їх зберігання та передача до архіву. Підприємства та організації зобов'язані зберігати первинні облікові документи протягом строків, встановлених у відповідності з правилами організації державної архівної справи, але не менше п'яти років. На ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” термін зберігання документів з обліку використання виробничих запасів складає три роки.

На ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” первинні документи до передачі їх в архів зберігаються бухгалтерією у спеціальних приміщеннях або шафах, що закриваються під відповідальність осіб, уповноважених головним бухгалтером.

Оброблені вручну первинні документи поточного місяця, що відносяться до певного звітного регістру, комплектуються у хронологічному порядку і переплітаються. Зберігання первинних документів, оформлення і передача їх в архів забезпечується головним бухгалтером ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” Р. Ю. Дмитрук. Видача первинних документів із бухгалтерії і архіву працівникам інших структурних підрозділів, як правило не допускається, однак в окремих випадках може проводитися за розпорядженням керівника підприємства П. О. Стефаняка або головного бухгалтера.

Отже, в системі управління підприємством процес документального оформлення господарських операцій займає одне з найважливіших місць. Він є основним джерелом отримання інформації про факти господарського життя, які мали місце на підприємстві. Первинний облік представляє собою комплекс прийомів по сприйняттю вихідних даних, реєстрації їх в носіях інформації і передачі в пункти обробки і споживання.

Існуюча система збору інформації характеризується великими обсягами первинної документації, в якій багаторазово дублюються одні й ті ж реквізити, відображаються надлишкові дані; в кожному документі сумісно фіксуються постійні і змінні показники. Тому, основними напрямками вдосконалення документального оформлення використання виробничих запасів є: використання уніфікованих форм документів; скорочення обсягів первинних даних за рахунок усунення надлишкових даних, що містяться в первинних документах і не використовуються для подальшої обробки; виведення з них постійних нормативно-довідкових даних. Належним чином сформований документообіг є важливим чинником подальшого правильного відображення в обліку операцій з використання виробничих запасів.

2.2. Методика обліку виробничих запасів за національними стандартами

Виробничі запаси є ваговою частиною активів підприємства, вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан. Це, в свою чергу, вимагає повної достовірної інформації про наявність та рух виробничих запасів, яку може надати бухгалтерський облік, який в даному випадку слід розглядати як елемент господарської інформаційної системи, що генерує та інтерпретує всю базу, інформаційного потоку, надану різними ринковими системами для ефективного управління.

У ринкових умовах господарювання поліпшення обліку та аудиту за використанням виробничих запасів залежить насамперед від стану нормативно-правової бази. Чинний порядок організації бухгалтерського обліку виробничих запасів регламентований наступними законодавчими та нормативними документами: Законом України від 16.07.1999 р. № 996-14 “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”; П(С)БО № 9 “Запаси”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р., зі змінами та доповненнями; Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств та організацій, затвердженою наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. № 291; Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР зі змінами та доповненнями; Порядком про розміри збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженим Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116, з наступними змінами та доповненнями; Законом України “Про податок на додану вартість” від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР; Наказом Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 193 “Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів”; Наказом Міністерства статистики України від

21.06.1996 р. № 192 “Про затвердження типової форми первинного обліку”; методичними рекомендаціями щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку, затвердженими наказом Мінфіну України від 29.12.2000 р. № 356.

Відповідно до П(С)БО 9 запаси – це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу 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 [63, с. 110].

Для обліку наявності і руху виробничих запасів призначений рахунок 20 “Виробничі запаси”, який має такі субрахунки: 201 “Сировина й матеріали”, 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби”, 203 “Паливо”, 204 “Тара й тарні матеріали”, 205 “Будівельні матеріали”, 206 “Матеріали, передані в переробку”, 207 “Запасні частини”, 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення”, 209 “Інші матеріали” [57, с. 14].

По дебету рахунка 20 “Виробничі запаси” та його субрахунків бухгалтерія комбінату хлібопродуктів відображає надходження відповідних запасів на підприємство та збільшення їх вартості в результаті дооцінки, по кредиту – витрати на виробництво, відпуск в переробку, на сторону, а також зменшення вартості запасів внаслідок уцінки.

Переважну більшість виробничих запасів підприємства придбають у постачальників на підставі укладених договорів (контрактів, угод). На відвантажені (відпущені) матеріальні цінності постачальник виписує рахунок-фактуру та інші розрахунково-платіжні документи (у яких вказуються назва, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, сорт, ціна кожного виду матеріальних цінностей, що відпускаються, ставка і сума ПДВ, загальна сума, що підлягає до оплати), а також податкову накладну. Податкова накладна надає право покупцеві, зареєстрованому як платник ПДВ, на включення до

податкового кредиту суми ПДВ, сплачену постачальнику при придбанні матеріальних цінностей (робіт, послуг).

На субрахунку 201 “Сировина й матеріали” бухгалтерія комбінату хлібопродуктів веде облік наявності та руху сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється (борошно, крупа манна), а також допоміжні матеріали, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб.

На субрахунку 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби” ведуть облік наявності і руху купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, придбаних підприємствами для виробництва продукції; конструкцій і деталей, що використовуються підрядними будівельними організаціями під час виконання будівельно-монтажних та ремонтних робіт; спеціальне обладнання, інструменти, пристрої тощо, які використовують науково-дослідні та конструкторські організації та ін. Вироби, придбані для додаткового комплектування готової продукції, не включаються до її собівартості і обліковуються на рахунку 28 “Товари”. Обладнання та пристрої загального призначення обліковуються на рахунках 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи” або 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети” [47, с.141]. Зазначимо, що в обліковій практиці досліджуваного підприємства даний субрахунок не використовують.

Субрахунок 203 “Паливо” призначений для обліку твердого і рідкого палива (нафтопродукти), що використовується для технологічних потреб виробництва борошна та манної крупи, роботи автотранспорту, опалення приміщень тощо, а також оплачених талонів на нафтопродукти і газ.

На субрахунку 204 “Тара й тарні матеріали” бухгалтерія комбінату хлібопродуктів веде облік усіх видів тари, а також тарних матеріалів, які використовуються для виготовлення тари та її ремонту.

На субрахунку 205 “Будівельні матеріали” підприємства-забудовники ведуть облік будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, а також обладнання, що потребує монтажу. Витрати на придбання обладнання, що не

потребує монтажу, транспортних засобів, вільно розміщених верстатів, будівельних машин і механізмів, сільськогосподарських машин та інвентарю, виробничого інвентарю та інструментів тощо відображаються на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”. Устаткування і будівельні матеріали, передані підрядній організації для виконання робіт, після підтвердження їх використання списуються з кредиту цього субрахунка на дебет рахунка 15 “Капітальні інвестиції” [47, с.142].

На субрахунку 206 “Матеріали, передані в переробку” підприємства ведуть облік матеріалів, які передані підприємствам-переробникам для виготовлення продукції і включаються до її собівартості.

На субрахунку 207 “Запасні частини” бухгалтерія ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” веде облік придбаних і виготовлених запасних частин, вузлів і деталей, призначених для проведення ремонту, заміни зношених частин обладнання і транспортних засобів, а також автомобільних шин, обмінного фонду двигунів, вузлів і агрегатів, що створюються в ремонтних підприємствах та підрозділах. Автомобільні шини, що є на колесах та в запасі при автомобілі, які враховані в ціні автомобіля і включені в його інвентарну вартість, обліковуються в складі основних засобів. Аналітичний облік обмінного фонду машин, вузлів та агрегатів ведеться за групами: придатні для експлуатації (нові та відновлені); що підлягають відновленню (на складі); що знаходяться в ремонті.

На субрахунку 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення” ведуть облік мінеральних добрив; отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками сільськогосподарських рослин, біопрепаратів та медикаментів для тварин; кормів тварин; насіння і саджанців для посіву і висаджування. Зазначимо, що даний субрахунок на досліджуваному підприємстві не використовується.

На субрахунку 209 “Інші матеріали” ведуть облік відходів виробництва, непоправного браку, зношених шин, металобрухту та інших матеріальних цінностей, оприбуткованих за ціною можливого використання або реалізації.

Приймання матеріалів, що надійшли на склад підприємства, здійснюється на підставі накладної на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф. № М-20) або оформляється прибутковим ордером (ф. № М-4), якщо під час приймання виявлені розходження між фактичною кількістю матеріальних цінностей, що надійшли, і кількістю, вказаною у накладній. При цьому недостача (псування) матеріальних цінностей, виявлена при прийманні їх від залізниці, оформляється комерційним актом, а при прийманні їх на складі – приймальним актом. Ці акти є підставою для пред'явлення претензії винуватцю недостачі (або псування) матеріальних цінностей (транспортній організації) постачальнику – у разі недовантаження або неправильної упаковки (затарення), що послужило причиною псування цінностей при перевезенні).

Матеріали, доставлені автотранспортом, прибуткуються на підставі товарно-транспортних накладних. Приймання матеріалів від своїх цехів та інших підрозділів здійснюється за накладною, яка виписується цехом-здавальником або іншим підрозділом.

Синтетичний облік придбаних запасів на рахунку 20 “Виробничі запаси” бухгалтерія комбінату хлібопродуктів обліковує за фактичною собівартістю їх придбання (заготівлі), яка, як зазначалося раніше, включає: покупну вартість і транспортно-заготівельні витрати. Ця собівартість виявляється, як правило, тільки наприкінці місяця – після відображення всіх заготівельних операцій і розподілу їх між окремими видами запасів. Документи ж на оприбуткування і списання витрачених матеріалів, що надходять до бухгалтерії, вимагають їх систематичного опрацювання і відображення в облікових регістрах, що неможливо робити без попередньої оцінки матеріалів. Тому аналітичний облік запасів протягом місяця ведуть за прийнятими обліковими цінами: покупними або за розрахунково-плановою собівартістю. Наприкінці місяця вартість використаних у виробництві запасів і списаних за обліковими цінами, а також вартість залишку запасів на складах коригують до фактичної собівартості.

При оприбуткуванні товарно-матеріальних цінностей, одержаних від постачальників, до оплати їх вартості, а також у разі їх одержання за бартерним

контрактом, у бухгалтерському обліку роблять записи: на покупну вартість запасів (без ПДВ): Д-т рах. 20 “Виробничі запаси” (відповідний субрахунок), 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети” та ін., К-т рах. 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”; на суму податкового кредиту по ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов’язання: Д-т рах. 641 “Розрахунки за податками”, К-т рах. 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”; на суму, перераховану постачальникам в оплату вартості за придбані запаси (включаючи ПДВ): Д-т рах. 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”, К-т рах. 31 “Рахунки в банках”.

Якщо договором передбачена попередня оплата постачальникам виробничих запасів, що підлягають поставці, то в бухгалтерському обліку підприємство робить записи на суму, перераховану постачальнику в оплату відпускну вартості виробничих запасів, що підлягають поставці (без ПДВ): Д-т рах. 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”, К-т рах. 31 “Рахунки в банках”; на суму оплаченого ПДВ: Д-т рах. 641 “Розрахунки за податками”, К-т рах. 31 “Рахунки в банках”; одночасно на суму податкового кредиту по ПДВ: Д-т рах. 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”, К-т рах. 644 “Податковий кредит”; на оприбуткування одержаних від постачальників попередньо оплачених запасів за покупною вартістю: Д-т рах. 20 “Виробничі запаси” (відповідний субрахунок), 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети” та ін., К-т рах. 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”; одночасно – на суму податкового кредиту по ПДВ: Д-т рах. 644 “Податковий кредит”, К-т рах. 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”.

Запаси, які надійшли на підприємство без товаросупровідних документів постачальника (невідфактуровані поставки), приймаються на облік за приймальними актами (ф. № М-7) і оформляються записом по дебету рахунка 20 “Виробничі запаси” (відповідні субрахунки) в кореспонденції і кредитом рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”. Після одержання від постачальника рахунків-фактур та інших товаросупровідних документів

раніше зроблений запис (у цій же кореспонденції рахунків) сторнується і робиться звичайний запис на суму, яка значиться в одержаних документах.

Якщо при прийманні вантажу виявлена недостача матеріальних цінностей, то на дебет рахунка 20 “Виробничі запаси” прибуткують тільки фактично одержані цінності; на вартість недостачі матеріалів, що виникла при перевезенні, на підставі належно оформлених актів пред’являть претензію (передають до судового органу) винуватцю (транспортній організації тощо) і в бухгалтерському обліку відображають по дебету рахунка 374 “Розрахунки за претензіями” в кореспонденції з кредитом рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками” [79, с.17].

Транспортно-заготівельні витрати, пов’язані з придбанням (заготівлею) виробничих запасів, обліковуються на аналітичному рахунку “Транспортно-заготівельні витрати”, який відкривається в складі рахунка 20 “Виробничі запаси”. На суму транспортних та інших витрат, які підлягають оплаті постачальникам та іншим стороннім організаціям, у бухгалтерському обліку комбінату роблять запис по дебету рахунка 20 “Виробничі запаси”, аналітичний рахунок “Транспортно-заготівельні витрати”, і кредиту відповідних рахунків.

Таким чином на дебеті синтетичного рахунка 20 “Виробничі запаси” відображається покупна вартість запасів і транспортно-заготівельні витрати, що в сукупності становлять їх фактичну собівартість.

Облік розрахунків з постачальниками і підрядчиками (транспортними та іншими сторонніми організаціями) за надані послуги по перевезенню вантажу здійснюється в журналі-ордері № 6, а при спрощеній формі обліку – у відомості ф. № В-7 “Відомість обліку розрахунків з постачальниками” (яка за своїм змістом аналогічна журналу-ордеру № 6).

Оприбуткування виробничих запасів, одержаних з інших джерел, відображається записом по дебету рахунка 20 “Виробничі запаси” (відповідний субрахунок) у кореспонденції з кредитом рахунків: 40 “Статутний капітал” (на вартість запасів, внесених засновниками (учасниками) до статутного капіталу підприємства); 719 “Інші доходи від операційної діяльності” на вартість

безоплатно одержаних запасів від інших юридичних осіб, а також оприбуткованих раніше, не взятих на облік цінностей); 742 “Доход від реалізації необоротних активів” (на вартість придбаних запасів у результаті обміну на необоротні активи).

