

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ**

**Кафедра обліку і правового забезпечення
агропромислового виробництва**

Грицук Ігор Степанович

**ОБЛІК, АНАЛІЗ І АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ
СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА**

**Спеціальність 8.03050901 – «Облік і аудит»
Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»**

**Студент групи ОПЗм-51
Грицук І.С. _____**

**Науковий керівник: к.е.н., доц.
Бруханський Р.Ф. _____**

**Дипломну роботу допущено
до захисту
” __ ” _____ 2015 р.**

**Завідувач кафедри
к.е.н., доц. Бруханський Р.Ф.
_____**

Тернопіль – 2015

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ Й ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ	6
1.1. Економічна сутність виробничих запасів та їх позиціонування у системі бухгалтерського обліку і менеджменту підприємства	6
1.2. Нормативно-правові основи визнання та оцінки виробничих запасів	15
1.3. Вітчизняна та світова практика обліку виробничих запасів	20
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1	25
РОЗДІЛ 2. МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	26
2.1. Первинний, аналітичний і синтетичний облік запасів з врахуванням специфіки аграрного виробництва	26
2.2. Узгодження методики обліку виробничих запасів підприємства	48
2.3. Автоматизація обліку виробничих запасів сільськогосподарських підприємств	59
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2	69
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ І АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ	70
3.1. Пріоритетні цілі та методологія аналізу виробничих запасів	70
3.2. Організація та методика внутрішнього аудиту виробничих запасів	81
3.3. Автоматизація внутрішнього аудиту виробничих запасів	94
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3	101
РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ	102
ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 4	107
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	108
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	114

ВСТУП

Актуальність теми. Посилення конкуренції у сфері агропромислового виробництва вимагає від сільськогосподарських підприємств нових підходів до управління фінансово-господарською діяльністю. Сільське господарство відноситься до матеріаломістких галузей економіки, тому однією з найбільш важливих позицій в системі управління аграрним бізнесом є менеджмент виробничих запасів. Джерелом інформації для прийняття управлінських рішень служить науково обґрунтована та відпрацьована на практиці система бухгалтерського обліку. Реформування вітчизняної облікової системи із застосуванням міжнародних стандартів зумовило суттєві зміни в організації та методології обліку виробничих запасів. Підприємства отримали значні можливості у виборі облікової політики щодо запасів. Однак, рівень аналітичності та оперативності одержуваної облікової інформації про виробничі запаси для прийняття ефективних управлінських рішень є недостатнім.

Дослідженню проблем організації та методології обліку і внутрішнього аудиту виробничих запасів приділили увагу у своїх працях вітчизняні вчені-економісти: Білуха М.Т., Бутинець Ф.Ф., Герасимович А.М., Голов С.Ф., Давидов Г.М., Дорош Н.І., Завгородній В.П., Кузьмінський А.М., Кужельний М.В., Кулаковська Л.П., Павлюк І.В., Савченко В.Я., Сопко В.В., Ткаченко Н.М., Усач Б.Ф., Швець В.Г. Вагомий внесок у вирішення зазначених проблем внесли зарубіжні вчені: Андрєєв В.Д., Антоні Р.Н., Аренс Е.А., Лоббек Дж.К., Гусякова Т.І., Костюк П.А., Міддлтон Д.Р, Нідлз Б.Є, Андерсон Х.Р, Колдуелл Дж.К., Робертсон Дж., Романов А.Н., Шифман З.Б. та інші.

Проте ряд питань організації та методики обліку, аналізу й аудиту виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах після переходу до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і Національних нормативів аудиту потребує подальших досліджень та наукових розробок. Зокрема це необхідність обґрунтування відмінностей між категоріями “матеріальні запаси”, “виробничі запаси”, “запаси”; вдосконалення класифікації та

оцінки виробничих запасів; впровадження методики обліку виробничих запасів з врахуванням особливостей аграрної галузі; застосування засобів автоматизації в обліковому процесі; поширення практики внутрішнього аудиту.

Важливість вирішення зазначених питань свідчить про актуальність обраної теми дослідження.

Мета і задачі дослідження. Метою дослідження є удосконалення організаційних і методичних основ обліку, аналізу і аудиту виробничих запасів у сільськогосподарських підприємствах.

Для досягнення мети дослідження поставлені такі задачі:

- 1) дослідити економічну сутність виробничих запасів;
- 2) уточнити класифікацію виробничих запасів з врахуванням специфіки сільськогосподарського виробництва;
- 3) порівняти методику оцінки виробничих запасів на вітчизняних і зарубіжних підприємствах;
- 4) визначити напрямки можливого удосконалення обліку виробничих запасів сільськогосподарських підприємств;
- 5) обґрунтувати можливість підвищення ефективності обліку виробничих запасів шляхом автоматизації;
- 6) проаналізувати особливості методики внутрішнього аудиту виробничих запасів.

Об'єктом дослідження є система обліку, аналізу і аудиту виробничих запасів ПП «Аграрна компанія 2004» с. Попівці Волочиського району Хмельницької області.

Предметом дослідження є методологічні й організаційні основи обліку, аналізу і аудиту виробничих запасів сільськогосподарських підприємств.

Методи дослідження. Теоретичною основою дослідження є положення діалектичного методу пізнання економічних явищ, системний підхід до розкриття економічної сутності виробничих запасів. При вивченні окремих питань застосовувались методи: на етапі збору, систематизації і обробки інформації для проведення дослідження – індуктивний, спостереження; у процесі

теоретичного осмислення проблеми – дедуктивний; методи аналізу і синтезу для поєднання різних складових економічних явищ в єдиному процесі; на етапі розробки пропозицій щодо вдосконалення організації і методики обліку – моделювання, групування, узагальнення та порівняння.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в уточненні сутності виробничих запасів як економічної категорії та об'єкта бухгалтерського обліку; обґрунтуванні доцільності включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості запасів методом прямого рахунку; формуванні пропозицій з удосконалення обліку виробничих запасів шляхом застосування програм автоматизації обліку; обґрунтуванні системного підходу до побудови служби внутрішнього аудиту; уточненні структури звіту внутрішнього аудиту; обґрунтуванні доцільності застосування для автоматизації внутрішнього аудиту виробничих запасів спеціального програмного забезпечення.

Практичне значення одержаних результатів полягає у частковому підвищенні ефективності та поглибленні аналітичності бухгалтерського обліку і посиленні контрольної функції внутрішнього аудиту виробничих запасів. Окремі результати дослідження використані в обліковій практиці ПП «Аграрна компанія 2004» с. Попівці Волочиського району Хмельницької області, що підтверджено відповідною довідкою.

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні положення дипломної роботи апробовано у квітні 2015 року під час Студентської наукової конференції, проведеної з нагоди Днів науки Тернопільського національного економічного університету.

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ Й ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1.1. Економічна сутність виробничих запасів та їх позиціонування у системі бухгалтерського обліку і менеджменту підприємства

Дослідження особливостей обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів сільськогосподарських підприємств України повинно передбачати насамперед вирішення проблеми щодо чіткого визначення у економічній літературі термінів “запаси”, “виробничі запаси”, “матеріальні запаси”, “запаси матеріально-технічних ресурсів”, “матеріальні ресурси”, які часто ототожнюються, хоча на наш погляд це є не зовсім вірним.

Опрацювавши наукові праці як українських так і зарубіжних вчених ми можемо стверджувати про неоднозначність підходу до застосування “проблемних” термінів та їх змісту особливо стосовно виробничих запасів.

Під виробничими запасами Бірюкова І.К. та Кодрянський А.В. розуміють різноманітну сировину, матеріали, паливо, предмети та засоби праці, які кожне підприємство купує для виробництва продукції та інших господарських потреб. Причому до виробничих запасів належать не всі засоби праці, а лише та частина, яка відноситься до засобів у обороті як малоцінні та швидкозношувані предмети [10, с.80].

Завгородній В.П. акцентуючи увагу на істотному місці, яке займають виробничі запаси серед об’єктів управління підприємством дає їм таке визначення: «виробничі запаси – це оборотні засоби, що включають у себе: сировину, основні та допоміжні матеріали, паливо, запасні частини, будівельні матеріали та обладнання до встановлення, малоцінні та швидкозношувані предмети [28, с.152].

На думку Карєва В. поділ виробничих запасів на матеріали, сировину, паливо тощо умовний. Навіть в межах одного підприємства те, що вчора бу-

ло придбано як товар, завтра може стати сировиною або матеріалами, і навпаки. Будівельні матеріали можуть стати паливом, а паливо сировиною і так далі. Це тим більш ймовірно, чим більше видів діяльності провадить підприємство [35].

Однак, звернувшись до трактувань Економічною енциклопедією [25] понять “матеріали”, “сировина”, “паливо”, “тара”, “запчастини” ми все ж відкидаємо таку точку зору – адже не зможе сировина перетворитись на запчастини, а паливо стати тарою.

Бутинець Ф.Ф. наводить ще декілька визначень виробничим запасам: а) придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві; б) частина оборотних засобів на підприємстві, ще не залучених до процесу виробництва і таких, що не надійшли на робочі місця; в) матеріальні елементи виробництва, які одноразово та повністю переносять свою вартість на новостворений продукт.

Ми вважаємо, що такі визначення спрямовані скоріше на розкриття функціонального призначення виробничих запасів ніж їх змісту.

Із зарубіжних вчених-бухгалтерів лише праця Девіда Міддлтона [40] дає трактування виробничих запасів – це запаси виробничої компанії, до складу яких входять: а) запаси матеріалів (сировини); б) незавершене виробництво; в) готова продукція. У працях інших західних вчених-бухгалтерів термін “виробничі запаси” не зустрічається, через його нехарактерність у західному бухгалтерському обліку. Праця [40] є перекладною, тому термін “виробничі запаси” можливо є просто невірним російським еквівалентом іноземного поняття. Подібні випадки, як відмічає Соколов В.Я. у післямові, можуть мати місце при перекладі іноземних джерел.

Якщо ж термін “виробничі запаси” є вірним еквівалентом іноземного поняття, то трактування цього терміну не відповідає дійсності. Оскільки на нашу думку, необхідною ознакою матеріальних цінностей, що відносяться до складу виробничих запасів є “незалученість” їх до процесу виробництва, а незавершене виробництво і готова продукція не відповідають цій ознаці.

Вчені-економісти дещо іншої думки щодо виробничих запасів, ніж бухгалтери. Предметами праці, які ще не залучені у виробничий процес і знаходяться на складах підприємства у вигляді запасів вважають виробничими запасами, зокрема Бойчик І.М. та Піча Ю.В. [26].

Кейлер В.А. [82] деталізує це поняття, зазначаючи, що до складу виробничих запасів, як основної частини оборотних засобів, належать: сировина, основні та допоміжні матеріали, паливо, пальне, купівельні та комплектуючі вироби, запасні частини для ремонтів основних виробничих фондів тощо. Він також ототожнює поняття виробничі запаси і запаси матеріально-технічних ресурсів. Погоджується з визначенням Кейлера В.А. і Волков О.І. [83].

Вчені-економісти вкладають такий зміст у поняття виробничих запасів через поділ оборотних засобів в економічній літературі на: 1) виробничі запаси; 2) незавершене виробництво; витрати майбутніх періодів.

На наш погляд також цікавою є думка вітчизняних вчених-фінансистів Поддєрьогіна А.М., Буряка Л.Д. і Нама Г.Г., які виробничі запаси (сировину, основні й допоміжні матеріали, напівфабрикати, паливо, тару, запасні частини для ремонтів, малоцінні і швидкозношувані предмети, незавершене виробництво, напівфабрикати) називають виробничими засобами.

З нашої точки зору проаналізувавши наведені вище визначення терміна “виробничі запаси” можна зробити такі висновки:

а) термін є суто українським, тобто застосовується для позначення певних матеріальних цінностей лише українськими вченими. Як виключення – праця вченого з Великобританії Д.Міддлтона [40];

б) дискусійним при трактуванні терміну “виробничі запаси” є питання віднесення чи невіднесення малоцінних та швидкозношуваних предметів до складу виробничих запасів. З наведених визначень видно, що більшість вчених-бухгалтерів все-таки дотримуються думки, що малоцінні та швидкозношувані предмети – це складова виробничих запасів. Однак, з розглянутих нами праць вчених-економістів (окрім Покропивного С.Ф.) можна зробити висновки, що “малоцінна” не є складовою виробничих запасів.

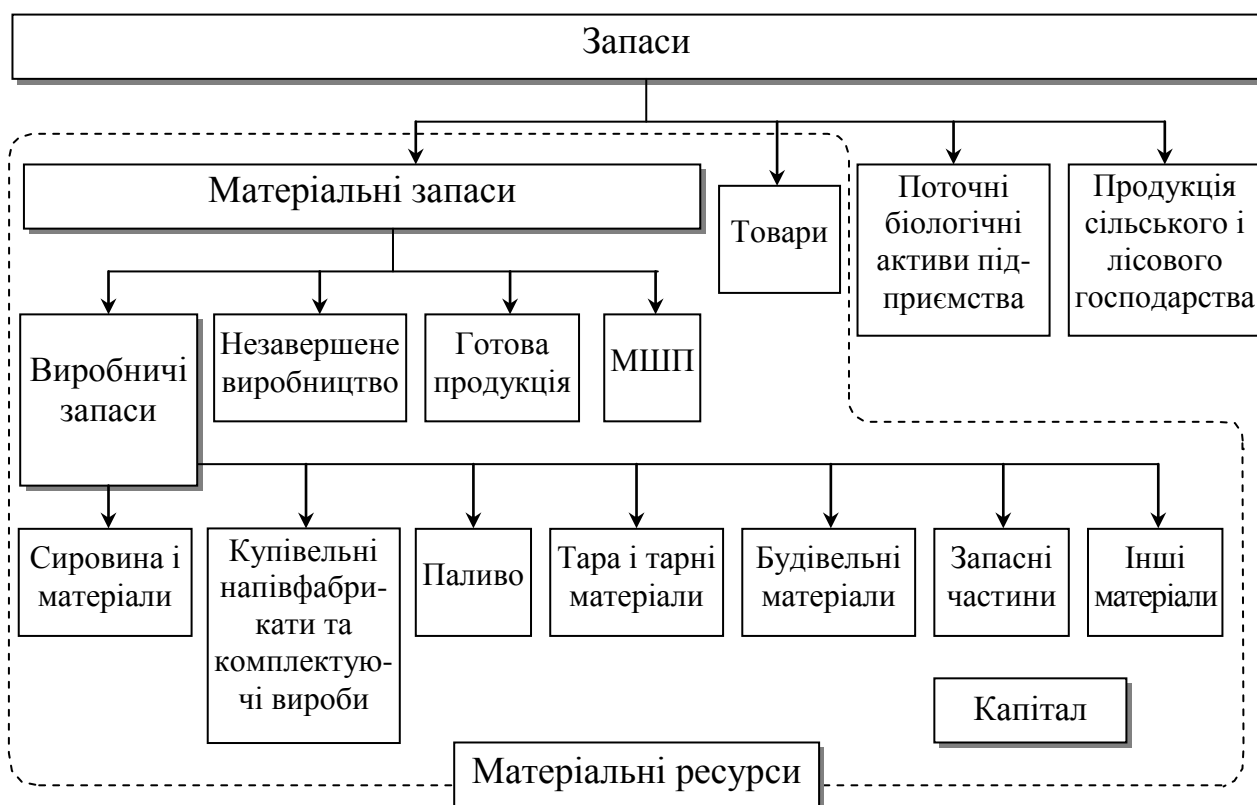


Рис. 1.1. Позичування виробничих запасів у складі матеріальних ресурсів підприємства

Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року № 73, «активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому» [49].

Згідно п. 4 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 (з врахуванням змін і доповнень) «запаси – активи, які: утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством/установою [58].

	Класифікаційні групи ознак оцінки	Вид оцінки
1	Відносно вимірювального об'єкта:	1.1) індивідуальні; 1.2) агрегатні.
2	За суб'єктом вимірювання:	2.1) історичні; 2.2) калькуляційні.
3	За критеріями визначення оцінок:	3.1) об'єктивні; 3.2) суб'єктивні.
4	За моментом визначення оцінок:	4.1) минулі; 4.2) сучасні; 4.3) майбутні.
5	За методами розрахунків оцінки:	5.1) початкова; 5.2) відновлювальна; 5.3) реалізаційна; 5.4) рентна.

Рис. 1.2. Диференціація класифікаційних груп ознак оцінки запасів

Згідно пункту 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» із змінами, внесеними наказом Міністерства фінансів України № 1396 від 30.11.2009 року, які діяли до 1 січня 2015 року, «запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство/установа отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена [58].

Таким чином, не всі матеріальні цінності визнаються активами, а отже, не можуть обліковуватися у складі запасів і відображатися в складі активів при складанні балансу. Наприклад, матеріальні цінності, придбані для благодійної діяльності або для задоволення особистих потреб працівників підприємства, подарунки тощо, не є активами. Вартість таких матеріальних цінностей слід обліковувати як інші витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Згідно з пункту 6 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 (з врахуванням змін і доповнень) для цілей бухгалтерського обліку запаси включають (табл. 1.1) [58]:

Таблиця 1.1

Диференціація запасів підприємства для цілей бухгалтерського обліку згідно пункту 6 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»

№	Критерії диференціації
1	Сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
2	Незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів (незавершене виробництво на підприємствах, в установах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством/установою ще не визнано доходу);
3	Готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;
4	Товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством/установою з метою подальшого продажу;
5	Малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;
6	поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за П(С)БО 9, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

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

2) незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, в установах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством/установою ще не визнано доходу;

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

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

5) малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

б) поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за П(С)БО 9, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання [58].

Характеристика нормативно-правової бази з обліку виробничих запасів наведена у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Характеристика нормативно-правової бази з обліку виробничих запасів

Назва нормативного документу	Ким і коли затверджений	Коротка характеристика змісту документу
«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Закон України № 996-XIV від 16 липня 1999 року	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності

Продовження таблиці 1.2

«Про аудиторську діяльність»	Закон України № 3125-XII від 22.04.1993 р.	Визначає нормативно-правові засади здійснення аудиторської діяльності
Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Наказ Мінфіну України № 879 від 02.09.2014 року	Визначає порядок проведення інвентаризації виробничих запасів, та основні вимоги, щодо оформлення результатів інвентаризації
Податковий кодекс України	Закон України № 2755-VI від 02.12.2010 року	Визначає платників податків, об'єкти, базу і ставки оподаткування, порядок обліку звітності та сплати податків до бюджету
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Наказ Мінфіну України від 07.02.2013 року № 73	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»	Наказ Мінфіну України №246 від 20.10.1999 року	Визначає методологічні засади формування в обліку інформації про виробничі запаси, їх розкриття у фінансовій звітності
Порядок проведення дооцінки залишків матеріальних цінностей	Наказ Мінфін України №69 від 11.08.1994 р.	Регулює порядок проведення до оцінки залишків матеріальних цінностей
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Наказ Мінфіну України №291 від 30.11.1999 року	Визначає основні рахунки та субрахунки обліку виробничих запасів

Продовження таблиці 1.2

Інструкція «Про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій»	Наказ Мінфіну України №291 від 30.11.1999 року	Визначає методологічні засади використання основних рахунків та субрахунків обліку виробничих запасів
Методичні рекомендації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку	Наказ Міністерства фінансів №356 від 29.12.2000 р.	Надає методичні рекомендації про застосування реєстрів бухгалтерського обліку з обліку виробничих запасів
Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей	Наказ Міністерства фінансів № 87 від 16.05.1996 року	Визначає механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей
Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей	Постанова Кабміну України № 116 від 22.11.1999 р.	Визначає механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей
Про затвердження типових первинних документів з обліку сировини і матеріалів	Наказ Міністерства статистики України № 193 від 21.06.1996 р.	Визначає перелік та форму типових первинних документів, які можуть використовуватися підприємствами при обліку сировини та матеріалів
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів	Наказ Мінфіну України № 2 від 10.01.2007 року	Визначає методологічні засади організації та ведення бухобліку запасів на підприємстві

1.2. Нормативно-правові основи визнання та оцінки виробничих запасів

Базовим нормативним документом, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 року № 996-XIV [29].

Основним нормативом бухгалтерського обліку, який регламентує методологічні параметри формування в обліковій системі інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [58].

Запаси визнаються активами відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів, якщо: підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності або правом повного господарського відання (оперативного управління) на придбані (отримані) запаси; контроль за запасами підприємство здійснює для якісного управління; існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням; вартість запасів може бути достовірно визначена.

Первинною вартістю запасів є їх фактична собівартість, яка складається із таких фактичних витрат: сум, що сплачуються згідно із договором постачальнику (продавцю); сум, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів; сум ввізного мита; сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; затрат на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати із страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників; 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 витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно-технічних характеристик запасів.

Відповідно до чинного Плану рахунків [54] запаси сільськогосподарських підприємств групуються таким чином:

Таблиця 1.3

Організаційно-диференційні параметри відображення запасів
на рахунках бухгалтерського обліку

Класифікаційні групи запасів	Рахунки для обліку
20 «Виробничі запаси»	Сировина, матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва і адміністративних потреб
22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	Малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом періоду до 1 року або нормального операційного циклу, якщо він довший за рік
23 «Виробництво»	Незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів і незакінчених технологічних процесів, а для підприємств, що надають роботи і послуги у вигляді витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємство ще не визначило доходу
26 «Готова продукція»	Готова продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом
27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	Продукція сільського і лісового господарства (крім підприємств, наприклад, фермерських, що оцінюють цю продукцію за чистою вартістю реалізації)
28 «Товари»	Товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані і утримуються підприємством для подальшого продажу

Що стосується особливостей сільського господарства, то згідно положень Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [41], незавершене виробництво складається з незавершеного виробництва рослинництва, тваринництва та підсобних (промислових) виробництв.

Запаси, що визнаються активами, зараховуються на баланс за первісною вартістю, тобто вартістю на момент надходження (історичною собівартістю). Протягом звітного періоду первісна вартість не змінюється за виключенням випадків, що передбачаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (зокрема, щодо уцінки запасів, які втратили свої якісні характеристики від довгого зберігання, морального старіння та з інших причин) [58]. Залежно від джерел надходження запасів їх первісна вартість визначається різними способами (табл. 1.4.).

Запаси підприємства відпускають зі складу підприємства на виробничі та господарські потреби, а також для переробки і в порядку реалізації надлишкових (неліквідних) запасів. При відпуску запасів у виробництво, продажі та іншому вибутті їх оцінка здійснюється за одним із методів, передбачених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (табл. 1.5.). Вибір методу оцінки залежить від мети, яку ставить перед собою підприємство, тобто якщо запаси залишаються для власних потреб (у т.ч. і для виробництва), зазвичай застосовується оцінка за собівартістю, а якщо на продаж, то ринкова. Така практика поширена в економічно розвинених державах, Україна ж не має достатнього досвіду ефективного застосування ринкової вартості щодо активів підприємств, які виставляються на продажі.

Оцінка виробничих запасів є важливою передумовою організації обліку запасів, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства. В Україні, як і в більшості інших країн світу, запаси оцінюють за фактичними витратами на їх придбання на момент отримання або використання запасів під час виробництва. У зарубіжній практиці до собівартості запасів не включають витрати, які не будуть відшкодовані покупцям.

Таблиця 1.4

Визначення первісної вартості запасів згідно П(С)БО 9 «Запаси» [58]

Джерело надходження	Первісна вартість
Придбано підприємством за плату	Витрати, пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, придатного до використання, в т.ч.: - сплачена постачальнику сума згідно з договором без непрямих податків, включаючи націнки, надбавки; - ввізне мито (для імпорту); - непрямі податки, що включені у їх вартість і не відшкодовуються підприємству; - транспортно-заготівельні витрати; - витрати зі страхування ризиків транспортування; - інші прямі витрати, пов'язані з придбанням запасів та доведенням їх до стану, в якому вони будуть придатні для використання у запланованих цілях
Вироблено на підприємстві	За собівартістю їх виробництва (згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»)
Внесено до статутного капіталу	За справедливою вартістю, погодженою із засновниками (учасниками) з врахуванням усіх витрат згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»
Отримано безоплатно	За справедливою вартістю
Отримано в порядку обміну на: 1) подібні запаси; 2) неподібні запаси	1. Отримані подібні запаси оцінюються за балансовою вартістю переданих по обміну запасів (якщо балансова вартість переданих запасів дорівнює справедливій вартості отриманих запасів). Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує справедливу вартість отриманих, то вони оприбутковуються за справедливою вартістю. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду; 2. За справедливою вартістю отриманих запасів

Таблиця 1.5

Методи оцінки вибуття запасів
згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [58]

Метод оцінки	Сутність методу	Доцільність застосування методу
Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	Вартість запасів, які вибувають, визначається за кожною їх одиницею, і одиниця запасів вибуває за такою самою вартістю, за якою вона була оприбуткована	У разі невеликої кількості запасів, які вибувають, коли легко встановити, за якою вартістю ці запаси були зараховані на баланс
Метод середньозваженої собівартості	Вартість запасів, які вибувають, визначається за середньою (середньозваженою) вартістю кожної одиниці	Для підприємств, які мають велику кількість запасів різної номенклатури
Метод нормативних затрат	Собівартість запасів, які вибувають, визначається на базі норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг)	Для оцінки матеріальних витрат у складі незавершеного виробництва і готової продукції
Метод ціни продажу	Собівартість реалізації визначається як різниця між продажною/роздрібною вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної надбавки на ці товари	Для підприємств торгівлі, які мають значну і перемінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної надбавки
Метод FIFO	Запаси, які вибувають, списуються за собівартістю перших за часом надходження запасів (у перекладі з англ. означає «першим надійшов – першим списався»)	Використання цього методу призводить до зниження витрат і завищення прибутку (балансового і податкового). Ситуація сприятлива для залучення інвестора

1.3. Вітчизняна та світова практика обліку виробничих запасів

Враховуючи євроінтеграційні процеси України в систему міжнародних економічних відносин, доцільно розглянути підходи до оцінки вибуття виробничих запасів в Україні в порівнянні з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку. Порівняння методів оцінки вибуття запасів, зазначених в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 [58] та Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 [46], наведено у табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Порівняльна характеристика відмінностей положень з обліку запасів в Україні та міжнародній практиці

Характеристика	Оцінка вибуття запасів згідно	
	П(С)БО 9 «Запаси» [58]	МСБО 2 «Запаси» [46]
Методи визначення собівартості	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів 2. Середньозваженої собівартості 3. Собівартості перших за часом надходження запасів 4. Нормативних затрат 5. Ціни продажу 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Метод конкретної ідентифікації 2. Середньозваженої собівартості 3. Метод за формулою «перше надходження – перший видаток» 4. Метод стандартних (нормативних) витрат 5. Метод роздрібних цін

В зарубіжних країнах дещо відрізняється оцінка виробничих запасів від оцінки в обліку України і має свої певні особливості, зумовлені специфікою національного обліку та нормативно-правовою базою. Наприклад, у США запаси оцінюються за фактичними витратами на їх придбання на момент отримання або використання запасів у процесі виробництва. У Польщі запаси

оцінюються за цінами придбання, у випадку неможливості виявлення ціни запасів або при їх безоплатній передачі вони оцінюються за цінами на аналогічні або подібні запаси. У Німеччині, в Люксембурзі та у Франції запаси оцінюються за найменшою величиною – за собівартістю або ринковою вартістю. У Португалії та Іспанії запаси оцінюються за ціною їх придбання або витратами на їх виробництво. В Іспанії ціна придбання включає суму, зазначену в рахунку постачальника, плюс додаткові витрати по збереженню запасів, включаючи податок з продажу. В Швейцарії та Італії запаси оцінюються за найменшою з двох величин – первісною вартістю (витрати на придбання або виробництво) або чистою вартістю можливої реалізації (табл. 1.7).

