

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет фінансів та обліку
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

БЕЙКО РУСЛАН БОГДАНОВИЧ

ІДЕНТИФІКАЦІЯ, АУДИТ І АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ /
IDENTIFICATION, AUDIT AND ANALYSIS OF PRODUCTION
INVENTORIES

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування

Освітньо – професійна програма – Економічна експертиза та аудит бізнесу

Випускна кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи

ОЕЕМ – 21

Бейко Р.Б.

Науковий керівник:

К.е.н., доцент

Михайлишин Н.П.

Тернопіль 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ ПІДПРИЄМСТВА, ЯК ОБ’ЄТ АУДИТУ Й АНАЛІЗУ	
1.1. Економічна сутність виробничих запасів, їх класифікація та роль в діяльності підприємства	6
1.2. Визнання та оцінка виробничих запасів.....	15
1.3. Нормативно-правова база аудиту виробничих запасів.....	24
РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ Й АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ	
2.1. Формування облікової інформації про наявність та зберігання виробничих запасів.....	31
2.2. Облік та внутрішній контроль за використанням виробничих запасів.....	40
2.3. Формування облікової інформації про операції з виробничими запасами в умовах використання інформаційних технологій.....	48
РОЗДІЛ 3. АУДИТ І АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙ З ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ	
3.1. Організація аудиту виробничих запасів.....	60
3.2. Методика аудиту виробничих запасів.....	65
3.3 Економічний аналіз ефективності використання виробничих запасів.....	74
3.4. Напрями вдосконалення аудиту й аналізу виробничих запасів.....	85
ВИСНОВКИ.....	92
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	95
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовуються товарно-виробничі запаси, які є найбільш важливою та значною частиною активів підприємства. Вони займають особливе місце у складі майна та у структурі витрат підприємства. Виробничі запаси – це активи, які використовуються для подальшого продажу, споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.

Аудит виробничих запасів – невід’ємна частина загального аудиту, оскільки виробничі запаси складають домінуючу частину активів підприємства і тим самим відіграють важливу роль у формуванні структури витрат підприємства, а їх вартість суттєво впливає на рівень рентабельності виробництва.

Мета аудиту виробничих запасів – висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків запасів у всіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам. Джерела інформації аудиту виробничих запасів є предметною сферою дослідження, яка охоплює: внутрішні нормативні та загальні документи підприємства, облікову політику з питань обліку виробничих запасів, договори з матеріально відповідальними особами та контрагентами, первинні документи, облікові регістри, оперативну, статистичну й фінансову звітність. Вибір методики аудиту виробничих запасів починається на етапі ознайомлення з підприємством, коли формується розуміння концептуальної основи його фінансової звітності.

Вищесказане підтверджує актуальність теми випускної кваліфікаційної роботи, особливо в теперішніх умовах господарювання, коли ціни на матеріальні ресурси постійно зростають, існує недоброякісна тіньова конкуренція, що спонукає виробника шукати резерви зниження собівартості своєї продукції.

Питання аудиту і аналізу виробничих запасів розглядали у своїх працях такі вчені: Бутинець Ф.Ф., Герасимович А.М., Голов С.Ф., Давидов Г.М., Дорош Н.І., Завгородній В.П., Кузьмінський А.М., Кулаковська Л.П., Павлюк І.В., Савченко В.Я., Сопко В.В., Ткаченко Н.М., Усач Б.Ф., Швець В.Г. та інші.

Мета і завдання роботи. Метою випускної кваліфікаційної роботи є вивчення і критична оцінка теоретичних положень та діючої практики аудиту та аналізу виробничих запасів.

Для досягнення поставленої мети в процесі дослідження були визначені такі завдання:

- дослідити економічну сутність виробничих запасів та обґрунтувати їх склад відповідно до П(С)БО та галузевих особливостей;
- проаналізувати діючі методи оцінки виробничих запасів;
- дослідити систему внутрішнього контролю за надходженням та витрачанням виробничих запасів;
- вивчити діючу методичку обліку і аудиту виробничих запасів.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних і методичних питань, пов'язаних з аналізом і аудитом виробничих запасів підприємства.

Об'єктом дослідження є діюча система аудиту та аналізу виробничих запасів на ПрАТ «Галіція Дистилері» м.Бучач.

Методи дослідження. При написанні випускної кваліфікаційної роботи використовувались такі методи дослідження: порівняння та узагальнення – для обробки вхідної інформації; індукції та дедукції – для визначення загальних тенденцій розвитку системи аудиту та аналізу виробничих запасів; абстрактно-логічний метод – для вивчення видів контролю виробничих запасів; розрахунково-аналітичний метод для побудови аналітичних таблиць і проведення розрахунків, метод систематизації та інші.

Інформаційну базу дослідження становлять законодавчі акти України, ПСБО, нормативні документи та галузеві інструкції, щодо регулювання операцій з виробничими запасами, праці вітчизняних та зарубіжних вчених,

матеріали науково-практичних конференцій, інтернет – ресурси, облікові дані і фінансова звітність ПрАТ «Галіція Дисти́лері».

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що результати проведеного аналізу виробничих запасів і зроблені на їх основі висновки можуть бути використані в практичній діяльності ПрАТ «Галіція Дисти́лері» для посилення контролю за використанням виробничих запасів.

Публікації. За результатами дослідження опубліковано 2 наукові статті.

Структура та обсяг випускної кваліфікаційної роботи. Загальний обсяг випускної кваліфікаційної роботи – 110 сторінок. Випускна кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, 7 додатків, списку використаних джерел, що включає 107 найменувань, містить 11 таблиць, 13 рисунків і 10 формул.

РОЗДІЛ 1

ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ ПІДПРИЄМСТВА, ЯК ОБ'ЄТ АУДИТУ Й АНАЛІЗУ

1.1. Економічна сутність виробничих запасів, їх класифікація та роль в діяльності підприємства

Однією з обов'язкових умов здійснення процесу виробництва є забезпечення його виробничими запасами - сировиною, матеріалами, напівфабрикатами, комплектуючими виробами тощо, з яких або за допомогою яких здійснюється виробництво продукції. Особливістю виробничих запасів є одноразове використання їх в процесі виробництва, перенесення всієї вартості на собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг).