Для організації безперебійного постачання, розміщення, зберігання і видачі матеріальних запасів у виробництво велику роль відіграє правильно організоване складське господарство, тому що в діяльності підприємства не завжди можна добитися повного узгодження темпів постачання матеріальних ресурсів, темпів виробництва і збуту готової продукції. Існує декілька варіантів обліку матеріальних запасів на складах підприємства: сортовий, партійний, сальдовий (оперативно-бухгалтерський), що зображено на рис.2.1.



Рис. 2.1. Варіанти обліку виробничих запасів на складах підприємства

З трьох методів побудови обліку наявності виробничих запасів матеріалів – сортового, партійного та сальдового (оперативно-бухгалтерського) – найпоширенішими є останній, тобто оперативно-бухгалтерський. Його використовує у своїй діяльності комбінат хлібопродуктів. Суть цього методу полягає в тому, що кількісно-ціновий облік провадиться в складах, а вартісний облік матеріальних цінностей – у бухгалтерії комбінату хлібопродуктів і розрізі синтетичних рахунків – субрахунків, груп, підгруп і матеріально відповідальних осіб – у відомості № 5.1.

На складах облік наявності та руху матеріалів здійснюється за картковою системою. На кожне найменування, тип, гатунок, розмір (тобто на кожний номенклатурний номер) відкривають окрему картку типової форми № М-17. Усі картки складського обліку до видачі їх зі складу реєструють у бухгалтерії в особливому реєстрі і видають матеріально-відповідальним особам під розписку.

Вивчивши організацію оперативно-бухгалтерського методу обліку виробничих запасів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”, можна виділити такі елементи методу: оперативність та достовірність кількісного обліку на складі за допомогою карток складського обліку, які ведуться матеріально-відповідальними особами; систематичний контроль працівників бухгалтерії безпосередньо на складі за правильним та своєчасним документуванням операцій по руху матеріалів і веденню складського обліку матеріалів; надання бухгалтерам права перевірки відповідності фактичних залишків матеріалів в натурі даним поточного складського обліку; здійснення бухгалтерією обліку руху матеріалів лише у грошовому виразі по обліковим цінам і по фактичній собівартості в розрізі груп матеріалів і місць їх зберігання; систематичне підтвердження (взаємоперевірка) даних складського і бухгалтерського обліку шляхом співставлення залишків матеріалів по даним складського (кількісного) обліку, оцінених по прийнятим цінам, із залишками матеріалів за даними бухгалтерського обліку.

Отже, створення ефективної системи обліку на підприємстві передбачає формування повної та достовірної облікової інформації про наявність, рух і оцінку виробничих запасів. Оперативно-бухгалтерський метод обліку є найбільш прогресивним. Основними перевагами його є: оперативність та органічний зв'язок складського і бухгалтерського обліку; систематичність контролю за збереженістю, правильним оформленням руху матеріалів та співставлення фактичних залишків матеріальних цінностей з даними поточного обліку і нормами їх запасів. Від належним чином організованого обліку запасів на складі залежить можливість подальшої раціональної організації обліку їх використання на виробництво.

2.3. Напрями удосконалення організації обліку виробничих запасів підприємства

В умовах функціонування автоматизованої системи управління підприємством важливе значення має приділятися автоматизації розрахунків з планування, обліку, аудиту та аналізу використання запасів. Однією із важливих умов якісного обліку виробничих запасів є застосування комп'ютерних програм для автоматизації обліку з передовими методами організації складського господарства та обліку матеріалів.

Зміни в управлінні економікою, перехід до ринкових відносин значно впливають на організацію і ведення бухгалтерського обліку. Значним змінам піддається інформаційна система бухгалтерського обліку і традиційні форми організації її комп'ютерної обробки [30, с. 53].

Особливості облікових процедур, пов'язаних із надходженням, зберіганням і використанням запасів на підприємствах, потребують та зумовлюють необхідність впровадження технічних засобів для механізації й автоматизації обліку та аудиту запасів. На підприємства надходить, зберігається і використовується у виробництві значна кількість різних запасів, аналітичний облік яких має враховувати не тільки кількісні показники, й якісні, в тому числі властиві тільки підприємствам конкретної галузі. Тому основою побудови обліку цих запасів є насамперед якісні показники.

В період переходу до повноцінної ринкової економіки автоматизація бухгалтерського обліку, точність та оперативність інформації є вирішальними факторами успішного розвитку економіки в Україні. Завдання автоматизації – зростання якості праці як бухгалтерів, так й бухгалтерії в цілому [30, с.57].

Завданням автоматизації господарських операцій з обліку запасів на підприємстві має стати забезпечення щоденного оперативного обліку їх наявності, надходження та витрачання. Основними вихідними показниками при цьому є залишок запасів на кінець звітного періоду, надходження, витрата та

рух за період, а вхідними показниками є залишок запасів на початок звітного періоду, їх надходження та відпуск у виробництво.

Практика роботи підприємств по виробництву продукції борошномельно-круп'яної промисловості свідчить, що тривалий час не враховувалися пов'язані з автоматизацією обліку галузеві особливості при впровадженні програмного забезпечення. В програмному забезпеченні, яке використовують на підприємствах, також відсутня низка необхідних даних для відображення руху і зберігання запасів у кількісних і якісних показниках. Так, підприємства застосовують загальні програми "1С: Бухгалтерія 6.0", "1С: Бухгалтерія 7.7", „Парус”, „Дебет +”, “Best”, „Акорд”.

Водночас існує велика кількість програмних продуктів щодо автоматизації обліку. Однак вони мають загальне значення і кожне підприємство має пристосовувати їх для власних потреб, враховуючи особливості своєї діяльності. Багато підприємств використовують неліцензійні продукти, що найчастіше призводить до збоїв у роботі програми, затримання у відображенні господарських процесів та в отриманні результатів.

Такі автоматизовані бухгалтерські програми, як "1С: Бухгалтерія", "Дебет +", Парус", "Best" та інші, не враховують особливостей обліку конкретної галузі, потребують значних додаткових зусиль при впровадженні їх для конкретної галузі. Враховуючи зазначені труднощі, на деяких підприємствах розроблені й удосконалюють власні програмні продукти, призначені для потреб бухгалтерського обліку, зокрема обліку запасів. Однак, це є занадто трудомісткою і економічно не вигідною роботою, практично не дає можливості застосовувати ці програми на інших підприємствах. У зв'язку з цим виникає потреба у впровадженні універсальної бухгалтерської програми з урахуванням галузевих особливостей підприємств.

Багато вчених вважають, що автоматизація обліку здійснюється не тільки з метою використання технічних засобів для виконання обчислювальних робіт, а й для створення принципово нової форми автоматизованого бухгалтерського обліку [33, с.93]. Погоджуючись із цим, можна стверджувати, що ефективно

використання програм потребує впровадження на підприємстві досконалої системи автоматизації бухгалтерського обліку аудиту та аналізу запасів.

Щодо створення автоматизованих робочих місць бухгалтера, то науковці визначають наступне: “Неодмінною умовою вдосконалення управління є докорінна реконструкція його технічної та інформаційної бази на основі автоматизованої системи обліку, контролю й аналізу з використанням автоматизованих робочих місць бухгалтера” [77, с. 11].

Зокрема, Н. М. Цветкова відмічає, що “організація автоматизованих робочих місць на базі персональних комп’ютерів, створення локальних обчислювальних сітей висувають нові вимоги до організації інформаційної бази і формування комплексів економічних задач” [88, с. 30].

Отже, основна мета створення автоматизованого робочого місця бухгалтера (далі АРМБ) з обліку запасів полягає в автоматизованій обробці інформації безпосередньо на місці бухгалтера. АРМБ з обліку запасів має виконувати комплекс завдань, які інформаційно пов’язані із завданнями суміжних АРМБ (з обліку заробітної плати, з обліку витрат на виробництво, зведеного обліку та складання звітів) та з завданнями підприємства в цілому. Тобто при розробці АРМБ з обліку запасів основним є орієнтація на кінцевого користувача інформації – бухгалтера з обліку запасів.

АРМ з обліку запасів передбачає створення спочатку бази знань, яку використовує бухгалтер при виконанні своїх функціональних обов’язків з обліку, контролю за наявністю, рухом запасів на підприємстві. Базою знань щодо запасів є їхня класифікація за економічною сутністю, а також господарські операції із запасами, які здійснюються на підприємстві.

При функціонуванні АРМ бухгалтера з обліку запасів потрібно створити комплексну систему вхідної та вихідної інформації, яка забезпечує організацію між ними трирівневого інформаційного обміну.

Тобто враховуючи рівні управління запасами на підприємствах, взаємодію підрозділів підприємства в умовах функціонування АРМБ можна подати так, як наведено на рис. 2.2.

Облік операцій із виробничими запасами є складною ділянкою бухгалтерського обліку. Для вирішення завдань із обліку запасів при використанні АРМБ потрібні дані первинного обліку, аналітичного обліку, дані нормативно-довідкової інформації, що дає можливість бухгалтеру проаналізувати стан запасів на підприємстві. Взаємодія підрозділів ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” в умовах функціонування АРМБ із урахуванням рівнів управління наведено на рис. 2.2.

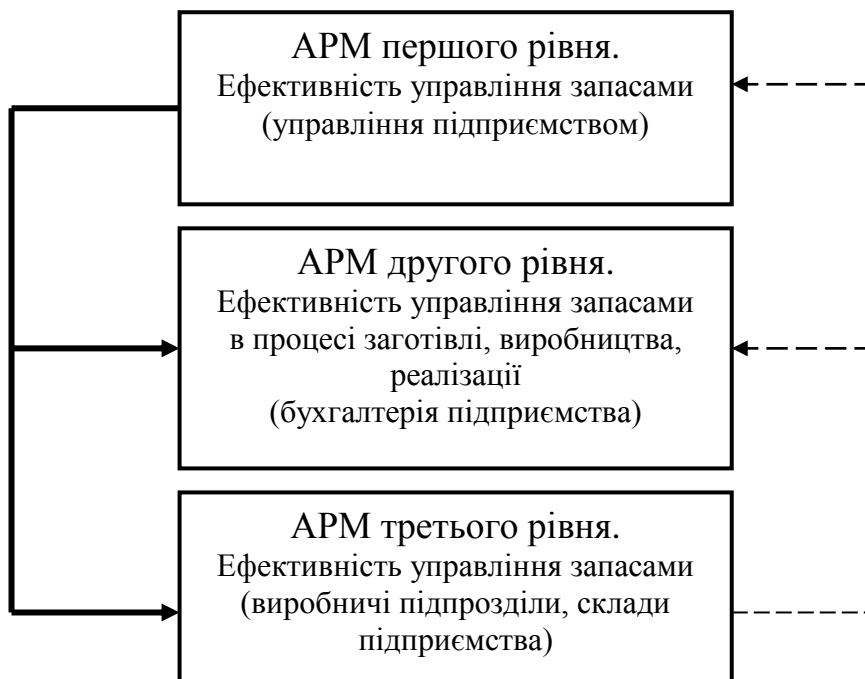


Рис. 2.2. Взаємодія підрозділів ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” в умовах функціонування АРМБ

Умовні позначення:

- послідовність записів;
 - - - - - → звірка записів.

Отже, взаємодія підрозділів ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” відбувається за рівнями управління, або за центрами відповідальності.

Практика показує, що в умовах застосування ЕОМ потрібно більше уваги приділити автоматизації первинного і аналітичного обліку, що є найбільш трудомісткою ділянкою бухгалтерського обліку. Це забезпечує більш високу економічну ефективність від впровадження засобів обчислювальної техніки.

При визначенні завдань автоматизації обліку запасів слід враховувати чинники, які впливають на їхню структуру. Це насамперед галузеві чинники; чинники, пов'язані з особливостями виробництва та з організацією бухгалтерського обліку.

Проводячи огляд бухгалтерських програмних продуктів О. О. Козирев зазначає, що програма “1С” дає змогу формувати стандартні звітні документи. Окрім того, програмою передбачена можливість створення звітів довільної форми. Користувач може за власним розсудом коректувати наявні документи або створювати нові [37, с. 33].

Аналіз практичної діяльності підприємств зернопереробної галузі показав, що на таких підприємствах для автоматизації бухгалтерського обліку більш доцільно використовувати програму “1С:Бухгалтерія” версія 7.7. Це пояснюється тим, що програма:

– дає змогу вести бухгалтерський облік на різних підприємствах; має робочі стандартні настройки для різних підприємств; найбільш пристосована для ведення бухгалтерського обліку запасів; дає можливість вести як зведений бухгалтерський облік, так і облік на окремих ділянках (виробничих переділах), зокрема складський; може бути використана деякою мірою і для процедур здійснення внутрішнього аудиту, зокрема під час проведення інвентаризації запасів і визначення її результатів.

Отже, створення на підприємстві АРМ бухгалтера і застосування сучасних програмних засобів, таких як “1С:Бухгалтерія”, дасть змогу автоматизувати процес обліку, що сприятиме підвищенню контролю з боку працівників у процесі збереження й використання запасів.

Враховуючи викладене вище, можна визначити основні функції, що має виконувати автоматизована інформаційна система обліку запасів: своєчасне й якісне ведення обліку операцій із запасами; забезпечення безперервного накопичення, систематизації, зберігання й оновлення потрібної інформації; забезпечення передавання інформації про зареєстровані операції із запасами на АРМ зведеного обліку та формування звітів, забезпечення швидкого доступу,

пошуку та видаванні бухгалтеру необхідної інформації, визначення стану запасів на підприємстві, забезпечення формування всіх вихідних документів обліку і звітів.

Тобто основною метою автоматизації функцій обліку запасів на підприємствах є забезпечення оперативного обліку та контролю за запасами за всіма переділами виробництва через формування необхідних документів і форм внутрішньої звітності.

Сучасні програмні продукти найчастіше надають інформацію лише через систему рахунків бухгалтерського обліку і подвійний запис, але це достатньо тільки для ведення фінансового обліку. Окрім системи рахунків бухгалтерського обліку, є різні способи групувань і узагальнень для задоволення потреб не тільки фінансового, а й управлінського обліку [82, с. 33].

Виходячи з цього база облікових даних має включати ряд показників господарських операцій, що отриманні з первинних документів а також з планових, довідкових, нормативних показників, що характеризують об'єкт управління. Програма має створювати систему запитів до бази даних для отримання необхідної інформації для здійснення планування, обліку, аудиту, аналізу, регулювання господарської діяльності.