Інформація табл. 1.7 свідчать про те, що найпоширенішими методами обліку запасів є методи ФІФО, ЛІФО, середньої вартості.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [58] має спектр спільних моментів з Міжнародним стандартом фінансової звітності 2 «Запаси» [46], зокрема, щодо умов визнання запасів і основних понять, пов'язаних з ними; рекомендації щодо використання методів оцінки запасів; розкриття інформації про запаси у формах фінансової звітності міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку тощо, оскільки національні стандарти з обліку були розроблені на основі міжнародних з врахуванням національних особливостей економіки України.

Однак, відмінності у положеннях все ж існують (табл.1.8).

На відміну від Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», який не пропонує чіткого та одзначного тлумачення терміну «виробничі запаси» для цілей бухгалтерського обліку, План рахунків конкретно вказує на їх склад та перелік матеріальних цінностей, що мають обліковуватися як виробничі запаси підприємства. Однак, такі рахунки, як 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та 25 «Напівфабрикати» відповідно до Плану рахунків не включаються до складу виробничих запасів, а обліковуються окремо. У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» підкреслюється участь виробничих запасів у всіх видах діяльності, що також

характеризуються «виробничі запаси» як важливий об'єкт управління на усіх стадіях господарської діяльності.

Таблиця 1.7

Міжнародна практика
застосування методів оцінки запасів при їх вибутті

Країна	Методи оцінки запасів				
	ФІФО	ЛІФО	Середньо- зваженої вартості	Чистої вартості реалізації	Інші
Великобританія	+	+	+	+	-
Греція	+	+	+	-	Метод базового запасу готових виробів
Іспанія	+	+	+	-	-
Італія	+	+	+	-	-
Люксембург	+	+	+	+	Фактичні витрати
Нідерланди	+	+	+	-	Метод базового запасу робіт
Німеччина	+	+	+	+	-
Португалія	+	+	+	-	Стандартна та спеціальна (ринкова) ціна базового запасу
Росія	+	+	+	-	Метод собівартості кожної одиниці
США	+	+	+	-	Роздрібний метод
Франція	+	-	+	+	-
Швейцарія	+	+	+	-	-
Швеція	+	-	-	+	Метод відсотків від виконання, метод завершення контракту

Таблиця 1.8

Порівняння міжнародного [46] та національного [58] стандартів
з обліку виробничих запасів

Ознака	П(С)БО 9 «Запаси» [58]	МСБО 2 «Запаси» [46]
Оцінка запасів		
При надходженні	<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. При придбанні у постачальника. Суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати 2. При виготовлені власними силами. Витрати, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16 «Витрати» 3. При внесенні до статутного капіталу. Справедливої вартості, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника 4. При безоплатному отриманні. Справедливої вартості 5. При отриманні у результаті обміну на подібні активи. Балансової вартості переданих запасів 	<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Витрати на придбання. Ціни придбання; мита, та інших податків; витрати на транспортування; вартості робіт з навантаження та розвантаження й інших витрат 2. Витрати на переробку. Витрати, безпосередньо пов'язанні з одиницею виробництва. 3. Інші витрати. Витрати, якщо вони відбулися при доставці до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану. До собівартості не включаються: понаднормативні суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування і приведення у теперішній стан; витрати на продаж

	<p>6. При отриманні в результаті обміну на неподібні активи.</p> <p>Справедливої вартості отриманих запасів. До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати</p>	
При витрачанні	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, нормативні затрати; ціни продаж	Метод конкретної ідентифікації, середньозваженої собівартості, метод за формулою «перше надходження – перший видаток» (ФІФО), метод стандартних (нормативних) витрат, метод роздрібних цін
На дату балансу	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації	Чиста вартість реалізації

Копіювання міжнародних стандартів, без попередньої їх адаптації та врахування національних особливостей, не завжди відповідає запитам реальних підприємств.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. У науковій економічній літературі ототожнюються категорії «виробничі запаси», «матеріальні цінності», «товарно-матеріальні цінності», «предмети праці». Вважаємо, що термін «виробничі запаси» може об'єднувати більшість елементів, які є цінністю для бізнесу і мають матеріальну форму.

2. Згідно законодавства України не всі виробничі запаси визнаються активами, а отже, не можуть обліковуватися у складі запасів і відображатися серед активів при складанні балансу. Наприклад, матеріальні цінності, придбані для благодійної діяльності або для задоволення особистих потреб працівників підприємства, подарунки тощо, не є активами. Вартість таких матеріальних цінностей слід обліковувати як інші витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, не пов'язані з операційною діяльністю.

3. Проблема вибору категорій нормативних і надлишкових запасів полягає у тому, що утримання надлишкових запасів для підприємства пов'язане зі значним фінансовим ризиком. Надлишкове ж інвестування у запаси призводить до втрат від нерационального використання коштів. Власне тому в системі управління виробничими запасами підприємства необхідно здійснювати періодичний розрахунок нормативів запасів. Доведення надлишкових запасів до норми можливе шляхом обмеження надходжень виробничих запасів на підприємство, а також прискорення їх витрачання, перерозподілу та реалізації. У процесі моніторингу необхідно враховувати: а) структуру виробничих запасів; б) питому вагу запасів у структурі оборотного капіталу; в) частку виробничих запасів у робочому капіталі; г) ефективність використання виробничих запасів підприємства; д) проміжок часу між придбанням виробничих запасів та отримання коштів від реалізації виробленої з них продукції.

4. Оцінка виробничих запасів є важливою передумовою організації обліку запасів, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства. В Україні, як і в більшості інших країн світу, запаси оцінюють за фактичними витратами на їх придбання на момент отримання або використання запасів під час виробництва. У зарубіжній практиці до собівартості запасів не включають витрати, які не будуть відшкодовані покупцям.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

2.1. Первинний, аналітичний і синтетичний облік запасів з врахуванням специфіки аграрного виробництва

Первинний облік запасів сільськогосподарські підприємства ведуть у типових або спеціалізованих формах документів. Певні особливості доцільно враховувати при організації облікового відображення категорій запасів.

Основна частина матеріальних цінностей поступає зі сторони: покупні матеріали, паливо, будівельні матеріали, запасні частини та ін. Супровідними документами при надходженні цих матеріалів є рахунки-фактури, платіжні вимоги-доручення, товарно-транспортні накладні та ін. Ці документи при надходженні товарно-матеріальних цінностей реєструють у «Журналі обліку вантажів, що надійшли».

Відпуск зі складу насіння, мінеральних добрив, нафтопродуктів, будівельних матеріалів оформляють «Лімітно-забірними картками на одержання матеріальних цінностей» чи накладними.

На складах і в інших місцях зберігання цінностей облік ведуть матеріально відповідальні особи в кількісних вимірниках у «Книгах складського обліку» або «Картках складського обліку матеріалів». В книги (картки) на основі первинних документів записують кожну операцію по надходженню і вибуттю цінностей.

Для відображення руху матеріальних цінностей завідуючі складами, інші матеріально відповідальні особи щомісяця на основі даних книги (карток) і первинних документів складають «Звіт про рух матеріальних цінностей», а по нафтопродуктах (не рідше одного разу в 15 днів) – «Звіт про рух пального і мастильних матеріалів» і разом з первинними документами передають в бухгалтерію.

В бухгалтерії, після перевірки звітів, складають регістри синтетичного і аналітичного обліку.

Частина виробничих запасів сільськогосподарського підприємства створюється на основі виробленої готової продукції (в силу специфіки галузі).

Для оприбуткування зернової продукції використовують «Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля», «Путівку на вивезення продукції з поля», «Талон водія», «Талон комбайнера». Виходячи із конкретних умов, підприємство може використовувати або реєстри, путівки чи талони. Найбільш прогресивною є талонна система оприбуткування зернової продукції при якій в момент розвантаження зерна з бункера на автомобіль, комбайнер і водій обмінюються своїми талонами. Зерно, яке поступає на тік або склад, обов'язково зважується і оформляється «Реєстром приймання зерна вагарем».

На підставі наведених вище первинних документів завідуючий током (комірник) робить записи у «Книзі складського обліку» або «Картках складського обліку» і «Відомості руху зерна та іншої продукції». У відомості зазначають залишок на початок дня, надходження і витрачання продукції, залишок на кінець дня. Дані про кількість витраченого зерна записують на підставі товарно-транспортних накладних, актів на переробку продукції та інших документів. У кінці робочого дня відомість разом з первинними документами передають до бухгалтерії підприємства.

Зерно, яке поступає від комбайнів на тік, потребує доробки. Результати сортування, сушіння зерна оформляються «Актом на сортування і сушіння продукції рослинництва».

Облік урожаю картоплі, овочевих, баштанних, плодоягідних, горіхоплідних, субтропічних і цитрусових культур, а також винограду та ягід ведуть у «Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції», де приймальник (комірник) записує кожну зважену партію продукції, зазначивши дату, місце збирання (приймання), її масу. Відправлення продукції з пунктів збирання у сховища, на пункти сортування чи переробки оформляють «Накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів».

Підставою для оприбуткування грубих і соковитих кормів служать «Акти приймання грубих і соковитих кормів». Зелену масу, згодовану худобі шляхом випасання, оприбутковують в «Акті на приймання пасовищних кормів». Вироблені у господарстві гранульовані корми обліковують у «Звіті про переробку продукції».

Цукрові буряки оприбутковують у «Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції».

Відпуск і витрачання продукції рослинництва оформляють накладними (при внутрішньогосподарському переміщенні), товарно-транспортними накладними (при реалізації продукції), актами (при витрачанні насіння і посадкового матеріалу на посів), відомостями (при списанні кормів на годівлю тварин) та іншими документами.

Облік молока, надоєного на фермі великої рогатої худоби, ведуть у «Відомості обліку надою молока», призначеній для щоденного обліку продукції. Щоденний облік надходження і витрачання молока протягом місяця ведуть у «Відомості руху молока»

Основним первинним документом по обліку надходження вовни є «Акт настригу і приймання вовни», який складають на підставі «Щоденника надходження і відправлення вовни».

Облік одержаних яєць на неспеціалізованих підприємствах здійснюють у «Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції». На птахофабриках надходження яєць обліковують в «Обліковій картці руху дорослої птиці». Зібрані за день яйця передають за накладними на склад. В цеху інкубації результати сортування яєць оформляють «Актом на сортування яєць у цеху інкубації».

Надходження інших видів продукції тваринництва (меду, риби, побічної продукції) оформляють накладними або щоденниками надходження сільськогосподарської продукції.

Використання продукції тваринництва безпосередньо в господарстві оформляється накладними, лімітно-забірними картками, відомостями та ін-

шими документами. Реалізація продукції різним покупцям і замовникам за межами підприємства оформляється товарно-транспортними накладними, рахунками-фактурами.

Продукти переробки продукції рослинництва (борошно, соління, консерви, соки та ін.) оприбутковують на підставі «Звіту про переробку продукції». Готову продукцію, яку відправляють з пунктів переробки, оформляють накладними (при внутрішньогосподарському переміщенні) або товарно-транспортними накладними (при реалізації стороннім покупцям). Переробка молока в молочні продукти обліковується у «Відомості переробки молока і молочних продуктів».

Продукцію і вироби інших підсобних і допоміжних виробництв (майстерень, цехів, пилорам і т.д.) оприбутковують на підставі їх звітів про витрати та вихід продукції накладними.

Вихід продукції їдалень і буфетів (готових страв, кулінарних виробів та ін.) відображають у «Калькуляційній картці» та «Акті про реалізацію і відпуск виробів кухні».

Суттєвими особливостями характерний синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів сільськогосподарського підприємства.

Облік наявності і руху продукції та матеріалів здійснюють на відповідних синтетичних рахунках і субрахунках класу 2 «Запаси» Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари». Всі ці рахунки по відношенню до балансу активні (крім субрахунка 285 «Торгова націнка», синтетичного рахунка 28 «Товари»), основні, матеріальні, інвентарні.

Кореспонденція за цими рахунками наступна:

- за дебетом обліковують наявність і надходження матеріалів;
- за кредитом відображають списання (витрачання) запасів.

Для обліку наявності і руху виробничих запасів призначений рахунок 20 «Виробничі запаси», на якому по відповідних субрахунках обліковують сировину й матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тару й тарні матеріали, будівельні матеріали, матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення (насіння, корми, добрива, медикаменти тощо) та інші матеріали.

За дебетом рахунка 20 відображають у кореспонденції з кредитом рахунків: 20 – внутрішньогосподарське переміщення; 23 – оприбуткування виробничих запасів власного виробництва; 26, 27 – оприбуткування насіння, посадкового матеріалу, кормів після визначення цільового призначення готової продукції і продукції сільськогосподарського виробництва; 37 – оприбуткування виробничих запасів, придбаних через підзвітних осіб; 40 – отримання виробничих запасів від засновників; 63 – придбання виробничих запасів від постачальників і підрядників; 71 – оприбуткування запасів, раніше не врахованих та отриманих безоплатно; 74 – одержання виробничих запасів від ліквідації основних засобів та ін.

За кредитом рахунка 20 обліковують в кореспонденції з дебетом таких рахунків: 15 – списання сировини й матеріалів, комплектуючих виробів, будівельних матеріалів та інших запасів на будівництво; 23 – списання виробничих запасів на виробництво; 24 – використання запасів на виправлення браку; 28 – передача виробничих запасів в торговий склад для реалізації; 39 – списання виробничих запасів на витрати майбутніх періодів; 91, 92, 93 – списання запасів на загальновиробничі, адміністративні витрати та витрати на збут; 94 – списання запасів на витрати обслуговуючих виробництв, списання нестач та ін.

Аналітичний облік виробничих запасів ведуть за їх видами, сортами, іншими номенклатурними одиницями і матеріально відповідальними особами.

Облік напівфабрикатів власного виробництва. Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва призначений рахунок 25 «Напівфабрикати». Даний рахунок ведуть ті підпри-

емства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція.

До напівфабрикатів належить продукція, що не пройшла установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування. Зокрема, на рахунку 25 «Напівфабрикати» можуть обліковуватися виготовлені підприємством напівфабрикати: чавун передільний у чорній металургії; сира гума і клей в гумовій промисловості; сірчана кислота на азотно-туковому комбінаті хімічної промисловості; солод у пивоварній промисловості; пряжа і сирова тканина в текстильній промисловості; цегла-сирець у цегельному виробництві; вино- і сокоматеріали на підприємствах по виробництву вин та соків; томатна паста, крохмаль, різні види овочевих і фруктових пюре, призначених для виробництва продукції на консервних заводах та ін.

На підприємствах, де напівфабрикати власного виробництва використовують тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишки обліковують на рахунку 23 «Виробництво». Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби на рахунку 25 «Напівфабрикати» не обліковують, їх вартість відносять на рахунок 20 «Виробничі запаси» субрахунок 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби».

За дебетом рахунка 25 «Напівфабрикати» відображають в кореспонденції з кредитом рахунків: 23 – прийняття на склад і оприбуткування напівфабрикатів власного виробництва; 71 – оприбуткування лишків напівфабрикатів, виявлених при їх інвентаризації та ін.

За кредитом рахунка 25 «Напівфабрикати» відображають у кореспонденції з дебетом рахунків: 23 – списання напівфабрикатів на виробництво; 24 – списання напівфабрикатів на виправлення браку; 28 – переведення напівфабрикатів в товар; 92, 93 – використання напівфабрикатів на адміністративні потреби та на витрати, пов'язані із збутом продукції; 94 – використання напівфабрикатів на витрати обслуговуючих виробництв, списання нестачі напівфабрикатів та ін.

Аналітичний облік напівфабрикатів ведеться за їх видами, визначеними виходячи з потреб підприємства.

Для обліку виготовленої продукції планом рахунків передбачено два синтетичних рахунків 26 «Готова продукція» та 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Рахунок 26 «Готова продукція», зазвичай, використовують промислові та переробні підприємства, підрядні будівельні та ремонтні організації, що виконують будівельні та ремонтні роботи для замовників, інші підприємства виробничої діяльності. За дебетом рахунка 26 відображають надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю. Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методом оцінки вибуття запасів.

Сільськогосподарські підприємства облік готової продукції, зазвичай, ведуть на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». На цьому рахунку підприємство може відкривати субрахунки за видами продукції: продукція рослинництва, продукція тваринництва, продукція промислових підсобних виробництв, продукція допоміжних виробництв і т.д.

Продукцію, одержану від урожаю і призначену для реалізації а також ту, яка не має цільового призначення, оприбутковують по дебету рахунка 27 і кредиту рахунка 23 «Виробництво». Після визначення і передачі продукції за цільовим призначенням її списують з кредиту рахунка 27 в дебет рахунків: 20 – на вартість закладеного насінневого і посадкового матеріалу; продукції, призначеної на корм тваринам і птиці; продукції, переданої на переробку; 28 – на вартість продукції, переданої на громадське харчування, а також переданої продукції на торговий склад.

Сільськогосподарську продукцію, призначену на корм тваринам в момент збору урожаю, а також всі види кормів оприбутковують на рахунок 20 «Виробничі запаси» (крім кормів, використаних шляхом випасу).

При одержанні продукції тваринництва, власних промислових і допоміжних виробництв дебетують рахунок 27 і кредитують рахунок 23 за відповідними субрахунками.

Прийняту продукцію від населення для реалізації відображають по дебету рахунка 27 і кредиту рахунка 68 «Розрахунки за іншими операціями».

Надходження продукції від постачальників обліковують по дебету рахунка 26 «Готова продукція» або 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» і кредиту рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» за первісною вартістю придбання, включаючи витрати по придбанню без податку на додану вартість. Суму податку на додану вартість відображають по дебету рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами» і кредиту рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Кредит рахунка 26 або 27 кореспондує з дебетом рахунків: 20 – оприбуткування насіння, кормів, сировини для переробки після визначення цільового призначення готової продукції; 23 – передача готової продукції у виробництво; 28 – передача продукції в громадське харчування (їдальні, буфети), торгові заклади підприємства; 90 – відображення собівартості реалізованої продукції; 94 – списання нестачі продукції та ін.

Аналітичний облік продукції ведуть за її видами, сортами і репродукціями, іншими номенклатурними одиницями у розрізі матеріально відповідальних осіб за масою і вартістю.

Для обліку руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу, використовують рахунок 28 «Товари». Цей рахунок застосовують в основному збутові, торгові та заготівельні підприємства і організації, а також підприємства громадського харчування.

На промислових та інших виробничих підприємствах рахунок 28 «Товари» застосовується для обліку будь-яких виробів, матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу, або тоді, коли вартість матеріальних цінностей, що придбані для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості готової продукції, що виробляється на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню покупцями окремо.

Постачальницькі, збутові, торгові підприємства та організації на рахунку 28 «Товари» ведуть облік також покупної тари і тари власного вироб-

ництва, крім інвентарної тари, що служить для виробничих чи господарських потреб і облік якої ведеться на рахунках 11 «Інші необоротні матеріальні активи» чи 20 «Виробничі запаси».

Рахунок 28 «Товари» має такі субрахунки: 281 «Товари на складі», 282 «Товари в торгівлі», 283 «Товари на комісії», 284 «Тара під товарами», 285 «Торгова націнка», 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу». Субрахунки 281-284, 286 є активними, за дебетом яких відображають збільшення товарів, за кредитом – зменшення. Субрахунок 285 є регулюючим, контрактивним рахунком, по відношенню до балансу – пасивним, регулює вартість товарів, що обліковуються на інших субрахунках синтетичного рахунка 28 «Товари».

На субрахунку 281 ведеться облік руху та наявності товарних запасів, що знаходяться на оптових та розподільчих базах, складах, овочесховищах, морозильниках тощо. При надходженні товарів від заводу-виробника на його купівельну вартість дебетують субрахунок 281 і кредитують рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». Одночасно відображають суму податку на додану вартість: дебет рахунка 64 «Розрахунки за податками й платежами», кредит рахунка 63. При реалізації таких товарів їх купівельна вартість списується на дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації» з кредиту субрахунка 281.

На субрахунку 282 ведеться облік руху та наявності товарів, що знаходяться на підприємствах роздрібною торгівлі (з магазинах, лотках, кіосках, у буфетах підприємств громадського харчування тощо). У роздрібній торгівлі одержані товари від постачальника відображають за дебетом субрахунка 282 і кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками». На суму встановленої торгової націнки дебетують субрахунок 282 і кредитують субрахунок 285. Собівартість реалізованих товарів відображають по дебету рахунка 90 «Собівартість реалізації» і кредиту субрахунка 282. Одночасно списується торгова націнка, що припадає на реалізовані товари, методом «червоне сторно»: дебет субрахунка 282, кредит субрахунка 285.

На субрахунку 283 ведеться облік товарів, переданих на комісію за договорами комісії та іншими цивільно-правовими договорами, які не передбачають перехід права власності на цей товар до оплати їх вартості. При передачі товарів на комісію дебетують субрахунок 283 і кредитують субрахунок 281. Організація (комісіонер) приймає такі товари на позабалансовий рахунок 024 «Товари, прийняті на комісію». В результаті продажу товару його власник (комітент) списує вартість переданого товару: дебет рахунка 90 «Собівартість реалізації», кредит субрахунка 283. Комісіонер в результаті такої операції списує реалізовані товари з позабалансового рахунка 024.

На субрахунку 284 ведеться облік наявності й руху тари під товарами і порожньої тари. Торгівельні підприємства можуть вести облік тари за середніми обліковими цінами, які встановлюються керівництвом підприємства за видами (групами) тари і цінами на тару. Різниця між цінами придбання і середніми обліковими цінами на тару відноситься на субрахунок 285 «Торгова націнка».

На субрахунку 285 підприємства роздрібною торгівлі при веденні обліку товарів за продажними цінами відображають торгові націнки на товари, тобто різницю між покупною та продажною (роздрібною) вартістю товарів. За кредитом субрахунка 285 відображають збільшення суми торгових націнок, за дебетом – зменшення (списання).

На субрахунку 286 ведеться облік наявності та руху необоротних активів та груп вибуття, які визнаються утримуваними для продажу відповідно до П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Аналітичний облік товарів ведуть за видами, найменуваннями, сортами, асортиментом, іншими номенклатурними одиницями за купівельною вартістю, що включає торгову націнку.

Дані про рух та наявність виробничих запасів, продукції і товарів узагальнюють у Журналі 5 або 5А (якщо підприємство застосовує рахунки класу 8 «Витрати за елементами») та Відомості 5.1 аналітичного обліку

запасів. Сільськогосподарські підприємства такі операції ведуть у Журналі-ордері № 5А сг. та відомості до нього. Підставою для записів у Журналі 5 чи 5А та Відомості 5.1 (Журналі-ордері № 5А сг. та відомості) є «Звіти про рух матеріальних цінностей».

Одночасно із записами у Журнал 5 чи 5А і Відомість 5.1 (Журнал-ордер № 5А сг. та відомість до нього), проводять записи у звіти про витрати та вихід продукції (по об'єктах витрат) та сальдові відомості. У сальдових відомостях ведуть аналітичний облік матеріальних цінностей у бухгалтерії підприємства.

Залишки матеріалів та готової продукції на кінець звітного місяця, відображені у Відомості 5.1 (Журналі-ордері № 5А сг. та відомості), звіряють з підсумковими даними сальдових відомостей по кожному синтетичному рахунку (субрахунку). Кредитові обороти Журналу 5 чи 5А (Журналу-ордера № 5А сг.) в кінці місяця переносять у Головну книгу.

Загальна схема бухгалтерського обліку продукції та матеріалів представлена на рисунку 2.1.

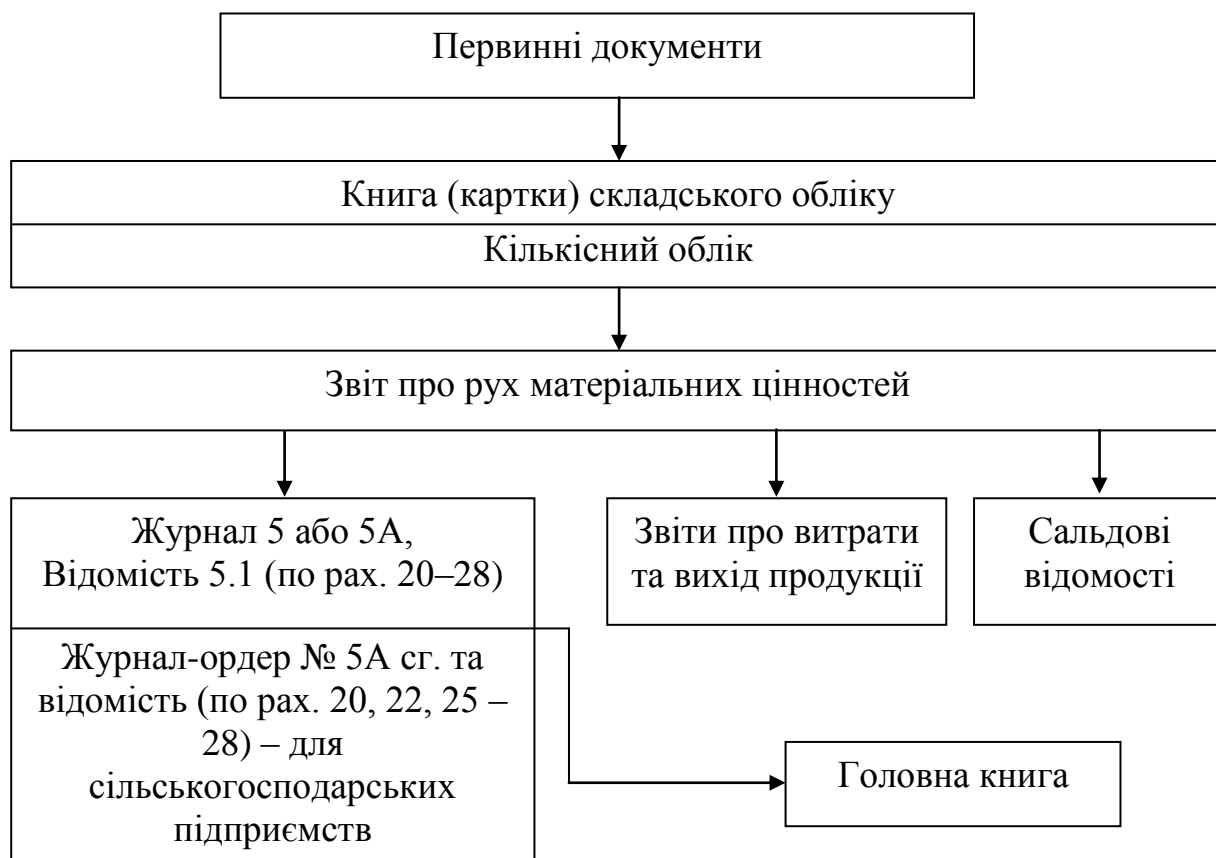


Рис. 2.1. Загальна схема обліку продукції і матеріалів

У процесі виробництва в кожному підприємстві використовують значну групу засобів праці відносно невеликої вартості або з порівняно коротким строком служби (використання). Такі засоби одержали назву малоцінні та швидкозношувані предмети. З метою спрощення планування й обліку малоцінні предмети виділено у дві групи: малоцінні необоротні матеріальні активи та малоцінні і швидкозношувані предмети (оборотні активи). Облік відповідних груп малоцінних предметів ведеться на окремих синтетичних рахунках: 11 «Інші необоротні матеріальні активи» і 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, строк експлуатації яких менший від одного року (або операційного циклу), зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо. Якщо ж малоцінні предмети використовуються більше одного року, то їх слід відносити до інших необоротних матеріальних активів (малоцінних необоротних матеріальних активів).