Наявність запасів сировини, матеріалів на складі є однією з обов'язкових умов підтримання виробництва продукції на певному рівні. З одного боку, сформовані запаси забезпечують постійність, безперервність та ритмічність діяльності підприємства, гарантують його економічну безпеку, з іншого – запаси на рівні великих промислових підприємств потребують значних інвестицій.

Виробничі запаси є складовою групи матеріальних ресурсів, які формують економічні (виробничі) ресурси. Виробничі запаси у складі економічних ресурсів можна представити у вигляді рис.1.1.

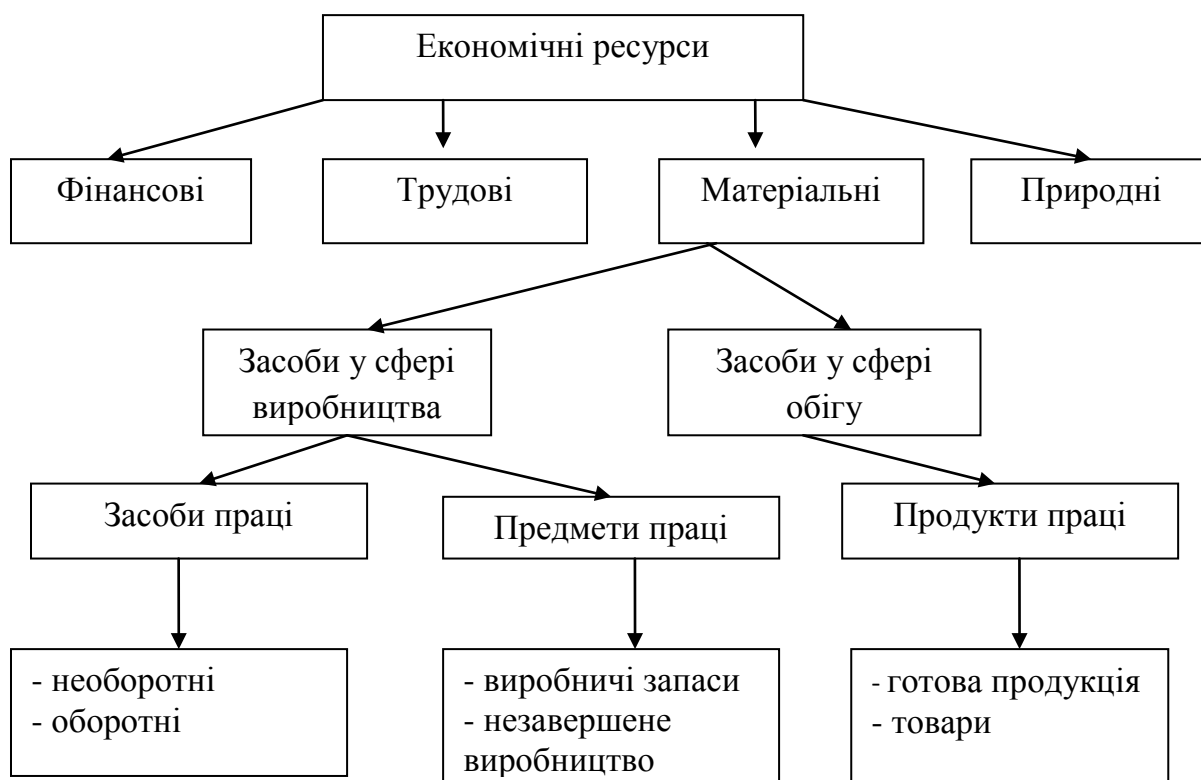


Рис. 1.1. Виробничі запаси у складі економічних ресурсів

Виробничі запаси відносяться до предметів праці, тобто до тієї частини майна, на яку впливає людина в процесі праці за допомогою засобів праці. Предмети праці одноразово беруть участь у процесі виробництва і повністю переносять свою вартість на продукт, що виготовляється.

Поява в науковій термінології тих чи інших понять носить об'єктивний характер, в основі якого лежить узагальнення багаторічної практики. Виробничі запаси - це важлива економічна та облікова категорія, невід'ємна умова функціонування будь-якого підприємства, основна складова його оборотних активів, тому вони займають важливе місце у складі майна підприємства.

Термін “запаси” у вітчизняній літературі з'явився із затвердженням П(С)БО. До впровадження стандартів термінологія мала різну назву, а саме товарно-матеріальні цінності, предмети праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси. В одних економічних джерелах вони мають назву товарно-матеріальних запаси (цінності), в інших матеріальні ресурси (у літературі 70-80 років даний термін широко використовувався). Одні автори запаси називають

господарськими засобами, де розділяють їх на засоби праці та предмети праці, інші “виробничими ресурсами”, де поєднують матеріальні і трудові ресурси.

Пушкар М.С. під виробничими запасами розуміє запаси засобів виробництва, які знаходяться на складах суб'єкта господарювання і необхідні для забезпечення безперервного виробничого процесу, причому це лише ті предмети праці, які ще не задіяні у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму [72, с. 74].

Бутинець Ф.Ф. визначає виробничі запаси як придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві. До них відносяться: паливо, тара і тарні матеріали, сировина і матеріали, запасні частини, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, будівельні матеріали, матеріали, передані в переробку, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали [16].

Сопко В.В. розглядає виробничі запаси як накопичення ресурсів, що перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, і вважає, що запаси - це сукупність матеріальних благ, вироблених невідомо для чого й кого, які навряд чи колись взагалі будуть використані за призначенням [82, с. 56]. А все це відбувається тому, що ці запаси заготовляє й зберігає зовсім не той, хто їх у майбутньому буде споживати.

У цьому є протиріччя між першим і другим поясненням. Виробничі запаси заготовляють для власного виробничого споживання.