Необхідний взаємозв'язок між системами обліку, планування, аналізу, а також з комплексами постачання, збуту та виробництва. Наприклад, інформаційний розрив бухгалтерського матеріального обліку та складського обліку призводить до зниження оперативності та достовірності визначення залишків на складах сировини, напівфабрикатів і готової продукції. Однак, на підприємствах по виробництву продукції борошномельно-круп'яної промисловості створення комплексної інформаційної системи пов'язане з певними труднощами. Насамперед, це велика площа, яку займає виробництво, багато переділів обробки сировини, тому автоматизація обліку запасів можлива лише на місцях їх знаходження та руху. Рух інформації в системі автоматизації обліку запасів наведено в додатку В. Основні етапи автоматизації обліку такі:

– Введення первинної інформації. Цей модуль призначено для введення первинної інформації для подальшої її обробки на комп'ютері. Основними документами, які вводяться на цьому етапі, є прибуткові накладні (від постачальника), оприбуткування від підзвітної особи.

Основними реквізитами прибуткових накладних є номер та дата документа, контрагент, від якого отриманий товар, склад, куди він оприбутковується, ставка ПДВ, номер накладної від постачальника, тип товару, який оприбутковується (запаси, основні засоби тощо), бухгалтерський рахунок постачальника. Таблична частина прибуткової накладної містить дані про товар, а саме товар, одиницю виміру, кількість, ціну та суму.

Документ оприбуткування від підзвітної особи містить такі самі реквізити, як і прибуткова накладна, за винятком введення суми та підзвітної особи, з якої необхідно списати суму.

– Введення документів на переміщення (списання, продаж) запасів призначено для формування документів, які використовують всередині підприємства, та видаткових накладних (на продаж). Основними документами, які формуються на цьому етапі, є продаж запасів; відпуск запасів у виробництво; переоцінка запасів; списання запасів (брак та інше); переміщення між складами (підзвітними особами).

Основними реквізитами документів на продаж (видаткових накладних) є номер і дата документа, покупець, склад з якого відпускається товар, бухгалтерський рахунок покупця, ставка ПДВ. Таблична частина видаткової накладної містить дані про товар, а саме найменування товару одиницю виміру, кількість, ціну, суму без ПДВ, суму з ПДВ. У цьому документі зазначають надану покупцеві знижку або націнку як відсоток на суму накладної, так і сумою.

Реквізити документа на переоцінку товарів є номер та дата документа, місце зберігання (склад), на якому здійснюють переоцінку запасів, рахунок та вид витрат на переоцінку. Таблична частина видаткової накладної містить дані

про товар, а саме найменування товару, одиницю виміру, кількість, стару та нову ціну і суму.

Документи для переміщення зі складу на склад містять такі реквізити: номер і дату документа, місце зберігання (склад), з якого списують товар, місце зберігання (склад), на який оприбутковують товар. До табличної частини документа входять дані про товар, який списують з одного складу і оприбутковують на іншому, найменування товару, бухгалтерський рахунок, партію і кількість.

– Модуль контролю введення інформації виконує такі функції:

– перевірку правильності введення інформації про постачальника (підзвітну особу) – відповідність найменування, коду ЗКПО, індивідуального податкового номера та інших реквізитів у прибутковій накладній даним у довіднику контрагентів. Цю частину контролю виконує працівник який власне вносить документ до комп'ютера;

– контроль заповнення табличної частини документа (списку запасів); саме контроль за повнотою і правильністю заповнення необхідних даних про кількість, одиницю виміру, ціну та суму. Такий контроль може виконувати візуально працівник, що вводить документ, і автоматично за допомогою комп'ютера і алгоритмів перевірки;

– контроль введення суми транспортних витрат, націнки (знижки) і тощо.

– База облікових даних потрібна для накопичення й зберігання введених документів у електронній формі для подальшої їх обробки та формування необхідних звітів і вихідних документів. Окрім того, вона необхідна для зберігання й подальшого використання правил формування бухгалтерських записів та списку коректних записів системи. Правила формування бухгалтерських записів закладені в існуючій конфігурації програмного забезпечення та обумовлені чинним законодавством і стандартами бухгалтерського обліку запасів. Список коректних записів формують для збереження й модифікації бухгалтерських записів, відповідно до стандартів бухгалтерського обліку [88, с. 30].

– Модуль формування бухгалтерських записів виконує функції аналізу бази облікових даних (накопичених первинних документів) та бази знань (стандартів бухгалтерського обліку і списку коректних записів) для формування бухгалтерських записів для подальшого їх накопичення.

– База даних призначена для збереження сформованих на основі первинної інформації бухгалтерських записів, проміжних бухгалтерських підсумків. Ці накопичені дані зберігаються в розрізі субрахунків, за складами, підзвітними особами, контрагентами, запасами і тощо.

– Модуль формування вихідних документів призначено для друку або виведення на екран різних бухгалтерських, податкових, статистичних звітів та друку документів на переміщення, списання, продаж запасів, їх інвентаризацію та ін. За допомогою цього модуля здійснюється контроль за правильністю складських операцій, рухом товарів як всередині підприємства, так і за його межами (продаж, придбання), контроль за коректністю сформованих бухгалтерських записів. Залежно від потреб існує можливість формування таких документів: звіт про наявність запасів на будь-яку дату в розрізах – склад, підзвітна особа, партія запасів, товар; рух запасів за період у розрізах – контрагент, склад, підзвітна особа, група запасів, партія запасів, товар; оборотно – сальдових відомостей по складу або по запасах; накопичувальних відомостей по оприбуткуванню і витрачанню запасів; графіків і діаграм кількісного та вартісного залишку запасів на складах [82, с. 33].

Для спрощення аудиту й аналізу складського обліку запасів на комбінаті хлібопродуктів пропонуємо такі напрями вдосконалення програмного забезпечення:

– розробити реєстр документів, який би давав можливість отримати список введених первинних документів та документів на переміщення (списання, продаж) за певний період та по будь-якому складу (підзвітній особі). Реєстр має містити основні реквізити документів – номер та дату документа, контрагент або підзвітну особу, суму документа (ПДВ, якщо є), склад на який оприбутковується, або з якого списується товар.

– розробити спрощену оборотно–сальдову відомість за товарами на складах, яка б включала такі дані найменування товару, сальдо на початок (кількість, сума), надходження (кількість, сума), видатки (кількість, сума) і сальдо на кінець (кількість, сума).

– розробити спрощену оборотно-сальдову відомість за контрагентами, яка б включала дані: контрагент, сальдо на початок (дебетовий або кредитовий), оборот за період (за дебетом і за кредитом), а також сальдо на кінець (дебетовий або кредитовий).

– розробити акт звірки розрахунків з контрагентам, який має містити такі дані: контрагент, сальдо на початок періоду (дебетовий або кредитовий), оборот за період (за дебетом і за кредитом) у розрізі документів (прибуткових накладних, банківських виписок, тощо), і сальдо на кінець (дебетове або кредитове), підписи відповідальних осіб від підприємства та контрагента.

Одним із завдань програмного забезпечення складського обліку запасів є контроль наявності товарів на складах для забезпечення безперервної роботи підприємства. Для цього пропонуємо розробити модуль контролю наявності необхідної кількості запасів на складах підприємства. Такий модуль має виконувати аналіз кількості ТМЦ, а також надавати можливість формування звіту про недостатню кількість запасів для безперебійного випуску продукції. З цією метою пропонуємо в довідник ТМЦ внести додатковий реквізит, який би характеризував мінімальну кількість певного товару необхідного для забезпечення виробничого процесу (наприклад протягом 10 днів). Заповнивши цей реквізит і проаналізувавши залишки ТМЦ на всіх складах підприємства, отримують список товарів, які необхідно придбати в першу чергу.

Отже, з метою підвищення ефективності управління запасами, мінімізації витрат на їх транспортування та зберігання запропоновано автоматизувати такі методи управління запасами, як метод аналізу ABC та XYZ. Для цього треба розробити модуль аналізу за методами ABC та XYZ. На основі накопиченої інформації в базі сформованих даних він має формувати класифікацію запасів, яка дасть змогу відділу постачання приймати ефективні управлінські рішення.

Висновки до розділу 2

1. Первинний облік представляє собою комплекс прийомів по сприйняттю вихідних даних, реєстрації їх в носіях інформації і передачі в пункти обробки і споживання. Тому, основними напрямками вдосконалення документального оформлення використання виробничих запасів є: використання уніфікованих форм документів; скорочення обсягів первинних даних за рахунок усунення надлишкових даних, що містяться в первинних документах і не використовуються для подальшої обробки; виведення з них постійних нормативно-довідкових даних. Належним чином оформлений документообіг є важливим чинником подальшого правильного відображення в обліку операцій з використання виробничих запасів.

2. Порядок обліку матеріалів на складах і в бухгалтерії залежить від методу обліку матеріалів, який передбачає порядок ведення обліку матеріалів, види облікових реєстрів, їх кількість, взаємоперевірку показників. На комбінаті хлібопродуктів використовується сальдовий метод побудови обліку наявності виробничих запасів матеріалів. Вивчивши його організацію, виділено такі переваги: оперативність та органічний зв'язок складського і бухгалтерського обліку; систематичність контролю за збереженістю, правильним оформленням руху матеріалів та співставлення фактичних залишків матеріальних цінностей з даними поточного обліку і нормами їх запасів.

3. Особливості облікових процедур потребують і зумовлюють необхідність впровадження технічних засобів для механізації й автоматизації обліку запасів. Виходячи з цього визначені основні напрями вдосконалення процесу автоматизації обліку запасів, зокрема з урахуванням рівнів управління запасами розроблена схема взаємодії підрозділів підприємства в умовах функціонування АРМБ, обґрунтовано використання програми "1С: Бухгалтерія" версія 7.7. для обліку запасів, для забезпечення взаємозв'язку між системами обліку, планування, аналізу запасів розроблено схему руху інформації в системі автоматизації запасів.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИКА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Аналіз ефективності використання виробничих запасів ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”

Виробництво будь-якого виду продукції пов'язане з використанням запасів. Виробничі запаси певного асортименту і якості є основою і необхідною умовою виконання програми реалізації продукції. Комплексне і раціональне використання запасів, застосування більш ефективних матеріалів є важливим напрямом збільшення випуску продукції і покращення фінансового стану господарюючого суб'єкту.

Задоволення потреб підприємства у виробничих запасах здійснюється двома шляхами: екстенсивним і інтенсивним. Екстенсивний шлях задоволення в матеріальних потребах передбачає придбання або виготовлення великої кількості матеріалів, що призводить до зростання матеріальних витрат. Однак, собівартість продукції може знизитися, якщо збільшений обсяг виробництва або скорочені постійні витрати. В сучасних умовах найбільш раціональним другим шлях – інтенсивний. Інтенсивний шлях задоволення потреби підприємства в матеріалах та сировині передбачає більш економне використання запасів в процесі виробництва продукції, що у свою чергу забезпечує скорочення матеріальних витрат, а відповідно знижує собівартість продукції. Економія сировини і матеріалів в процесі споживання рівнозначна збільшенню їх виробництва.

Важливим інструментом пошуку внутрішньовиробничих резервів економії та раціонального використання виробничих запасів є економічний аналіз, який слугує своєрідним засобом контролю за здійсненням режиму економії на підприємстві. Економічний аналіз – це активний засіб виявлення резервів і об'єктивного вимірювання вкладу в підвищення ефективності виробництва. Успіх виробничо-господарської діяльності будь-якого

підприємства в більшості залежить від результатів економічного аналізу [12, с.57].

Дослідження, що проведені на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” показали, що питанням організації економічному аналізу не приділяється належної уваги. Так, великою проблемою для більшості підприємств є відсутність самостійних відділів економічного аналізу. Тому процес проведення аналізу там або зовсім відсутній або ведеться розрізнено відділами і службами, а дуже часто і службовими особами, які не володіють достатніми знаннями. Окрім того, кожний функціональний відділ підприємства ні матеріально, ні морально не зацікавлені у щоденному виявленні негативних відхилень, що виникають по їх прямій або опосередкованій вині.

Аналізом використання запасів на підприємствах повинні займатися служби нормування або комплексні бригади, що складаються з технологів, конструкторів, економістів, працівників служб нормування матеріалів, технічного контролю і матеріально-технічного постачання, представники виробничих підрозділів, які доцільно об'єднувати в самостійні відділи економічного аналізу. Створення єдиного підрозділу, що займається економічним аналізом взагалі і оперативним, зокрема, дасть змогу не лише підняти його якість, але і усунути дублювання окремих робіт [6, с.163].

Важливим моментом при організації аналізу використання виробничих запасів є те, що він повинен проводитися як по підприємству – в цілому, так і в низових ланках підприємства, тобто по окремим цехам, зокрема. Питання раціонального використання виробничих запасів для цехів основного виробництва мають особливе значення, оскільки саме в них використовується переважна частина сировини і матеріалів. У зв'язку з цим економічному аналізу використання виробничих запасів в цехах та інших внутрішніх підрозділах повинно приділятися більше уваги .

Відмінною рисою аналізу використання запасів в умовах цехів є те, що він повинен бути більш детальним і глибоким у порівнянні з аналізом використання запасів в умовах комбінату в цілому.

Оперативний економічний аналіз набуває важливого значення в сучасних умовах господарювання, тому що своєчасно одержана інформація має вирішальний вплив на результати управління. Такий аналіз необхідний як в низових ланках виробництва, де безпосередньо здійснюються процеси виробництва, так і на вищих рівнях управління для оперативного усунення негативних відхилень у виконанні запланованих завдань підлеглими підрозділами. Здійснення оперативного аналізу забезпечує не лише виявлення відхилень від планів, але і їх причин. Отримана аналітична інформація повинна щоденно надходити до керівників відповідних рівнів управління з відділів економічного аналізу підприємства.

У додатку Г наведено модель організації і проведення оперативного економічного аналізу виробничих запасів. Аналіз використання запасів доцільно проводити в період підготовки до чергового перегляду норм використання запасів на запланований рік. Проводиться він в чотири етапи.

На першому етапі здійснюється вибір об'єкта аналізу і визначається методика його проведення. Виділяються об'єкти аналізу, в яких наявність значних резервів економії матеріалів найбільш ймовірне. Об'єктами для проведення аналізу є окремі види матеріалів. Вибір об'єкта для аналізу можна визначити приналежністю матеріалу до однієї з трьох груп матеріалів [58, с.152]. До першої групи можна віднести матеріали, що мають найбільшу питому вагу у вартості матеріалів, що споживаються підприємством на випуск продукції, до другої, наприклад, дефіцитні матеріали, а до третьої – матеріали, для яких встановлені завдання по середньому зниженню норм використання матеріалів в запланованому році. Зокрема, об'єктами аналізу матеріалів першої групи необхідно вибирають матеріали або групу матеріалів, питомий обсяг вартості яких складає не менше 75% вартості всіх матеріалів, що використовуються для випуску продукції, другої – 20%, третьої – 5%.