Якщо по малоцінних необоротних матеріальних активах нараховується амортизація і їх вартість поступово списується на новостворений продукт, то по малоцінних та швидкозношуваних предметах амортизація не нараховується, а їх вартість списується на витрати в момент передавання в експлуатацію. Строк корисного використання малоцінних та швидкозношуваних предметів встановлюється підприємством самостійно, виходячи з існуючих нормативів. При цьому підприємство може також самостійно установити вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів. Відповідні особливості обліку малоцінних предметів повинні бути зафіксовані в обліковій політиці підприємства.

Малоцінні та швидкозношувані предмети, зазвичай, надходять безпосередньо на склад підприємства від постачальників або з власного виробництва (від ремонтної майстерні чи підсобного промислового виробництва).

Придбані предмети зі сторони оприбутковуються на підставі товарно-транспортних накладних або рахунків-фактур. При виготовленні малоцінних

та швидкозношуваних предметів у власному виробництві і передачі на склад оформляється «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів».

При надходженні малоцінних і швидкозношуваних предметів на склад завідуючий складом (комірник) перевіряє їх фактичну кількість із записами в первинних документах.

Облік наявності і руху малоцінних та швидкозношуваних предметів матеріально відповідальні особи ведуть в книгах чи «Картках складського обліку матеріалів», причому окремо по кожному найменуванню і якісних ознаках (номенклатурному номеру), щоб не допустити змішування предметів різної якості.

Видача малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію здійснюється за встановленими нормами відпуску. При цьому складають «Лімітно-забірні картки». Разовий відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів оформляють «Накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів».

В разі поломки і втрати малоцінних та швидкозношуваних предметів складають «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів». Списання інструментів, що стали непридатними та обмін їх на придатні оформляють «Актом на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні».

Спецодяг, спецвзуття і запобіжні засоби видаються працівникам за встановленими нормами. При цьому складають «Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв». Випикується ця відомість окремо на видачу і на повернення спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів.

Для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів по закінченні строку носіння, інших малоцінних та швидкозношуваних предметів і здавання їх у комору для утилю застосовується «Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів».

Щомісяця у строки, передбачені графіком документообігу, матеріально відповідальні особи складають «Звіт про рух матеріальних цінностей» і разом з виправдними документами передають до бухгалтерії підприємства.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух малоцінних та швидкозношуваних предметів використовується рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів здійснюють за видами предметів по однорідних групах, установлених виходячи з потреб підприємства.

На дебеті рахунка 22 відображають за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети в кореспонденції з кредитом рахунків: 23 – вартість виготовлених в своєму господарстві предметів; 37 – придбання підзвітними особами; 40 – одержання у вигляді пайових внесків; 63 – надходження від постачальників; 71 – виявлені лишки при інвентаризації та ін. Підставою для оприбуткування таких матеріальних цінностей служать рахунки-фактури постачальників, накладні, акти та інші документи.

На кредиті рахунка 22 відображають за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів в кореспонденції з дебетом рахунків: 15 – відпуск і списання на капітальне будівництво; 23 – відпуск і списання на виробництво продукції, виконання робіт і послуг; 91, 92, 93 – списання на загальновиробничі витрати, адміністративні потреби та для забезпечення реалізації продукції; 94 – собівартість реалізованих предметів, списання на витрати обслуговуючих виробництв, а також відображення нестач і втрат від псування цінностей та ін.

Внутрішнє переміщення малоцінних та швидкозношуваних предметів відображають на дебеті і кредиті рахунка 22 за відповідними аналітичними рахунками.

З метою забезпечення збереження малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатації підприємство повинно організувати належний контроль за їх рухом, зокрема оперативний облік у кількісному вираженні. При поверненні на склад з експлуатації таких предметів, що придатні для подальшого використання, їх оприбутковують за дебетом рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та кредитом рахунка 71 «Інший операційний дохід».

Аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів у бухгалтерії підприємства ведуть у сальдових відомостях на підставі перевірених та протаксованих звітів про рух матеріальних цінностей. Дані про рух та наявність цих предметів узагальнюють у Відомості 5.1 аналітичного обліку запасів. Залишки малоцінних та швидкозношуваних предметів на кінець звітного місяця, відображені у Відомості 5.1, узгоджують з підсумковими даними сальдових відомостей по синтетичному рахунку.

Синтетичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів здійснюють у Журналі 5 або 5А (якщо підприємство використовує рахунки класу 8 «Витрати за елементами»).

Для сільськогосподарських підприємств облік малоцінних та швидкозношуваних предметів рекомендовано вести у Журналі-ордері № 5А сг. та відомості до нього. В кінці місяця кредитові обороти по синтетичному рахунку 22 з Журналу 5 або 5А (Журналу-ордера № 5А сг.) переносять в Головну книгу.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи».

Поточними біологічними активами є біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує

12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. Всі інші біологічні активи вважаються довгостроковими.

Виділяють такі групи поточних біологічних активів:

- 1) поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю;
- 2) поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю;
- 3) поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю.

Облік поточних біологічних активів рослинництва. Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля тощо), або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо), чи окремих культур (ячмінь, кукурудза, соя, соняшник тощо).

В аналітичному обліку біологічні активи рослинництва відображаються у вартісному й кількісному виразі. Кількісно такі активи можуть відображатися у одиницях площі, яку вони фактично займають.

Для обліку поточних біологічних активів рослинництва призначено рахунок 21 «Поточні біологічні активи», субрахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю». На цьому субрахунку ведуть облік наявності і руху поточних біологічних активів рослинництва (посіви культур), оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

При оприбуткуванні поточних біологічних активів рослинництва складають «Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю». На цю господарську операцію роблять бухгалтерський запис: дебет субрахунка 211, кредит рахунка 23

«Виробництво». На початок збору урожаю роблять зворотний запис (дебет рахунка 23, кредит субрахунка 211) та складають «Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю».

Якщо справедливу вартість поточних біологічних активів рослинництва визначити неможливо, їх розглядають як незавершене виробництво і обліковують на рахунку 23 «Виробництво».

При можливості оцінити поточні біологічні активи рослинництва за справедливою вартістю, виникає різниця між цією вартістю і фактичними витратами, яку списують: на інший операційний дохід – при перевищенні справедливої вартості над фактичними витратами; на інші витрати операційної діяльності – при перевищенні фактичних витрат над справедливою вартістю.

Облік поточних біологічних активів рослинництва ведуть у Журналі-ордері № 8 сг. та Відомості № 8.1 сг.

Облік поточних біологічних активів тваринництва. Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів тваринництва можуть бути види тварин (велика рогата худоба, свині, вівці, птиця, хутрові звірі, сім'ї бджіл тощо) або однорідні групи біологічних активів, які складаються з певних статевих (технологічних) груп.

Молодняк тварин і тварини на відгодівлі входять до складу оборотних засобів і є специфічними предметами праці. При досягненні певного віку тварин переводять в основне стадо (в групу засобів праці) і, навпаки, вибраковують тварин з основного стада внаслідок втрати ними своєї продуктивності – переводять в оборотні засоби (предмети праці).

Бухгалтерський облік враховує ці особливості. До складу тварин на вирощуванні і відгодівлі відносять молодняк усіх видів до моменту переведення в основне стадо чи вибуття з господарства, дорослі тварини на відгодівлі, а також поголів'я основного стада птиці, кролів, звірів та сім'ї бджіл. Сюди ж включають і нетелів та свиноматок, що перевіряються, піддослідних тварин, корів, що використовуються для одержання ембріонів,

а в спецгоспах – корів-первісток від моменту розтелення до реалізації. Для обліку цих тварин призначений рахунок 21 «Поточні біологічні активи» (субрахунки 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю», 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю»).

До основного стада відносять продуктивних тварин (корови, бугаї, основні свиноматки, кнурі-виробники, конематки, жеребці, вівцематки, барани-плідники, валухи, кози, козли) та робочі тварини (кобили, мерини, воли тощо). Тварин основного стада обліковують на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи» (субрахунки 163,164).

На одержання приплоду телят, поросят, ягнят (крім каракульських), лошат, нових сімей бджіл і т.д. оформляють «Акт на оприбуткування приплоду тварин».

Для обліку руху поголів'я свиней на свинокомплексі використовують «Обліковий лист руху тварин і кормів».

Облік переданого під відповідальність поголів'я тварин і закріпленого інвентаря в отарах, гуртах, табунах ведуть у «Книзі чабана, гуртоправа, табунника та ін.». Оприбуткування приплоду каракульських овець оформляється «Актом про хід окоту овець».

У спеціалізованих господарствах і на птахофабриках для оприбуткування виведених курчат оформляють «Акт на виведення і сортування добового молодняка птиці». Для щоденного обліку руху молодняка і дорослої птиці використовують «Картки обліку руху молодняка птиці», «Картки обліку руху дорослої птиці».

На одержання приплоду звірів і кролів складають нагромаджувальний «Акт на оприбуткування приплоду звірів».

Надходження тварин від постачальників і інших підприємств для дорощування і відгодівлі оформляють у товарно-транспортних накладних, рахунках-фактурах. На племінний молодняк, крім цих документів, складають племінне свідоцтво.

В процесі вирощування чи відгодівлі вага тварин збільшується. Абсолютний приріст живої ваги має назву «довага». Це основна продукція, одержана від молодняка тварин і тварин на відгодівлі. Для оформлення виходу цієї продукції використовують «Відомість зважування тварин», яка складається в день чергового (місячного) зважування, а також у випадку надходження чи вибуття тварин із господарства.

Приріст живої маси тварин може визначатись як суцільним, так і вибірковим зважуванням. Якщо приріст визначається вибірковим шляхом, то результати зважування розповсюджуються на всю облікову групу тварин. Для визначення приросту живої маси тварин розрахунковим методом використовують формулу:

$$P_{жм} = M_k + M_v - M_n - M_{н}$$

де: $P_{жм}$ – приріст живої маси конкретної групи тварин;

M_k – жива маса тварин на кінець звітнього періоду;

M_v – жива маса тварин, які вибули з групи протягом звітнього періоду (включаючи падіж);

M_n – жива маса тварин, які були на початок звітнього періоду;

$M_{н}$ – жива маса тварин, які надійшли за звітний період.

Дані визначення приросту живої маси тварин відображають у «Розрахунку визначення приросту живої маси». Розрахунок роблять за видами і обліково-виробничими групами тварин у розрізі матеріально відповідальних осіб, за якими закріплені тварини.

Рух молодняка при передачі з однієї вікової групи в іншу та в основне стадо оформляють «Актом на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів» і «Актом приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада)», а кожний випадок забою, вимушеного дорізування, падежу чи загибелі тварин і птиці – «Актом на вибуття тварин і птиці».

Для обліку відправки худоби і птиці на заготівельні пункти, стороннім організаціям використовують товарно-транспортні накладні або рахунки-

фактури. Продаж молодняка тварин своїм працівникам оформляється накладною-вимогою внутрішньогосподарського призначення.

На підставі первинних документів на кожній фермі завідуючий фермою (бригадир) веде «Книгу обліку руху тварин і птиці на фермі». Записи в книзі ведуть щоденно. В кінці місяця за даними книги складають «Звіт про рух тварин і птиці на фермі», який разом з первинними документами передають в бухгалтерію. У звіті відображають наявність і рух поголів'я за кількістю і живою масою. У бухгалтерії підприємства оцінюють їх для відображення в регістрах аналітичного і синтетичного обліку.

Придбаних тварин зі сторони оцінюють за первісною вартістю придбання з врахуванням витрат на доставку. Вирощених в своєму господарстві тварин (приплід, приріст живої маси) оцінюють при первісному визнанні за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, а якщо справедливу вартість визначити неможливо – за первісною вартістю (вартістю виробництва).

Дорослих тварин, вибракуваних з основного стада, відображають за первісною (справедливою) вартістю на момент вибракування.

Аналітичний облік тварин на вирощуванні і відгодівлі ведуть за видами тварин в розрізі обліково-виробничих груп з відображенням кількості голів, їх живої маси і вартості. Живу масу зазначають лише по тих групах тварин, яких зважують.

Рахунок 21 (субрахунки 212, 213) кореспондує по дебету з кредитом таких рахунків: 163, 164 – вибракування тварин з основного стада (довгострокових біологічних активів тваринництва); 21 – внутрішньогосподарське переміщення, переведення тварин з групи в групу; зміни оцінки тварин; 23 – оприбуткування приплоду тварин продуктивної і робочої худоби, приросту живої маси тварин; 37 – оприбуткування придбаних тварин через підзвітних осіб; 40 – надходження тварин у вигляді пайових внесків; 48 – оприбуткування тварин як цільових внесків; 63 – придбання тварин від постачальників; 68 – придбання тварин від населення для реалізації; 71 – оприбуткування

надлишку тварин, виявлених при інвентаризації; результат від зміни вартості та ін.

По кредиту рахунка 21 (субрахунки 212, 213) відображають вибуття тварин в кореспонденції з дебетом рахунків: 15 – переведення тварин в основне стадо (довгострокові біологічні активи); 23 – забиття тварин в господарстві; 90 – відображення собівартості реалізованих тварин; 94 – безоплатна передача, списання нестачі тварин на вирощуванні та відгодівлі; результат від зміни вартості та ін.

Аналітичний облік тварин на вирощуванні та відгодівлі ведуть у Відомості 5.1, а синтетичний – у Журналі 5 або 5А. Сільськогосподарські підприємства синтетичний облік тварин на вирощуванні і відгодівлі ведуть у Журналі-ордері № 8 сг., а аналітичний – у Відомості № 8.2 сг.

Підставою для заповнення Журналу 5 (Журналу-ордера № 8 сг., Відомості № 8.2 сг.) є звіт про рух тварин і птиці на фермі. Підсумкові дані по кредиту рахунка 21 в кореспонденції з іншими рахунками переносять з Журналу 5 (Журналу-ордера № 8 сг.) в Головну книгу.

Загальна схема обліку тварин на вирощуванні і відгодівлі приведена на рисунку 2.2.

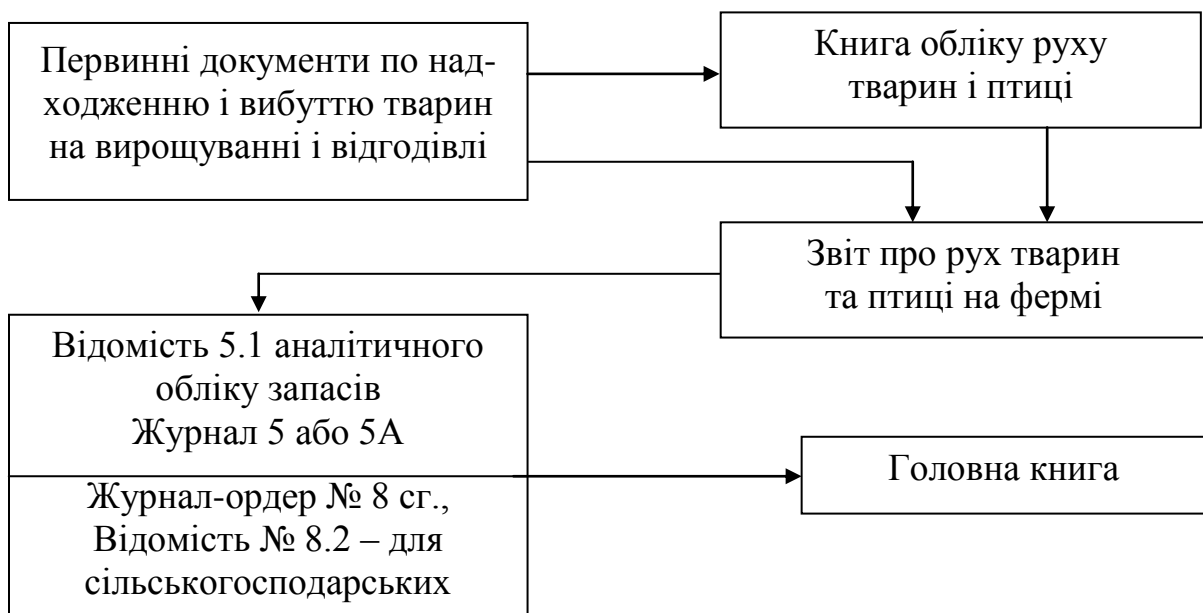


Рис. 2.2. Загальна схема обліку тварин на вирощуванні і відгодівлі

Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей проводиться в порядку розміщення їх в місцях зберігання і за матеріально відповідальними особами. Відповідно до діючого порядку встановлені наступні строки проведення інвентаризації:

- молодняка тварин, тварин на відгодівлі, птиці, кролів, звірів – не менше 1 разу за квартал (на 1 квітня, 1 липня, 1 вересня) і перед складанням річної бухгалтерської звітності – на 31 грудня;
- сім'ї бджіл – не менше 2 разів на рік (весною і восени);
- кормів, насіння, мінеральних добрив, засобів захисту рослин, твердого палива – не менше 2 разів на рік (не пізніше 1 липня і 1 грудня);
- продукції сільськогосподарського виробництва (крім кормів, насіння), готових виробів, продукції промислових і інших виробництв – не менше 1 разу на рік, але не раніше 1 жовтня звітного року;
- малоцінних і швидкозношуваних предметів – не менше 1 разу на рік, але не раніше 1 жовтня;
- нафтопродуктів – не рідше 1 разу на місяць;
- дорогоцінних металів – не менше 2 разів на рік;
- сировини, матеріалів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів, невстановленого устаткування – не менше 1 разу на рік, але не раніше 1 жовтня;
- продуктів харчування в дитячих дошкільних закладах, їдальнях і буфетах – щомісяця.

Виявлені в результаті інвентаризації розходження фактичної наявності цінностей з даними бухгалтерського обліку фіксують у спеціальній відомості результатів інвентаризації і роблять такі бухгалтерські записи: дебет рахунків 20, 21, 22, 25, 26, 27, 28, кредит рахунка 71 – на суму виявлених лишків товарно-матеріальних цінностей; дебет рахунка 94, кредит рахунків 20, 21, 22, 25, 26, 27, 28 – на суму виявленої нестачі матеріальних цінностей. Одночасно облікову вартість нестач відносять на позабалансовий рахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». При встановленні

винних у заподіянні нестач і втрат суму заподіяної шкоди відносять на винних осіб: дебет субрахунка 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків», кредит рахунка 71 «Інший операційний дохід». Після цього вартість нестачі списують з позабалансового рахунка 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

У всіх випадках виявлених лишків чи нестач встановлюють причини і винних у цьому, вказують на вжиття заходів щодо запобігання таким явищам.

2.2. Узгодження методики обліку виробничих запасів підприємства

Для раціональної організації обліку виробничих запасів підприємства синтетичні й аналітичні рахунки повинні взаємопов'язуватись між собою, оскільки на них на підставі одних і тих же документів відображаються одні і ті ж господарські операції, але з різним ступенем деталізації:

- на синтетичному рахунку – загальною сумою;
- на аналітичних рахунках – частковими сумами.

У більшості випадків виробничі запаси надходять на підприємство від постачальників. Аналітичний облік процесу постачання матеріальних ресурсів необхідно здійснювати окремо за кожним постачальником, адже постачання відчутно впливає на конкурентоспроможність підприємства через:

- 1) рівень собівартості закупок і транспортних витрат;
- 2) асортимент продукції та забезпечення його виконання (пошук і необхідність доставки нових ресурсів);
- 3) строки доставки ресурсів;
- 4) якість закуплених ресурсів;
- 5) підготовку ресурсів до їх споживання у виробництві.

Транспортно-заготівельні та складські витрати характеризують роботу відділу постачання, тому їх відокремлений облік має принципове значення.

Оскільки отримана інформація щодо структури і динаміки транспортно-заготівельних і складських витрат дає можливість розрахувати економічні

показники і виявити тенденції, вести цілеспрямований пошук резервів зниження витрат на одиницю виробничих запасів, рекомендуємо організувати так аналітичний облік, щоб можна було отримати найбільш детальні дані щодо формування вказаних витрат та у виборі найоптимальнішого постачальника на підприємство.

Методологічні основи формування у бухгалтерському обліку інформації про виробничі запаси підприємства регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [58].

Одиницею бухгалтерського обліку виробничих запасів є їхня назва або однорідна група (вид). Тому в класифікації групи виробничих запасів поділяються на підгрупи, а всередині них – на види, сорти, марки, типорозміри.

Класифікація запасів оформляється розробкою номенклатури, тобто систематизованим переліком матеріалів, що використовується підприємством, у якому кожному найменуванню, розміру і сорту присвоюється номенклатурний номер (шифр), а також вказуються одиниця виміру і ціна. У подальшому номенклатурний номер виробничих запасів вказується в усіх документах, якими оформляється їх рух, що запобігає випадкам пересортиці (тобто помилковому оприбуткуванню або списанню замість одних матеріалів іншими), а також є обов'язковою умовою при автоматизованій обробці інформації по обліку наявності, надходження і витрачання виробничих запасів. У цьому разі номенклатурний номер використовується як ознака (код), за яким можна визначити номер синтетичного рахунку, субрахунку, групу, найменування виробничих запасів, його сорт і розмір.

Важливе значення для правильного обліку має також порядок оцінки виробничих запасів. Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» [58] придбані або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісною вартістю виробничих запасів, які прибрані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- 1) грошові суми, які сплачуються згідно з договором постачання безпосередньо постачальнику виробничих запасів (продавцеві);

2) суми, які сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші послуги у зв'язку з пошуком та придбанням виробничих запасів;

3) суми ввізного мита;

4) суми непрямих податків у зв'язку з придбанням виробничих запасів, які не відшкодовуються підприємству; затрати по заготівлі, на вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати по страхуванню і ризику транспортування виробничих запасів;

5) інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням виробничих запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання за призначенням. До таких витрат, зокрема, належать прямі витрати підприємства на доробку і підвищення якісних характеристик виробничих запасів.

Первісною вартістю виробничих запасів, виготовлених власними силами підприємства, є собівартість їх виробництва, яка визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [60].

Первісною вартістю виробничих запасів, які внесені до статутного капіталу, визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість. Первісною вартістю виробничих запасів, отриманих підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.

Якщо балансова вартість переданих виробничих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю одержаних виробничих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих виробничих запасів включається до складу витрат звітного періоду. Первісна вартість виробничих запасів, які придбані в обмін (або частковий обмін) на неподібні виробничих запасів, дорівнює справедливій вартості переданих виробничих запасів, збільшених (зменшених) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, яка була передана (одержана) в процесі обміну. Не включаються до первісної вартості виробничих запасів, а належать до витрат того періоду, у якому вони були здійснені (установлені):

1) понаднормативні втрати і недостачі виробничих запасів;

- 2) відсотки за користування позиками;
- 3) витрати на збут виробничих запасів;
- 4) загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою виробничих запасів і приведенням їх до стану, придатного до використання за призначенням [60].

Первісна вартість виробничих запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених П(С)БО 9 «Запаси» [58].

Оцінка вибуття виробничих запасів у разі відпуску у виробництво, продажу або іншому вибутті здійснюється за одним з таких методів:

- а) ідентифікованої собівартості одиниці виробничих запасів;
- б) середньозваженої собівартості виробничих запасів;
- в) собівартості перших за часом надходження виробничих запасів;
- г) нормативних затрат;
- д) ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку виробничих запасів, які мають однакове призначення і однакові умови використання, застосовується тільки один із зазначених методів.

Оцінка за ідентифікованою собівартістю («за яку ціну купив, за таку і списав» у виробництво, на склад готової продукції чи в реалізацію – залежно від того, які саме виробничі запаси і з якою метою вибувають).

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» [58] цей метод застосовують для оцінки вибуття виробничих запасів, придбаних з метою їх реалізації на спеціальне замовлення, і виробничих запасів, які не замінюють один одного.

Однак не зовсім зрозуміло, навіщо у П(С)БО 9 «Запаси» запроваджено таке обмеження в застосуванні методу ідентифікованої собівартості. Можливо, спеціальне замовлення чи незамінність не треба розуміти як обмеження, а лише в тому сенсі, що застосовувати цей метод оцінки зможуть усі підприємства для спецзамовлень, а у разі незамінності – в обов'язковому порядку. Найімовірніше, саме так і слід розуміти п. 17 разом з першим абзацом п. 16 П(С)БО 9 «Запаси» [58].

На багатьох підприємствах давно налагоджено комп'ютерний облік надходження і вибуття виробничих запасів за ідентифікованою собівартістю, і оскільки цей метод є найточнішим, немає сенсу змінювати і перебудовувати програми заради впровадження приблизного обліку, яким є облік вибуття за методом середньозваженої собівартості.

Термін ідентифікована собівартість раніше не вживався. Але новий лише термін, а сам метод давно і широко застосовується в Україні. У нашій країні він завжди переважав і використовувався практично у всіх галузях економіки. Обов'язкова умова для застосування – можливість за кожною одиницею матеріальних ресурсів установити саме її ціну (історичну собівартість).

Метод середньозваженої собівартості застосовується окремо для кожної сукупності відображених в обліку виробничих запасів, однакових за призна-ченням і споживчими характеристиками. Середньозважена собівартість одиниці, що вибуває, визначається за наступною формулою:

$$C_c = \frac{Z_p + Z_o}{K_p + K_o}$$

де, C_c – середньозважена собівартість одиниці виробничих запасів;

Z_p – залишок виробничих запасів на початок місяця;

Z_o – отримано ідентичних виробничих запасів протягом місяця;

K_p – кількість виробничих запасів, що залишилися на початок місяця;

K_o – кількість виробничих запасів, отриманих протягом місяця.