П. І. Багрій пропонує трактувати поняття “запаси виробничі” як засоби виробництва, що надійшли до споживачів (на підприємство, будову) і ще не використовуються у процесі виробництва, і тут же пропонує визначення поняття “запаси” як наявність матеріальних ресурсів (засобів виробництва та предметів споживання) для забезпечення безперервності розширеного відтворення, обслуговування невиробничої сфери та задоволення потреб населення [8, с. 67].

М. В. Дубініна виокремлює два види складських запасів – виробничі та товарні [31, с. 47], при цьому зазначає, що виробничі запаси – це матеріальні цінності, що знаходяться на складі підприємств виробничої сфери і призначені для подальшого використання; а товарні запаси – матеріальні цінності, які знаходяться на складі, але призначені для продажу. Деякі автори при визначенні поняття матеріальних оборотних активів застосовують термін “цінності”. Однак поняття “цінність” є описовою категорією, ознакою, якісним або критеріальним показником, що характеризує запаси як економічні елементи, що мають користь для їх власника і можуть принести йому економічні вигоди. Застосування терміна «матеріально-виробничі запаси» пов’язано з певними суперечливими моментами, адже матеріальними запасами є не тільки предмети праці, але й засоби праці. Тому це поняття є ширшим, адже охоплює усі активи, що мають матеріальну форму та використовуються у виробничому процесі.

Н. М. Грабова ототожнює поняття “виробничі запаси” і “запаси”. Втім, виробничі запаси – це складова запасів підприємства, а не всі запаси. Тому ототожнення понять “матеріальні запаси” і “виробничі запаси” нелогічне [25].

Різноманітність трактувань виробничих запасів свідчить про те, що розкриття сутності будь-якої економічної категорії залежить від обраного підходу до її визначення. Критична оцінка розглянутих трактувань дає підстави виокремити такі основні підходи:

- окремі вчені ототожнюють поняття “виробничі запаси” і “матеріальні ресурси”;
- ототожнюються також такі поняття, як “запаси” й “виробничі запаси”;
- в окремих джерелах застосовується термін “товарно-матеріальні цінності”;
- ряд авторів до виробничих запасів, як частини предметів праці, не відносять МШП та незавершене виробництво.

Застосування терміну “матеріально-виробничі запаси” пов’язано з певними суперечливими моментами, адже матеріальними запасами є не тільки предмети праці, але й засоби праці. Тому це поняття є ширшим, адже охоплює усі активи, що мають матеріальну форму та використовується у виробничому процесі.

Терміни “товарно-матеріальні активи” і “товарно-матеріальні запаси” не досить прийнятні для застосування з причини охоплення ними активів, що мають матеріальну форму, які можуть бути як оборотними, так і необоротними. При цьому акцент робиться на можливість продажу таких активів.

Певні протиріччя пов’язані і з використанням терміну “предмети праці”. Поняття предметів праці достатньою мірою відповідає сутності елементів виробництва, що піддаються обробці, але традиційно використовується не як облікова категорія, а як економічна.

Термін “товарно-виробничі запаси” великою мірою відображає характерні властивості речових елементів виробництва, основне призначення яких – обробка у процесі виробництва, формування основи виробів, при цьому враховується можливість перебування їх у складі резервів у вигляді виробничих запасів на складі або готових виробів (товарів), що перебувають на складах.

Узагальнюючи думки різних науковців, ми вважаємо, що суть виробничих запасів як об’єкта обліку полягає у наступному: виробничі запаси – це сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання у одному операційному циклі.

Основними критеріями, які характеризують виробничі запаси, є:

- 1) утримання для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг;
- 2) перебування у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

3) в умовах надзвичайної ситуації можуть бути продані як товар.

Яким би дискусійним не було трактування виробничих запасів, на практиці бухгалтери керуються нормативними документами, які мають юридичну силу. П(С)БО 9 “Запаси” об’єднує основні складові оборотних матеріальних активів, відповідно п. 4 якого “запаси – активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством” [68].

Схематично дане визначення запасів можна подати на рис. 1.2.