При проведенні аналізу в цехах, на першому етапі відбувається вивчення структури виробничих запасів, що споживаються, так як вона в різних цехах може бути неоднаковою. Ми знаємо, що в одних цехах висока питома вага

споживання основних матеріалів, в інших, крім того, велику питому вагу складають допоміжні матеріали, в третіх – куповані напівфабрикати. А це означає, що аналіз використання цих видів виробничих запасів при інших рівних умовах має більш важливе значення, ніж аналіз використання тих видів виробничих запасів, витрачання яких відносно незначне.

Наступним етапом є вивчення факторів, що впливають на використання матеріалів. Проводиться він по обраним видам матеріалів в розрізі виробів, що випускаються. Розробляються варіанти заходів по зниженню використання матеріалів і визначається економія по кожному з них. На кінцевому етапі приймаються рішення за результатами аналізу: складається план організаційно-технічних заходів по економії матеріалів, призначаються відповідальні виконавці і строки виконання для здійснення цих заходів. І нарешті, на останньому четвертому етапі здійснюється контроль за впровадженням заходів, що включаються в план організаційно-технічних заходів, і прийняття оперативних заходів по відхиленням від встановлених строків впровадження.

Таким чином, мета економічного аналізу використання виробничих запасів полягає у підвищенні ефективності виробництва за рахунок раціонального використання запасів. Основними завданнями аналізу використання виробничих запасів є:

- вивчення загальних показників використання матеріальних ресурсів;
- характеристика динаміки і виконання виробничої програми по показникам використання виробничих запасів;
- визначення системи факторів, які обумовлюють відхилення фактичних показників використання матеріалів від відповідних показників за попередній період;
- аналіз обґрунтованості норм використання матеріальних ресурсів;
- аналіз рівня матеріалоемності продукції в динаміці;
- вивчення дії окремих факторів на зміну рівня матеріалоемності продукції;

– виявлення і оцінка внутрішньовиробничих резервів економії матеріальних ресурсів.

Джерелами інформації для аналізу використання виробничих запасів по підприємству є форми фінансової звітності, форми статистичної звітності про наявність і використання матеріалів і про витрати на виробництво, зокрема “Звіт про залишки і витрати матеріалів”; оперативні дані відділу матеріально-технічного постачання; дані аналітичного бухгалтерського обліку про використання і залишки матеріальних ресурсів; плани матеріально-технічного постачання. Крім того, джерелами аналізу використання виробничих запасів є велике коло економічної інформації, зокрема, лімітно-забірні картки, інвентарні описи, акти про брак у виробництві, листи про відхилення фактичних витрат матеріалів від норм, документи на заміну матеріалів, технологічні карти, карти розкрою матеріалів, карти обліку використання матеріалів, звіти про використання матеріальних цінностей та інші документи.

Показники використання основних видів запасів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” наведено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Показники використання основних видів запасів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” за 2010-2012 роки, тис. грн.

Показники	2010 р.	2011р.	2012 р.	Відхилення	
				2012-2010	2012-2011
1. Сировина і матеріали	44	400	40	-4	-360
2. Паливо	8	7	29	+21	+22
3. Тара і тарні матеріали	30	79	106	+76	+27
4. Будівельні матеріали	25	7	12	-13	+5
5. Запасні частини	145	224	184	+39	-40
6. Поточні біологічні активи	-	167	37	+37	-130
7. МШП	3	3	2	-1	-1
8. Готова продукція	1	1741	22	+21	-1719
9. Товари	1673	-	415	-1258	+415
Разом	1929	2628	1047	-882	-1581

З таблиці 3.1 видно, що за аналізований період запаси зазнали значних змін. У 2012 р. порівняно з 2010 р. використання запасів на виробництво продукції зменшилось на 882 тис. грн., порівняно з 2011 р. скоротилось на 1581 тис. грн. Зокрема, використання сировини і матеріалів у 2012 р. супроти 2010 р. зменшилось на 4 тис. грн., порівняно з 2011 р. – на 360 тис. грн. Використання палива збільшилось відповідно на 21 тис. грн. та 22 тис. грн. порівняно з 2010 р. та 2012 р. Використання тари та тарних матеріалів у 2012 р. порівняно з попередніми роками мало тенденцію до збільшення, відповідно на 76 тис. грн. та 27 тис. грн.. Велику питому вагу у складі запасів на ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” займають також товари. Показник використання товарів у 2012 р. порівняно з 2010 р. зменшився на 1258 тис. грн., порівняно з 2011 р. зріс на 415 тис. грн. Показник використання готової продукції у 2012 р. порівняно з 2010 р. збільшився на 21 тис. грн., порівняно з 2011 р. зменшився на 1719 тис. грн. Слід відмітити, що у разі зниження розміру запасів можливі перебої в постачанні і виробничому процесі, зменшення обсягів господарської діяльності та чистого прибутку. Надлишок запасів призводить до нагромадження надмірних їх залишків та втрат від використання не за призначенням грошових коштів. Обсяги готової продукції на складі мають бути оптимальними щодо тривалості виробничого процесу, умов реалізації продукції і порядку розрахунків з покупцями. Як бачимо, дані таблиці дуже різномірні, тому при проведенні аналізу необхідно аналізувати всю сукупність показників, і особливу увагу потрібно приділити зміні показників в сторону збільшення або зменшення в динаміці.

Проведені розрахунки використання залишків основних видів запасів на комбінаті хлібопродуктів свідчить, що вони є оптимальними, а отже забезпечують ефективну господарську діяльність підприємства.

Аналіз передбачає, що кожний вид запасів потрібно розглядати окремо, і не підводити всі показники під один знаменник, тому розглянемо показники використання виробничих запасів в зв'язку з показниками обсягів виробництва за відповідні роки та оформимо у вигляді таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Обсяг реалізованої продукції ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” за 2010-2012 роки, тис. грн.

Вид продукції	2010 р.	2011р.	2012 р.	Відхилення	
				2012-2010	2012-2011
Крупа манна	19	–	–	– 19	– 19
Борошно в/г	7102	9579	12230	+ 5128	+ 2651
Борошно 1 гат.	4121	6563	8453	+ 4332	+ 1890
Борошно 2 гат.	1670	1273	1550	– 120	– 277
Всього	12912	17415	22233	+ 9321	+ 4818

Аналізуючи дані таблиці 3.2, можна відмітити, що підвищення показників використання виробничих запасів в 2012 р. не випадкове, адже саме в 2012 р. обсяги виробництва продукції були найбільшими, про що свідчать дані виконання виробничої програми. Обсяги реалізації борошна вищого гатунку у 2012 р. порівняно з 2010 р. збільшився на 5128 тис. грн., порівняно з 2011 р. зросли на 2651 тис. грн. Реалізація борошна 1 гатунку у 2012 р. порівняно з 2010 р. та 2011 р. також збільшилась, відповідно на 4332 тис. грн. та 1890 тис. грн. Виробництво крупи манної тимчасово припинилось та зменшились обсяги виробництва борошна 2 гатунку у зв'язку з відсутністю попиту.

Зазначимо, що для характеристики ефективності використання виробничих запасів доцільно використовувати систему узагальнюючих і одиничних показників. В економічній літературі та в практичній діяльності до узагальнюючих показників відносять матеріалоемність продукції, матеріаловіддачу, коефіцієнт використання матеріалів. До одиничних показників відносять показники параметральної, конструктивної, технологічної матеріалоемності, коефіцієнти використання окремих видів матеріалів.

Одними з основних показників, які визначають ефективність використання виробничих запасів є матеріалоемність та матеріаловіддача.

Матеріалоемністю продукції називається відношення суми матеріальних витрат до вартості виробленої продукції. Даний показник показує скільки матеріальних витрат необхідно або фактично припадає на виробництво одиниці

продукції. Зворотнім до показника матеріалоемності є показник матеріаловіддачі, який визначається діленням вартості виробленої продукції на суму матеріальних витрат. Цей показник характеризує віддачу матеріалів, тобто скільки вироблено продукції з кожної гривни спожитих матеріальних ресурсів.

Дані для розрахунку матеріалоемності та матеріаловіддачі по ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” наведено у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Обсяги матеріальних витрат ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” за 2010-2012 роки, тис. грн.

Вид продукції	2010 р.	2011р.	2012 р.	Відхилення	
				2012-2010	2012-2011
Крупа манна	209	–	–	– 209	– 209
Борошно в/г	5339	5287	6126	+ 787	+ 839
Борошно 1 гат.	2912	2883	3341	+ 429	+ 458
Борошно 2 гат.	1247	1443	1672	+ 425	+229
Всього	9707	9613	11139	+ 1432	+ 1526

Як свідчать дані таблиці 3.3, обсяг матеріальних витрат на виробництво борошна вищого гатунку у 2012 р. порівняно з 2010 р. зріс на 787 тис. грн., порівняно з 2011 р. збільшився на 839 тис. грн. Обсяг матеріальних витрат на виробництво борошна 1 гатунку за аналізовані роки також підвищився, відповідно на 429 тис. грн. порівняно з 2010 р. та 458 тис. грн. порівняно з 2011 р. Порівнюючи дані таблиць 3.2 та 3.3, можна легко простежити тенденцію відповідного збільшення обсягів виробництва до збільшення кількості запасів, що використовуються для виробництва продукції.

Як було зазначено вище, матеріалоемність розраховується як відношення матеріальних витрат до вартості виробленої продукції. Розрахуємо даний показник по ДП Чортківський комбінат хлібопродуктів”.

$$K_{\text{мн}} (2010 \text{ р.}) = 9707 / 12912 = 0,75;$$

$$K_{\text{мн}} (2011 \text{ р.}) = 9613 / 17415 = 0,55;$$

$$K_{\text{мн}} (2012 \text{ р.}) = 11139 / 22233 = 0,50.$$

Коефіцієнт матеріаловіддачі обчислюється відношенням вартості виробленої продукції до обсягу матеріальних витрат. Для досліджуваного підприємства він буде становити: $K_{mv} (2010 \text{ р.}) = 12912 / 9707 = 1,33$; $K_{mv} (2011 \text{ р.}) = 17415 / 9613 = 1,81$; $K_{mv} (2012 \text{ р.}) = 22233 / 11139 = 1,99$.

Основні коефіцієнти ефективності використання виробничих запасів ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” оформимо у вигляді табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Основні коефіцієнти ефективності використання виробничих запасів
ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” за 2010-2012 роки

Коефіцієнти	2010 р.	2011р.	2012 р.	Відхилення	
				2012-2010	2012-2011
матеріалоємність	0,75	0,55	0,50	- 0,25	- 0,05
матеріаловіддача	1,33	1,81	1,99	+ 0,66	+ 0,18

Як свідчать дані табл. 3.4, матеріалоємність у 2012 р. порівняно з 2010 р. знизилась на 0,25 пункти, порівняно з 2011 р. знизилась на 0,05 пункти. Це є позитивною тенденцією, оскільки даний коефіцієнт є вартісним показником, який відображає рівень матеріальних витрат (без амортизації) на кожну гривню товарної продукції. Коефіцієнт матеріаловіддачі у 2012 р. порівню з 2010 р. підвищився на 0,66 пункти, порівняно з 2011 р. зріс на 0,18 пункти, що також є позитивною тенденцією, оскільки даний показник характеризує вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів.

Отже, основна мета аналізу використання виробничих запасів на підприємстві полягає у підвищенні ефективності виробництва за рахунок раціонального використання запасів. При проведенні аналізу ефективності використання виробничих запасів, необхідним є розрахунок показників матеріалоємності та матеріаловіддачі. Даний аналіз покликаний сприяти пошуку резервів скорочення матеріальних витрат на виробництво продукції, що дає, з одного боку, додаткові ресурси для збільшення випуску продукції, а з іншого – сприяє зниженню собівартості виробництва.

3.2. Методика внутрішнього аудиту виробничих запасів підприємства

Значна роль в економічному процесі управління виробничими запасами відведена внутрішньому аудиту, який сьогодні реально існує не тільки у такій традиційній для себе сфері, як банківська система, але й у середовищі підприємств різних сфер діяльності. Ця роль зумовлена ще й постійною реорганізацією в методах управління підприємствами й організаціями та необхідністю прийняття швидких та оптимальних управлінських рішень на основі об'єктивної та достовірної оцінки результатів господарської діяльності. Можна з певністю констатувати, що в такій інформаційно насиченій і складній системі, як галузь по виробництву борошна, сьогодні як ніде, актуально постає проблема дієвого внутрішнього аудиту. Причому, внутрішній аудит повинен бути орієнтований на специфіку діяльності та відслідковувати технологічні процеси господарської діяльності підприємства.

Питання внутрішнього аудиту виробничих запасів тісно пов'язані з внутрішнім контролем, що обумовлює деяке термінологічне уточнення цих понять. Глосарій термінів Міжнародних стандартів аудиту дає таке визначення: “Внутрішній аудит – це діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ. Функції внутрішнього аудиту охоплюють перевірку, оцінювання та моніторинг адекватності та ефективності систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю” [45, с.167].

Процедури внутрішнього аудиту ґрунтуються на середовищі і процедурах внутрішнього контролю. Внутрішній аудит – це знаряддя управління, що постачає адміністративне та технічне керівництво підприємства результатами виконаного аналізу, оцінками діяльності того або іншого підрозділу, рекомендаціями і інформацією з питань налагодження ефективної виробничої і ринкової діяльності. Результати внутрішнього аудиту використовуються керівництвом для управління та поточного ведення справ з урахуванням наявних ресурсів і в рамках існуючих законів. Таким чином, внутрішній аудит

виступає в якості елемента своєрідного зворотного зв'язку та органічно доповнює методи управлінського обліку та внутрішнього контролю, спрямовані на ефективне вирішення поточних і стратегічних задач підприємства.