Отже, в чисельнику формули проставляють значення в грошовому вимірі, у знаменнику значення – кількісному вимірі (фізичних одиницях).

Алгоритм розрахунку середньої вартості одиниці виробничих запасів протягом періоду визначається залежно від методу, що застосовується для обліку виробничих запасів. Середня вартість одиниці виробничих запасів може розглядатися як за звітний період (при періодичному обліку списання виробничих запасів), так і після кожного наступного надходження (при безперервному веденні обліку списання виробничих запасів).

Для розрахунку ціни вибуття при періодичній оцінці беруться до уваги всі дані з надходження виробничих запасів за звітний період, а при постійній

– лише дані за період, що передував даті останнього вибуття запасів. Цей метод можна застосовувати для оцінки взаємозамінних виробничих запасів, при списанні яких не потрібно проводити ідентифікацію (на відміну від попереднього методу).

Недоліком вказаного методу є складність визначення середньої ціни в умовах, коли виробничих запасів надходять або витрачаються щоденно.

За постійної системи обліку виробничих запасів при застосуванні методу середньозваженої собівартості, вартість виробничих запасів, що знову надійшли, усереднюється з вартістю наявних запасів. У результаті цього одержується нібито одна партія за однією обліковою ціною, яка визначається як відношення загальної вартості виробничих запасів до їх загальної кількості.

Перевага методу оцінки за середньозваженою собівартістю полягає у тому, що оцінку вартості відпущених виробничих запасів та їх залишків можна отримати одразу в момент здійснення операції, що дає об'єктивну інформацію про вартість виробничих запасів і практично не дозволяє здійснювати маніпуляції з цифрами. Але це досягається за рахунок великого обсягу роботи. Крім того, оцінка залишків виробничих запасів і собівартості готової продукції не є абсолютно об'єктивною.

При періодичному обліку виробничих запасів, що найчастіше застосовується на практиці, при використанні методу середньозваженої собівартості робиться припущення, яке спрощує реальну картину руху виробничих запасів: усі виробничі запаси надійшли та відпущені в один і той же час – у кінці звітнього періоду.

Застосування методу середньозваженої собівартості в умовах періодичної оцінки запасів означає, що вартість придбаних протягом звітнього періоду виробничих запасів необхідно розділити на їх загальну кількість, отримавши таким чином середню ціну придбання виробничих запасів, яка і буде ціною вибуття виробничих запасів у цьому звітньому періоді.

Якщо з дати останнього вибуття виробничих запасів відбулося зростання цін порівняно з їх середнім рівнем, то оцінка виробничих запасів за

цим методом при безперервному обліку дає меншу вартість вибуття виробничих запасів, ніж при періодичному, і навпаки.

Оцінка виробничих запасів за методом ФІФО означає, що першими відпускаються виробничі запаси, які надійшли раніше, що базується на хронології надходження, тобто на припущенні, що одиниці виробничих запасів, які були придбані першими, продаються чи використовуються першими, що запобігає їх псуванню, а також грошова одиниця є стабільною. Одиниці виробничих запасів, які залишаються в запасах на кінець періоду, оцінюються за цінами останніх надходжень.

При постійному обліку вартість витрачених виробничих запасів розраховується виходячи з їх загальної вартості безпосередньо при витрачанні чергової партії. Собівартість проданих виробничих запасів визначається шляхом додавання вартостей, використаних при їх збуті.

При періодичному обліку виробничих запасів реальне чергування надходжень і витрачань замінюється послідовними діями: спочатку враховується усе надходження, потім – усе витрачання. При цьому виводяться підсумки з оприбуткування виробничих запасів за весь звітний період, після чого відображається вибуття необхідної кількості виробничих запасів у хронологічному порядку, від першого постачання до того постачання, в якому виникло повне вибуття виробничих запасів у звітному періоді. Вартість виробничих запасів на кінець звітного періоду визначається шляхом проведення інвентаризації. Сальдо виробничих запасів на кінець звітного періоду визначається як добуток кількості виробничих запасів у натуральному вираженні та ціни (при придбанні виробничих запасів) або собівартості (при самостійному виготовленні) одиниці ресурсів з останньої його партії, що надійшла.

Перевага методу ФІФО полягає в його простоті, систематичності та об'єктивності, завдяки використанню цього методу не допускається маніпулювання даними в сторону штучного завищення або заниження вартості виробничих запасів, тобто сприяє запобіганню можливості маніпулювання

прибутком, забезпечує відображення у балансі суми виробничих запасів, яка приблизно співпадає з поточною ринковою вартістю. Метод ФІФО оправдовує себе в умовах незначної інфляції. Застосування ж його в умовах високої інфляції призведе до завищення вартості матеріальних залишків, заниження собівартості готової продукції та, як наслідок, завищення результатів від збуту.

Оцінка запасів методом ФІФО потребує організації аналітичного обліку не тільки за видами матеріальних активів, але й за партіями постачання, якщо закупівельні ціни на них змінюються.

Основним недоліком методу ФІФО є вплив зовнішніх чинників економічного життя держави на показник валового прибутку окремо взятого підприємства. Так, в умовах постійно зростаючих цін метод ФІФО дає найвищий показник валового прибутку. Якщо взяти до уваги, що в умовах загального зростання цін кожне підприємство прагне підвищити також ціни на товар, що реалізується, то при застосуванні методу ФІФО до оцінки вибуття показник валового прибутку, що зазначається у Звіті про фінансові результати, можна вважати не виправдано завищеним. Відповідно, в умовах постійного зниження цін спостерігається зворотний процес: показник валового прибутку внаслідок застосування методу ФІФО до оцінки вибуття виробничих запасів і вимушеного зниження відпускних цін на продукцію (товари), що їх підприємство реалізовує, виявляється у звіті не виправдано заниженим. Водночас, оскільки виробничі запаси, які придбаваються в умовах постійно зростаючих цін і оцінюються при вибутті за методом ФІФО, списуються в реалізацію за найменшою з цін, то виробничих запасів, які залишаються на балансі підприємства, виявляються оціненими за вартістю, більш-менш наближеною до ринкової. Це означає, що при аналізі балансу такого підприємства показники власних оборотних коштів, оборотного капіталу і відповідно коефіцієнт покриття будуть не просто оптимістичними, а й реальними.

Нормативний метод обліку вибуття виробничих запасів є складовою давно відомого в нашій країні нормативного методу обліку витрат (облік за

планово-розрахунковими цінами) і базується на нормативному методі калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Відповідно до пункту 23 П(С)БО 9 «оцінка за нормативними витратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормативних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін». Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних витрати і ціни мають регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися [58].

Основні принципи нормативного методу обліку витрат (у тому числі вибуття виробничих запасів) і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) такі. В основу калькуляції фактичної собівартості окремого виду продукції покладено заздалегідь складену калькуляцію нормативної собівартості цього виду продукції за затвердженими самим підприємством поточними нормами витрат сировини і матеріалів. За дотримання цих норм (і їх своєчасного перегляду) фактична собівартість відповідає нормативній. У разі виявлення відхилень від норм фактичну собівартість продукції визначають так: до нормативної собівартості додають (у разі перевитрати) або від неї віднімають (у разі економії) виявлені відхилення від поточних норм, а також додають (віднімають) витрати, зумовлені зміною цих норм протягом звітного періоду за кожною статтею витрат. При цьому прямі витрати за встановленими нормами враховують окремо від витрат, що становлять відхилення від норм. Це дає змогу ретельно контролювати витрати під час виробництва продукції.

Згідно пункту 11 П(С)БО 16 «Витрати» [58], виявлені у звітному періоді наднормативні витрати зараховують до складу собівартості реалізованої продукції.

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості часто використовується на підприємствах промисловості зі складною технологією, а також у сезонних галузях матеріального виробництва. Він, поряд з іншими методами оцінки вибуття виробничих запасів, потрібен для оцінки не лише

при вибутті виробничих запасів із підприємства, а й при переведенні їх з однієї балансової статті до іншої, що теж кваліфікується як вибуття.

Метод оцінки вибуття запасів за цінами продажу застосовується за умов використання середнього відсотку торгової націнки на товари. Цей метод оцінки застосовують підприємства, які мають значну номенклатуру товарів, що змінюється, з приблизно однаковим рівнем торгової націнки, причому в тих випадку, застосування інших методів оцінки вибуття запасів є невиправданим. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари. Середній відсоток торгової націнки визначається діленням суми залишку торгових націнок на початок звітнього місяця і торгових націнок у продажній вартості товарів, отриманих у звітньому місяці, на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на кінець звітнього місяця та продажною (роздрібною) вартості проданих у звітньому місяці товарів згідно п. 22 П(С)БО 9 [58].

Використовуючи різні варіанти оцінки виробничих запасів, можна одержати різні значення валового прибутку, особливо в умовах інфляції.

Вибір підприємством оптимального методу оцінки виробничих запасів сприяє збільшенню оборотних коштів, залученню інвестицій, що в підсумку дає можливість отримати більші прибутки та в цілому покращити фінансовий стан підприємства.

Згідно П(С)БО 9 з метою збереження об'єктивності оцінки виробничих запасів в умовах цінової нестабільності запаси відображаються в обліку та звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. На практиці первісна вартість виробничих запасів не завжди співпадає з чистою вартістю їх реалізації. При цьому можливі дві ситуації: а) первісна вартість виробничих запасів перевищує чисту вартість реалізації; б) первісна вартість виробничих запасів нижча за чисту вартість реалізації. У першому випадку сума перевищення списується на витрати звітнього періоду [58].

Таким же чином списується вартість зіпсованих виробничих запасів або ресурсів, яких не вистачає.

Слід звернути увагу на те, що чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею виробничих запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на організацію виробництва та збуту. Облікові ціни необхідно періодично переглядати для того, щоб вони за можливістю відображали або наближались до дійсної вартості виробничих запасів. До-оцінка виробничих запасів як окрема бухгалтерська процедура в П(С)БО 9 не передбачена, що пов'язано з використанням принципу обачності в оцінці для уникнення завищення вартості активів. Окрім принципу обачності цей підхід також спирається на принцип співвідношення доходів і витрат. Якщо чиста вартість реалізації тих виробничих запасів, які раніше були уцінені, на дату балансу збільшується внаслідок їх дооцінки, то на суму збільшення чистої вартості реалізації сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих виробничих запасів. Балансова вартість виробничих запасів не може бути вищою за їх собівартість. При цьому дооцінка виробничих запасів обмежується сумою попередньої їх уцінки.

Отже, незважаючи на те, що визнання та оцінка виробничих запасів втілює в собі безліч методів, підприємство обирає для себе найпростіший, який би легко можна було поєднати з нашим законодавством.

2.3. Автоматизація обліку виробничих запасів сільськогосподарських підприємств

Впровадження автоматизованого обліку виробничих запасів буде ефективним тільки тоді, коли наслідком такого впровадження стане підвищення ефективності і поліпшення якості ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Це може виражатися в:

1) упорядкуванні бухгалтерського обліку. Якщо при паперовій бухгалтерії для одержання якоїсь інформації, наприклад специфічної вибірки оборотів по субрахунку 631 рахунку 63, було потрібно декілька годин роботи, то на комп'ютері – натиснув клавішу і вибірка роздрукувалася;

2) збільшенні кількості інформації, одержуваної з бухгалтерського обліку. Раніш можна було побачити аналітику по 20 рахунку тільки в якомусь одному розрізі, зараз, на комп'ютері – у декількох;

3) зниженні числа бухгалтерських помилок. Це дуже важливий чинник, якщо враховувати розмір штрафів за приховування оподатковуваних величин, причиною якого, як правило є саме бухгалтерські помилки;

4) підвищенні оперативності бухгалтерського обліку. Якщо раніш, при паперовому бухгалтерському обліку, бухгалтери не встигали за первинною документацією і робили проведення з запізненням, а квартальний і річний звіт здавався в останній момент, то зараз це припинилося;

5) підвищенні економічності бухгалтерського обліку. Практика показує, що в багатьох випадках, змінивши план і типову кореспонденцію рахунків, що застосовуються на підприємстві, форми первинних документів і інші “підвладні” бухгалтерії параметри можна без використання різноманітних ризикованих схем зменшити оподатковувані величини або, принаймні, пересунути строки і знизити частоту податкових платежів;

б) інших чинниках, що залежать від специфіки конкретного підприємства.

Якщо таких поліпшень не сталося, то автоматизація не має сенсу – вона не принесе кінцевого результату, сам же по собі перехід із заповнення паперових журналів-ордерів на натискання комп'ютерних клавіш вдосконален-

ням не є, це просто заміна. Таку ситуацію варто скоріше називати “псевдоавтоматизацією”. На жаль, в ході дослідження було з’ясовано, що псевдоавтоматизація зустрічається часто на підприємствах, а відбувається це тому, що люди думають: “Автоматизувати – значить просто перевести на комп’ютер і все”, а процес впровадження програми в їхньому розумінні полягає в тому, щоб якось почати заводити операції в комп’ютер. Наслідки псевдоавтоматизації пригнічують. Бухгалтерія, що раніш була перевантажена поточною роботою, зараз, на комп’ютерах, теж нічого не встигає, іноді роботи стає ще більше – треба ж спочатку зробити усе або окремі ділянки бухгалтерського обліку на папері, а потім, незрозуміло для чого, завести в комп’ютер. Керівництво теж не розуміє для чого витрачені чималі гроші на комп’ютери, програми і впровадження, коли в бухгалтерії як був “завал”, так і залишився.

Таким чином, можна сказати, що автоматизація бухгалтерського обліку – це процес, при якому в результаті переведення бухгалтерії на комп’ютер підвищується ефективність і поліпшується якість ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Значить перед тим як приймати рішення про автоматизацію бухгалтерського обліку варто виділити, що і як ця автоматизація повинна в бухгалтерії вдосконалити, це і буде метою автоматизації.

Крім проблеми невірнього розуміння мети автоматизації, нами були виявлені два стереотипи, що досить часто супроводжують процес автоматизації на аграрних підприємствах.

Першим поширеним стереотипом є те, що автоматизація бухгалтерського обліку тягне за собою скорочення бухгалтерського персоналу, що призводить до страху перед автоматизацією, а іноді і до її саботажу. Незважаючи на те, що, на перший погляд, усе логічно – частину роботи бере на себе комп’ютер, який і витісняє бухгалтерів-людей, стереотип є помилковим. Справа в тому, що кількість необхідних у бухгалтерії бухгалтерів залежить тільки від кількості оброблюваних бухгалтерією первинних документів (накладних, прибуткових ордерів, накладних-відважень тощо), а кількість первинних документів не залежить від того, автоматизований бухгалтерський облік чи ні, вона залежить від обсягу господарських операцій на підприємстві. Отже автомати-

зация бухгалтерського обліку не зменшує числа необхідних у бухгалтерії бухгалтерів.

Другим поширеним стереотипом є те, що автоматизація бухгалтерського обліку починається з придбання програми і потім відбувається “введення даних до програми”. Для того, щоб переведення бухгалтерії на комп’ютер було ефективним і дало результат, про який говорилося вище, починати необхідно з підготовки, яку, з нашої точки зору, умовно можна розбити на п’ять етапів.

Етап I – оптимізація бухгалтерського обліку (аналіз наявної на підприємстві системи бухгалтерського обліку на предмет того, що можна змінити для поліпшення бухгалтерського обліку матеріальних запасів. Для проведення оптимізації потрібний висококваліфікований і досвідчений фахівець із бухгалтерського обліку й оподаткування, наприклад, аудитор або досвідчений головний бухгалтер).

Етап II – вибір масштабів автоматизації (в якому обсязі буде автоматизуватися бухгалтерія й у якому порядку будуть переведені на комп’ютер ділянки бухгалтерського обліку (в тому числі й облік матеріальних запасів)).

Етап III – постановка задачі (в письмовому вигляді фіксується конкретний перелік усіх документів і реєстрів, необхідних на підприємстві, які повинні видавати автоматизований бухгалтерський облік, і вимоги до них. Постановка задачі дуже важлива, оскільки без ясного переліку того, що треба зробити і яким умовам це повинно задовольняти практично неможливо одержати результат від автоматизації).

Етап IV – вибір програмного засобу (необхідно вибрати оптимально підходящий саме для конкретного підприємства програмний продукт).

Етап V – питання техніки (важливо, щоб комп’ютер, на яких встановлено програму, був достатньо потужними, щоб програма працювала швидко, у протилежному випадку бухгалтер буде періодично очікувати поки комп’ютер “переварить” введену в нього інформацію, а то і просто зіштовхуватися з помилками і неполадками, що виникають від того, що комп’ютер занадто малопотужний для тієї програми, яка на ньому встановлена і тієї кількості операцій, що у нього введені).

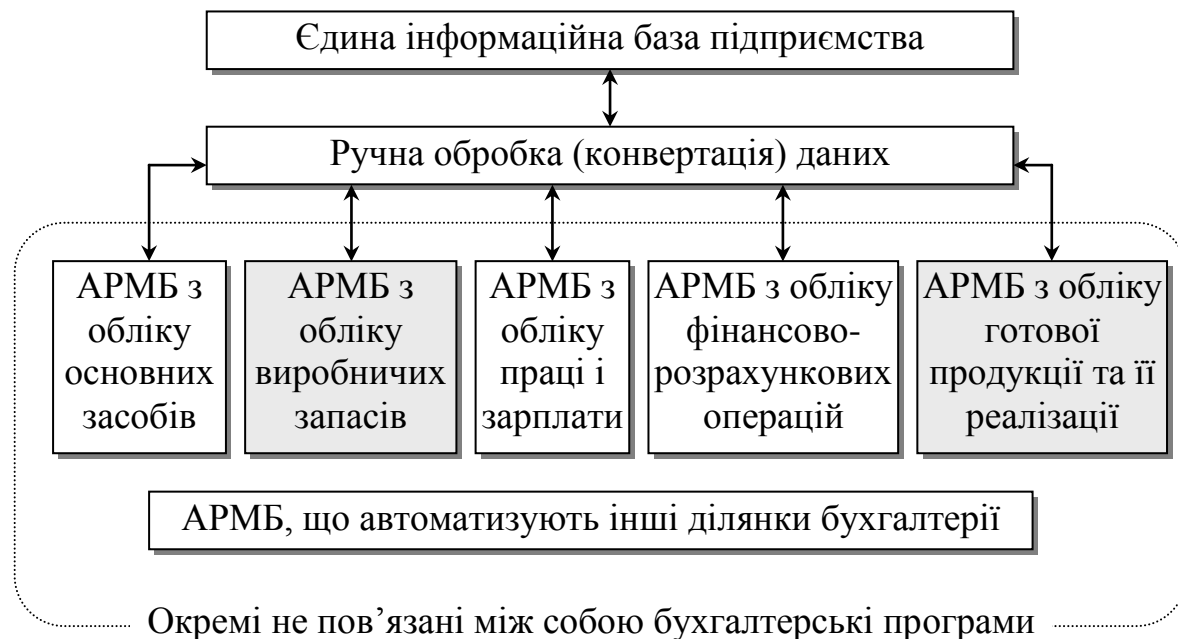


Рис. 2.3. Схема автоматизації ділянок бухгалтерії окремими бухгалтерськими програмами

Тільки тоді, коли визначені цілі автоматизації, її масштаб і порядок, зроблена постановка задачі, обрана й придбана оптимальна для підприємства програма і вирішені технічні питання можна приступати до власне роботи з програмою. Чим більшу кількість вимог користувачів задовольняє бухгалтерська програма, тим на більш високому рівні свого розвитку вона знаходиться:

✓ низький рівень – програми, призначені для вирішення окремих завдань з обліку праці і заробітної плати, основних засобів, руху товарно-матеріальних цінностей та інших завдань. Ці програми автоматизують окремі ділянки бухгалтерії (у вигляді автоматизованого робочого місця одного бухгалтера – АРМБ) і, як правило, не пов'язані між собою. Перевагами таких програм: високий рівень спеціалізації, можливість автоматизувати конкретні ділянки бухгалтерії та дешевизна. До недоліків слід віднести несумісність з іншими програмними засобами при відсутності чіткої схеми автоматизації;

✓ середній рівень – програми так званої комплексної автоматизації бухгалтерських завдань. У цих комплексах поєднані програми для нарахування заробітної плати, обліку матеріалів, основних засобів тощо. Подібні

програми формують фінансову звітність підприємства, баланс й інші документи. Приблизно половина таких комплексів має мережне виконання. Перевагою є можливість автоматизації всіх ділянок бухгалтерії. Недолік – слабка спеціалізація конкретних бухгалтерських задач. До таких програм відносяться “1С:Підприємство”, “Соло для Бухгалтера з Комп’ютером”, “Дебет Плюс” тощо. Для ілюстрації структури програм середнього рівня наведемо структуру системи програм 1С:Підприємство (рис. 2.4).



Рис. 2.4. Структура системи програм 1С:Підприємство

Перевагою таких програм є висока спеціалізація при автоматизації бухгалтерських завдань, наявність широкого спектру програм-додатків, що автоматизують різні ділянки бухгалтерії. Недоліком є висока вартість програмного продукту. До таких програм відносяться “Товстий Ганс” (м. Запоріжжя)

та FinExpert (м. Київ). Для ілюстрації структури програм високого рівня наведемо структуру програми “Товстий Ганс” (рис. 2.5).

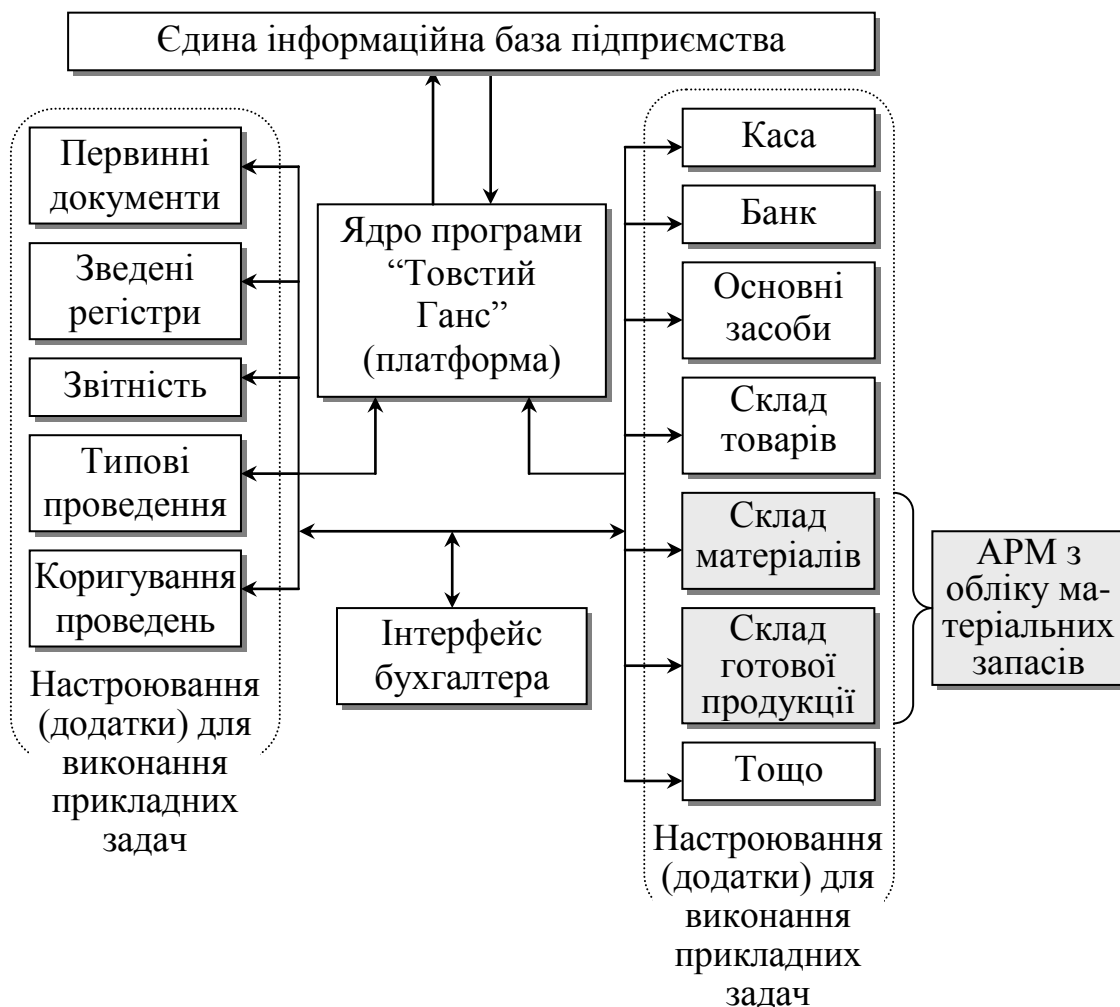


Рис. 2.5. Структура програми “Товстий Ганс”

З нашої точки зору, забезпечити вдосконалення обліку матеріальних запасів можуть лише бухгалтерські програми, що відносяться до середнього та високого рівня розвитку.

Облік виробничих запасів є однією з найбільш трудомістких ділянок обліку на підприємствах сільськогосподарської галузі, оскільки оперує десятками, сотнями, а часом і тисячами найменувань запасів. Отже метою його автоматизації повинно бути зменшення трудомісткості.

Крім того, облік запасів є ніби довгим ланцюжком операцій, який зв’язує воедино облік розрахунків з постачальниками і підрядчиками, підзвітними особами, облік запасів на складі і так далі до обліку розрахунків з

покупцями і замовниками. Тож, якщо створюється АРМ бухгалтера з обліку виробничих запасів, то слід передбачити його взаємозв'язок з іншими автоматизованими робочими місцями бухгалтерів та єдиною інформаційною базою (системою) підприємства.

Як показує досвід, автоматизувати весь облік виробничих запасів підприємств на одному комп'ютері неможливо, оскільки облікова інформація щодо наявності і руху виробничих запасів формується на рівні складів, виробничих дільниць, сховищ, накопичується, контролюється, обробляється у бухгалтерії, а використовується з метою управління матеріальними запасами головним бухгалтером та іншим керівним складом підприємства.

В результаті автоматизації обліку виробничих запасів буде створено не одне, а декілька АРМів (рис. 2.6).