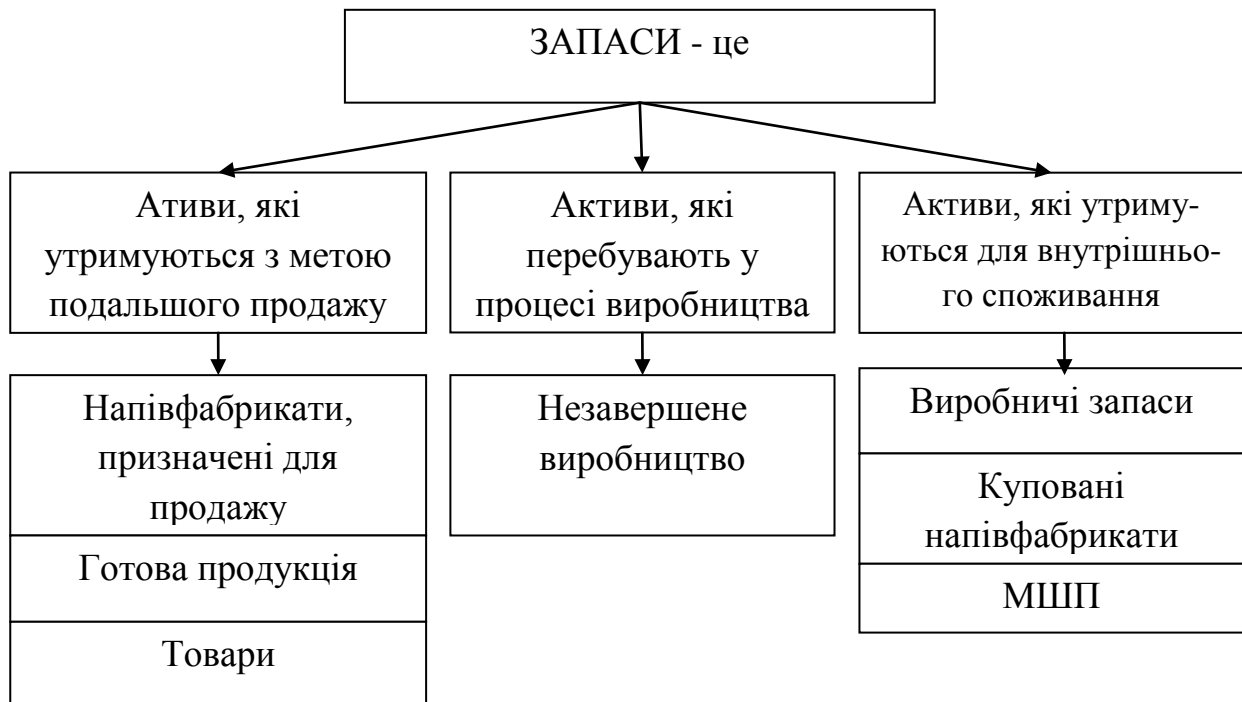


Рис 1.2. Складові запасів

Запаси повинні відповідати таким ознакам:

- бути власністю підприємства;
- виступати у формі матеріальних активів;
- мати призначення бути використаними у процесі виробництва (для виробничих підприємств), у процесі реалізації (для виробничих і торговельних підприємств);

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

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

Запаси підприємства належать до оборотних активів.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” , активи – це ресурси, контрольовані підприємством внаслідок минулих подій, використання яких очікується призведе для отримання економічних вигод у майбутньому внаслідок будь-якого використання такого запасу.

Проте такого поняття, як “виробничі запаси” П(С)БО 9 не містить, хоча у складі запасів виділяють сировину, матеріали і допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, які призначені для виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва і адміністративних потреб.

Згідно з міжнародним стандартом МСФЗ (IAS) 2 “Запаси”, “запаси – це активи, як передбачені для подальшого продажу в ході звичайної діяльності; що знаходяться у процесі виробництва для такого продажу, або ті, що знаходяться у вигляді сировини та матеріалів, які будуть використовуватись у процесі виробництва або надання послуг, за винятком незавершеного виробництва, що виникає за угодами на будівництво, включаючи безпосередньо пов’язані з ними угоди на надання послуг, фінансових інструментів та біологічних активів, що належать до сільськогосподарської діяльності, та сільськогосподарська продукція в момент її збирання”.

Між національними і міжнародними стандартами обліку запасів існують відмінності і протиріччя (додаток А).

Для правильної організації обліку запасів важливе значення має їх науковообґрунтована класифікація. Класифікація виробничих запасів закладена в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій. Тому на нашу думку

доцільно було б зупинитись докладніше на цій класифікації. Розглянемо об'єкти, що обліковуються на рахунку 20 “Виробничі запаси” [66] (рис. 1.3)

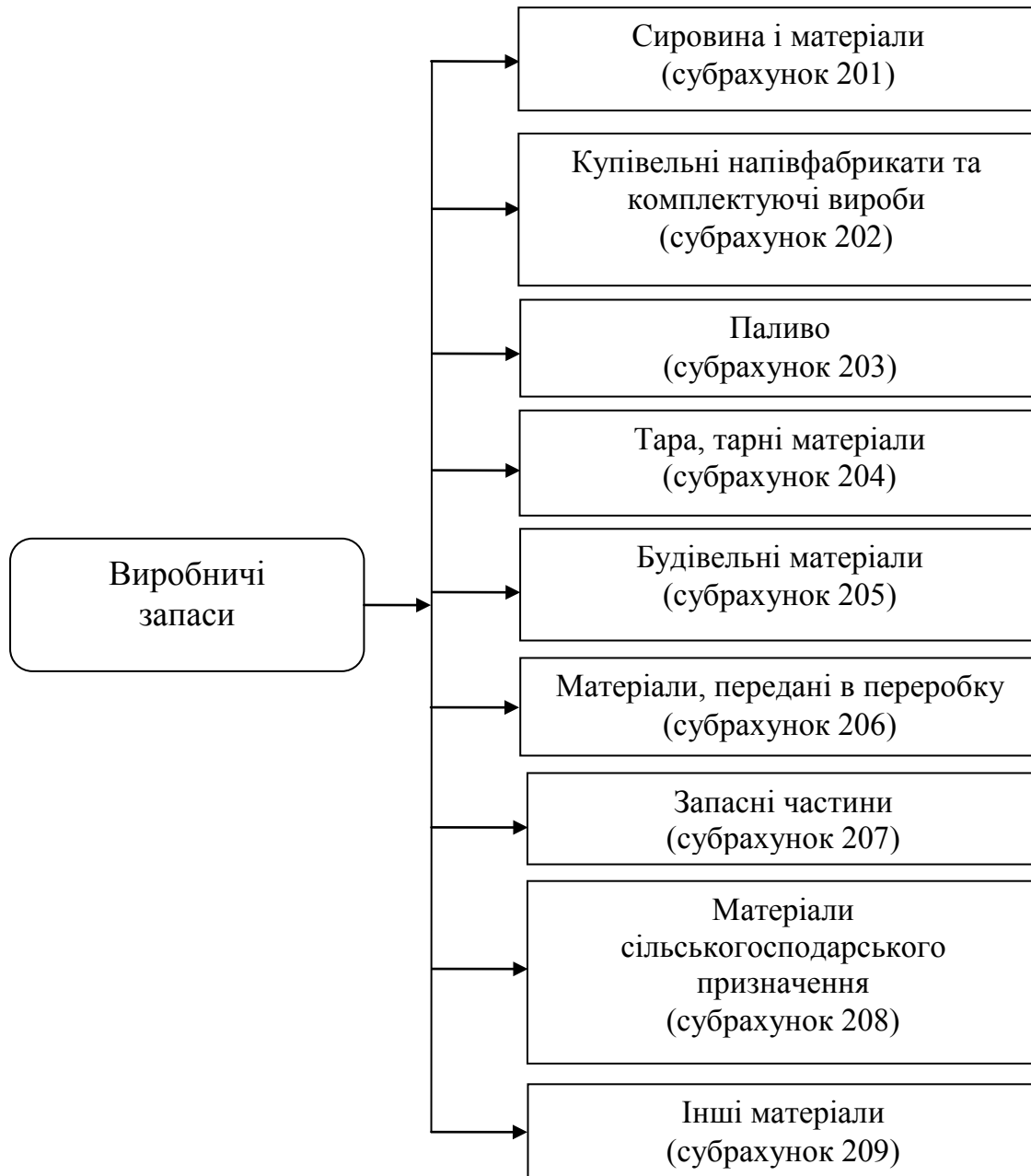


Рис. 1.3. Класифікація виробничих запасів за функціональною роллю і призначенням в процесі виробництва