Аналіз наукової літератури показав, що об'єкти внутрішнього аудиту розглядаються неоднозначно. Зокрема, О. А. Петрик визначає такі об'єкти внутрішнього аудиту: ведення бухгалтерського обліку; достовірність звітності; стан майна; забезпеченість власними засобами; фінансова стійкість; платіжна спроможність; система управління підприємством; якість роботи економічних і технічних служб; оподаткування; планування; нормування; стимулювання; внутрішньогосподарський контроль; організація й технологія виробництва; процеси господарської діяльності та інші [50, с.28].

Я. А. Гончарук та В. С. Рудницький пропонують для ретельнішого вивчення об'єктів внутрішнього аудиту проведення порівняльного аналізу видів аудиторських послуг, які здійснюють зовнішні аудиторські фірми та служби внутрішнього аудиту. Вони акцентують увагу на тому, що не всі аудиторські послуги придатні для служб внутрішнього аудиту. До них належать складання звітності, ведення бухгалтерського обліку, аудиторське і бухгалтерське супроводження, видавнича діяльність, юридична експертиза та консультації, захист інтересів клієнта в арбітражному суді та податкових органах, підготовка бухгалтерського персоналу [16, с. 225].

Внутрішній аудит виробничих запасів проводиться фінансово-економічними службами підприємства, окремими аудиторами і консультантами, його результати використовуються для планування, контролю та прогнозування фінансового стану підприємства. Його мета полягає в встановленні запланованого надходження грошових засобів, раціонального витрачання коштів на виробничі чи збутові потреби, розміщення власних і позичених коштів таким чином, щоб забезпечити ефективне функціонування підприємства, прискорити оборотність засобів, максимізувати величину прибутку від продажу, мінімізувати виробничі та управлінські ризики та виключити банкрутство підприємства.

Організація сучасного обліку на підприємствах вимагає створення систем фінансового і управлінського обліку, що базуються на достовірних даних, підтверджених зовнішнім і внутрішнім аудитом. На підприємствах по переробці зерна внутрішній контроль і аудит визначаються специфікою підприємств. Тобто організація контролю залежить від виду товарної продукції та багато інших особливостей чи технологій, що використовуються в сучасній борошномельно-круп'яній промисловості. Внутрішні аудитори повинні проводити аналіз фінансово-господарської діяльності та планів підприємств на предмет відповідності фактичних результатів поставленим цілям і завданням, для визначення ефективності діяльності.

Не завжди внутрішнім контролем і аудитом може займатися окремий відділ – як через обмеженість кількості співробітників, так і в силу значної специфічності окремих процесів при обліку виробничих запасів. Тому найбільш дієвим є внутрішній контроль, що здійснюється систематично як керівництвом підприємства, так і відповідальними виконавцями, фахівцями планово-економічної служб та матеріально-технічного забезпечення.

Такий контроль, в першу чергу, повинен бути спрямований на дотримання встановлених процедур і повноважень при прийнятті управлінських рішень, пов'язаних з інтересами підприємства, його власників і замовників; виконання вимог законодавства, нормативних актів; прийняття вчасних і ефективних заходів з усунення виявлених недоліків в діяльності підприємства [51, с. 60].

Внутрішній аудит повинен дати належну оцінку як системі фінансового та управлінського обліку так і системі внутрішнього контролю. Для цього у внутрішньому аудиті можуть, зокрема, застосовують процедури отримання доказів: перевірка та спостереження, запит і підтвердження, підрахунок і аналітичний прогноз.

Вивчення нормативно-правової бази, а також поглядів науковців та спеціалістів-практиків щодо сутності внутрішнього аудиту, його об'єктів та суб'єктів дали змогу зробити наступні висновки:

– внутрішній аудит є складовою частиною загального аудиту, який розглядає економічний суб'єкт для оцінки якості економічної інформації, що формується всередині підприємства, для управління різними ресурсами та процесами;

– внутрішній аудит здійснюють під час здійснення й документального оформлення господарських операцій, що забезпечує своєчасне виявлення недоліків у роботі та прийняття відповідних заходів для їх усунення;

– внутрішній аудит охоплює не тільки бухгалтерський облік, а й фінансово-господарську діяльність окремих підрозділів та підприємства в цілому;

– до обов'язків внутрішнього аудитора, крім перевірки бухгалтерських документів, входить перевірка відповідності адміністративному порядку, виконання наказів, організація інвентаризації запасів, участь в аналізі витрат, результатів діяльності тощо [8, с. 183];

– до сфери діяльності внутрішнього аудиту можна віднести маркетингові дослідження й управлінське консультування.

Оскільки операції із виробничими запасами відіграють важливу роль в господарській діяльності підприємств, аудитору необхідно приділити особливу увагу таким операціям. Практика показує, що кожна господарська операція, яка відображує в бухгалтерському обліку рух запасів, не може перебувати поза увагою внутрішнього аудиту. Тобто внутрішньому аудиту мають підлягати всі запаси, відображені в обліку, а також дії посадових та матеріально відповідальних осіб. Отже, можна стверджувати, що об'єкти внутрішнього аудиту запасів пов'язані не тільки із системою їх бухгалтерського обліку, а й із системою управління ними. З огляду на зазначене, суб'єктами внутрішнього аудиту на підприємствах виступають працівники бухгалтерії й уся система управління підприємством.

Щоб уточнити функції внутрішнього аудиту при обліку виробничих запасів, корисно порівняти його ознаки з зовнішнім аудитом. Основна відмінність полягає в різноплановості цілей і задач, що вирішуються різними

суб'єктами аналізу. На основі характерних ознак аудиту, пропонованими МСА, класифікуємо та зведемо основні відмінності внутрішнього і зовнішнього аудитів в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Класифікаційні відмінності між внутрішнім і зовнішнім економічним аудитом

Класифікаційна ознака	Зовнішній аудит	Внутрішній аудит
Призначення	Загальна оцінка майнового і фінансового стану	Пошук резервів збільшення прибутку і ефективності діяльності
Користувачі	Власники, учасники ринку цінних паперів, державні органи, кредитори, інвестори і ін.	Управлінський персонал підприємства (керівники і фахівці)
Базове інформаційне забезпечення	Бухгалтерська звітність (фінансова звітність та інша звітність для зовнішніх користувачів)	Регламентовані і нерегламентовані джерела інформації
Характер наданої інформації	Загальнодоступна аналітична інформація	Деталізована інформація конфіденційного характеру
Ступінь уніфікації методики аналізу	Достатньо висока уніфікація процедур і алгоритмів	Індивідуальні розробки
Часовий аспект аналіз	Ретроспективний і перспективний	Оперативний

На нашу думку, розробка методик і рекомендацій щодо проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів з точки зору системи управління, повинна враховувати такі положення:

– як будь-яка складна система, організація сфери продажу, повинна мати незалежні внутрішні зворотні зв'язки, що відслідковують ефективність функціонування системи;

– взаємовідносини в середині обліково-інформаційній моделі повинні бути більш мобільними і оперативними;

– рівень конкуренції продукції зріс настільки, що вимагає відповідного економічного підґрунтя концепції просування запасів, що претендують на ринковий успіх;

– застосування економічних методів планування, бухгалтерського обліку, управлінського контролю, функціонально-вартісного аналізу виробничих запасів повинні відповідати сучасним вимогам і міжнародним стандартам обліку і аудиту.

Враховуючи специфіку діяльності ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” представимо основні задачі внутрішнього аудиту виробничих запасів, які полягають у наступному:

– перевірка та оцінювання економічної ефективності підприємства як за фінансовими так і за іншими показниками – для інформування та надання впевненості управлінському персоналу щодо потенціалу підприємства по поточним роботам і на перспективу;

– огляд систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, перевірка цих систем, моніторинг їх діяльності, надання рекомендацій по вдосконаленню – для оптимального управління операційною діяльністю;

– виявлення та мінімізація ризиків, притаманних етапам технологічного процесу виробництва борошна – для економії ресурсів і перерозподілу фінансування;

– перевірка фінансової і, в цілому, господарської інформації, шляхом застосування відповідних процедур контролю для оцінки продуктивності понесених витрат у відповідності до отриманого результату;

– перевірка дотримання законодавчої бази, нормативних актів, політики і директив управлінського персоналу для забезпечення узгодженості процедур управління чинному законодавству і стратегії підприємства в цілому.

Специфічною метою, яку ставить перед собою служба внутрішнього аудиту є визначення основних джерел виникнення притаманних ризиків на всіх етапах, оцінка впливу цих ризиків на фінансово-облікову інформацію і впровадження відповідних заходів щодо зменшення впливу, або надання

обґрунтованих рекомендацій керівництву підприємства щодо зменшення властивих ризиків. Для запобігання виникнення і зростання ризиків постає нагальна потреба в забезпеченні служби внутрішнього аудиту спеціальними знаннями даної сфери бізнесу і права доступу до конфіденційної інформації. Це робить результати роботи внутрішнього аудитора унікальними і надзвичайно цінними.

Оскільки для зовнішнього аудиту притаманні йому обмеження можуть бути вирішальними щодо можливості проведення аудиту чи надання аудиторських послуг, то результати роботи внутрішнього аудиту стають суттєво важливішими.

З огляду на зазначене, необхідно виокремити напрями організації внутрішнього аудиту запасів на різних рівнях управління залежно від процесів, які відбуваються на підприємстві. Враховуючи визначені рівні управління запасами, можна представити схему проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів за цими рівнями. Перший рівень – це головна мета управління запасами та ефективне їх використання. Другий рівень – управління запасами залежно від функціональної ролі запасів: ефективність використання виробничих запасів у процесі заготівлі, виробництва, реалізації.

Особливу увагу слід приділити контролю за витратами на придбання й зберігання запасів. До таких витрат можна віднести :

- витрати на замовлення – на заробітну плату працівників постачання з відрахуваннями, на оформлення розрахункових документів, витрати зв'язку тощо;

- витрати на придбання запасів – на заробітну плату працівникам, які зайняті придбанням запасів із відрахуваннями, на придбання матеріалів для зберігання запасів тощо.;

- витрати на транспортування запасів – на транспортні послуги сторонніх підприємств або на власний транспорт (пальне, амортизація), витрати на тимчасове зберігання в дорозі;

– витрати на зберігання – на заробітну плату працівникам, зайнятим охороною, на страхування та інші витрати, пов'язані із зберіганням на складі підприємства.

Враховуючи визначені напрями організації внутрішнього аудиту виробничих запасів, служба внутрішнього аудиту має відібрати найважливіші з них та визначити основні аудиторські процедури. Слід зазначити, що кількість етапів залежить, насамперед від реальної потреби керівництва в інформації, яка необхідна для управління запасами, для достовірності відображення їх в бухгалтерському обліку та звітності, а також для прийняття оптимальних управлінських рішень щодо виробничих запасів.

Для розширення функцій та напрямів здійснення внутрішнього аудиту важливий є управлінський аудит. Управлінський аудит може бути організований за різними напрямками діяльності підприємства. Тому вважаємо доцільним використання цього виду аудиту для управління запасами на підприємствах борошномельно-круп'яної промисловості. Правильно організований та проведений управлінський аудит виробничих запасів підприємств дає змогу виявити ризики в сфері управління запасами, а також розробити заходи щодо попередження їх виникнення.

Основними завданнями організації системи управлінського аудиту виробничих запасів на підприємстві є оцінка ефективності використання запасів у кожному центрі відповідальності; оцінка ефективності процедур контролю за їх станом і рухом; надання практичних рекомендацій і розробка пропозицій щодо оптимізації ефективного використання виробничих запасів.

При створенні організаційної моделі управлінського аудиту запасів важливим є виділення основних її елементів. До таких елементів належить: визначення об'єкта управлінського аудиту запасів; визначення критеріїв ефективності використання запасів; розробка методики управлінського аудиту запасів [28, с.38].

Управлінський аудит запасів на підприємствах передбачає перевірку витрат на зберігання запасів; пропозицій на ринку запасів; цін та систем

знижок, які пропонують постачальники; правильності визначення потреб підприємства в запасах, які забезпечать виконання відповідного замовлення; витрат на псування запасів; витрат на замовлення; складання плану постачання запасів; повноти відпуску запасів у виробництво; дотримання норм використання запасів на виготовлення продукції; витрат на брак у виробництві; розмірів відходів за кожним виробничим переділом та їх відповідності встановленим нормам; витрат на транспортування запасів; наявності страхових запасів; рівня оперативного управління запасами за кожним виробничим переділом; періодичності проведення інвентаризацій залежно від виду запасу; методів управління запасами, які застосовують на підприємстві [43, с.54].

Методику управлінського аудиту запасів можна використовувати враховуючі різні методи управління ними. Тому, пропонуємо, використовувати методи управління запасами у якості напрямів організації управлінського аудиту запасів. Тобто, якщо обрати для цього методи ABC та XYZ – аналізу, то розподіл запасів по визначених критеріях може стати основою для розробки конкретних напрямів аудиторської перевірки виробничих запасів. Для більш дорогих запасів, а також для запасів, які більше використовуються, необхідний відповідний рівень контролю.

Отже, використовуючи дані ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”, розподіливши їх запаси за відповідними критеріями, визначеними за методами ABC та XYZ – аналізу, можна виділити основні напрями організації управлінського аудиту виробничих запасів. Перші три категорії запасів (AX, AY, AZ) потребують організації систематичних перевірок та індивідуального управління.

Зазначимо, що практично всі розглянуті процедури управлінського аудиту мають бути застосовані для таких виробничих запасів. Категорії CX, CY, CZ запасів не вимагають особливого планування закупівель та контролю за ними на всіх стадіях виробництва продукції. Їх перевірку можна здійснювати періодично. Щодо категорій запасів VX, VY, VZ, то їх стан та використання слід перевіряти періодично. Обсяг контрольно-ревізійних процедур цих

виробничих запасів залежить, насамперед від необхідності контролю за тими чи іншими видами виробничих запасів.

Підрозділ внутрішнього аудиту може провадити також й управлінський аудит. Розподіл обов'язків залежить від об'єктів, по яких здійснюються контрольно-ревізійні процедури, та організаційних особливостей діяльності суб'єкта господарювання. Схему організації служби внутрішнього аудиту з виділенням підрозділу управлінського аудиту на прикладі виробничих запасів ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” наведено на рис. 3.1.