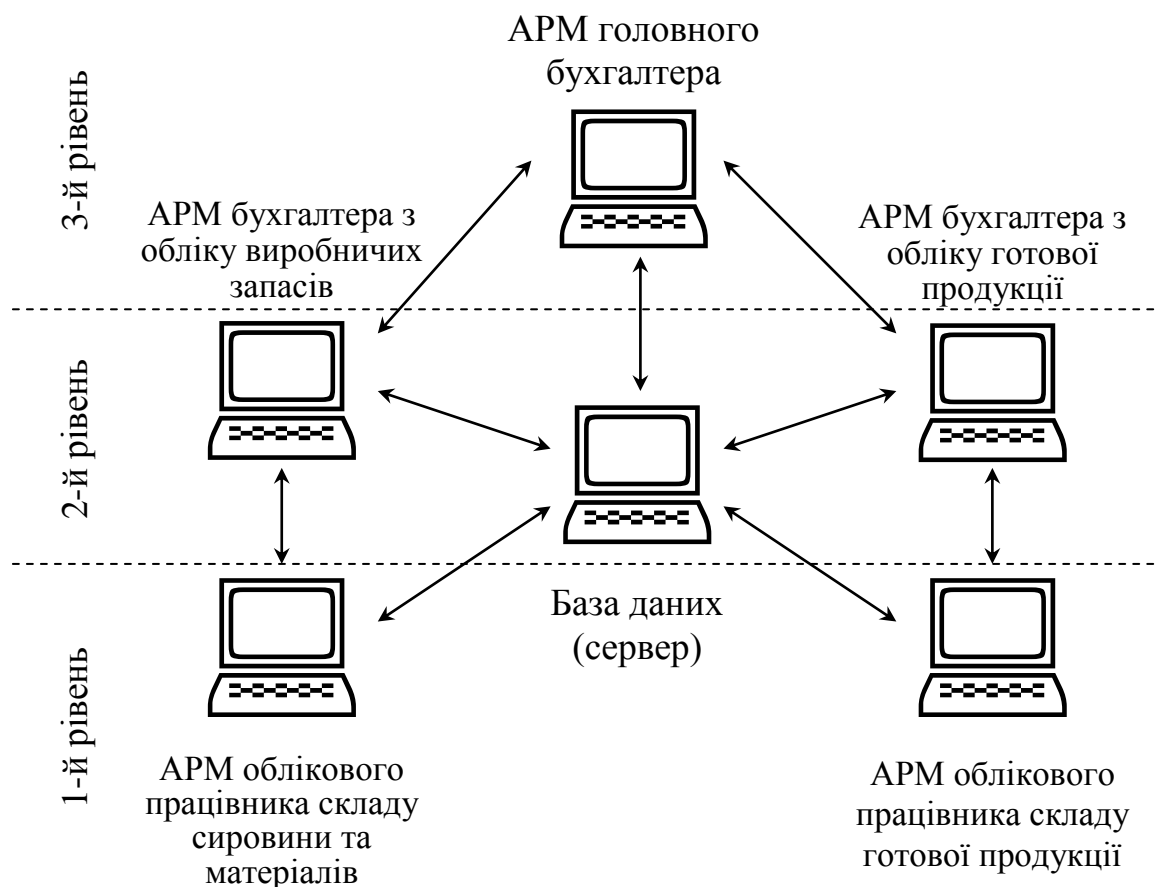


Рис. 2.6. Схема взаємодії підрозділів підприємства в процесі автоматизованого обліку виробничих запасів

На нашу думку, при реалізації АРМів з обліку виробничих запасів акцент необхідно зробити на створенні комплексної системи організації первинної і вихідної інформації, що забезпечує організацію трьохрівневого інформаційного обміну між ними.

На АРМи облікових працівників складів сировини та готової продукції необхідно покласти задачі по документальному оформленню операцій і первинній обробці даних щодо обліку виробничих запасів підприємств, а також ведення аналітичного обліку на місцях збереження матеріальних цінностей. На підставі інформації, що вводиться, повинна створюється інформаційна база – складська картотека, у якій відображаються рух і залишки матеріальних цінностей: надходження, витрачання, списання, залишки на визначену чи дату за визначений період часу. Сформовану інформацію складської картотеки слід відображати на друкувальному пристрої чи дисплеї у вигляді картки складського обліку. У режимі запиту вихідна інформація повинна видаватись за вимогою користувача у вигляді допоміжних машинограм (відеограм) для здійснення контрольних і довідкових функцій.

АРМи бухгалтерів з обліку виробничих запасів і готової продукції повинні здійснювати розрахунок і формування вихідної інформації регламентного, контрольного і довідкового характеру.

На АРМ головного бухгалтера повинно здійснюватись зведення даних для складання звітності, аналіз, прогноз і прийняття управлінських рішень у цілому по підприємству чи його структурному підрозділу.

Сутність пропонованої моделі розподіленої обробки даних полягає у тому, що вся необхідна інформація для вирішення функціональних завдань організується, зберігається і ведеться в пам'яті комп'ютера. Це забезпечує можливість оперативної обробки інформації для цілей обліку, контролю, аналізу та управління не тільки за місячний цикл, а за будь-які інші періоди (день, декаду тощо), а також за попередній період (місяць, рік).

Для вирішення завдань з обліку виробничих запасів необхідно сформувати єдину базу бухгалтерських записів, яка у діалоговому режимі дозволяла

б одержати необхідну інформацію для аналітичного, синтетичного й управлінського обліку і звітності.

При автоматизації формування бухгалтерських даних з обліку виробничих запасів особливу увагу варто приділити машинній реалізації контролю нормативно-довідкової інформації, що разом із вхідним контролем повинний складати єдину систему забезпечення вірогідності обробки даних. Контроль вихідних показників ґрунтується на семантичних зв'язках між результативними показниками і полягає в автоматичній перевірці їх за допомогою комп'ютера.

Вхідна інформація може надходити з різних джерел у вигляді первинних даних, що відображають різноманітні господарські операції щодо руху матеріальних цінностей, а також у вигляді інформації на магнітних носіях, що надходить з інших АРМБ і інформаційної системи підприємства.

При формуванні інформації на машинному носії, на екрані дисплея формується узагальнена форма, що включає максимально можливу кількість відомостей. Інформаційна система формує дані необхідні для оперативного прийняття рішень з максимальним використанням нормативно-довідкової інформації. Зокрема для заповнення документів на відпуск матеріальних цінностей користувач довідково переглядає наявність виробничих запасів на складі, а потім приймає рішення про випуску цінностей. Інформаційна система дозволяє з використанням нормативно-довідкової інформації формувати необхідні дані для первинного документа за винятком кількості матеріальних запасів, що відпускаються. На основі сформованих даних автоматизованим шляхом здійснюється формування бухгалтерських проведення. Це досягається шляхом використання довідника бухгалтерських проведення, у якому однозначно визначені відповідності господарських операцій бухгалтерським проведенням. Бухгалтеру надається можливість формувати бухгалтерські проведення при необхідності й у ручну.

Процес обробки полягає у виконанні всіх необхідних операцій по введенню, обробці, збереженню і видачі необхідної інформації, групуванню да-

них на рахунках, з метою контролю за наявністю і витрачанням матеріальних засобів зі своєчасним складанням звітності.

Кінцевим результатом вирішення всіх завдань з обліку виробничих запасів повинно бути формування відомостей про господарські операції різного ступеня узагальнення, що відображаються на рівнях аналітичного і синтетичного обліку, а також інформації для управління запасами. При цьому групування виробничих запасів на рівні синтетичного обліку слід здійснювати за рахунками і відповідною економічною класифікацією запасів. Таке групування спрощує формування синтетичних показників руху і залишків виробничих запасів. При цьому реєстри аналітичного і синтетичного обліку необхідно оформляти у вигляді зручних для сприйняття машинограм, що формуються в залежності від призначення як регламентовано, так і по запитам. Отриману результативну інформацію слід зберігати в єдиній інформаційній базі бухгалтерських записів для подальшого використання при вирішенні перерахованих вище завдань у наступні періоди, а також для використання іншими суміжними комплексами задач.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Облік виробничих запасів є однією з найбільш трудомістких ділянок обліку на підприємствах сільськогосподарської галузі, оскільки оперує десятками, сотнями, а часом і тисячами найменувань запасів.

2. Облік виробничих запасів доцільно формувати за структурною схемою, яка передбачає одну з проекцій піраміди та за своїм змістом є спільною для будь-яких запасів (на основі первинних документів про надходження і витрачання виробничих запасів матеріально відповідальні особи проводять записи у карточки складського обліку, у яких щоразу визначають залишок за тими матеріалами, де відбувались згадані операції; потім за даними карток складського обліку матеріально відповідальні особи в кінці місяця складають матеріальний звіт, у якому відображають узагальнені підсумки надходжень і витрат запасів за кожним найменуванням).

3. Впровадження автоматизованого обліку виробничих запасів буде ефективним тільки тоді, коли наслідком такого впровадження стане підвищення ефективності і поліпшення якості ведення обліку на підприємстві.

4. Як показує досвід, автоматизувати весь облік виробничих запасів підприємств на одному комп'ютері неможливо, оскільки облікова інформація щодо наявності і руху виробничих запасів формується на рівні складів, виробничих ділянок, сховищ, накопичується, контролюється, обробляється у бухгалтерії, а використовується з метою управління матеріальними запасами головним бухгалтером та іншим керівним складом підприємства.

5. З нашої точки зору, забезпечити вдосконалення обліку матеріальних запасів можуть лише бухгалтерські програми, що відносяться до середнього та високого рівня розвитку.

6. Кінцевим результатом вирішення всіх завдань з обліку виробничих запасів повинно бути формування відомостей про господарські операції різного ступеня узагальнення, що відображаються на рівнях аналітичного і синтетичного обліку, а також інформації для управління запасами.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ І АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Пріоритетні цілі та методологія аналізу виробничих запасів

Пріоритетними цілями аналізу виробничих запасів сільськогосподарського підприємства доцільно вважати: 1) економічну оцінку використання виробничих запасів; 2) виявлення можливих резервів щодо підвищення ефективності використання виробничих запасів і розробку заходів їх мобілізації.

Пріоритетними завданнями аналізу використання виробничих запасів доцільно вважати: 1) визначення рівня забезпеченості підприємства необхідними виробничими запасами; 2) виявлення наднормативних або дефіцитних видів виробничих запасів; 3) встановлення ступеня ритмічності поставок, а також обсягу, комплектності, якості, сортності виробничих запасів; 4) з'ясування своєчасності укладення господарських договорів на постачання виробничих запасів; 5) обчислення транспортно-заготівельних витрат з метою оптимізації їх питомої ваги у вартості виробничих запасів підприємства. Основними завданнями обліку виробничих запасів є: 1) контроль за збереженням цінностей, відповідністю складських запасів нормативам, виконанням планів постачання, дотриманням норм виробничого споживання; 2) виявлення фактичних витрат, пов'язаних із заготівлею виробничих запасів; 3) правильний розподіл вартості витрачених виробничих запасів по об'єктах калькуляції.

Метою забезпечення підприємств виробничими запасами є: 1) своєчасне забезпечення виробництва необхідними видами ресурсів необхідної якості та кількості; 2) поліпшення використання ресурсів: підвищення продуктивності праці, фондівіддачі, забезпечення ритмічності процесів, скорочення оборотності оборотних засобів, повне використання вторинних ресурсів, підвищення ефективності інвестицій і інші показники; 3) аналіз організаційно-технічного рівня виробництва та якості робіт (послуг) свого підпри-

емства і конкурентів, що дозволять розробити пропозиції щодо підвищення конкурентоспроможності продукції, що випускається.

Для досягнення вказаної мети необхідно постійно виконувати спектр заходів (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Заходи досягнення ефективності використання виробничих запасів

Заходи оптимізації
Нормування потреби в конкретних виробничих запасах
Організаційно-технічні заходи зі зниження норм витрати запасів
Планування матеріального забезпечення виробництва запасами
Розробка матеріальних балансів
Пошук каналів і форм матеріального забезпечення виробництва
Маркетингові дослідження ринку постачальників виробничих запасів
Стимулювання оптимізації використання виробничих запасів
Організація забезпечення виробничими запасами робочих місць
Облік і контроль використання виробничих запасів
Організація збору та переробки відходів виробництва
Аналіз ефективності використання виробничих запасів

Виробничі запаси як об'єкт аналізу доцільно поділяти на три основні етапи: 1) постачання; 2) зберігання; 3) виробництво. Інформаційні аналітичні потоки на етапі постачання виробничих запасів повинні розкривати інформацію про ринки постачальників, яка для ефективної діяльності підприємства повинна розглядатися в комплексі з інформацією про ринки збуту, попит на продукцію, що виготовляється, і конкурентів. Аналітичний процес на етапі зберігання виробничих запасів потребує інформацію про надходження та відпуск виробничих запасів, а також про утворення втрат і нестач. Особливу увагу слід приділяти збору інформації для аналізу рішень, пов'язаних з ефективністю зберігання придбаних виробничих запасів. Важливо підтримувати оптимальний запас кожного виду ресурсів і вчасно інформувати про

потребу поновлення. Аналітичний інформаційний потік на етапі використання виробничих запасів повинен об'єктивно розкривати розмір матеріальних витрат (за продуктивними витратами, зворотними відходами, втратами і браком), що в свою чергу зумовлюватиме вибір оптимального для виробництва варіанту оцінки списання виробничих запасів на собівартість виготовленої продукції. З цієї точки зору необхідний вибір найбільш дієвого методу обліку витрат виробничих запасів і способу калькулювання собівартості готової продукції. Об'єктом аналізу в процесі використання виробничих запасів є ефективність нормування матеріальних витрат, а також доцільність усунення причин відхилень від нормативів.

Раціональне використання виробничих запасів зумовлюють певні завдання аналізу, які полягають у визначенні: 1) обґрунтованості плану матеріального постачання та його узгодженості з планом виробництва; 2) виконання плану постачання підприємства матеріальними ресурсами за обсягом, асортиментом, комплектністю і строками поставок; 3) динаміки і стану виробничих запасів; 4) ефективності використання виробничих запасів, їх впливу на обсяг та асортимент продукції; 5) заходів щодо усунення причин недоліків у використанні виробничих запасів. Проведення аналізу використання підприємством виробничих запасів та показників їх використання слід проводити не лише в цілому за групами виробничих запасів, а й по кожному виду запасів окремо.

Джерелами інформації аналізу виробничих запасів є відповідні розділи річного звіту підприємства, прогнози, плани і програми економічного і соціального розвитку, нормативно довідкова література, дані бухгалтерського обліку (лімітно-забірні картки, інвентаризаційні відомості, книги складського обліку тощо), плани матеріально-технічного постачання; заявки, наряди, договори на поставку сировини і матеріалів; оперативні дані відділу матеріально-технічного постачання; дані аналітичного обліку про надходження, рух і залишки сировини, матеріалів; планові та фактичні калькуляції виготовленої продукції; інші джерела інформації виходячи із задач і мети здійснюваного аналізу.

Необхідність підтримання безперервності процесу виробництва вимагає постійної наявності в певній кількості й асортименті предметів праці, які готові в будь-який момент вступити в процес виробництва. Відсутність або нестача навіть окремих видів предметів праці може скоротити обсяг виробництва або припинити його зовсім. Тому важливого значення набуває оцінка наявності та забезпеченості підприємства виробничими запасами.

Наявність виробничих запасів об'єкта дослідження наведена в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Наявність, склад, структура і динаміка обсягу
виробничих запасів ПП «Аграрна компанія 2004»
за 2012-2014 роки

Виробничі запаси	2012		2013		2014		Відхилення, +/-	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Сировина і матеріали	2052	64,5	1446	59,9	2829	68,2	+777	+3,7
Купівельні напівфабрикати	-	-	-	-	-	-	-	-
Пальне	29	0,9	66	2,7	534	12,9	+505	+12,0
Тара і тарні матеріали	-	-	-	-	-	-	-	-
Будівельні матеріали	286	9,0	207	8,6	238	5,7	-48	-3,3
Запасні частини	281	8,8	206	8,5	145	3,5	-136	-5,3
Матеріали с/г призначення	536	16,8	488	20,3	400	9,7	-136	-7,1
Разом виробничі запаси	3184	100	2413	100	4146	100	-	-

Показники табл. 3.2 свідчать про те, що ПП «Аграрна компанія 2004» у достатній мірі забезпечене виробничими запасами. Найбільшу питому вагу серед виробничих запасів на підприємстві займають сировина і матеріали (68,2 % у 2014 році). Високу питома вагу серед виробничих запасів становить пальне – 12,9 %, оскільки є невід’ємною складовою механізованого виробничого процесу, тому воно завжди має бути в запасі, хоча б у невеликій кількості, виходячи з потреб виробництва.

В цілому можна сказати, що відсоток залишків запасів у 2014 році порівняно з 2012 і 2013 роками коливається в середній амплітуді, яка залежить від багатьох факторів, зокрема: потреби в запасах при виробництві, залишків запасів попередніх років, купівельних цін окремих видів виробничих запасів, обсягів виробництва тощо.

Динаміку структури виробничих запасів ПП «Аграрна компанія 2004» за 2012-2014 роки представлено на рис. 3.1.

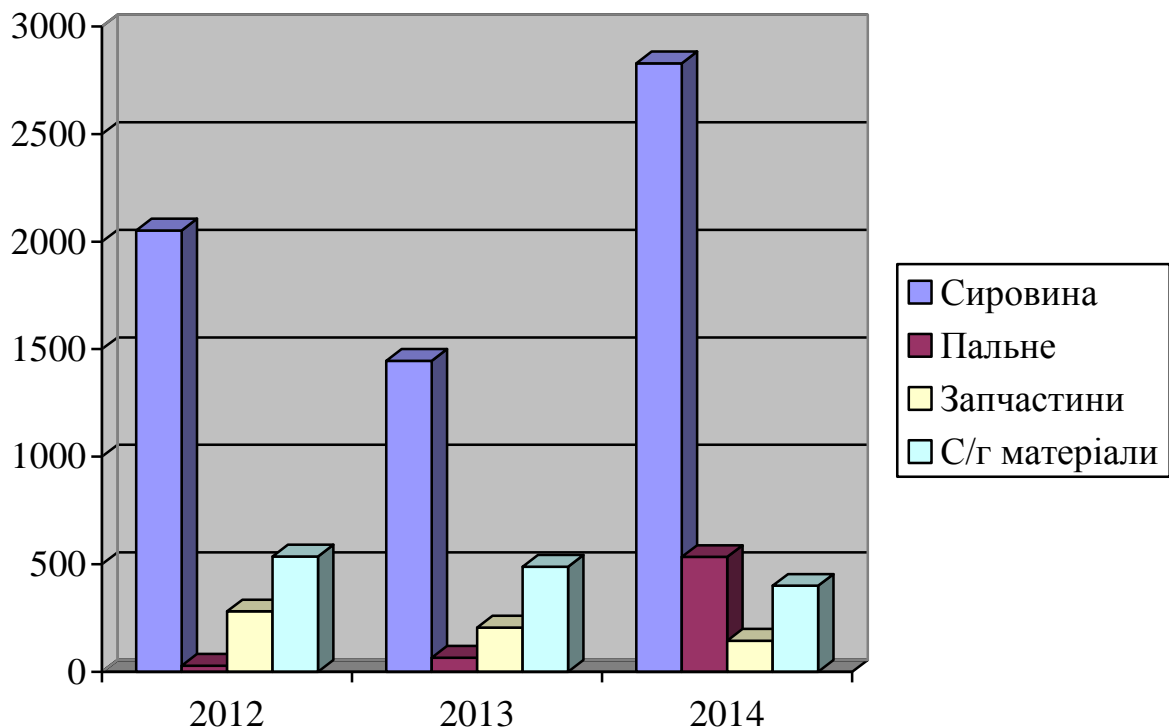


Рис. 3.1. Динаміка структури виробничих запасів ПП «Аграрна компанія 2004» за 2012-2014 роки

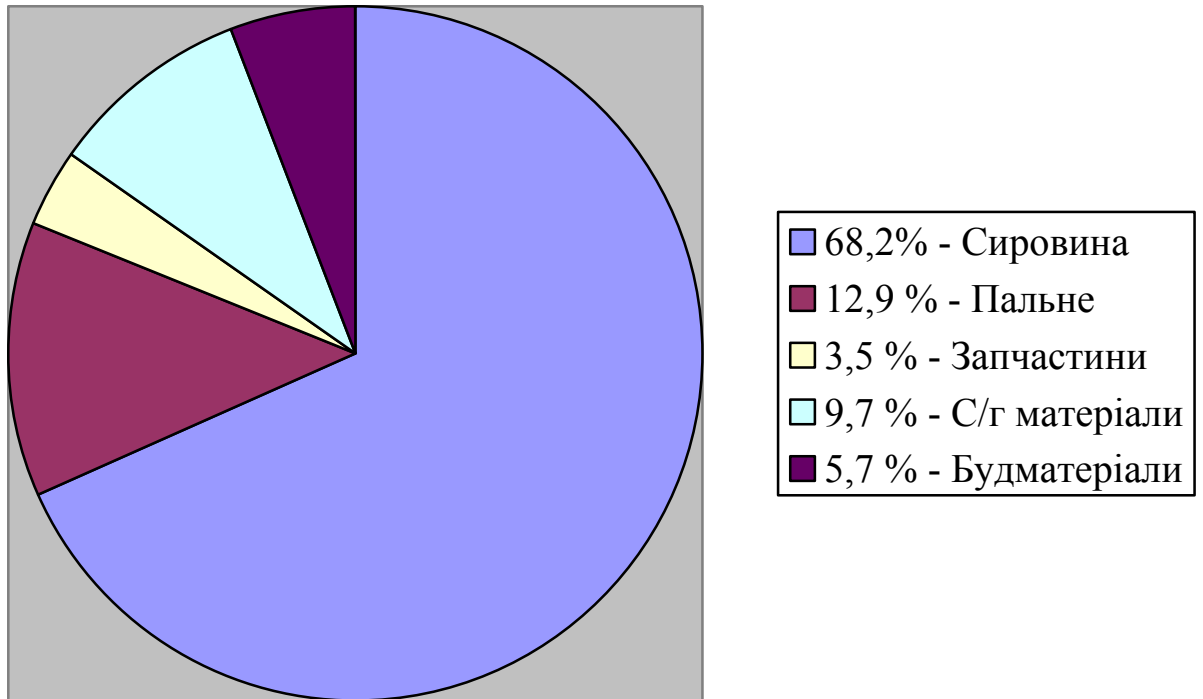


Рис. 3.2. Питома вага основних видів запасів
ПП «Аграрна компанія 2004» станом на 1 січня 2015 року

Витрати виробничих запасів займають найбільшу питому вагу серед поточних витрат на виробництво у галузі сільського господарства, тому аналіз виконання плану матеріального постачання проводиться з метою з'ясування правильності визначення підприємством потреб у матеріальних ресурсах.

У процесі економічного аналізу роботи підприємства за використанням виробничих запасів доцільно проводити:

- 1) аналіз якості розрахунків, які здійснюють відповідні функціональні підрозділи підприємства для визначення потреби у матеріальних ресурсах, включаючи аналіз якості норм витрат сировини, матеріалів, енергоносіїв на виробництво продукції;
- 2) оцінку діяльності служб матеріально-технічного забезпечення з точки зору забезпечення безперервного постачання виробництва усіма необхідними видами матеріальних ресурсів і економії фінансових ресурсів на створення складських запасів;

- 3) факторний аналіз матеріалоемності продукції;
- 4) виявлення резервів зниження матеріальних витрат за рахунок запровадження прогресивних норм, зменшення непродуктивних витрат;
- 5) підрахунок впливу запровадження режиму економії виробничих запасів на кількісні і якісні показники роботи підприємства.

Таблиця 3.3

Відносна структура витрат на виробництво продукції

ПП «Аграрна компанія 2004»

за 2012-2014 роки, %

Елементи витрат	Структура витрат	
	2013	2014
Матеріальні витрати	65,1	68,2
Витрати на оплату праці	22,9	20,1
Витрати на соціальні заходи	8,1	7,1
Амортизація	2,5	2,1
Інші операційні витрати	1,4	2,5
Всього	100	100

Розраховані в табл. 3.3 показники наочно свідчать, що виробництво продукції у ПП «Аграрна компанія 2004» є матеріаломістким, на протязі аналізованого періоду частка матеріальних витрат у загальних витратах зросла з 65,1 % у 2013 році до 68,2 % у 2014 році, а відповідно і збільшився рівень матеріаломісткості. Досить значною є частка у загальних затратах витрат на оплату праці (22,9 % у 2013 році та 20,1 % у 2014 році). Частка амортизаційних відрахувань на протязі аналізованого періоду знизилась на 0,4 % з 2,5 % у 2013 році та 2,1 % у 2014 році, а питома вага інших операційних витрат значно зросла з 1,4 % у 2013 році та 2,5 % у 2014 році.

Основною інформаційною базою для проведення аналізу надходження, наявності та використання виробничих запасів підприємства є дані фінансо-

вого і управлінського обліку, планові та звітні калькуляції собівартості продукції, матеріали планових, фінансових постачальницьких служб, інших функціональних підрозділів підприємства.

Планова потреба підприємства у надходженні виробничих запасів визначається балансовим методом за формулою: $M = M_{пл} - M_{п} - M_{к}$, де: M – планове надходження матеріальних ресурсів від постачальників та інших джерел; $M_{пл}$ – планова потреба підприємства у матеріальних ресурсах; $M_{п}$, $M_{к}$ – очікувані залишки матеріальних ресурсів на початок планового періоду і нормативів залишків на кінець періоду.

Для аналізу виконання програми матеріально-технічного забезпечення використовуються дані, які згруповані у таблиці: перелік сировини; потреба, з врахуванням перехідних залишків; фактичне надходження сировини і матеріалів; відсоток забезпеченості; середня облікова вартість; вартість виробничих запасів в розрізі планового і фактичного обсягу.

Аналізуються причини невиконання надходжень виробничих запасів за окремими позиціями, виявляється, з вини яких конкретних служб і посадових осіб це мало місце. Аналізується якість придбаних виробничих запасів, комплексність постачання, дотримання передбаченими угодами термінів і ритму виробництва. За даними бухгалтерського обліку оцінюється ритмічність надходження на підприємство конкретних видів виробничих запасів. Якщо є дані, що залишки на окремі дати відсутні, або значно менші нормативних, навіть при виконанні плану надходження виробничих запасів, свідчить про низький рівень організації матеріально-технічного постачання.

Коефіцієнт ритмічності поставок ($K_{рп}$) визначається:

$K_{рп} = Z_{ф} / n \times Z_{н}$, де:

$Z_{ф}$ – фактичний запас (в межах нормативного);

$Z_{н}$ – нормативний запас;

n – кількість дат.

Також можна проаналізувати кількість пред'явлених штрафних санкцій підприємством своїм постачальникам в наслідок порушення постачання.

Таблиця 3.4

Показники безпосередньої або опосередкованої дії,
які характеризують ефективність використання виробничих запасів
ПП «Аграрна компанія 2004»

Показники	2012	2013	2014	2014 рік в % до 2012 року
Фондоємкість, грн.	10,08	11,69	7,33	73
Фондовіддача, грн.	0,10	0,08	0,13	130
Норма прибутку, %	0,25	1,37	2,56	2,31
Фондозабезпеченість, тис. грн.	784,68	1019,02	732,9	93
Фондоозброєність, тис. грн.	55,59	67,67	62,96	113

Певна неритмічність, а також недопостачання можуть бути повністю або частково нейтралізовані за допомогою складських запасів. Під час аналізу дається оцінка загальної величини складських запасів, динаміці їх залишків, комплектності, наявності непотрібних і зіпсованих виробничих запасів. При аналізі використовують нормативи, розраховані по групах і окремих видах виробничих запасів. Нормативи мають не лише грошовий вираз, а й натуральний (дні запасу). Недотримання нормативів може призвести до неритмічності або зупинки виробництва. Зайві запаси також небажані (потребують додаткових приміщень).