Всі виробничі запаси умовно поділяються на основні та допоміжні матеріали. До основних відносяться предмети праці, що є основою майбутнього продукту. До них відносяться: сировина і основні матеріали, покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби. Сировиною є продукція добувної промисловості і сільського господарства, а матеріалами - продукти обробної

промисловості. Напівфабрикати - це матеріали, які пройшли певні стадії обробки, але ще не стали готовою продукцією.

Куповані напівфабрикати, комплектуючі вироби – це предмети праці, виготовлені іншим підприємством і призначені для подальшої обробки на даному підприємстві. За своєю функціональною роллю в процесі виробництва вони є основними матеріалами.

Допоміжні матеріали матеріально не входять до складу продукції, а використовуються для роботи технологічного обладнання (мастильні та обтиральні матеріали), для господарських потреб і поточного ремонту (цвяхи, фарби та ін.), для канцелярських потреб.

Слід зазначити, що поділ матеріалів на основні та допоміжні є умовним і можливий тільки на конкретному підприємстві.

Тара і тарні матеріали використовуються для упаковки, перевезення та зберігання матеріалів, напівфабрикатів і готових виробів.

Щодо будівельних матеріалів, то важливим критерієм відображення їх в обліку є їх призначення і розмежування за виконавцем робіт. Якщо будівельні матеріали знаходяться у замовника, забудовника та використовуються ними в процесі виконання будівельних та інших спеціальних монтажних робіт, то вони відображаються на субрахунку 205 «Будівельні матеріали», а в підрядника будівельні матеріали відображаються на субрахунку 201 «Сировина і матеріали».

Запасні частини придбавають і використовують для ремонту і заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів тощо.

Матеріали сільськогосподарського призначення – це виробничі запаси сільськогосподарського підприємства або підприємства, яке займається вирощуванням сільськогосподарської продукції у межах своєї звичайної діяльності.

До складу інших матеріалів входять відходи виробництва; матеріальні цінності, отримані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали тощо.

У спеціальну групу виділяють малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП), що використовуються менше одного року або одного операційного циклу, якщо він не перевищує один рік. Такі МШП відображаються у Примітках до фінансової звітності в складі виробничих запасів. Їх обліковують на рахунку 22 «МШП».

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

Класифікація запасів оформляється розробкою номенклатури-цінника, що є 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 вказується в усіх документах, якими оформляється їх рух, що запобігає випадкам пересортиці (тобто помилковому оприбуткуванню або списанню замість одних матеріалів інших), а також є обов'язковою умовою при автоматизованій обробці інформації з обліку наявності, надходження і витрачання виробничих запасів.

У цьому разі номенклатурний номер використовується як ознака (код), за яким можна визначити номер синтетичного рахунка, субрахунка, групу, найменування виробничих запасів, їх сорт і розмір.

1.2. Визнання та оцінка виробничих запасів

Запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Методологічні основи формування інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси".

Важливе значення для правильного обліку виробничих запасів має порядок їх оцінки.

Відповідно до П(С)БО 9 “Запаси”, оцінка виробничих запасів здійснюється при їх надходженні, вибутті та на дату балансу (рис. 1.4).



Рис. 1.4. Оцінка виробничих запасів

Згідно з Положенням (стандартом) 9 придбані або вироблені виробничі запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

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

- суми, які сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю),
- суми, які сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші послуги у зв'язку з пошуком та придбанням запасів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням виробничих запасів, які не відшкодовуються підприємству; затрати позаготівлі, на навантажувально-

розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати по страхуванню і ризику транспортування запасів;

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням 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". 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 запасів, які придбані в обмін (або частковий обмін) на неподібні виробничі запаси, 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):

- понаднормативні втрати і нестачі виробничих запасів;
- відсотки за користування позиками;
- витрати на збут;
- 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.

Первісна вартість виробничих запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених Положенням (стандартом) 9.

Оцінка вибуття виробничих запасів у разі відпуску у виробництво, продажу або іншому вибутті згідно з Положенням (стандартом) 9 здійснюється за одним з таких методів:

1. Ідентифікованої собівартості одиниці запасів;
2. Середньозваженої собівартості;
3. Собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO);
4. Нормативних затрат;
5. Ціни продажу.

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

Метод 1. Оцінка за ідентифікованою собівартістю.

Інакше кажучи, "за яку ціну купив, за таку і списав" (у виробництво чи в реалізацію).

Згідно з П (С) БО 9 цей метод застосовують для оцінки вибуття виробничих запасів, придбаних з метою їх використання на виконання спеціального замовлення, і виробничих запасів, які не замінюють один одного.

Обов'язкова умова для застосування методу ідентифікованої собівартості - можливість за кожною одиницею виробничих запасів установити саме її ціну. На багатьох підприємствах 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 методами середньозваженої собівартості і FIFO.

Метод 2. Оцінка за середньозваженою собівартістю

Метод середньозваженої собівартості застосовується окремо для кожної сукупності виробничих запасів, однакових за призначенням і споживчими характеристиками.