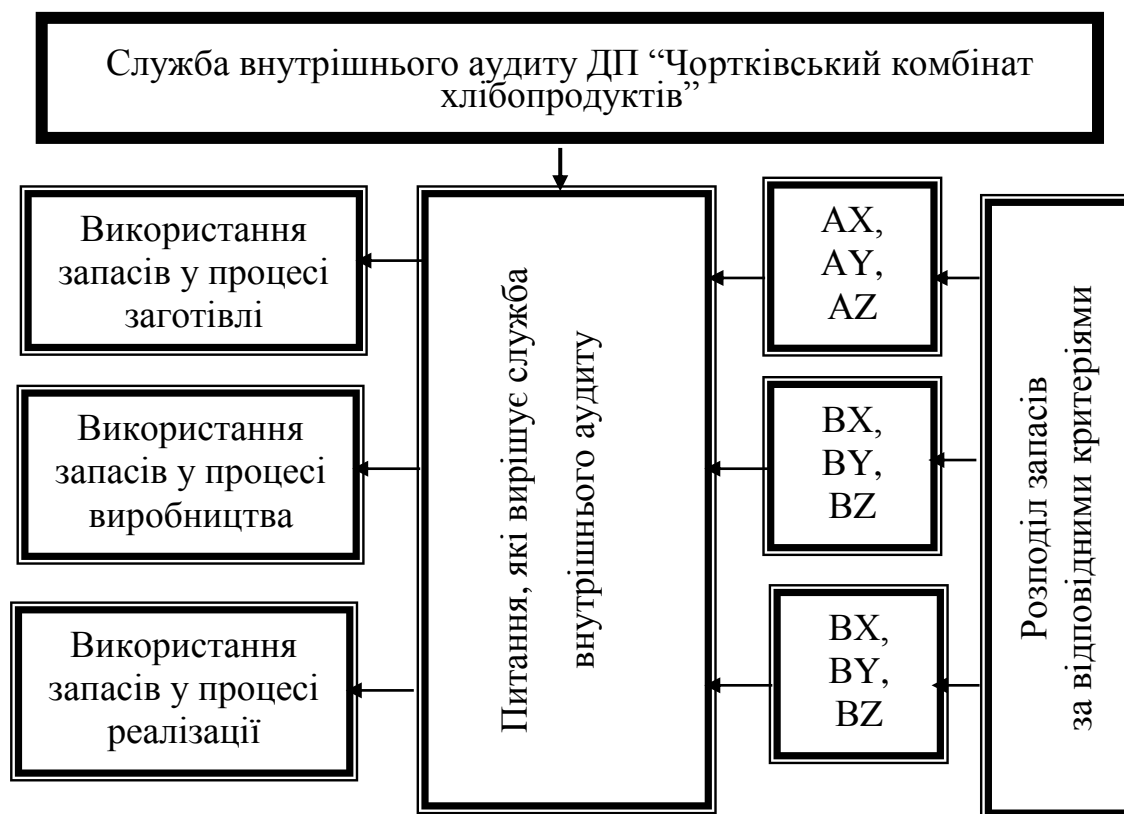


Рис. 3.1. Схема організації служби внутрішнього аудиту виробничих запасів ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”

Отже, інструментом внутрішнього аудиту виробничих запасів комбінату хлібопродуктів є сукупність методів, які забезпечують ефективну діяльність, дають системну оцінку економічності та ефективності обліково-інформаційної моделі, продуктивності та результативності в досягненні цілей. Особливістю внутрішнього аудиту виробничих запасів є те, що він вимагає застосування процедур, які повинні відображати специфіку кожного етапу руху виробничих запасів на підприємстві.

3.3. Напрями вдосконалення методики проведення аудиторської перевірки виробничих запасів підприємства

Формування та розвиток ринкових виробничих відносин вимагає вдосконалення існуючих форм контролю. Виступаючи як контроль, аудит є комплексом методів, спрямованих на здійснення незалежних перевірок бухгалтерської звітності. Оскільки виробничі запаси займають велику частку у складі активів підприємств, аудиторська перевірка операцій з ними особливо актуальна.

Аудиторський контроль є джерелом достовірної інформації, без якого ефективно управління запасами неможливе. Багато авторів по-різному тлумачать поняття аудиту. Так, Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький визначають аудит як процес, за допомогою якого компетентний працівник збирає й накопичує дані про господарські явища і факти з метою їх об'єктивної кількісної та якісної оцінки, визначення відповідності встановленим критеріям і надання зацікавленим користувачам достовірної інформації про об'єкти дослідження [16, с. 11]. Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча зазначають, що аудит (зовнішній) – це незалежна експертиза стану бухгалтерського обліку, фінансової звітності та висловлення думки аудитора щодо повноти, законності та достовірності відображених у них фінансово-господарських операцій господарюючого суб'єкта [40, с. 11].

Узагальнюючи викладене вище, можна стверджувати, що аудит забезпечує не тільки перевірку достовірності фінансових показників, а й розробку пропозицій щодо оптимізації господарської діяльності з метою раціоналізації витрат і збільшення прибутку.

Метою аудиторської перевірки виробничих запасів підприємств є висловлювання аудитором об'єктивної думки щодо достовірності відображення та правильності оцінки запасів у фінансовій звітності згідно з обраною підприємством концептуальною основою фінансової звітності, а також щодо

належності, законності й повноти відображення операцій із запасами у облікових регістрах, підтвердження відповідними первинними документами.

Основними завданнями аудиторської перевірки запасів є: перевірка повноти оприбуткування запасів; перевірка правильності визначення первісної вартості запасів; встановлення достовірності даних первинних документів щодо фактичної наявності та руху запасів; перевірка організації складського господарства, стану зберігання виробничих запасів; перевірка наявності договорів з матеріально відповідальними особами за визначеними центрами відповідальності; перевірка достовірності даних обліку заготівлі, придбання та витрачання запасів; перевірка правильності ведення обліку запасів відповідно до чинного законодавства, облікової політики підприємства; перевірка правильності застосування методів оцінки запасів; перевірка дотримання норм відходів за кожним виробничим переділом підприємства; перевірка забезпечення контролю за відповідністю прогнозованої й фактичної величини витрат, а також за відображенням її в обліку; визначення правильності віднесення матеріальних витрат до складу витрат з виробництва та реалізації продукції; перевірка повноти та правильності відображення запасів у звітності.

Відповідно до окреслених мети та завдань можна виділити основні об'єкти аудиту запасів: види запасів згідно їх класифікації; оцінка первісної вартості запасів, що надійшли на підприємство; методи оцінки вибуття запасів; віднесення вартості запасів до собівартості продукції; відображення інформації щодо запасів у звітності; господарські операції із запасами [43, с. 52].

Аудиторська перевірка операцій з матеріальними цінностями включає дослідження стану складського господарства та зберігання матеріальних цінностей, нормування витрат, оприбуткування, правильності оцінки купованих матеріальних цінностей, використання запасів на виробництві, перевірка операцій з МШП. Основна мета перевірки – встановлення законності, достовірності й доцільності операцій з матеріалами, правильність їх відображення в обліку [75, с. 224].

Етапи робіт, яких має дотримуватися аудитор у процесі проведення перевірки запасів полягають у наступному: загальне ознайомлення із об'єктом аудиту, вибір джерел інформації і оцінка їх достовірності; оцінка ефективності системи внутрішнього контролю запасів; вибір підходу до проведення аудиту і підготовка плану та програми аудиту запасів; проведення аудиторських процедур; узагальнення результатів перевірки запасів і формування проміжного аудиторського висновку.

Згідно з п. 3 МСА 300, планування означає розробку загальної стратегії й детального підходу до очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту. Аудитор планує проводити аудиторську перевірку ефективно і вчасно [45, с. 279].

Процес планування аудиту запасів можна відобразити схематично, як наведено на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Стадії планування аудиту виробничих запасів

Основними джерелами інформації для аудиту операцій з запасами на підприємствах є: установчі документи; наказ про облікову політику; первинні документи щодо наявності та руху запасів; реєстри бухгалтерського обліку: дані Головної книги за рахунками 20 “Матеріали” за відповідними субрахунками, 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети”, 26 “Готова продукція”, 28 “Товари”; реєстри обліку руху запасів ТМЦ; накопичувальні відомості по надходженню та витрачання сировини, матеріалів у виробництво; зведені реєстри з обліку сировини та матеріалів; журнали обліку витрачання сировини, матеріалів на виробництво; допоміжні відомості; дані машинограм; накопичувальні відомості щодо валових доходів та валових витрат підприємства; бесіди з персоналом клієнта про всі зміни в структурі керівництва і у системах бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, прогнозуванні фінансових результатів і аналізу поточних подій; акти і довідки попередніх аудиторських перевірок; акти та висновки внутрішнього аудиту; фінансова та податкова звітність.

Після визначення аудитором основних джерел інформації, необхідних для проведення аудиторської перевірки запасів, та встановлення ступеня її надійності аудитор має оцінити систему внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту) на підприємстві.

Наступним етапом процесу планування аудиторської перевірки запасів є оцінка ризиків. Слід відзначити, що найбільш повно значення оцінки ризику в ході аудиторської перевірки, визначення його складових визначає в своїй монографії О. А. Петрик, яка зазначає, що “важливою складовою роботи аудитора з перевірки фінансової звітності підприємства є визначення величини аудиторського ризику. Від правильності оцінки аудиторського ризику залежить планування аудиту, визначення кількості і послідовності аудиторських процедур, напрями перевірки, її тривалість та інше. Аудиторський ризик притаманний будь-якій аудиторській перевірці, незалежно від того, вибірковою чи суцільним методом вона здійснюється” [50, с. 144].

Згідно з МСА аудиторський ризик – ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, коли фінансові звіти суттєво викривлені [90, с.234]. Розглянемо види ризиків, які повинен врахувати й оцінити аудитор під час перевірки запасів. На основі проведених процедур здійснюють попередню оцінку аудиторського ризику.

А. В. Бодюк, висвітлюючи питання сутності та видів аудиторських ризиків, визначає загальний аудиторський ризик як імовірність того, що аудитор зробить неправильний висновок з результатів виконаних ним процедур перевірки, а саме за неправильно складеною фінансовою звітністю буде надано аудиторський висновок без застережень, і навпаки (перша ситуація зустрічається набагато частіше) [11, с. 207].

У процесі перевірки запасів загальний аудиторський ризик визначається як ризик того, що аудитор на основі своїх тестів зробить неправильний висновок про те, що рахунки запасів подані в фінансовій звітності без суттєвих перекручень і не зробить застережень в аудиторському висновку або навпаки, зробить застереження, в яких не було потреби.

Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча виділяють три складові аудиторського ризику:

- властивий ризик;
- ризик, пов'язаний із невідповідністю функціонування внутрішнього контролю;
- ризик невиявлення помилок та перекручень [40, с. 126].

Слід зазначити, що оцінка запасів і незавершеного виробництва більшою мірою підпадає під вплив чинника властивого ризику, ніж оцінка коштів, оскільки на оцінку запасів впливає безліч чинників, на які підприємство практично не може впливати. Наприклад, динаміка попиту та пропозиції, випуск конкурентами аналогічної продукції з поліпшеними якісними характеристиками, що може викликати зниження можливих цін реалізації продукції підприємства, яке перевіряють.

Аудиторський ризик тісно пов'язаний з поняттям суттєвості помилок. Суттєвість помилок в аудиті нероздільно пов'язана з аудиторським ризиком, оскільки чим вища ймовірність виникнення суттєвої помилки, тим вищий аудиторський ризик [54, с. 59].

Отже, аудитор має оцінити величину максимальної помилки, яка не повинна вплинути на достовірність звітності. Що стосується визначення межі суттєвості, то її встановлення залежить від низки чинників, зокрема, масштабу та характеру діяльності клієнта, а також якісних сторін виявлених відхилень.

Останній етап планування аудиторської перевірки запасів передбачає вибір аудиторських процедур та складання аудиторської програми. До програми аудиту виробничих запасів аудитор включає перелік аудиторських процедур.

Програма аудиту – це докладний перелік змісту аудиторських процедур. Він є детальною інструкцією для асистентів аудитора та рядових учасників перевірки та виступає засобом контролю за якістю їхньої роботи.

А. Д. Шеремет і В. П. Суйц зазначають, що програма аудиту є розвитком плану аудиту та являє собою перелік аудиторських процедур, які необхідні для кожної конкретної перевірки [90, с. 85]. Кількість процедур, що мають бути включені до програми, залежить від мети аудиту та від їх суттєвості щодо запланованої перевірки. Так, при складанні аудиторської програми запасів потрібно враховувати особливості організації та функціонування підприємств, наявність і встановлений порядок використання запасів на виробництво продукції, побудову системи їх обліку та контролю.

З огляду на викладене вище, а також приймаючи до уваги складену аудиторську програму запасів та визначені напрями аудиторської перевірки достовірності фінансової звітності щодо запасів, нами досліджено методику аудиторської перевірки запасів на підприємствах. Методика складається з етапів перевірки, аудиторських процедур, що визначені програмою, та інших джерел інформації, які використовують для отримання необхідної інформації про запаси.

Окрім того, важливим питанням аудиторської перевірки запасів є вдосконалення методики їх документальної перевірки. Кожен професійний аудитор має необхідні навички та застосовує методи проведення аудиторської перевірки.

У науковій літературі визначено основні напрями документальної перевірки тих чи інших об'єктів обліку, надано рекомендації щодо проведення аудиту. На нашу думку, слід окремо зупинитися на документальній перевірці запасів, визначити основні напрями її організації та рекомендації аудитору щодо порядку (послідовності) її проведення. Аудиторську перевірку запасів можна проводити за такими послідовними етапами, які наведено у додатку Д.

Спочатку аудитор перевіряє відповідність запасів у бухгалтерських регістрах даним звітності. Невідповідність може означати, що існують операції, які не внесені в звітність або перенесені до неї з помилками. Невідповідність даних регістрів бухгалтерського обліку і Головної книги також свідчить про наявність операцій, не відображених або в Головній книзі, або в регістрах обліку. В таких випадках аудитор пропонує клієнту зробити звірку аналогічних статей у зазначених документах. Після цього аудитор переглядає рахунки Головної книги з тим, щоб виявити записи незвичайної або рідкої кореспонденції рахунків.