Основні причини відхилень від нормативів:

- 1) зміна суми вступних складських запасів для виробництва;
- 2) відхилення, пов'язані з надходженням виробничих запасів;
- 3) зміна обсягів випуску продукції;
- 4) зміна норм витрат ресурсів на виробництво окремих видів продукції;
- 5) асортиментно-структурні зрушення у виробництві;

- б) недоліки у плануванні, обліку, зберіганні сировини і матеріалів;
- 7) прорахунки при обчисленні самих нормативів тощо.

Аналіз завершують розробкою заходів по оптимізації рівня складських запасів, поліпшення стану їх зберігання і ліквідації понаднормативних виробничих запасів.

При аналізі впливу чинників матеріальних ресурсів на обсяг виробленої продукції основну увагу необхідно приділяти оцінці ефективного використання виробничих запасів. Для характеристики ефективності використання виробничих запасів використовують показники: 1) матеріаломісткість продукції визначається як відношення матеріальних витрат на виробництво продукції до продукції в оптових цінах. Позитивним вважається те, коли матеріаломісткість знижується. Матеріаломісткість розрізняють: 1.1) загальну матеріаломісткість – це вартісний показник оцінки витрат матеріальних ресурсів на весь обсяг виробленої продукції; 1.2) питому матеріаломісткість – це характеристика витрат виробничих запасів на випуск одиниці конкретних виробів; 2) матеріаловіддача – обернений показник до матеріаломісткості. Матеріаловіддача означає, яка вартість товарної продукції врахована з 1 грн. затрачених у виробництві матеріальних ресурсів. Визначається у вартісних величинах. Аналіз показників матеріаломісткості дозволяє знаходити резерви скорочення матеріальних витрат на виробництво продукції (це з одного боку – додаткові ресурси для збільшення випуску продукції, а з іншого – сприяє зниженню собівартості виробництва).

На рівень матеріаломісткості впливає дві групи факторів:

- 1) ті, що змінюють обсяг продукції;
- 2) ті, що змінюють величину вартості матеріалів.

Аналіз матеріаломісткості здійснюється у такій послідовності:

- 1) дається загальна оцінка рівнів матеріаломісткості продукції;
- 2) аналізуються зміни матеріаломісткості за елементами витрат;
- 3) аналізуються зміни матеріаломісткості найважливіших виробів;
- 4) визначається вплив основних факторів на матеріаломісткість.

На рівень матеріаломісткості продукції значно впливає якість виробничих запасів. При вищій якості виробничих запасів зменшують відходи, знижується матеріаломісткість продукції, економиться праця.

До узагальнюючих показників використання виробничих запасів, крім матеріаломісткості, відносять:

- 1) коефіцієнт корисного використання сировини та матеріалів у виробництві в цілому розраховується відношенням вартості матеріалів у чистому виробі до загальної втрати матеріалів;
- 2) коефіцієнт виходу чистої продукції визначається як відношення ваги готової продукції до загальної ваги витраченої сировини та матеріалів;
- 3) коефіцієнт використання матеріалів визначається як відношення чистої ваги виробу до норми витрат певного виду матеріалу. Чим ближче значення цього коефіцієнта до одиниці, тим краще використовується матеріал, менша його частина йде у відходи;
- 4) коефіцієнт відходів матеріалів – визначається як вага відходів до ваги готового виробу.

Порівнюючи фактичні показники використання матеріалів з плановими та в динаміці виявляють вплив зверхпланових зворотних відходів на обсяг виробництва продукції.

Поряд з узагальнюючими показниками використовують часткові показники матеріаломісткості, розраховані за видами сировини та основних матеріалів, покупних виробів та напівфабрикатів, палива та енергії.

3.2. Організація та методика внутрішнього аудиту виробничих запасів

Виробничі запаси аграрних підприємств мають високу споживацьку цінність. Як показує досвід, імовірність зловживань у цій сфері є дуже високою, а засоби внутрішнього контролю не достатньо ефективними. Тож мета внутрішнього аудиту виробничих запасів перш за все полягає в сприянні їх збереженню на всіх етапах руху та раціональному використанню. Для досягнення цієї мети внутрішні аудиторі здійснюють перевірку та оцінку адекватності й ефективності системи внутрішнього контролю запасів.

Зазвичай проведення аудиту виробничих запасів здійснюється службою внутрішнього аудиту на підставі затвердженого керівництвом підприємства плану (графіку) проведення перевірок на поточний рік. Проте, в ході дослідження було з'ясовано, що найбільший ефект мають позапланові аудиторські перевірки.

При проведенні внутрішнього аудиту виробничих запасів необхідно передбачити наявність наступних етапів (стадій) перевірки:

- 1) підготовчий етап;
- 2) етап дослідження (фактична перевірка);
- 3) завершальний етап.

На першому – підготовчому – етапі внутрішнім аудиторам необхідно отримати повну інформацію про об'єкт перевірки, скласти план аудиторської перевірки і програму. Якщо аудит виробничих запасів здійснюється вперше, то розпочати цей етап доцільно зі збору загальної інформацію про об'єкти дослідження. Об'єктами внутрішнього аудиту виробничих запасів є вся сукупність запасів, а також система внутрішнього контролю за господарськими процесами, пов'язаними з їх надходженням, збереженням, вибуттям.

Сукупність господарських процесів пов'язаних з виробними запасами, на нашу думку, доцільно відобразити у вигляді схеми (рис. 3.3). Така схема допоможе внутрішнім аудиторам представити систему внутрішнього контролю

виробничих запасів в цілому й зробити висновок про те, які засоби контролю можуть або повинні бути складовою частиною даної системи.

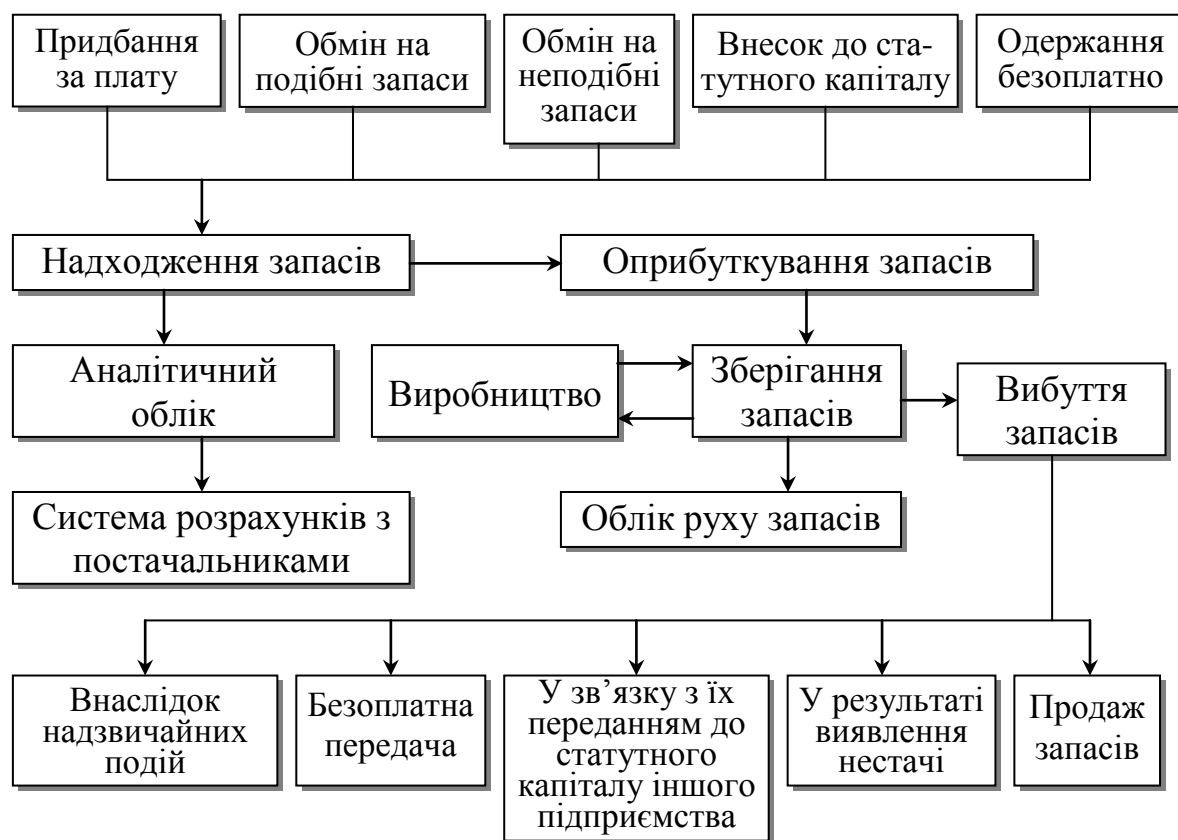


Рис. 3.3. Сукупність фінансово-господарських процесів, пов'язаних з виробничими запасами

Також у ході знайомства з об'єктами аудиту необхідно визначити положення чинного законодавства і нормативних актів, що регулюють операції з виробничими запасами на підприємствах галузі.

Якщо перевірка здійснюється не вперше, то доцільно ознайомитися з результатами попередніх перевірок. Результати попередньої аудиторської перевірки є одним із показників дисципліни внутрішнього контролю підприємства. Наявність проблем звичайно характеризується значними недоліками системи контролю виробничих запасів, великою кількістю аудиторських поправок, більшою, ніж звичайно, кількістю виявлених порушень, невиправленням зазначених аудиторами порушень. І навпаки, відсутність порушень або

своєчасне їхнє виправлення свідчить про високу дисципліну в дотриманні вимог внутрішнього контролю виробничих запасів.

Сформувавши чітке уявлення про об'єкти аудиту, слід перейти до складання плану аудиторської перевірки виробничих запасів. План визначає мету, завдання, загальні напрямки проведення аудиторської перевірки. Крім того, він дозволяє аудитору та керівнику аудиторської перевірки контролювати хід виконання запланованих заходів. Хоча дотримання плану – важливий елемент контролю ефективного використання часу, контроль не повинний бути занадто жорстким, оскільки це шкодить ініціативі й творчості. Контроль за дотриманням плану повинен бути достатньо гнучким й припускати використання нових аудиторських процедур або внесення змін до обсягу аудиторської перевірки. Дозвіл на внесення змін до плану аудиторської перевірки необхідно отримувати від начальника служби внутрішнього аудиту у робочому порядку в період проведення перевірки.

На базі отриманої інформації про запаси складається загальна програма внутрішнього аудиту, яка в наступному конкретизується по об'єктах перевірки стосовно кожного аудитора з максимальною деталізацією процедур, тестів, контрольних параметрів, терміну перевірки та очікуваних результатів.

Незважаючи на те, що у Національних нормативах аудиту, затверджених рішенням Аудиторської палати України, нема вказівок щодо їх використання внутрішніми аудиторами, при складанні плану та програми внутрішнього аудиту запасів можна скористатись деякими положеннями Національних нормативах аудиту, зокрема 09 “Планування аудиту”.

На другому етапі – дослідження (фактична перевірка) – здійснюється перевірка та оцінка адекватності й ефективності систем внутрішнього контролю виробничих запасів.

Оцінюючи ефективність внутрішнього контролю виробничих запасів внутрішньому аудитору слід виходити з того, що внутрішній контроль у цій сфері є ефективним, якщо він дозволяє: забезпечити неможливість втрат, розкрадання та неефективного використання запасів; гарантувати, що запаси

не можуть бути використані або переміщені без належного відображення в обліку; забезпечити правильне формування собівартості продукції; відобразити у фінансовій звітності наявні запаси у правильній оцінці; досягти відповідності облікових залишків, показаних у реєстрах аналітичного обліку, результатам інвентаризації.

Крім того внутрішній аудитор повинен прийняти до уваги той факт, що система внутрішнього контролю виробничих запасів може не з абсолютною впевненістю, а лише з ймовірністю підтвердити, що цілі, заради яких вона була створена, досягнуті. Причиною цього є такі неминучі ознаки системи внутрішнього контролю:

а) природна вимога керівництва підприємства стосовно того, щоб затрати на здійснення контрольних заходів були меншими за ті економічні вигоди, які обумовлюють застосування таких заходів;

б) той факт, що більшість засобів контролю мають на меті виявлення небажаних господарських операцій, а не тих, які є незвичайними;

в) властивість людини робити помилки через недбалість, неухважність, невірність суджень чи нерозуміння інструктивних матеріалів;

г) навмисне порушення системи контролю в результаті змови працівників підприємства як з іншими працівниками, так і з третіми особами;

д) порушення системи контролю внаслідок зловживань з боку представників керівництва, відповідальних за функціонування контролю;

е) розповсюджена практика суттєвих змін умов ведення господарської діяльності чи правил обліку, в результаті чого прийняті контрольні процедури можуть перестати виконувати свої функції.

Для дослідження системи внутрішнього контролю виробничих запасів внутрішні аудитори можуть застосовувати такі аудиторські методи:

- тестування;
- запит інформації й одержання пояснень (опитування персоналу);
- спостереження;
- перевірка супутньої й іншої документації;

- перевірка систем контролю в дії.

Більшість внутрішніх аудиторів віддає перевагу методу спостереження. Цей метод аудиту дозволяє спостерігати різноманітні види контролю в дії під час роботи системи. Він дозволяє одержати:

- докази існування тих видів контролю, наявність яких не можна підтвердити документально;
- докази того, що інші види контролю діють на практиці. Надійність такого виду доказів можна значно підвищити, якщо аудитори будуть не тільки спостерігати роботу системи, але і будуть проводити співбесіди з працівниками, діяльність яких перевіряють, щодо посадових обов'язків кожного з них;
- підтвердження наявності, якості та стану виробничих запасів.

Докази існування і роботи засобів внутрішнього контролю, отримані методом спостереження, хоч і є об'єктивними, але підтверджують наявність і застосування системи внутрішнього контролю тільки на час фізичної присутності аудиторів. Тому, на нашу думку, необхідно проводити додаткову перевірку отриманих методом спостереження свідчень, яка повинна підтвердити, що система внутрішнього контролю працювала постійно і безперебійно протягом усього аудійованого періоду. Так можна застосувати метод тестування за допомогою анкет.

Зважаючи на те, що в системі внутрішнього контролю виробничих запасів значне місце займає система бухгалтерського обліку, аудитору слід окремо виділити питання з її вивчення та оцінки:

- 1) чи існують насправді виробничі запаси, що відображені в обліку;
- 2) чи є підприємство законним власником своїх виробничих запасів;
- 3) чи вірно оцінені виробничі запаси;
- 4) чи правильно відображені запаси в обліку і звітності.

1. Перевірка наявності виробничих запасів.

Фактична наявність запасів може бути перевірена тільки за допомогою інвентаризації, але оскільки обсяг запасів аграрного підприємства звичайно

дуже великий і налічує багато однорідних об'єктів, інвентаризація стає надто дорогою і тривалою. Крім того діяльність підрозділу внутрішнього аудиту повинна характеризуватись оперативністю. Тому внутрішньому аудитору, з нашої точки зору, доцільно використати альтернативний метод – документальну перевірку, яка полягає в порівнянні (зустрічній перевірці) даних договорів, документів на оплату і прибуткових накладних та інших супроводжувальних документів з даними, відображеними на рахунках обліку. Одночасно аудитор перевіряє правильність класифікації запасів відповідно до вимог П(С)БО.

На практиці аудитор може застосовувати змішаний метод, тобто спочатку на основі вибірки формується сукупність одиниць запасів, до якої мають входити різні види запасів (сировина, готова продукція, МШП тощо) за способом отримання (виготовлені власними способом, придбані, отримані в обмін, безоплатно тощо), яка перевіряється документальними методами, а потім деякі одиниці (партії) продукції або товарних груп перевіряються за допомогою інвентаризації. Таким чином аудитор отримує відомості не тільки про наявність вказаних у обліку запасів, а й про достовірність документації підприємства. При використанні вибіркового дослідження аудитор в своєму звіті повинен визначити ймовірність помилки (у відсотковому вираженні) з урахуванням розміру суттєвості відхилення.

2. Перевірка права власності (приналежності).

Проводячи аудиторські процедури з метою переконатися в тому, що права підприємства на запаси підтверджені і не обмежені правами третіх осіб, внутрішній аудитор повинен проаналізувати документи, що підтверджують права підприємства на запаси. Такими документами можуть бути договір, акт виконаних робіт, прибуткова накладна, акцептовані рахунки поставальників тощо.

Якщо в ході аудиторських процедур виявлено, що в балансі підприємства відображені виробничі запаси, право власності на які не підтверджено належним чином, аудитор повинен розглянути питання про правомірність

відображення таких запасів у балансі, оцінити масштаби виявлених порушень і визначити, яким чином вони впливають на достовірність облікових даних підприємства, що перевіряється й аудиторський висновок.

Обмеження прав розпорядження запасами виникають у більшості випадків у зв'язку з договорами застави. Певні обмеження на права розпорядження і користування запасами можуть міститися й у договорах збереження запасів третіх осіб і придбання запасів із відстрочкою платежу.

Обмеження, що виникають у зв'язку з умовами договорів збереження запасів третіх осіб і придбання, виявляються аудитором у ході аналізу умов відповідних договорів при вибірковій перевірці операцій по надходженню матеріальних запасів за звітний період.

Обмеження, що виникають у зв'язку з договорами застави виробничих запасів, як правило виявляються в ході аудиторської перевірки заборгованості за кредитами і позиками – перехресні аудиторські процедури.

Виявивши обмеження прав власності підприємства на виробничі запаси, внутрішній аудитор повинен також переконатися в тому, що істотна інформація про такі обмеження розкрита у фінансовій звітності.

3. Перевірка оцінки виробничих запасів в.

Перевірку оцінки виробничих запасів доцільно розпочати з перевірки правильності формування первісної вартості виробничих запасів.

Порядок визначення первісної вартості виробничих запасів регламентується П(С)БО 9 “Запаси”. Він залежить від способу отримання запасів.

Основні варіанти оцінки виробничих запасів при їх надходженні на підприємство і документи, які необхідно перевірити аудитору при встановленні її достовірності, наведемо в табл. 3.5.

Після перевірки правильності формування первісної вартості запасів внутрішньому аудитору необхідно зосередити свою увагу на перевірці додержання обраних методів оцінки запасів при вибутті.

П(С)БО 9 “Запаси” пропонує шість методів оцінки запасів при їх вибутті. Метод оцінки обирається для кожного виду запасів, якщо вони мають

різне призначення і різні умови використання, і закріплюється в наказі про облікову політику підприємства.

Таблиця 3.5

Методика аудиторської перевірки первісної вартості запасів

Вид операції із запасами	Первісна оцінка	Документи	Методи перевірки
Придбання за плату	Собівартість, яка складається з фактичних витрат	Рахунок фактура, накладні, товарно-транспортні накладні, договори	Зустрічна перевірка, аналітичні і документальні методи
Придбання внаслідок обміну на подібні активи	Балансова вартість переданих активів	Прибуткова і видаткова накладні, договір	Вибіркове дослідження, зустрічна перевірка, документальні методи
Придбання внаслідок обміну на неподібні активи	Справедлива вартість отриманих запасів	Прибуткова і видаткова накладні, акт експертної оцінки, банківська виписка, рахунок, договір	Вибіркове дослідження, зустрічна перевірка, аналітичні розрахунки, документальні методи
Виготовлення власними силами	Собівартість виробництва	Виробниче завдання, накладні на внутрішній відпуск, на здавання готової продукції на склад	Аналітичні методи, документальні методичні прийоми
Внесок до статутного капіталу	Справедлива вартість, погоджена між учасниками	Статут або установчий договір, акт експертної оцінки, накладна	Документальні методи, зустрічна перевірка
Безоплатне отримання	Справедлива вартість	Накладна, акт експертної оцінки	Зустрічна перевірка

В майбутньому він поширюється на всі нові партії (одиниці) запасів, якщо вони мають те саме призначення і ті самі умови використання, що забезпечується незмінністю облікової політики підприємства. Тому починаючи перевірку цього аспекту, аудитор насамперед повинен ознайомитися з наказом про облікову політику, після чого перевірити за допомогою аналітичних розрахунків і вибіркового дослідження відповідність використаної оцінки встановленому наказом методу. Якщо підприємство вирішило внести зміни в облікову політику, необхідно перевірити правомірність таких змін, тобто оцінити ступінь достовірності відображення операцій у звітності за новими методами. В таких випадках аудитор вивчає необхідні документи (прайси, договори, споживчі ціни) і роз'яснення бухгалтерії або аналітичних служб підприємства (бухгалтерська довідка, аналітичні розрахунки).

Завершити перевірку оцінки запасів необхідно перевіркою правильності оцінки виробничих запасів на дату балансу. Полягає вона у встановленні правомірності використаної оцінки запасів у балансі (чистої вартості реалізації або первісної вартості).

Перевірку доцільно здійснювати у такій послідовності:

- а) перевірка правильності визначення чистої вартості реалізації запасів;
- б) дослідження причин зниження або збільшення чистої вартості реалізації виробничих;
- в) визначення найменшої з оцінок і порівняння її з даними балансу підприємства.

Чиста вартість реалізації запасів визначається по кожній одиниці запасів зменшенням очікуваної ціни продажу на очікувані витрати по завершенню виробництва та збуту. Отже перед аудитором постають дві проблеми: оцінка правильності розрахунку очікуваних витрат та оцінка достовірності очікуваної ціни продажу. При цьому аудитору не обійтися без вибірки оскільки практично неможливо перевірити правильність визначення очікуваних витрат і ціни продажу по кожній одиниці окремо. На нашу думку, при формуванні вибірки слід врахувати:

1) у вибірку мають ввійти партії або окремі одиниці запасів (кожного виду), які протягом звітного періоду були пошкоджені, втрачені, застаріли або іншим способом втратили (зменшили) майбутню економічну вигоду, тобто такі, які можна відобразити тільки за чистою вартістю реалізації. При перевірці цієї частини вибірки аудитор повинен впевнитися, що бухгалтер не використовував первісну оцінку, потім дослідити документи, які підтверджують факт втрати (зменшення) майбутньої економічної вигоди. До них відносяться акти експертної оцінки, відомості інвентаризації, акти списання з висновком комісії про доцільність, відомості від сторонніх осіб про факти надзвичайних подій і понесені збитки;

2) окремою групою в вибірку потрібно внести запаси, по яких на дату балансу існують оформлені контракти на реалізацію (виробництво, надання послуг), виконання яких передбачається в наступному звітному періоді. При перевірці цієї частини вибірки аудитор передусім має впевнитися в тому, що після дати балансу умови контрактів не були змінені, а запаси не були реалізовані за ціною, нижчою за їх собівартість. Якщо очікувані витрати (отже, і собівартість) зросли або продукцію було реалізовано дешевше від собівартості, запаси слід відображати за чистою вартістю реалізації. Оскільки в такому випадку очікувана вартість реалізації обумовлена контрактом, а очікувані витрати заплановано виходячи з експертних оцінок, або за аналогією з попередніми подібними контрактами, для перевірки чистої вартості реалізації аудитор застосовує розрахункові (аналітичні) методи – повторні розрахунки. Якщо умови не змінилися або, навпаки, контракт було розірвано, запаси повинні відображатися за первісною вартістю згідно з обліковими даними;

3) з інших груп запасів слід сформувати невелику вибірку за ознакою найбільшої вартості серед усіх запасів підприємства. Перевіряючи цю групу, аудитор повинен, як і у попередньому випадку дослідити події після дати балансу. Якщо запаси були реалізовані за ціною, нижчою за собівартість, то в балансі їх потрібно відображати за чистою вартістю реалізації, яка в цьому разі ґрунтуватиметься на ціні в договорі (при реалізації запасів, що утриму-

ються для виконання контрактних зобов'язань), на загальних цінах продажу (якщо запаси утримуються для продажу) або на ціні реалізації готової продукції (для сировини і матеріалів). В інших випадках запаси повинні відображатися за первісною вартістю, якщо вона менша від чистої вартості реалізації. За допомогою таких методичних прийомів аудиту, як зустрічна перевірка і аналітичні розрахунки аудитор може перевірити правильність оцінки цієї групи запасів на дату балансу.

За результатами вибіркової перевірки аудитор отримує достовірні докази про відповідність елементів обраної сукупності вимогам П(С)БО, після чого, екстраполюючи результат на всі об'єкти запасів, він з певним ступенем суттєвості може підтвердити дані звітності щодо запасів підприємства.

4. Перевірка обліку запасів.

Перевіряючи правильність відображення в обліку і звітності підприємства операцій з придбання і вибуття виробничих запасів, внутрішній аудитор повинен вибірково проаналізувати відповідні первинні документи: договори купівлі-продажу виробничих запасів, прибуткові накладні, видаткові накладні, товаротранспортні накладні, виробничі завдання, накладні-відваження акти на списання виробничих запасів тощо.

При перевірці документів аудитор повинен проаналізувати таке:

- чи дійсно операції відносяться до періоду, що перевіряється (особливо це стосується операцій, здійснених наприкінці звітного періоду і початку наступного);
- чи відповідає відображена на рахунках бухгалтерського обліку вартість придбання виробничих запасів даним первинних документів;
- чи відповідають відображені в обліку і звітності доходи від продажу виробничих х запасів даним первинних документів;
- чи відповідає балансова вартість списаних виробничих запасів даним аналітичного обліку;
- інші питання, необхідні для перевірки правильності відображення в обліку і звітності операцій з придбання і продажу запасів.

При перевірці операцій з продажу і придбання виробничих запасів частину операцій внутрішній аудитор повинен перевіряти від бухгалтерського обліку до первинних документів, а частину – від первинних документів до даних бухгалтерського обліку.

Провівши необхідні процедури перевірки виробничих запасів, аудитор повинен переконатися в тому, що вся необхідна істотна інформація про виробничі запаси розкрита у примітках до фінансової звітності.

До такої інформації, зокрема відносяться дані про:

- методи оцінки виробничих запасів;
- балансову (облікову) вартість виробничих запасів у розрізі окремих класифікаційних груп;
- балансову (облікову) вартість виробничих запасів, які відображаються за чистою вартістю реалізації;
- балансову (облікову) вартість виробничих запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу;
- суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка виробничих запасів відповідно до п.28 ПБО 9 (якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих запасів).

На останньому етапі внутрішнього аудиту – оформлення результатів внутрішнього аудиту – на основі систематизації, узагальнення та аналізу зібраних доказів внутрішнім аудитором приймається рішення відносно виду та форми аудиторського звіту.

Звіти внутрішніх аудиторів, на відміну від висновків зовнішніх аудиторів, не стандартизовані. Кожний звіт не схожий на інші, оскільки внутрішні аудитори повинні повідомляти відомості про результати перевірки виробничих запасів за різними напрямками. Але кожен аудиторський звіт повинен відповідати наступним семи вимогам:

1. Достовірність. Аудиторський звіт повинен підтверджуватись фактами. Дуже важливо, щоб ступінь довіри до служби внутрішнього аудиту й до кожного аудитора була найвищою завдяки інформативним, неупередженим і об'єктивним аудиторським звітам.