Середньозважена собівартість одиниці виробничих запасів, що вибувають, визначається за такою формулою:

Середньозважена собівартість 1-ці = (Залишок на початок місяця + отримано ідентичних виробничих запасів протягом місяця) / (кількість виробничих запасів, що залишилися на початок місяця + кількість ідентичних запасів, отриманих протягом місяця)

Отже, в чисельнику формули проставляють значення в грошовому (вартісному) вимірі, у знаменнику ці ж значення у кількісному вимірі (тобто у фізичних одиницях).

Алгоритм розрахунку середньої вартості одиниці запасу 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 виробничих 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 виробничі запаси надходять або витрачаються щоденно.

За постійної системи обліку виробничих запасів при застосуванні методу середньозваженої собівартості, вартість виробничих запасів, що надійшли, усереднюється з вартістю наявних виробничих запасів. У результаті цього надходить ніби-то 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 матеріалів 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 звітної періоду. Застосування методу середньозваженої собівартості в умовах періодичної оцінки виробничих запасів означає, що вартість придбаних протягом звітної 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 звітному уперіоді.

Якщо з дати останнього вибуття 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..

Метод 3. Оцінка за методом FIFO

Метод FIFO (першими відпускаються виробничі запаси, що надійшли раніше) 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, що грошова одиниця є стабільною. Одиниці, 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.

При періодичному обліку, як вже зазначалося вище, реальне чергування надходжень і витрачань замінюється послідовними діями: спочатку враховується усе надходження, а потім - усе витрачання. При цьому бухгалтер виводить підсумки з оприбуткування виробничих запасів за весь звітний період, після чого відображає вибуття необхідної кількості виробничих запасів у хронологічному порядку, від першої поставки до тієї поставки, в якій було повне вибуття виробничих запасів у звітному періоді. Вартість виробничих запасів на кінець звітного періоду визначається шляхом проведення інвентаризації. Сальдо виробничих запасів на кінець періоду визначається як добуток кількості виробничих запасів у натуральному вираженні та ціни (при придбанні виробничих запасів) або собівартості (при самостійному виготовленні) одиниці запасу з останньої його партії, що надійшла.

Перевага методу FIFO 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 FIFO виправдовує 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 реалізації.

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

Основним недоліком методу є вплив зовнішніх чинників економічного життя держави на показник валового прибутку окремо взятого підприємства.

Так, в умовах постійно зростаючих цін метод FIFO дає найвищий показник валового прибутку. Якщо взяти до уваги, що в умовах загального зростання цін кожне підприємство прагне підвищити також ціни на

реалізовуваний товар, то при застосуванні методу FIFO 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 FIFO в і вимушеного зниження відпускних цін на продукцію, виявиться у Звіті про фінансові результати не виправдано заниженим.

Водночас, оскільки виробничі запаси, які придбаваються в умовах постійно зростаючих цін і оцінюються при вибутті за методом FIFO, списуються за найменшою з цін, то виробничі запаси, 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 реальними.

Метод 4. Метод нормативних затрат

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 перевірятися і переглядатися у нормативній базі.

Метод 5. Метод оцінки вибуття запасів за цінами продажу

Метод оцінки за цінами продаж застосовується підприємствами роздрібною торгівлі з використанням середнього відсотка торгової націнки на товари. Цей метод оцінки застосовують підприємства, які мають значну

номенклатуру товарів, що змінюється, з приблизно однаковим рівнем торгової націнки.

Використовуючи різні методи оцінки виробничих запасів при їх вибутті, одержують 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.

При незначному рівні інфляційних і циклічних коливань цін виробничі запаси доцільно обліковувати за вартістю їх придбання. Проте, при збільшенні річного рівня інфляції, що виражається у відчутних коливаннях цін, відображення виробничих запасів за вартістю придбання вже не дає об'єктивної картини їх реальної вартості та господарської корисності як джерела потенційного доходу. Ринкова вартість виробничих запасів може зменшуватися під впливом науково-технічного прогресу та фактору морального старіння, що передбачає різницю між вартістю придбання виробничих запасів та їх вартістю на даний момент.

Згідно з П (С) БО 9 з метою збереження об'єктивності оцінки виробничих запасів в умовах цінової нестабільності виробничі запаси відображаються в бухгалтерському 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:

- первісна вартість виробничих запасів перевищує чисту вартість реалізації;
- первісна вартість виробничих запасів нижча за чисту вартість реалізації.

У першому випадку сума перевищення списується на витрати звітного періоду. Таким же чином списується вартість зіпсованих виробничих запасів або виробничих запасів, яких не вистачає. Після встановлення винних у нестачі осіб сума, що підлягає відшкодуванню, зараховується до складу дебіторської

заборгованості (або інших активів) і відображається у складі доходу звітного періоду.

Облікові ціни необхідно періодично переглядати для того, щоб вони відображали або наближалися до дійсної вартості виробничих запасів. В умовах інфляції переглядати облікові ціни бажано декілька разів на рік.

Дооцінка 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 є різні методи оцінки виробничих запасів, підприємство обирає для себе найпростіший, який би легко можна було поєднати з вітчизняним законодавством.

1.3. Нормативно-правова база аудиту виробничих запасів

При проведенні аналізу та аудиту операцій з виробничими запасами важливе значення має його законодавчо-нормативне регулювання, яке включає нормативні акти, що носять загальний характер і застосовуються незалежно від галузевої належності та видів діяльності підприємства, а також нормативні акти, що регламентують порядок обліку операцій з виробничими запасами з урахуванням галузевої специфіки. Нормативні акти, що носять загальний характер, включають деякі положення, які безпосередньо мають відношення до виробничих запасів (таблиця 1.1).