Після здійснення перевірки відповідності запасів даним звітності аудитор перевіряє повноту оприбуткування як у кількісному, так і у вартісному вираженнях. Тестами, які для цього застосовують, є:

- інвентаризація, що дає змогу переконатися в тому, що надходження і вибуття запасів відображено у відповідному звітному періоді;
- перевірка, при якій аудитор переглядає первинні документи на оприбуткування цінностей і відстежує їхнє оприбуткування в обліку, а також перевірка документів, що відображують оплату цих цінностей;
- перевірка дебіторської та кредиторської заборгованості за строками виникнення із з'ясуванням причин непогашення заборгованостей у прийнятний строк, а також процедури підтвердження заборгованості. Якщо виявлено

невідповідність, аудитор пропонує клієнту зробити звірку взаємних зобов'язань. Відмінність може бути викликана неточностями, помилками в обліку, наявністю розбіжностей із контрагентами.

Аудитор перевіряє правильність оцінки в обліку на основі аналізу розрахункових документів, що надходять від постачальників, транспортних організацій, митних органів, підприємств, на яких зберігаються матеріальні ресурси, платіжних вимог, рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних з різними додатками, зіставляючи їх з положеннями договорів, а також даними митних декларацій. При цьому, як і при всіх тестах на завищення залишку, виходять з облікових реєстрів, відбирають операції для тестування і звіряють з даними первинних документів.

При перевірці обґрунтованості залишків незавершеного виробництва беруть до уваги дані інвентаризаційного акта залишків незавершеного виробництва, підсумок якого має відповідати залишку незавершеного виробництва на рахунку 23. При цьому завданням аудитора є аналіз обґрунтованості незавершеного виробництва, оскільки на практиці часто його занижують, мотивуючи це тим, що обсяги виробництва падають, собівартість у зв'язку з інфляцією зростає.

Аудиторів варто проаналізувати договори щодо умов постачання, що дає змогу встановити, які витрати несе постачальник, а які покупець, оскільки це безпосередньо впливає на оцінку запасів.

Міжнародними договорами постачання між покупцем і постачальником встановлено умови постачання, визначено, яка із сторін несе ризик випадкового псування товару і витрати, пов'язані з транспортуванням, страхуванням, навантаженням і розвантаженням. Тому при визначенні первісної вартості аудитор має вивчити умови договорів.

З огляду на особливості обліку і законодавства при перевірці рахунків витрат доцільно перевірити правильність розмежування в обліку та звітності джерел відшкодування різних витрат – за рахунок собівартості, прибутку (або з фондів і резервів) та інших цільових джерел, даних про витрати виробництва за

елементами витрат, калькуляційними статтями по підприємству в цілому, розподіл витрат між незавершеним виробництвом і готовою продукцією у виробництві. Перевірку правильності формування собівартості здійснюють окремо за категоріями витрат.

Для перевірки своєчасності обліку руху запасів може бути використане спостереження за інвентаризацією в день закінчення фінансового року.

При перевірці вартісної оцінки готової продукції, товарів і матеріалів потрібно встановити правильність формування їхньої собівартості та розрахунку коригувань для визначення оподаткованого прибутку, проаналізувати метод визначення залишків незавершеного виробництва і послідовність його застосування.

Важливе місце в аудиторській перевірці займає перевірка права власності на відображені в обліку запаси. Для цього перевіряють наявність договорів, укладених з постачальниками, важливі договори більш ретельно вивчають щодо відображення умов передавання цінностей, ціни і порядку оплати.

Аудитору слід звернути увагу на цінності, обліковані на позабалансових рахунках, наприклад на рахунку 023 “Товарно-матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання” і 024 “Товари, прийняті на комісію”.

Після цього перевіряють правильність відображення в обліку вибуття запасів. Перевірка вибуття запасів передбачає аналіз правильності їхнього списання (економічну обґрунтованість, відповідність первинним документам на списання матеріалів у виробництво (наприклад, лімітно-забірним карткам, вимогам-накладним), наявність необхідних дозвільних підписів; оцінка достовірності встановлених норм, періодичності їхнього перегляду, величини виявлених відхилень від установлених норм і їхні причини; при продажі на сторону – документи на відвантаження та реалізацію.

Первинні документи необхідно перевірити на відповідність прийнятим нормам, повноту заповнення всіх необхідних реквізитів і санкціонування. При перевірці вибуття запасів аудитор має переконатися, що підприємство

дотримується облікової політики відносно послідовності застосування оцінки запасів, що вибувають.

Завершальним етапом аудиторської перевірки є узагальнення й аналіз отриманих результатів, на основі чого формується думка аудитора про те, чи відображені запаси у звітності об'єктивно та правильно. Документально зазначене наводиться в аудиторському звіті.

Результати всіх проведених аудиторських процедур і тестів, у тому числі комплексне представлення помічених при аудиті відхилень і помилок, не виправлених бухгалтерією підприємства, яке перевіряють, узагальнюються аудитором у робочих документах, в яких він фіксує застосовані ним прийоми і способи перевірки, що дають змогу оцінити суттєвість сукупного впливу відхилень і помилок на кінцеву фінансову звітність.

Наступним кроком аудитора є документальне оформлення аудиторського висновку на основі виконаних робіт і узагальнення виявлених при аудиті відхилень і помилок. Аудиторські висновки фіксуються в спеціальних розділах аудиторського файлу. Якщо по рахунках запасів або інших важливих рахунках виявлено суттєві розбіжності, то після узгодження з клієнтом видають аудиторський висновок, що містить необхідні виправні записи.

Отже, на основі дослідження сутності аудиту виробничих запасів визначено етапи робіт, яких має дотримуватися аудитор у процесі проведення перевірки: планування аудиту, складовою якого виступають джерела інформації та їхня оцінка, а також попередня оцінка ефективності процедур внутрішнього контролю; розробка підходу до аудиту й підготовка програми аудиту; проведення аудиторських процедур; узагальнення результатів перевірки та формування аудиторського висновку.

Розроблена програма проведення аудиту виробничих запасів дає змогу аудиторіві провести якісну перевірку діяльності підприємства, пов'язану з рухом запасів та надати керівництву підприємства необхідні рекомендації.

Висновки до розділу 3

1. Основна мета аналізу використання виробничих запасів на підприємстві полягає у підвищенні ефективності виробництва за рахунок раціонального використання запасів. Аналіз здійснюється по декільком напрямкам: аналізуються показники використання в цілому по підприємству в динаміці; проводиться аналіз питомого використання різних видів запасів на виробництво окремих видів продукції; здійснюється аналіз питомого використання кожного з використаних видів запасів на виробництво конкретної продукції та порівняння його з попереднім періодом. Розглянута методика аналізу ефективності використання виробничих запасів на прикладі ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” сприяє пошуку резервів скорочення матеріальних витрат на виробництво продукції.

2. Внутрішній аудит виробничих запасів набуває особливої ролі, доповнюючи систему управлінського обліку і внутрішнього контролю. Інструментом внутрішнього аудиту виробничих запасів є сукупність методів, які забезпечують ефективну діяльність, дають системну оцінку економічності та ефективності обліково-інформаційної моделі, продуктивності та результативності в досягненні цілей. Особливістю внутрішнього аудиту виробничих запасів є те, що він вимагає застосування процедур, які повинні відображати специфіку кожного етапу руху виробничих запасів.

3. На основі узагальнення й аналізу сутності аудиту запасів встановлено етапи робіт, яких має дотримуватися аудитор у процесі проведення перевірки: планування аудиту, складовою якого виступають джерела інформації та їхня оцінка, а також попередня оцінка ефективності процедур внутрішнього контролю; розробка підходу до аудиту й підготовка програми аудиту; проведення аудиторських процедур; узагальнення результатів перевірки та формування аудиторського висновку.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження обліку та аудиту виробничих запасів та аналізу ефективності їх використання на підприємстві можна зробити наступні висновки та пропозиції:

1. Запаси є невід'ємним елементом функціонування підприємств. Їх оптимальний розмір забезпечує безперервність діяльності та уникнення низки ризиків, пов'язаних з відсутністю запасів. Сформоване на основі узагальнення наукової літератури поняття запасів дає уявлення про структуру запасів, а класифікація відображає їх види. Класифікувати запаси можна за численними ознаками, однак узагальнено сформована класифікація дає уявлення про основні види запасів.

2. В умовах нинішньої економічної ситуації, що постійно змінюється, необхідно враховувати позитивні й негативні наслідки використання кожного конкретного методу оцінки вибуття виробничих запасів, що є важливим показником обґрунтування собівартості виготовленої продукції. Вибір методу оцінки здійснюється господарюючим суб'єктом самостійно в рамках прийнятої облікової політики, що впливає не тільки на величину витрат виробництва, продажу чи собівартість, але й на прибуток і суму сплачених податків. Враховуючи результати наших досліджень вважаємо, що найбільш обґрунтованим для оцінки виробничих запасів при їх використанні в ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” за сучасних умов господарювання є застосування методу середньозваженої собівартості, перевагою якого є відносна простота застосування на практиці.

3. Організація ефективної системи обліку та аудиту за використання виробничих запасів може бути забезпечена лише в тісному взаємозв'язку обліку з процесами нормування виробничих запасів. Який би метод управління запасами не обрало підприємство, існують мінімальні вимоги, щоб дана система могла б забезпечити можливість реалізувати різні методи планування запасів. Окрім того, їх виконання, як правило, відразу ж

безпосередньо позначається на зменшенні вартості доставки й зниженні витрат на зберігання запасів.

4. У системі управління комбінату хлібопродуктів процес документального оформлення господарських операцій займає одне з найважливіших місць. Первинний облік представляє собою комплекс прийомів по сприйняттю вихідних даних, реєстрації їх в носіях інформації і передачі в пункти обробки і споживання. Тому, основними напрямками вдосконалення документального оформлення використання виробничих запасів є: використання уніфікованих форм документів; скорочення обсягів первинних даних за рахунок усунення надлишкових даних, що містяться в первинних документах і не використовуються для подальшої обробки; виведення з них постійних нормативно-довідкових даних. Належним чином оформлений документообіг є важливим чинником подальшого правильного відображення в обліку операцій з використання виробничих запасів.

5. Порядок обліку матеріалів на складах і в бухгалтерії залежить від методу обліку матеріалів. Метод передбачає порядок і послідовність ведення обліку матеріалів, види облікових реєстрів, їх кількість, взаємоперевірку показників. На ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів” використовується оперативно-бухгалтерський метод побудови обліку наявності виробничих запасів матеріалів. Вивчивши його організацію на комбінаті, виділено такі його переваги: оперативність та органічний зв'язок складського і бухгалтерського обліку; систематичність контролю за збереженістю, правильним оформленням руху матеріалів та співставлення фактичних залишків матеріальних цінностей з даними поточного обліку і нормами їх запасів.

6. Особливості облікових процедур потребують і зумовлюють необхідність впровадження технічних засобів для механізації й автоматизації обліку запасів. Виходячи з цього визначені основні напрями вдосконалення процесу автоматизації обліку запасів, зокрема з урахуванням рівнів управління запасами розроблена схема взаємодії підрозділів підприємства в умовах функціонування АРМБ, обґрунтовано використання програми “1С:

Бухгалтерія” версія 7.7. для обліку запасів, для забезпечення взаємозв’язку між системами обліку, планування, аналізу запасів уточнено схему руху інформації в системі автоматизації запасів.

7. У роботі проаналізовано основні показники ефективності використання запасів ДП “Чортківський комбінат хлібопродуктів”. Зокрема, коефіцієнт матеріалоємності у 2012 р. порівняно з 2010 р. та 2011 р. знизився на 0,25 та 0,05 пункти відповідно. Це є позитивною тенденцією, оскільки даний коефіцієнт є вартісним показником, який відображає рівень матеріальних витрат (без амортизації) на кожен гривню товарної продукції. Коефіцієнт матеріаловіддачі у 2012 р. порівно з 2010 р. підвищився на 0,66 пункти, порівняно з 2011 р. зріс на 0,18 пункти, що також є позитивом, оскільки даний показник характеризує вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів. Розрахунок та аналіз таких показників дає можливість отримати більш повну та достовірну інформацію щодо ступеня використання запасів сировинних ресурсів за всіма виробничими переділами підприємства.

8. Внутрішній аудит виробничих запасів набуває особливої ролі, доповнюючи систему управлінського обліку і внутрішнього контролю. По перше, внутрішній аудит не має обмежень, притаманних зовнішньому аудиту. По друге, він надає керівництву обґрунтовану впевненість щодо економічності та продуктивності діяльності підприємства. По третє, – оцінюючи системну ефективність в обліково-інформаційній моделі виробничих запасів, маємо можливість приймати рішення щодо напряму та пріоритетних завдань розвитку. Таким чином, інструментом внутрішнього аудиту виробничих запасів є сукупність методів, які забезпечують ефективну діяльність, дають системну оцінку економічності та ефективності обліково-інформаційної моделі, продуктивності та результативності в досягненні цілей. Особливістю внутрішнього аудиту виробничих запасів є те, що він вимагає застосування процедур, які повинні відображати специфіку кожного етапу руху виробничих запасів.