2. Зрозумілість. Аудиторський звіт повинний бути зрозумілим і прозорим. Дуже важливо, щоб звіт не вимагав додаткових усних пояснень або коментарів. Аудиторський звіт повинен являти собою окремий документ.

3. Кількісні характеристики. Всі коментарі повинні максимально супроводжуватись кількісними даними, щоб підкреслити серйозність можливих наслідків. Прикладом кількісних даних можуть бути: суми в гривнях, обсяг аудиторської вибірки, кількість помилок у виборці.

4. Коротке викладення. Аудиторський звіт повинен бути коротким і доречним, але це не обов'язково означає, що він повинен бути коротким.

5. Об'єктивність. Аудиторський звіт повинен зберігати дипломатичну зваженість, враховуючи сприйнятливість адресатів цього звіту. Наголос треба робити на необхідності удосконалень, а не піддавати критиці діяльність службовців або минулі події.

6. Своєчасність. Аудиторський звіт треба подавати в самі короткі строки після закінчення перевірки, бажано – протягом двох тижнів.

7. Розв'язання проблеми. Аудиторський звіт повинен зазначати, хто, як і коли буде здійснювати зміни, необхідні для виправлення ситуації. Ефективність втрачається, якщо не отримані конкретні відповіді й не призначені відповідальні особи.

Якщо аудиторський звіт є достовірним, зрозумілим, коротким, об'єктивним, своєчасним й зазначає конкретні дії для розв'язання проблеми, він буде добре сприйнятий адресатами.

Стандартної форми звітів внутрішніх аудиторів не існує і, ймовірно, ніколи не буде існувати через багатоманітність об'єктів перевірки, різниць у здібностях та інтересах керуючих. Хоча, у ході дослідження було встановлено, що майже у всіх аудиторських звітах присутні такі розділи: 1) викладення фактів. Викладається характер і масштаби недоліків, порушень і зло-

вживань, виявлені під час перевірки, дається відповідь на питання: “Які виявлені порушення?”; 2) критерії. Встановлюється легітимність результатів перевірки шляхом визначення критеріїв оцінки і дається відповідь на питання: “За якими стандартами проводилася оцінка?”; 3) наслідки. Визначається фактичний або потенційний вплив виявлених недоліків, порушень та зловживань на діяльність підприємства і дається відповідь на питання: “До чого призведе така незадовільна ситуація?”; 4) причини. Визначаються причини організаційного характеру, що призвели до незадовільного стану (створили умови для здійснення порушень та зловживань), і дається відповідь на питання: “Чому це відбулося?” ; 5) рекомендації. Містяться пропозиції щодо усунення недоліків і дається відповідь на питання: “Що необхідно зробити?”

Аудиторська перевірка вважається завершеною лише після отримання офіційної письмової відповіді керівника відділу, у якому проводилася аудиторська перевірка на рекомендації внутрішніх аудиторів.

3.3. Автоматизація внутрішнього аудиту виробничих запасів

Аудитори (в тому числі і внутрішні) постійно працюють над тим, щоб максимально скоротити час перевірки виробничих запасів на підприємствах галузі, не знижуючи при цьому її якості, і, отже не збільшуючи аудиторський ризик. (Таке прагнення аудиторів є цілком зрозумілим, бо запаси знаходяться у постійному русі й трансформованні, і тривалі аудиторські процедури можуть заважати іншим працівникам належним чином виконувати свою роботу.) Одним з найбільш ефективних шляхів вирішення цієї проблеми, на нашу думку, є впровадження обчислювальної техніки в процес аудиту. Але не всяке застосування комп'ютерної техніки аудиторами слід вважати автоматизацією аудиту виробничих запасів. Так під час виконання своїх функціональних обов'язків більшість внутрішніх аудиторів залучають різноманітне програмне забезпечення. Вони використовують наявні на підприємствах інформаційно-довідкові системи, бази даних, бухгалтерські програми, прог-

рами аналізу фінансово-господарської діяльності, інші спеціалізовані програми. Комп'ютерні інформаційно-довідкові системи юридичного профілю (Експерт–Юрист, Юрист–Плюс, Ліга: Закон, Босс тощо) дозволяють швидко відшукати й надати для перегляду або друку потрібний аудиторам нормативний документ з бухгалтерського обліку, оподаткування тощо. Бухгалтерські програми слугують джерелами аудиторських доказів. Електронні таблиці надають можливість швидко і якісно провести розрахунки. Оформлення результатів внутрішнього аудиту матеріальних запасів не обходиться без текстових редакторів. Але наведені нами програмні засоби не можуть без участі внутрішнього аудитора виконувати такі притаманні аудиту дії, як планування напрямків перевірки виходячи з конкретних завдань, збирання й оцінка аудиторських доказів, формулювання рекомендацій по усуненню виявлених під час перевірки недоліків. Аудитори роблять це вручну. Отже про автоматизацію внутрішнього аудиту виробничих запасів говорити не доводиться, оскільки головною метою її впровадження повинно бути створення ефективної комп'ютерної системи здатної виконувати на підприємстві у повному обсязі функції служби внутрішнього аудиту. Такі комп'ютерні системи повинні мати вигляд спеціалізованих аудиторських програм, а вони якраз і не використовуються.

Щоб відповісти на питання чому ж внутрішні аудитори не використовують спеціалізованих аудиторських програм, ми проаналізували український ринок програмних продуктів за напрямком спеціалізації “Аудит”. Виявилось, що програмних продуктів, здатних автоматизувати внутрішній аудит, просто нема. Пояснюється така ситуація двома факторами.

По-перше, незначний попит на спеціалізовані програмні засоби для внутрішнього аудиту, бо у аграрній галузі є небагато підприємств, в організаційній структурі яких є підрозділи або служби внутрішнього аудиту.

По-друге, неможливість створення універсальних програм, які б одночасно задовольнили потреби декількох підприємств. Кожний програмний продукт повинен мати направленість на конкретне підприємство через від-

мінність вимог до внутрішнього аудиту з боку керівництва різних підприємств.

На нашу думку, підприємства аграрної галузі, стикаючись з відсутністю готових програмних рішень для автоматизацію внутрішнього аудиту взагалі і внутрішнього аудиту виробничих запасів зокрема, не повинні відмовлятися від прагнення автоматизувати роботу своїх аудиторів, оскільки комп'ютеризація процесу внутрішнього аудиту дозволить скоротити трудомісткість його проведення і створити нові можливості в організації і методиці проведення аудиту. Але прагнучи такого вдосконалення аудиту підприємствам необхідно реально оцінити свої можливості. Тобто, слід визначитись, чи можливо взагалі автоматизувати діяльність служби внутрішнього аудиту на підприємстві. При наявності значної кількості перешкод на шляху автоматизації внутрішнього аудиту від неї краще відмовитись. В процесі дослідження нами було з'ясовано, що перешкодами можуть бути:

1) застосування бухгалтерських програм, що за своїм розвитком знаходяться на низькому рівні. Адже якщо програми, що автоматизують різні ділянки бухгалтерії не можуть знайти між собою "спільну мову" через несумісність програмного забезпечення, то й аудиторська програма навряд чи зможе з ними співпрацювати;

2) відсутність на підприємстві чітко регламентованих методик проведення внутрішнього аудиту. Загальновідомо, що основою діяльності автоматизованої системи внутрішнього аудиту, як і будь-якої іншої автоматизованої системи є чітка алгоритмізація. За відсутності ж методик аудиту побудувати алгоритм роботи автоматизованої системи досить складно;

3) відсутність технічних можливостей таких, як недостатня потужність наявних комп'ютерів, або взагалі їх відсутність у підрозділі аудиту;

4) відсутність у співробітників підприємства досвіду розробки подібного програмного забезпечення.

Теоретично підприємство може подолати всі окреслені вище перешкоди, доклавши певних зусиль і витративши певну кількість грошових коштів.

Першу – замінивши всі наявні несумісні бухгалтерські програми однією програмою комплексної автоматизації. Другу – розробивши чіткі методики проведення внутрішнього аудиту самостійно чи звернувшись за допомогою до аудиторських фірм. Третю – придбавши комп'ютерне обладнання необхідної конфігурації. Четверту – звернувшись до фірм-розробників спеціалізованого програмного забезпечення.

На практиці ж доцільно витрати на подолання кожної перешкоди порівняти з майбутніми вигодами від застосування аудиторської програми. Нажаль, якщо підприємство стикається з першою і третьою перешкодою (особливо в їх сукупності), то у більшості випадків фінансові витрати на подолання цих перешкод значно перевищують вигоди від впровадження автоматизації процесу аудиту.

Безпосередню розробку програмного забезпечення необхідно розпочинати лише за умови отримання позитивної відповіді на питання про можливість автоматизації служби внутрішнього аудиту на підприємстві.

Розробка може здійснюватись як власними силами підприємства, так і на замовлення фірмами-розробниками спеціалізованого програмного забезпечення. Перший варіант, з нашої точки зору, є більш бажаним, оскільки він дозволить значно скоротити витрати на впровадження і навчання персоналу. До процесу розробки власними силами слід залучити фахівців з різних підрозділів підприємства: внутрішніх аудиторів, фахівців з інформаційних систем і технологій, бухгалтерів, технологів і нарешті керівника підприємства, бо саме його вимогам й повинна задовольняти новостворювана спеціалізована аудиторська програма.

Згідно до загальних положень побудови організаційно-економічних систем, система комп'ютеризації діяльності внутрішніх аудиторів, повинна складатися з таких компонентів: економіко-математичних, економіко-організаційних і інформаційних моделей, що відображають процес внутрішнього аудиту виробничих запасів; технічних, програмних, інформаційних і інших засобів, що забезпечують реалізацію моделей.

Відповідно до цих представлень новостворювана комп'ютерна система буде складатись з функціональної та забезпечуючої частин. Функціональна частина являтиме собою сукупність методик, методів і засобів виконання внутрішнього аудиту виробничих запасів, відображених в інформаційних і математичних моделях, стандартах, нормах тощо. Забезпечуюча частина буде призначена для реалізації функцій внутрішнього аудиту виробничих запасів, для чого вона повинна складатися з інформаційного, програмного, технічного й іншого забезпечення.

Проаналізувавши різні форми реалізації програмних засобів ми дійшли висновку, що, виходячи зі специфічності функцій внутрішнього аудиту, спеціалізовану аудиторську програму доцільно реалізувати у формі експертної системи. Принципова відмінність експертних систем – їх спроможність відтворювати і маніпулювати обривковими, неточними і суперечливими знаннями. Вони повинні виконувати міркування не тільки на основі формальної (математичної) логіки, скільки на основі комп'ютерної, тобто наближеної до людської логіки. Причому система повинна вміти пояснювати, чому вона прийшла до того або іншого висновку. Система зможе виконати ці функції, якщо її компоненти будуть відповідати рис. 3.4.

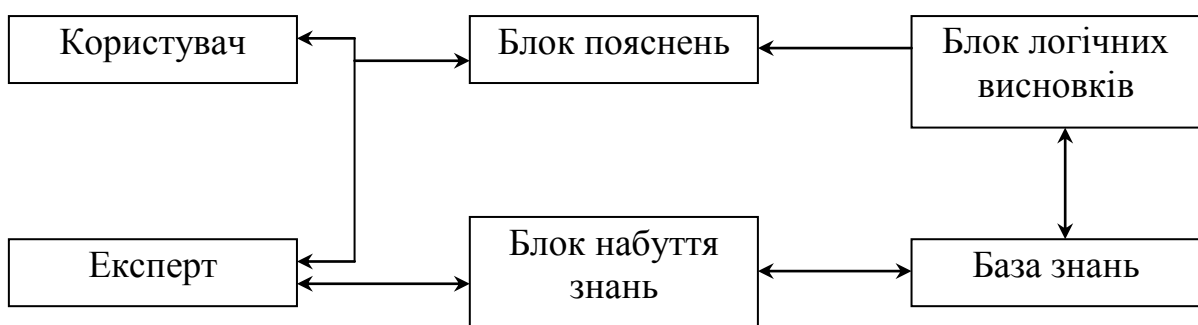


Рис. 3.4. Склад типової експертної системи внутрішнього аудиту

Взявши за взірець схему типової експертної системи можна розробити схему спеціалізованої програми для внутрішнього аудиту виробничих запасів для конкретного підприємства (рис. 3.5).

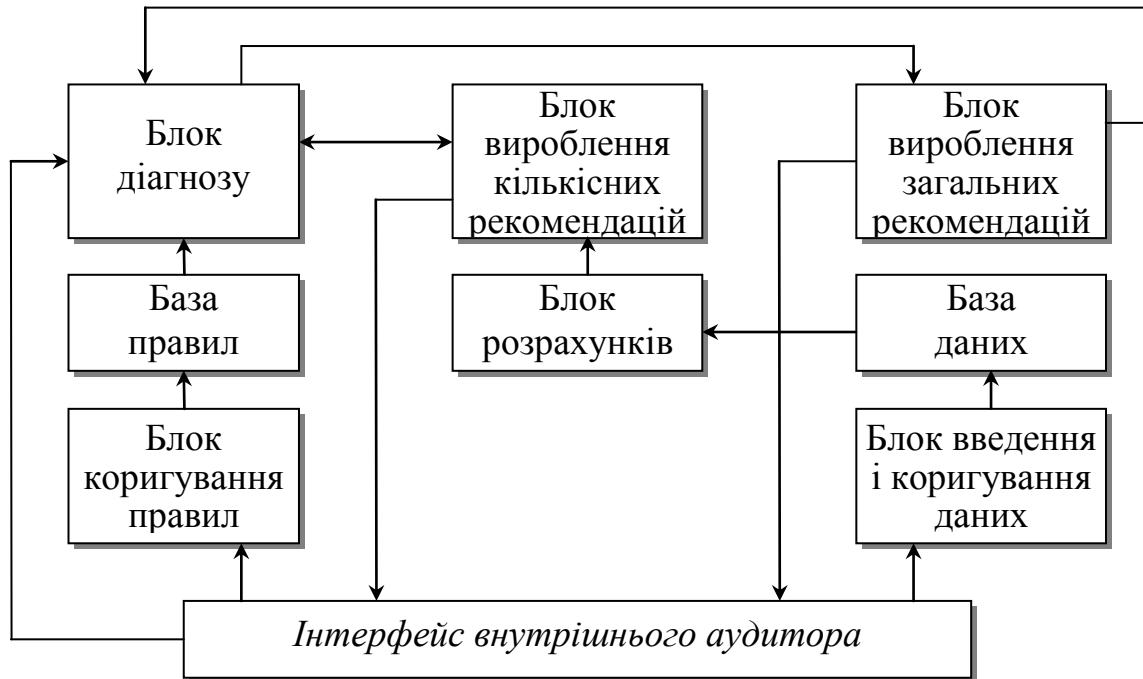


Рис. 3.5. Схема взаємозв'язків основних блоків створюваної програми автоматизації внутрішнього аудиту виробничих запасів

Визначившись зі організаційною структурою програми, необхідно окреслити коло завдань які необхідно вирішити під час аудиторської перевірки виробничих запасів. Далі створюється набір напрямків і етапів проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів та визначається послідовність вирішення аудиторських завдань і застосування аудиторських процедур з прив'язкою до конкретних ситуаційних вимог керівництва підприємства (методика автоматизованого внутрішнього аудиту виробничих запасів). І нарешті, необхідно встановити чіткий перелік того, що буде мати користувач аудиторської програми по закінченні її роботи – звіт аудитора. Насамкінець необхідно вирішити питання в якому вигляді програма автоматизації внутрішнього аудиту буде представлена користувачам. Проаналізувавши можливі варіанти, ми дійшли висновку, що вона може бути оформлена або у вигляді спеціального аудиторського модуля до вже існуючої бухгалтерської програми (див рис. 3.6) або як самостійна програма.

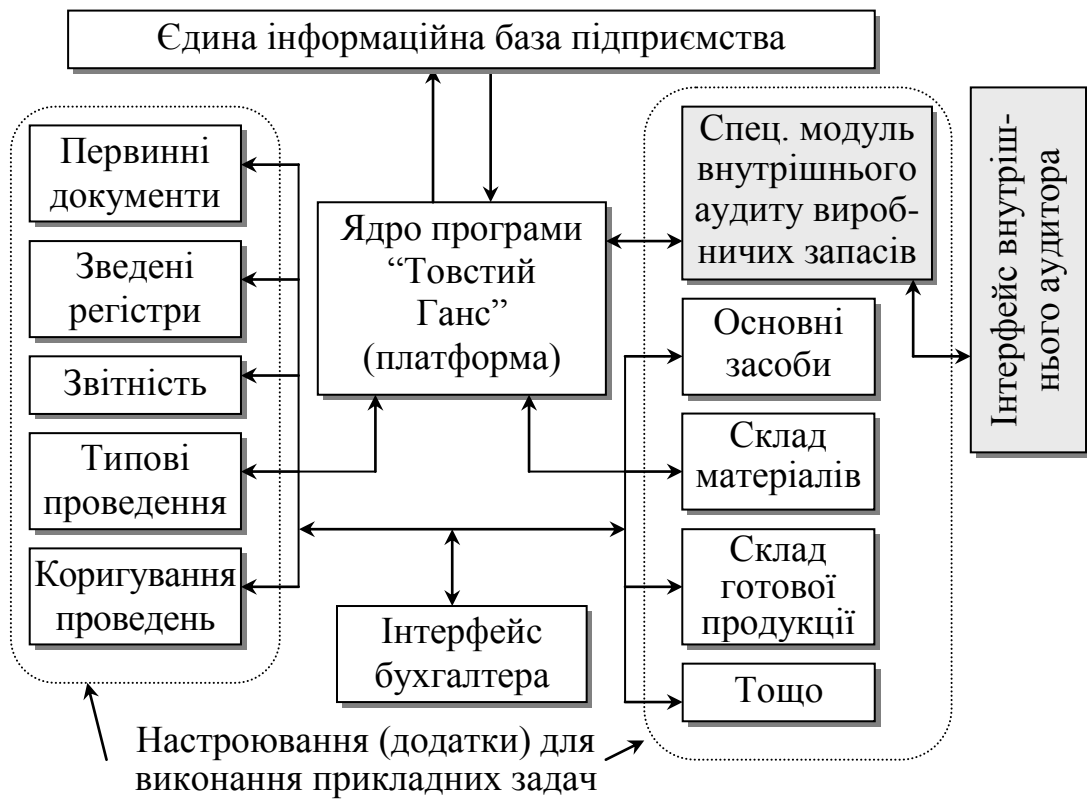


Рис. 3.6. Схема оформлення модуля внутрішнього аудиту виробничих запасів на платформі бухгалтерської програми "Товстий Ганс"

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Пріоритетними цілями аналізу виробничих запасів сільськогосподарського підприємства доцільно вважати: 1) економічну оцінку використання виробничих запасів; 2) виявлення можливих резервів щодо підвищення ефективності використання виробничих запасів і розробку заходів їх мобілізації.

2. Пріоритетними завданнями аналізу використання виробничих запасів доцільно вважати: 1) визначення рівня забезпеченості підприємства необхідними виробничими запасами; 2) виявлення наднормативних або дефіцитних видів виробничих запасів; 3) встановлення ступеня ритмічності поставок, а також обсягу, комплектності, якості, сортності виробничих запасів; 4) з'ясування своєчасності укладення господарських договорів на постачання виробничих запасів; 5) обчислення транспортно-заготівельних витрат з метою оптимізації їх питомої ваги у вартості виробничих запасів підприємства.

3. Проаналізувавши різні форми реалізації програмних засобів ми дійшли висновку, що, виходячи зі специфічності функцій внутрішнього аудиту, спеціалізовану аудиторську програму доцільно реалізувати у формі експертної системи. Принципова відмінність експертних систем – їх спроможність відтворювати і маніпулювати обривковими, неточними і суперечливими знаннями. Вони повинні виконувати міркування не тільки на основі формальної (математичної) логіки, скільки на основі комп'ютерної, тобто наближеної до людської логіки. Причому система повинна вміти пояснювати, чому вона прийшла до того або іншого висновку.

4. Визначившись зі організаційною структурою програми, необхідно окреслити коло завдань, які необхідно вирішити під час аудиторської перевірки виробничих запасів, створити набір напрямків і етапів проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів та визначити послідовність вирішення аудиторських завдань і застосування аудиторських процедур з прив'язкою до конкретних ситуаційних вимог керівництва підприємства.

РОЗДІЛ 4

ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

Загальні принципи державної політики в галузі охорони праці регламентуються Законом України «Про охорону праці».

Зважаючи на те, що охорона праці в сільському господарстві є складовою частиною охорони праці в цілому, можна стверджувати, що наказ Міністерства аграрної політики України № 182 повинен закріпити специфічні принципи охорони праці саме в сільському господарстві на базі визначених в Законі України «Про охорону праці» загальних засад здійснення охорони праці в державі. На практиці це не так. Порівнюючи принципи, наведені в «Концепції з організації охорони праці в аграрному секторі економіки в нових умовах господарювання», з принципами охорони праці, закріпленими в Законі України «Про охорону праці», фіксуємо дублювання більшості загальних засад здійснення охорони праці в переліку принципів охорони праці в аграрному секторі. З восьми принципів державної політики в галузі охорони праці в аграрному секторі економіки шість автоматично перенесено з Закону України «Про охорону праці», а два останніх не в повній мірі відображають особливості охорони праці в сільському господарстві. Вважаємо таку практику недоцільною, оскільки перелічені в Законі України «Про охорону праці» принципи є загальними принципами охорони праці в сільському господарстві, а тому окреме їх закріплення в такому статусі є невиправданим. Якщо розглядати принципи охорони праці в сільському господарстві, то вони не є тотожними з принципами охорони праці взагалі по країні, відповідно потребують уточнення та конкретизації.

Система охорони праці в сільському господарстві має комплексний характер, для неї є характерним поєднання загальних норм трудового законодавства України щодо встановлення мінімальних гарантій у сфері охорони праці для всіх працюючих та спеціальних юридичних норм аграрного законодавства, які дозволяють враховувати галузеві особливості охорони праці осіб, зайнятих у сільському господарстві. Внаслідок цього спостерігається певне поєднання ос-

новних засад охорони праці в цілому та спеціальних принципів охорони праці в сільському господарстві.

Принципи державної політики в аграрному секторі економіки України стосовно питань охорони праці, безпеки в надзвичайних ситуаціях і профілактики виробничого травматизму регламентуються Наказом Міністерства аграрної політики України «Про Концепцію з організації охорони праці в аграрному секторі економіки в нових умовах господарювання» від 15.09.2000 р. № 182.

Першим із спеціальних принципів охорони праці в сільському господарстві є наявність циклічного характеру заходів з охорони праці внаслідок сезонності сільськогосподарської праці. Існування протягом календарного року різних часових проміжків, які відрізняються за характером виконуваних робіт, за рівнем напруженості й інтенсивності праці, а також закономірність щорічного їх повторення дає змогу розробити оптимальний порядок організації охорони праці в сільськогосподарському підприємстві, зменшуючи тим самим ризик виникнення нещасних випадків, аварій, надзвичайних ситуацій тощо.

Проведені дослідження характеру виробничого травматизму в сільському господарстві свідчать, що він має сезонний характер:

1) нещасні випадки у сільськогосподарських підприємствах у зимовий період зумовлені недосконалістю, невідповідністю вимогам безпеки технологічного процесу; незадовільним функціонуванням, недосконалістю або ж повною відсутністю системи управління охороною праці; порушенням вимог техніки безпеки під час експлуатації сільськогосподарських машин, механізмів, устаткування; травмування внаслідок протиправних дій інших осіб і таке інші.

2) основними причинами нещасних випадків зі смертельним наслідком у весняно-осінній період є незадовільний стан транспортних засобів, порушення вимог техніки безпеки під час їх експлуатації, відсутність або неякісне проведення медичних оглядів, невикористання засобів індивідуального захисту;

Суттєво відрізняються за сезонністю (порами року) і події, які призводять до смертельного травмування працівників сільськогосподарських підприємств:

1) весною, влітку, восени ними є перекидання транспортних засобів; наїзд на

працівників; ураження електричним струмом; надвисокі показники напруженості праці; стихійні лиха; ушкодження внаслідок контакту з комахами; 2) взимку типовими подіями, які призводять до смертельного травмування працівників сільськогосподарських підприємств є пожежі; шкідливі та токсичні речовини; падіння важких предметів; травми, заподіяні іншими особами.

Другим принципом охорони праці в сільському господарстві є врахування особистих якостей працівника в процесі його взаємодії з об'єктами рослинного та тваринного світу при здійсненні трудової діяльності, особливо у тваринництві, оскільки тварини є джерелом підвищеної небезпеки, а виключити контакт їх з людиною навіть за високого рівня механізації виробничих процесів неможливо. Правила безпечного поводження з сільськогосподарськими тваринами закріплені в галузевих нормативних актах з охорони праці.

Третім принципом охорони праці в сільському господарстві є посилені охорона праці окремих категорій сільськогосподарських працівників, оскільки в сільськогосподарському виробництві працюють подекуди особи зі зниженою працездатністю (підлітки, жінки, інваліди).

Планування профілактичних, організаційно-технічних та інших заходів з охорони праці має базуватися на системі даних про наявні небезпеки і ступінь ризику виникнення нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань. Таке прогнозування діяльності з охорони праці на сільськогосподарському підприємстві, закріплене в локальних нормативних актах, має вирішальне значення для підвищення ефективності роботи з охорони праці.

Таким чином, основними принципами охорони праці в сільському господарстві є: 1) циклічний характер заходів з охорони праці внаслідок сезонності сільськогосподарської праці; 2) врахування особистих якостей працівника у процесі його взаємодії з живими організмами; 3) посилені охорони праці окремих категорій сільськогосподарських працівників (підлітки, жінки, інваліди).

Основним товаровиробником в Україні залишаються дрібні товарні господарства. Щорічно збільшується кількість немеханізованих господарств, де технологічні процеси здійснюються вручну. Умови праці механізаторів передбача-

експлуатацію техніки після декількох капітальних ремонтів, що не відповідає вимогам безпеки праці за рівнем шуму, вібрації, забруднення повітря тощо. В зимовий період більшість ремонтних майстерень не опалюється, відсутня примусова вентиляція, ефективні системи освітлення. В багатьох господарствах використовується ненормований робочий день (праця зранку до вечора без дотримання правил охорони праці).

Проведені дослідження засвідчують, що в сільському господарстві найнебезпечнішим періодом року є вересень-жовтень, при цьому найчастіше нещасні випадки з сільськогосподарськими працівниками трапляються з 14 до 17 години. Це пояснюється тим, що тривалість робочого дня перевищує норму 8 годин.

Основною причиною травматизму в сільському господарстві є виснаження працівників і техніки, що не відповідає умовам праці. Як наслідок, 20 % виробничих травм у сфері агропромислового комплексу України мають летальні наслідки, щорічно гине майже 300 аграріїв.