Таблиця 1.1

Характеристика нормативно-правової бази аудиту виробничих запасів

Назва нормативно-правового документа	Зміст
1	2
Закон України Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність	Визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні
Закон України Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні	Визначено правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Упорядковано інтерпретацію ключових термінів бухгалтерського обліку (наприклад, активи). Ідентифіковано принципи, валюту, вимоги до фінансової звітності, а також охарактеризовано звітний період для складання фінансової звітності та особливості подання, оприлюднення фінансової звітності.
НП(С)БО 1 Загальні вимоги до фінансової звітності	Визначено мету, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.
П(С)БО 9 Запаси	Визначено методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності. Обґрунтовано особливості визначення первісної оцінки запасів, оцінки вибуття запасів, оцінки запасів на дату балансу, розкриття інформацію про запаси в примітках до фінансової звітності
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності	У балансі відображаються активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. Актив відображається в балансі за умови, що його оцінка може бути достовірно визначена й очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов'язаних з його використанням. У додатковій статті «Виробничі запаси» відображається вартість запасів МШП, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в процесі нормального операційного циклу

Продовження таблиці 1.1

1	2
Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності	Наведено рекомендації з перевірки порівнянності показників звітності (в т.ч. вписуваної статті «Виробничі запаси» з порівнювальними показниками форми 5 «Примітки до фінансової звітності».
Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Визначено основні особливості організації, правила, порядок проведення інвентаризації запасів (в т.ч. виробничих запасів), ключові аспекти оформлення результатів інвентаризації.
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва призначений рахунок 20 Виробничі запаси.

Економічний аналіз і аудиторська перевірка в першу чергу ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Нормативно-правова база в сфері обліку включає нормативні акти, що носять загальний характер і використовуються незалежно від галузевої приналежності підприємства. Особливістю нормативних актів, що носять загальний характер є їх використання на всіх етапах аудиту, при перевірці будь-яких об'єктів аудиту. До них відносяться: Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, П(С)БО 9 “Запаси” та інші.

Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” поширюється на всіх юридичних осіб, незалежно від їх організаційно-правової форми і форми власності, а також на суб'єктів підприємницької діяльності, яким надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат.

Бухгалтерський облік є обов'язковим, на його даних ґрунтується фінансова, податкова, статистична та інші види звітності.

Методологічні засади формування в обліку інформації про виробничі запаси та розкриття їх у фінансовій звітності визначає П(С)БО 9 „Запаси”, загальна структура якого наведена на рисунку 1.5.



Рис. 1.5. Характеристика П(С)БО 9 “Запаси” [68]

Норми П(С)БО 9 поширюються на підприємства всіх форм власності, крім бюджетних установ і тільки на запаси, облік яких ведеться на основі історичної (фактичної) собівартості.

Нормативно-правова база в сфері аудиту включає Закон України “Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність”, Міжнародні стандарти аудиту, які використовують зовнішні аудитори у своїй діяльності. Міжнародні стандарти аудиту розробляє Міжнародний комітет з аудиторської практики. Вони закріплюють обов'язкові вимоги до проведення аудиту у різних країнах.

Чинна нормативна база з аудиту дозволяє аудитору досить глибоко і обґрунтовано проводити перевірку, забезпечуючи належну організацію цього процесу і в результаті складання аудиторського звіту.

Разом з тим досягнення зазначених цілей передбачає обов'язкове дотримання відповідних норм законодавства, включаючи так звані основні принципи аудиторської діяльності, які закріплені в Законі України «Про аудит фінансової звітності і аудиторську діяльність»: принципи незалежності та об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці.

Найважливішим фундаментальним принципом, який є основою професії аудитора, є незалежність. Незалежність визначається як взаємозв'язок двох складових: незалежності думки і поведінки.

Незалежність думки – це спрямованість думок, яка дає можливість надати висновок без будь-якого впливу, що може ставити під загрозу професійне судження, і перешкоджати діяти чесно, об'єктивно і з професійним скептицизмом.

Незалежність поведінки – уникнення фактів та обставин настільки значущих, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, у тому числі вжиті застережні заходи, обґрунтовано дійшла би висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми або члена групи з виконання завдання знаходяться під загрозою.

Таким чином, незалежність аудитора розглядається не як відсутність підпорядкованості або неврегульованість діяльності, а як уникнення стороннього впливу або загрози такого впливу на об'єктивність думки аудитора щодо предмета аудиту. Оскільки аудитор не може бути абсолютно незалежним, незалежність повинна розглядатися в конкретному контексті відносин з клієнтом.

Аудитору слід бути справедливим та не дозволяти собі необ'єктивності або упередженості, конфлікту інтересів та впливу інших осіб, які шкодитимуть його об'єктивності. Етичні вимоги обмежують також тривалість співпраці з одним клієнтом.

Чесність та об'єктивність суджень аудитора мають особливе значення за умови оцінки результатів фінансового звіту. Аудитор не може уникнути тиску на нього в процесі своєї професійної діяльності, але повинен протистояти йому.

Аудитору слід виконувати професійні послуги з належною ретельністю, компетентністю та старанністю. Він зобов'язаний постійно підтримувати професійні знання та навички на рівні, потрібному для надання клієнтові чи роботодавцеві переваг професійних послуг компетентної особи, яка спирається на сучасні тенденції у практиці, законодавстві та методах роботи. Важливим принципом етичної незалежності аудиторів є їхня професійна компетентність.

Аудитору слід поважати конфіденційність інформації, одержаної у процесі надання професійних послуг і ділових відносин, та не слід використовувати (чи розголошувати) таку інформацію без належних і визначених повноважень або якщо немає юридичного чи професійного права та обов'язку розкривати цю інформацію. Принцип конфіденційності отриманої інформації забороняє аудитору розголошувати факти виявлених порушень.

Аудитор повинен діяти так, щоб це відповідало добрій репутації професії, повинен утримуватися від будь-якої поведінки, яка могла б дискредитувати фах.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Ефективність управління виробничими запасами має велике значення, особливо на підприємствах, де зосереджуються великі потоки матеріальних цінностей. В умовах ринкової економіки особливо важливого значення набуває поліпшення використання матеріальних ресурсів. Для забезпечення ефективного розвитку підприємств та зростання їх виробничого потенціалу виникає необхідність створення якісно нової системи управління виробничими запасами.

2. Недосконала система організації бухгалтерського обліку викликає неповне та несвоєчасне надходження звітних даних та іншої інформації. Проте до нині ряд принципових питань, зокрема організації обліку виробничих запасів на складах залишаються дискусійними і потребують удосконалення на місцях в залежності від галузі виробництва та видів діяльності підприємства.