9. На основі узагальнення й аналізу сутності аудиту запасів встановлено етапи робіт, яких має дотримуватися аудитор у процесі проведення перевірки: планування аудиту, складовою якого виступають джерела інформації та їхня оцінка, а також попередня оцінка ефективності процедур внутрішнього контролю; розробка підходу до аудиту й підготовка програми аудиту; проведення аудиторських процедур; узагальнення результатів перевірки та формування аудиторського висновку. Розроблена програма проведення аудиту запасів дає змогу аудиторіві провести якісну перевірку діяльності підприємства, пов'язану з рухом запасів та надати керівництву підприємства необхідні рекомендації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Автоматизированные информационные технологии в экономике: [учебник] / ред. проф. Г. А. Титаренко. – М. : ЮНИТИ, 2003. – 399 с.
2. Адамс Р. Основы аудита : [пер. с англ.] / Р. Адамс; под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
3. Аудит. Методика документування : [навч. посібник] / за заг. ред. Академіка АЕНУ, д.е.н., проф. І. І. Пилипенко. – К. : Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України. – 2003. – 457 с.
4. Аудит: [учебник для вузов] / [Подольский В. И., Поляк Г. Б., Савин А. А. и др.] ; под ред. проф. В.И. Подольского. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ : ДАНА, 2005. – 655 с.
5. Андреев В. Д. Внутренний аудит: [учеб. пособ.] / В.Д. Андреев. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 464 с.
6. Басенко О. В. Оцінка запасів підприємства та управління ефективністю їх використання / О. В. Басенко // Сіверянський літопис. – Чернігів : Деснянська правда, 2006. – № 2. – С. 162–164.
7. Басенко О. В. Визначення запасів та їхня класифікація на підприємствах промисловості / О. В. Басенко // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – № 1 (43). – С. 119–125.
8. Басенко О. В. Визначення напрямків аудиторської перевірки запасів / О. В. Басенко // Сіверянський літопис. – Чернігів : Деснянська правда, 2008. – № 1. – С. 183–190.
9. Басенко О. В. Формування інформації щодо запасів у системі бухгалтерського обліку / О. В. Басенко // Проблемы теории и практики учета, аудита, анализа и пути их решения: материалы Всеукраинской научно-методической конференции, 6–8 мая 2003г., Севастополь. – Севастополь : СевНТУ, 2003. – С. 64–66.
10. Басенко О. В. Визначення основних напрямків аудиторської перевірки запасів підприємств / О. В. Басенко // Историко-правовые и социально-

- экономические аспекты развития общества : тезисы докладов V межвузовской научно-практической конференции. – Чернигов: Украинско-Российский институт (филиал) МГОУ в г. Чернигове, 2006. – С. 60–62.
11. Бодюк А. В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: [монографія] / А. В. Бодюк. – К. : Кондор, 2005. – 356 с.
 12. Болюх М.А. Економічний аналіз : [навч. посібник] / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горботок; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – К. : КНЕУ, 2001. – 540 с.
 13. Буфатіна І. Запаси. Облік за національними стандартами / Буфатіна І. // Все про бухгалтерський облік. – 2000. – № 8. – С.8-15.
 14. Гарасим П.М. Курс фінансового обліку: [Навч. посіб.] Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. – К.: Знання, 2007. – 566 с.
 15. Гладка С. Аналітичний облік запасів / С. Гладка // Баланс. – 2001. – № 4. – С.48.
 16. Гончарук Я. А. Аудит / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – Вид. 2-ге, перероб. і доп. – Львів : Оріяна–Нова, 2004. – 292 с.
 17. Гончаров Ю.В. Оцінка виробничих запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід / Ю.В. Гончаров, І.В. Кравченко // Облік і фінанси АПК. – 2011. – №1. – С. 50-53.
 18. Грачова Р. Запаси. Бухгалтерський облік / Р. Грачова // Спеціальний додаток до тижневика “Дебет-Кредит”. Серія “Нова бухгалтерія”, Бібліотека “Дебету-Кредиту”, 2001. – 146 с.
 19. Гуренко Т. Економічна сутність та оцінка запасів / Т. Гуренко // Бухгалтерія в сільському господарстві, 2011 – №2 – С.22–27
 20. Давидова Т. Облік запасів.//http://www.dtkr.com.ua/automation/avto_buh/ukr/2002/05/05avto2.html

21. Даньків Й. Я. Стандартизація обліку і аудиту : навч. посібник / Даньків Й. Я., Лучко М. Р., Остап'юк М. Я. – Вид. 2-ге, випр. і доп. – К. : Знання, 2006. – 350 с.
22. Демченко Т.А. Оборотні активи та їх відображення в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності / Демченко Т.А. // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 3. – С. 128–138.
23. Дмитренко І. Оцінка суттєвості помилок в аудиторській практиці : методичний аспект / І. Дмитренко // Бухгалтерський облік і аудит, 2003. – № 7. – С. 59–62.
24. Дорош Н.І. Аудит : методологія і організація / Н. І. Дорош. – К. : Знання. - 2001. – 402 с.
25. Дунаєва М.В. Оцінка запасів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку / Дунаєва М.В. // Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні: тези доп. Міжнар. Наук. конф. 16-17 берез. 2006 р. // Відп. за вип. В. Г. Лінник –К.: КНЕУ, 2006. – С. 95-98
26. Економічна енциклопедія. У 3-х т. Т.2 / відп. ред. С. В. Мочерний. – К. : Академія. – 2004. – 848 с.
27. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 3. – С. 3–10.
28. Занько Б. Особливості аудиту товарних запасів. / Б. Занько, Т. Кумченко // Бухгалтерія. Податки. Бізнес. – 2007. – № 28. – С.38–41.
29. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : [навч. посібник] / С. В. Івахненко. – К. : Знання-Прес, 2003. – 349 с.
30. Івахненко С. Сучасні інформаційні технології управління підприємством та бухгалтерія : проблеми і виклики / С. Івахненко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 4. – С. 52–58.

31. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ від 30.11.99 р. № 291 / Міністерство фінансів України // Бухгалтерія. – 2007. – № 1. – С. 21–75.
32. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та інших активів : Наказ від 11.08.94 р. № 69, зі змін. та доп. / Міністерство фінансів України // Податки та бухгалтерський облік. – 2006. – № 100. – С. 43-47.
33. Інформаційні системи і технології в економіці: [посіб. для студ. вищ. навч. закладів] / за ред. В. С. Пономаренка. – К. : Академія. – 2002. – 544 с.
34. Ісай О.В. Запаси: питання обліку та контролю / Ісай О.В.// Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні: тези доп. Міжнар. Наук. конф. 16-17 берез. 2006 р. // Відп. За вип.. В.Г.Лінник –К.: КНЕУ, 2006. – С. 137-140
35. Карев В. Облік запасів. Первинна документація з обліку запасів. <http://www.dtkk.com.ua/debet/ukr/>.
36. Костюченко В. Облік запасів за національними Положеннями (Стандартами) бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит, 2003 – № 5. – С.23-39
37. Козырев А. А. Информационные технологии в экономике и управлении: [учебник] / А. А. Козырев. – Изд. 3-е, перераб. и доп. – СПб. – 2006. – 496 с.
38. Кім Г. В. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: [Навчальний посібник] / Г. В. Кім, В.В.Сопко, Ю. Г. Кім [Вид. 2-ге, перероб. та доп.] – Київ: Центр навчальної літератури, 2006. – 480 с.
39. Кужельний М. Особливості проведення внутрішнього аудиту / М. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 18–20.

40. Кулаковська Л. П. Основи аудиту : [навч. посібник] / [для студентів вищих закладів освіти] / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – Львів : Новий світ. – 2000. – 2002. – 504 с.
41. Лишиленко О.В. Напрямки покращення методів оцінки списання виробничих запасів в системі аналізу беззбитковості виробництва продукції аграрних підприємств / О.В. Лишиленко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rusnauka.com/SND/Economics/7_1%20i%20sh%20i%20l%20e%20n%20k%20o.doc.htm.
42. Ляшенко М. Структура собівартості запасів / Ляшенко М. // Дебет-кредит Школа бухгалтерів. – 2007. – № 18. – С. 7–8.
43. Максимова В. Принципова модель внутрішнього аудита (на прикладі виробничих запасів) / В. Максимова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 12. – С. 52-63.
44. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений: пер. с англ / Д. Миддлтон; под ред. И. И. Елисеевой. – М. : Аудит: ЮНИТИ.– 1977. – 408 с.
45. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2006 року / [пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик та ін.]. – К. : ІАМЦ АУ “СТАТУС”. – 2006. – 1152 с.
46. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / за ред. С. Ф. Голова. – К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України. – 2000. – 1272 с.
47. Організація обліку: [Навчальний посібник] / за ред. З. Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / за ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – 4-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 528 с.
48. Олійник Т.О. Вибір методу оцінки виробничих запасів на промислових підприємствах в умовах кризи / Т.О. Олійник, І.С. Дем’яненко //

- [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.rusnauka.com/27_NNM_2009/Economics/52841.doc.htm.
- 49.Павлюк І. Проблеми бухгалтерського обліку виробничих запасів, товарів і пропозиції щодо їх вирішення / І. Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 6. – С. 6–12.
- 50.Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: [монографія] / О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.
- 51.Петрик О. А. Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства у процесі незалежної аудиторської перевірки / О. А. Петрик // Вісник податкової служби України. – 2003. – № 19. – С. 59-63.
- 52.Петрик О. Застосування вибіркової перевірки в процесі аудиту / О. Петрик // Вісник податкової служби України. – 2003. – № 8. – С. 59–63.
- 53.Петрик О. Аудиторська вибірка / О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 9. – С. 54–58.
- 54.Петрик О. Оцінка суттєвості помилок, виявлених у процесі аудиту / О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 10. – С. 59–62.
- 55.Петрик О. Аудиторський висновок і його види / О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 2. – С. 59–62.
- 56.Петрик О. Закон України “Про аудиторську діяльність”: актуальні акценти та коментарі до внесених змін / О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 11. – С. 3–8.
- 57.План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ від 30.11.99 р. № 291 / Міністерство фінансів України // Бухгалтерія. – 2007. – № 1. – С. 13–20.
- 58.Попович П.Я. Аналіз діяльності суб’єктів господарювання [Підручник] П. Я. Попович – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – 416с.
59. Поплюйко А.М. Облік запасів на складі / А.М.Поплюйко // Регіональні перспективи № 6(25). – Кременчук: Перспектива, 2002. – С. 116-117.

60. Поплюйко А.М. Документальне оформлення операцій використання виробничих запасів / А. М. Поплюйко // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. – Вип.17. – Житомир: ЖІТІ, 2001. С.146-155.
61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : за станом на 31.03.99 р. № 87, зі змінами та доповненнями / Міністерство фінансів України // Бухгалтерія. – 2007. – № 1. – С. 76–78.
62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 2 “Баланс” : за станом на 31.03.99 р. № 87, зі змінами та доповненнями / Міністерство фінансів України // Бухгалтерія. – 2007. – № 1. – С. 79-84.
63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 “Запаси” : за станом на 20.10.99 р. № 246, зі змінами та доповненнями / Міністерство фінансів України // Бухгалтерія. – 2007. – № 1. – С. 110–113.
64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати” : за станом на 31.12.99 р. № 318, зі змінами та доповненнями / Міністерство фінансів України // Бухгалтерія. – 2007. – № 1. – С. 140–144.
65. Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей [Електронний ресурс]: Наказ від 31.05.93 № 37-20/248/07-104 / Міністерство економіки України, Міністерство фінансів України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.z0069-93>
66. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : Постанова від 22.01.96 р. № 116, зі змінами та доповненнями / Кабінет Міністрів України // Урядовий кур’єр. – 1996. – 1 лют.
67. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.99 р. № 996-XIV-ВР, зі змінами та доповненнями / Верховна Рада України // Бухгалтерський облік. Хрестоматія. – 2007. – № 1. – С. 6-10.

68. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ, зі змінами та доповненнями / Верховна Рада України // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2006. – № 3. – С. 21-27.
69. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів : Наказ від 21.06.96 р. № 193 / Міністерство статистики України // Збірник систематизованого законодавства. – 2006. – вип. 12. – С. 38–41.
70. Робертсон Дж. Аудит : перевод с англ. / Дж. Робертсон. – М. : КPMG, Аудиторская фирма «Контакт». – 1993. – 4698 с.
71. Ромащенко О.С. Щодо аспектів покращення ефективності використання виробничих запасів / Ромащенко О.С. // Теоретико-методологічні та практичні аспекти розвитку економіки України // Тези доп. Всеукр.наук.-практ.конф. 23-24 лист. 2006 р. – Т: Терно-граф, 2006. – С.152-154
72. Рыжиков Ю. И. Теория очередей и управление запасами / Ю. И. Рыжиков. – СПб : Питер. – 2008. – 384 с.
73. Рубальский Г. Б. Приближенная формула для вероятности бесперебойного снабжения в централизованной системе управления запасами / Г. Б. Рубальский, И. А. Ушаков. – М. : Автоматика и вычислительная техника, 1971. – 134с.
74. Оспіщев В. Управління виробничими запасами в умовах інфляції / Оспіщев В // Економіка України. - №3, 2005, с.31-33
75. Савченко Я. В. Аудит : навч. посібник] / Я. В. Савченко. – К. : КНЕУ. – 2004. – 322 с.
76. Сопко В. Аудит у країнах співдружності незалежних держав / В. Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. – 1996. – № 8. – С. 4–12.
77. Сопко В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник / В. Сопко, В. Завгородній. – К. : КНЕУ. – 2000. – 260 с.
78. Сікора І. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку оборотних активів / І.Сікора // Бухгалтерський облік і аудит, 2005 – № 2. – С.30– 35.

- 79.Сук Л. Облік і контроль запасів / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві, 2005. – № 2 – с. 17–22
- 80.Сук Л.К. Первинний облік матеріальних запасів // Бухгалтерія в сільському господарстві, 2000 – № 7– С.2-10.
- 81.Сук П. Методи оцінки матеріальних запасів / П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2006 – № 20. – С. 2-7.
- 82.Топольницька М.А. Напрями вдосконалення обліку виробничих запасів в Україні / М.А.Топольницька / Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: матеріали студентської науково-практичної конференції присвяченої Дням науки в Чортківському інституті підприємництва і бізнесу, ТНЕУ. – 9 квітня 2013 р. – Збірник матеріалів: Чортків, ТНЕУ. – 2013. – С.
83. Типовий порядок визначення норм запасів товарно-матеріальних цінностей. Розроблено Міністерством економіки України та міністерством фінансів України. –1993. – № 63 (170).
84. Ткаченко А.М. Нормування виробничих запасів на підприємстві / А. М. Ткаченко // Гуманітарний вісник ЗДІА. – 2011. – № 44. – С.180-184
- 85.Хліпальська В. Вплив оцінки вартості запасів оборотного капіталу на фінансові результати підприємства / В. Хліпальська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 6. – С. 30.
- 86.Хорощак О. Проблеми оцінки запасів згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку // Економіка, фінанси, право. – 2000. – № 8. – С. 30-35.
87. Хмелевський С.М. Облік виробничих запасів з точки зору національних стандартів бухгалтерського обліку // Матеріали 4-ї наук.-прак. конференції викладачів, співробітників та студентів Чернігівського держ. інст. екон. і управл. – Сіверянський літопис. – 2007. – № 1. – С.237-238.
- 88.Цветкова Н. М. Облік виробничих запасів з допомогою програми «1 С: Бухгалтерія» // Бухгалтерія в сільському господарстві. 2008 – № 6 – С.30-

- 89.Шатило Н.В. Історичний аспект обліку виробничих запасів / Н.В. Шатило
// Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні: тези доп.
Міжнар. наук. конф. 16-17 берез. 2006 р. // Відп. за вип. В.Г.Лінник – К.:
КНЕУ, 2006. – С. 441-449
- 90.Шеремет А. А. Аудит : [учеб. пособие]/ А. А. Шеремет, В. П. Суйц. – М. :
ИНФРА-М. – 1995. – 204 с.