Основними заходами з поліпшення умов праці, охорони здоров'я та безпеки сільськогосподарської діяльності є наступні:

- 1) мінімізація чисельності працівників, зайнятих ручною працею;
- 2) вивільнення працівників на роботах зі шкідливими умовами праці;
- 3) удосконалення режиму роботи працівників;
- 4) поліпшення санітарно-побутових умов праці;
- 5) запобігання виробничому травматизмові;
- 6) зниження захворюваності працівників;
- 7) поліпшення медичного обслуговування.

Планування заходів з поліпшення умов праці, охорони здоров'я та безпеки сільськогосподарської діяльності необхідно здійснювати на основі даних про атестацію робочих місць та оцінки санітарно-побутових умов праці.

Основними напрямками скорочення чисельності працівників, зайнятих ручною, важкою фізичною працею, на роботах з шкідливими умовами праці є механізація всіх виробничих процесів і освоєння прогресивних технологій. Важливим резервом поліпшення умов праці в сільськогосподарському виробництві

є вдосконалення режиму роботи працівників за рахунок: 1) переведення працівників на позмінну роботу (це особливо ефективно під час організації праці механізаторів у напружені періоди робіт (догляду за посівами, збирання врожаю); 2) організації дворазового доїння корів замість традиційного триразового.

Планування поліпшення санітарно-побутових умов праці повинно передбачати насамперед поліпшення умов праці на робочих місцях: 1) забезпечення оптимальної температури в приміщеннях; 2) запровадження ефективних технологій освітлення; 3) зменшення (усунення) джерел підвищеної заповиленості; 4) регулювання вологості; 5) уникнення загазованості повітря; 5) мінімізація рівня шуму й вібрації; 6) створення безпечних умов праці; 7) забезпечення працівників відповідними засобами індивідуального захисту.

Запобігання виробничому травматизму, поступове зниження захворюваності, поліпшення медичного обслуговування працівників сільськогосподарського виробництва – саме ці заходи необхідно реалізувати для забезпечення належного рівня охорони здоров'я підприємства. Детальні плани досягнення безпечної роботи в сільськогосподарському підприємстві повинен розробляти інженер з техніки безпеки або інший працівник, що відповідає за цю ділянку роботи. При цьому необхідно визначати обов'язки посадових осіб, відповідальних за охорону праці, систему навчання працівників безпечним методам праці, порядок роз'яснення питань охорони праці, стимулювання за кращі досягнення з охорони праці, покарання за порушення техніки безпеки.

Нормуванням робочого часу в сільськогосподарському підприємстві визначаються межі періодів, коли працівники повинні бути на підприємстві і виконувати свої обов'язки. Тривалість і графік робочого дня, порядок надання вихідних днів, щорічних оплачуваних відпусток, мінімум трудової участі для працездатних членів колективу підприємств, порядок проходження випробувального строку тощо регламентується правилами внутрішнього трудового розпорядку підприємства, які розробляються на підставі Примірних правил внутрішнього розпорядку.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 4

1. Планування профілактичних, організаційно-технічних та інших заходів з охорони праці має базуватися на системі даних про наявні небезпеки і ступінь ризику виникнення нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань. Таке прогнозування діяльності з охорони праці на сільськогосподарському підприємстві, закріплене в локальних нормативних актах, має вирішальне значення для підвищення ефективності роботи з охорони праці.

2. Основними принципами охорони праці в сільському господарстві України є: 1) циклічний характер заходів з охорони праці внаслідок сезонності сільськогосподарської праці; 2) врахування особистих якостей працівника у процесі його взаємодії з живими організмами; 3) посилення охорони праці окремих категорій сільськогосподарських працівників (підлітки, жінки, інваліди). Враховуючи комплексний характер охорони праці в сільському господарстві, додатковим принципом доцільно вважати державну політику галузі охорони праці, регламентовану Законом України «Про охорону праці».

3. Профілактичні заходи професійних і виробничих захворювань в сільському господарстві повинні передбачати: навчання працівників безпечним методам роботи; професійний підбір кандидатів на посаду; проведення регулярних планових медоглядів; здійснення постійної санітарно-освітньої роботи; механізація та автоматизація виробничих процесів; оптимізація режимів праці й відпочинку співробітників; використання засобів колективного або індивідуального захисту; виконання вимог гігієни праці та особистої гігієни; безкоштовна видача профілактичних продуктів; допомога в наданні путівок для лікування.

4. Основними заходами з поліпшення умов праці, охорони здоров'я та безпеки сільськогосподарської діяльності є: мінімізація чисельності працівників, зайнятих ручною працею; вивільнення працівників на роботах зі шкідливими умовами праці; удосконалення режиму роботи працівників; поліпшення санітарно-побутових умов праці; запобігання виробничому травматизмові; зниження захворюваності працівників; поліпшення медичного обслуговування.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. В економічній літературі та нормативних актах України здебільшого ототожнюються такі обліково-економічні категорії як “виробничі запаси”, “матеріальні запаси”, “матеріальні ресурси”, “запаси”. З прийняттям П(С)БО 9 “Запаси” спільне для категорій “виробничі запаси” і “матеріальні запаси” слово “запаси” перетворилось у самостійний бухгалтерський термін, який за своєю суттю значно ширший як за виробничі запаси так і за матеріальні. Критична оцінка соціально-економічної природи та економіко-правової сутності запасів дає можливість зробити висновок, що термін “виробничі запаси” доречно вживати при позначенні складової частини матеріальних ресурсів, а термін “матеріальні запаси” при позначенні складової частини запасів.

2. Базовим моментом побудови обліку виробничих запасів є їх класифікація. У вітчизняній та закордонній економічній літературі пропонується групувати запаси: за призначенням і роллю окремих видів запасів на різних стадіях операційного циклу підприємства; за технічними ознаками; за сферою діяльності господарюючого суб'єкта; за формами існування запасів; за видом діяльності господарюючого суб'єкта. Для організації синтетичного обліку виробничих запасів доцільно застосовувати їх класифікацію за призначенням і роллю окремих видів запасів на різних стадіях операційного циклу підприємства, яка ще називається економічною. Аналітичний облік виробничих запасів слід будувати на класифікації запасів за технічними ознаками (група, найменування, тип, вид, сорт, ступінь готовності до використання у виробництві). Інші ж класифікаційні ознаки запасів, на нашу думку, є непридатними для цілей бухгалтерського обліку, оскільки є недостатньо деталізованими, особливо для підприємств аграрної галузі. Однак, їх моніторинг є важливим для вивчення економічної сутності виробничих запасів, бо, чим більше виділено ознак класифікації запасів, тим вищим є ступінь їх пізнання.

3. Існує тісний взаємозв'язок між оцінкою виробничих запасів і звітністю. Так, оцінка виробничих запасів, що утримуються підприємством на

кінець звітної періоду, впливає на правильність відображення відповідних об'єктів у бухгалтерському балансі підприємства. Оцінка при вибутті запасів безпосередньо пов'язана з формуванням прибутку. 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). Останній метод є найбільш точним і обґрунтованим, а, отже, й найбільш поширеним у облікових стандартах – оцінка за історичною (фактичною) собівартістю або первісною вартістю (згідно П(С)БО 9).

4. П(С)БО 9 “Запаси” дозволено включати транспортно-заготівельні витрати до первісної вартості виробничих запасів методом прямого рахунку або методом середнього відсотку. Перевагу зазвичай віддають останньому, бо вважається, що на практиці підприємства не можуть точно облічити транспортно-заготівельні витрати й прямим шляхом включити їх до собівартості запасів. Що ж до сільськогосподарських підприємств, то вони можуть застосовувати метод прямого рахунку при включенні транспортно-заготівельних витрат до первинної вартості виробничих запасів, оскільки, зазвичай, різні виробничі запаси їм надходять від різних постачальників (насіння від одних, пальне від інших і так далі). При постійних зв'язках з постачальниками і приблизно однакових партіях запасів (що диктується нормуванням запасів), які завозяться підприємствам, нескладно розрахувати витрати на транспортування. Застосовувати метод середнього відсотку слід лише у крайньому випадку, через те, що витрати по транспортуванню одних запасів включаються до первісної вартості інших.

5. Сучасні тенденції до зниження або збільшення чистої вартості реалізації, спостерігаються тільки у тривалому часовому проміжку. Тому переоцінка повинна стосуватись лише виробничих запасів, які для забезпечення безперебійності діяльності зберігаються на підприємстві тривалий час.

6. У певних випадках виробничі запаси не можуть бути використані за призначенням або реалізовані (морально застаріли, втратили необхідну

якість тощо), а отже не можуть бути джерелом вигоди. Такі виробничі запаси не логічно відображати у балансі підприємства у складі активів, а слід включати до складу витрат звітного періоду. Подібне списання доцільно відобразити актом в результаті невідповідності їх критеріям визнання активом.

7. З метою оптимізації управління колообігом виробничих запасів рекомендуємо доводити надлишкові запаси до норми шляхом обмеження надходжень таких запасів на підприємство, а також прискорення їх витрачання, перерозподілу і реалізації. В результаті процедура контролю виробничих запасів підприємства та операцій з ними повинна враховувати: 1) структуру виробничих запасів; 2) питому вагу виробничих запасів; 3) частку виробничих запасів у загальній сумі капіталу; 4) ефективність використання виробничих запасів підприємства; 5) проміжок часу між придбанням виробничих запасів для здійснення виробничої діяльності та отримання коштів від реалізації виробленої з них продукції.

8. Для раціональної організації обліку виробничих запасів підприємства синтетичні й аналітичні рахунки повинні чітко взаємопов'язуватись між собою, оскільки на них на підставі одних і тих же документів відображаються одні і ті ж господарські операції, але з різним ступенем деталізації: на синтетичному рахунку – загальною сумою, а на аналітичних рахунках – частковими сумами.

9. Впровадження автоматизованого обліку виробничих запасів буде ефективним лише тоді, коли наслідком такого впровадження стане підвищення ефективності та поліпшення якості ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Це може виражатися в: упорядкуванні бухгалтерського обліку; збільшенні кількості інформації, одержуваної з бухгалтерського обліку; зниженні числа бухгалтерських помилок; підвищенні оперативності бухгалтерського обліку; посиленні економічності бухгалтерського обліку; інших чинниках, що залежать від специфіки конкретного підприємства. Якщо таких поліпшень не сталося, автоматизація не має сенсу – вона не принесе кінцевого результату, адже технічний перехід із заповнення паперових журналів-

ордерів на натискання комп'ютерних клавіш удосконаленням не є, це просто заміна. Таку ситуацію варто скоріше називати “псевдо-автоматизацією”.

10. Класифікувати комп'ютерні бухгалтерські програми доцільно за ознакою їх відповідності множині вимог користувачів. Чим більшу кількість вимог задовольняє бухгалтерська програма, тим на більш високому рівні свого розвитку вона знаходиться (низький рівень – програми, призначені для вирішення окремих завдань з обліку; середній – програми комплексної автоматизації бухгалтерських завдань; високий – репрезентація програм автоматизації облікових завдань, що представляють собою систему програмування).

11. Повноцінна автоматизація обліку виробничих запасів на одному комп'ютері неможлива, оскільки вона повинна охоплювати три рівні облікового процесу, який зазвичай розподілений по території підприємства в розрізі конкретних робочих місць. Акцент необхідно зробити на створенні комплексної системи організації первинної і вихідної інформації, що забезпечуватиме організацію трьохрівневого інформаційного обміну між ними. На АРМи облікових працівників складів необхідно покласти задачі по документальному оформленню операцій і первинній обробці даних щодо обліку виробничих запасів, а також ведення аналітичного обліку на місцях зберігання виробничих. АРМи бухгалтерів з обліку виробничих запасів повинні здійснювати розрахунок і формування вихідної інформації регламентного, контрольного і довідкового характеру. На АРМ головного бухгалтера повинно здійснюватись зведення даних для складання звітності, аналіз, прогноз і прийняття управлінських рішень у цілому по підприємству чи його структурному підрозділу.

12. Внутрішній аудит не отримав достатнього поширення на вітчизняних підприємствах. Головним чином заважають розвиткові цієї форми ефективного в ринкових умовах контролю відсутність у достатньому для практичного застосування обсязі необхідної інформації про методику створення, роль, функції, об'єкти, прийоми і методи внутрішнього аудиту та небажання з боку керівників або власників підприємств створювати служби внутрішнього аудиту на своїх підприємствах, оскільки, витрати на подібні підрозділи є очевид-

ними, а вигоди від функціонування внутрішнього аудиту – дещо завуальованими. Крім того, в сучасній вітчизняній економіці суттєву роль відіграють, і ще довго будуть відігравати, малі підприємства, на яких створювати підрозділи внутрішнього аудиту є економічно недоцільним.

13. Перевірку виробничих запасів внутрішнім аудиторам доцільно здійснювати у три етапи: 1) підготовчий; 2) дослідження (фактична перевірка); 3) завершальний. Через багатоманітність об'єктів перевірки та відмінності в інтересах керівників стандартної форми звітів внутрішніх аудиторів, які складаються на завершальному етапі перевірки, не існує і, ймовірно, ніколи не буде існувати. Однак, у звіті доцільно передбачити розділи: 1) встановлення фактів порушень; 2) критерії оцінки порушень; 3) наслідки порушень; 4) причини порушень; 5) рекомендації щодо усунення виявлених порушень.

14. Застосування комп'ютерної техніки внутрішніми аудиторами дозволить скоротити трудомісткість аудиторських процедур і створити нові можливості в організації та методиці проведення аудиту. Однак, для комп'ютеризації внутрішнього аудиту недостатньо бухгалтерських програм, інформаційно-довідкових систем, текстових редакторів та електронних таблиць. Потрібні спеціалізовані аудиторські програми, здатні у повному обсязі виконувати функції внутрішніх аудиторів. На сьогодні вітчизняний ринок програмного забезпечення через незначний попит і неможливість універсалізації не пропонує жодного програмного продукту, здатного автоматизувати внутрішній аудит на підприємствах аграрної галузі. Таким чином, розпочинати автоматизацію внутрішнього аудиту виробничих запасів необхідно зі створення спеціалізованого програмного забезпечення. Через специфічність функцій внутрішнього аудиту, будувати аудиторську програму слід у вигляді експертної системи, яка здатна не тільки накопичувати факти господарської діяльності, а й аналізувати їх, перевіряти на достовірність, формулювати рекомендації і пояснювати, чому вона прийшла до того або іншого висновку.

15. Визначившись із організаційною структурою програми, необхідно окреслити коло завдань, які необхідно вирішити під час аудиторської пере-

вірки виробничих запасів, далі створити набір напрямків і етапів проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів та визначити послідовність вирішення аудиторських завдань і застосування аудиторських процедур з прив'язкою до конкретних ситуаційних вимог керівництва підприємства (методика автоматизованого внутрішнього аудиту виробничих запасів). Необхідно також встановити чіткий перелік того, що буде мати користувач аудиторської програми по закінченні її роботи – звіт аудитора. Насамкінець необхідно вирішити питання в якому вигляді програма автоматизації внутрішнього аудиту буде представлена користувачам. Проаналізувавши можливі варіанти, ми дійшли висновку, що вона може бути оформлена або у вигляді спеціального аудиторського модуля до вже існуючої бухгалтерської програми або як самостійна програма.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Р. Адамс. – М.: ЮНИТИ, 2014. – 412 с.
2. Аренс А. Аудит: Пер. с англ. / Аренс А., Лоббек Дж – М.: Финансы и статистика, 2011. – 560 с.
3. Артеменко В.Г. Финансовый анализ: Учеб. Пособие / Артеменко В.Г. Беллендир М.В. – М.: Изд-во „ДИС”, НГАЗиУ, 2009. – 378 с.
4. Аудит и ревизия. Справочное пособие / А.Л.Бавдей, И.Н.Белый, Н.П.Дро-бышевский и другие; Под ред. И.Н.Белого. – Мн.: ООО «Мисанта», 2010. – 220 с.
5. Белоусенко Г.Ф. Оборотные средства сельскохозяйственных аграрно-промышленных предприятий и производственных объединений. 2-е издание, переработанное и дополненное / Белоусенко Г.Ф. – М.: Россельхозиздат, 2013. – 246 с.
6. Береза А.М. Основи створення інформаційних систем: Навч. посібник / А.М. Береза. – 2-е вид., перероб. і доп. – К.:КНЕУ, 2011. – 226 с.
7. Бечко В.П. Показники ефективності використання оборотних засобів / Бечко В.П. // Збірник наук. праць ЛНАУ. – Луганськ: В-во ЛНАУ, 2009. – №61(84). – С. 220-224.
8. Бечко В.П. Нормування оборотних засобів підприємств аграрного сектору економіки / Бечко В.П. // Фінансова система України. Збірник праць наукової конференції. – Острого: Видавництво «Національний університет «Острозька академія», 2012. – Ч.1 – С.266-273.
9. Белаї Г.С. Рейтингова оцінка фінансового стану підприємств АПК як метод обґрунтування управлінських рішень / Белаї Г.С., Прохватулова Є.В. // Ринкова трансформація економіки: стан, проблеми, перспективи. Матеріали IV Міжнародного Форуму молодих вчених. У 2 томах Т. 1. – Харків: ХНТУСГ, 2010. – С. 166-168.
10. Бирюкова И.К. Бухгалтерский учет в Украине / Бирюкова И.К., Кодрянский А.В. – К.: Товариство “Знання”, 2011. – 408 с.

11. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан. – Тернопіль : ТНЕУ», 2014. – 444 с.
12. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва: монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 384 с.
13. Бруханський Р. Ф. Концепція стратегічного менеджменту та бухгалтерський облік: можливі варіанти взаємозв'язку //Інноваційна економіка. – 2014. – №. 3. – С. 239-243.
14. Бруханський Р. Ф. Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект //Облік і фінанси. – 2014. – №. 3. – С. 15-20.
15. Бруханський Р. Ф. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств //Тернопіль: ТНЕУ. – 2014.
16. Гарасим П. М., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. Наскрізнi блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку //Тернопіль, Астон.— 2003.—368 с. – 2003.
17. Бруханський Р. Ф. Аналіз вимог системи стратегічного менеджменту до побудови стратегічно-орієнтованої системи бухгалтерського обліку //Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. – 2014. – №. 1. – С. 163-169.
18. Бруханський Р. Ф. Облікова інформація у забезпеченні прийняття ефективних управлінських рішень стратегічного характеру //Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал.–2012 р.–Випуск. – 2012. – Т. 8. – №. 34. – С. 267-270.
19. Бруханський Р. Проблеми і пріоритети інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України //Економічний аналіз.-2011.–Вип. – Т. 9. – С. 69-71.

20. Бруханський Р. Ф. Адаптація облікової системи сільськогосподарського підприємства до вимог стратегічного менеджменту // Облік і фінанси. – 2012. – № 3. – С. 23-27.
21. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.
22. Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: монографія / Т.М. Сльозко. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 304 с.
23. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н.М. Ткаченко – 6-те видання, доповнене і перероблене – К.: Алерта, 2013. – 982 с.
24. Герасим П. М., Журавель Г. П., Бруханський Р. Ф. Первинний та аналітичний облік на підприємстві // навчальний посібник/ПМ Герасим, ГП Журавель, РФ Бруханський, ПЯ Хомин–Тернопіль.–2005.–464 с.– ISBN. – 2005. – С. 966-308.
25. Економічна енциклопедія. У 3 томах. – К.: Центр Академія, 2011. – Т.1. – 863 с.
26. Економіка підприємства: навчальний посібник / Бойчик І.М. та ін. – К.: “Каравелла”, 2001. – 296 с.
27. Жук Н.Л. Річна звітність сільськогосподарських підприємств: практичний посібник / Н.Л. Жук, Б.В. Мельничук, Л.С. Стецюк. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – 72 с.
28. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік в Україні з використанням міжнародних стандартів / Завгородній В.П. – К.: А.С.К., 2009. – 848 с.
29. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV (із змінами і доповненнями).
30. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 року № 3126-XII в редакції Закону № 140-V (140-16) від 14.09.2006 року (із змінами).

31. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України» від 02.12.2010 року № 2756-VI.
32. Звітність підприємств: навчальний посібник / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова. – 2-ге видання. – К. : Знання, 2011. – 623 с.
33. Золотарьов А. Раціональне використання оборотних засобів у промисло-вості / Золотарьов А. // Економіка України. – 2011. – № 9. – С. 19-22
34. Калабухова С.В. Основні напрямки управлінського аналізу оборотного капіталу / Калабухова С.В. – Донецьк, 2012. – 48 с.
35. Карев В. Облік запасів. Первинна документація з обліку запасів / Карев В. // <http://www.dtkk.com.ua/debet/ukr/>.
36. Кравченко Т.В. Узагальнена класифікація оборотного капіталу підприємства / Кравченко Т.В. // Актуальні проблеми розвитку регіону: Зб. наук. праць. – Івано-Франківськ: ПНУ ім. Василя Стефаника, 2007. – Вип.ІІІ. – Т.1. – С.438-448.
37. Лень В.С. Фінансовий облік: навчальний посібник / В.С. Лень – К.: Академія, 2011. – 608 с.
38. Марусяк М.Л. Функціональна роль матеріально-речових елементів оборотного капіталу у виробничому процесі / Марусяк М.Л. // Актуальні проблеми розвитку регіону: Зб. наук. праць. – Івано-Франківськ: ПНУ ім. Василя Стефаника, 2012. – Вип. ІІІ. – Т.1. – С. 426-430.
39. Мельничук Г. Інвентаризація запасів / Мельничук Г. // Школа бухгалтера. – 2007. – № 1. – С. 34-37.
40. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / Пер. с англ.; Под ред. И.И. Елисеевой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
41. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств //

- Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 (з врахуванням змін і доповнень).
42. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордер-ної форми обліку для сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390.
 43. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 року № 1315 (із змінами і доповненнями).
 44. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 2 липня 2001 р. № 189.
 45. Михалевич С.Г. Первинний облік надходження виробничих запасів і шляхи його удосконалення / Михалевич С.Г. // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2010. – № 5 (19). – С. 99-101.
 46. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» / IASB / Між-народний документ від 01.01.2012 // <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/>.
 47. Мус Г. Бухгалтерський облік: основи – завдання – розв'язання / Мус Г., Ханшман Р. // Пер. з нім. С. Лобачової. – К.: КНЕУ, 2009. – 368 с.
 48. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. – К.: Видавництво «Основа», 2013. – 274 с.
 49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 7 лютого 2013 року.
 50. Облік та оподаткування підприємств малого бізнесу: навчальний посібник / С.І. Дроб'язко, Т.М. Козир, С.Б. Холод; ред. П.Й. Атамас. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 416 с.

51. Організація обліку у підприємствах сільськогосподарської галузі: навчальний посібник / В.П. Шило, В.В. Сопко, С.Б. Ільїна, В.Н. Васьков. – К.: Кондор, 2010. – 268 с.
52. Облік, аналіз і аудит: Навчальний посібник / Т.М.Серікова, В.Д.Понікаров, Є.П.Кожанова, І.П.Отенко. – Харків: “ІНЖЕК”, 2009. – 380 с.
53. Петрушка Т. Показники оцінювання ефективності використання виробничих ресурсів підприємств / Петрушка Т., Паньків Х. / Економічний і соціально-культурний розвиток України в XXI столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: матеріали Дев'ятої міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених. Ч.2. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – С. 341-342.
54. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291 (із змінами і доповненнями).
55. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186 (з врахуванням останніх змін і доповнень).
56. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року (з врахуванням змін і доповнень).
57. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 року № 879 (з врахуванням змін і доповнень).
58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 (із змінами і доповненнями).
59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Дохід”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290 (із змінами і доповненнями).

60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (із змінами і доповненнями).
61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 (із змінами і доповненнями).
62. Пушкар М.С. Створення сучасної системи обліку, орієнтованої на потреби ринкового середовища / Пушкар М.С. // Інноваційна економіка. Все-український науково-виробничий журнал. – 2010. – № 5 (19). – С. 92-96.
63. Рудницький В. С., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень. – К //К.: ВД «Професіонал. – 2004.
64. Скирпан О.П. Фінансовий облік: навчальний посібник / Скирпан О.П., Палюх М.С. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407 с.
65. Стоянова Е.С. Управление оборотным капиталом / Стоянова Е.С., Быкова Е.В., Бланк И.А. – М.: Перспектива, 2012. – 448 с.
66. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Каравела, 2009. – 624 с.
67. Сук Л.К. Бухгалтерський облік сільськогосподарської продукції / Сук Л.К. // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 6. – С. 49-52.
68. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект: колективна монографія у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас. – Дніпропетровськ: «Герда», 2013. – Т. 1. – 358 с.
69. Таранков В.М. Пути улучшения организации оборотных средств сельскохозяйственных предприятий / Таранков В.М. // Деньги и кредит. – 2008. – № 8. – С. 26-34.
70. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: навчальний посібник / Н.М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2011. – 923 с.

71. Управлінський облік: навчальний посібник / Р.Ф. Бруханський – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.
72. Фінанси сільськогосподарських підприємств / За ред. М.Я. Дем'яненка. – К.: ІАЕ, 2010. – 604 с.
73. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / За ред. проф. М.Ф. Огійчука. – 5-те видання, перероблене і доповнене. – К.: Алерта, 2009. – 1056 с.
74. Фінансовий облік: навчальний посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – 2-ге видання, перероблене і доповнене. – К.: Знання, 2012. – 647 с.
75. Фінансовий облік: підручник / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.Я. Микитюк та ін. – К.: Кондор-Видавництво, 2013. – 552 с.
76. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / За редакцією проф. М.Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероблене і доповнене. – К.: Алерта, 2011. – 1042 с.
77. Чацкіс Ю.Д. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник / Ю.Д. Чацкіс та ін. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.
78. Шара Є.Ю. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік: навчальний посібник / Є.Ю. Шара, О.О. Бідюк, І.Є. Соколовська-Гонтаренко. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 424 с.
79. Шило А.П. Управління оборотним капіталом підприємств / Шило А.П. // Фінанси України. – 2011. – №11. – С.152-155.
80. Щирба І. Планування аудиту ефективності / Щирба І. / Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: матеріали Дев'ятої міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених. Ч.2. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – С. 366-368.
81. Ярощук О. Оперативне прогнозування майбутньої платоспроможності підприємства / Збірник тез доповідей VI міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених ТНЕУ (26-27 лютого 2009

- року). – Тернопіль: Видавництво ТНЕУ «Економічна думка», 2009. – С.456-457.
82. Экономика предприятия: Курс лекцій / Кейлер В.А. – М.: ИНФРА-М, Новосибирск: НГАЭиУ, 2013. – 132 с.
83. Экономика предприятия: учебник / Под ред. проф. О.И. Волкова. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 416 с.
84. Экспертные системы для персональных компьютеров: методы, средства реализации: Справочное пособие / В.С. Крисевич, Л.А. Кузьмич и др. – Мн.: Выш. шк., 2015. – 352 с.
85. <http://zakon.rada.gov.ua>