3. 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.

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

5. В економічній літературі спостерігаються різноманітні варіанти трактування запасів. Така відмінність свідчить про те, що розкриття суті будь-якої економічної категорії залежить від обраного підходу до її визначення. Пропонуємо вважати виробничими запасами сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання у одному операційному циклі.

РОЗДІЛ 2

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ Й АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

2.1. Формування облікової інформації про наявність та зберігання виробничих запасів

Від організації і ведення обліку виробничих запасів залежить точність визначення прибутку підприємства, його фінансовий стан, конкурентоспроможність на ринку та в цілому ефективність роботи підприємства.

Для правильної організації обліку виробничих запасів, перш за все, необхідно дати відповідь на ряд запитань: коли, звідки, скільки і на яку суму надійшли виробничі запаси, як виконуються договори постачання; кому, коли і скільки відпущено виробничих запасів; як виконується програма виробничого споживання; який залишок по окремих видах запасів і як дотримуються встановлені ліміти, тощо.

Існує ряд необхідних передумов правильної організації обліку виробничих запасів:

- раціональна організація складського господарства;
- розробка номенклатури запасів;
- правильне групування (класифікація) запасів;
- розробка норм витрачання запасів.

Синтетичний облік наявності і руху виробничих запасів на ПрАТ “Галіція Дистилері” ведеться згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій на рахунку на рахунку 20 “Виробничі запаси”.

Переважну більшість виробничих запасів підприємства придбають у постачальників на підставі укладених договорів. На відпущені матеріальні цінності постачальник виписує рахунок-фактуру та інші розрахунково-платіжні

документи (у яких вказуються назва, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, сорт, ціна кожного виду матеріальних цінностей, що відпускаються, ставка і сума ПДВ, загальна сума, що підлягає до оплати), а також податкову накладну. Податкова накладна надає право покупцеві, зареєстрованому як платник ПДВ, на включення до податкового кредиту суми ПДВ, сплачену постачальнику при придбанні матеріальних цінностей (робіт, послуг).

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

Матеріали, доставлені автотранспортом, прибуткуються на підставі товарно-транспортних накладних (ф. № І-ТН, № І-ТН спирт). Приймання матеріалів від своїх цехів та інших підрозділів (невикористані матеріали, відходи виробництва (обрубки, обрізки, стружка тощо), непоправний брак, матеріальні цінності від списання основних засобів або малоцінних і швидкозношуваних предметів, зношені шини та утильна гума тощо) здійснюється за накладною, яка виписується цехом-здавальником або Іншим підрозділом.

Придбані виробничі запаси відображаються в обліку за фактичною собівартістю їх придбання. Ця собівартість визначається, як правило, тільки наприкінці місяця – після відображення всіх заготівельних операцій і розподілу їх між окремими видами запасів. Документи на оприбуткування і списання витрачених матеріалів, що надходять до бухгалтерії, вимагають їх

систематичного опрацювання і відображення в облікових регістрах, що неможливо робити без попередньої оцінки матеріалів. Тому аналітичний облік виробничих запасів протягом місяця ведуть за прийнятими обліковими цінами: покупними (з відокремленим обліком транспортно-заготівельних витрат) або за розрахунково-плановою собівартістю (з відокремленим обліком відхилення від фактичної собівартості).

Наприкінці місяця вартість використаних у виробництві запасів і списаних за обліковими цінами, а також вартість залишку запасів на складах коригують до фактичної собівартості (шляхом списання транспортно-заготівельних витрат).

Виходячи з вимог Податкового Кодексу України [67] при оприбуткуванні товарно-матеріальних цінностей, одержаних від постачальників, до оплати їх вартості, а також у разі їх одержання за бартерним контрактом, у бухгалтерському обліку роблять записи:

– на покупну вартість запасів (без ПДВ):

Д-т 20 “Виробничі запаси” (відповідний субрахунок), 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети” та ін.

К-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”;

– на суму податкового кредиту по ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання:

Д-т 641 “Розрахунки за податками”

К-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”;

– на суму, перераховану постачальникам в оплату вартості за придбані запаси (включаючи ПДВ):

Д-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”

К-т 31 “Рахунки в банках”.

Якщо договором передбачена попередня оплата постачальникам виробничих запасів, що підлягають поставці, то в бухгалтерському обліку підприємства роблять записи [13, с. 312]:

– на суму, перераховану постачальнику в оплат) відпускної вартості виробничих запасів, що підлягають поставці (без ПДВ):

Д-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”

К-т 31 “Рахунки в банках”;

– на суму оплаченого ПДВ:

Д-т 641 “Розрахунки за податками”

К-т 31 “Рахунки в банках”;

– одночасно на суму податкового кредиту по ПДВ:

Д-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”

К-т 644 “Податковий кредит”;

– на оприбуткування одержаних від постачальників попередньо оплачених запасів за покупною вартістю:

Д-т 20 “Виробничі запаси” (відповідний субрахунок) 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети” та ін.

К-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”

– одночасно – на суму податкового кредиту по ПДВ;

Д-т 644 “Податковий кредит”

К-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”.

Запаси, які надійшли на підприємство без супровідних документів постачальника, приймаються на облік за приймальними актами (ф. № М-7) і оформляються записом по дебету рахунка 20 “Виробничі запаси” (відповідні субрахунки) в кореспонденції і кредитом рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”. Після одержання від постачальника рахунків-фактур та інших товаросупровідних документів раніше зроблений запис (у цій же кореспонденції рахунків) сторнується і робиться звичайний запис на суму, яка значиться в одержаних документах [9, с. 408].

Якщо при прийманні вантажу виявлена недостача матеріальних цінностей, то на дебет рахунка 20 “Виробничі запаси” оприбутковують тільки фактично одержані цінності; на вартість недостачі матеріалів, що виникла при перевезенні, на підставі належно оформлених актів пред'являть претензію

(передають до судового органу) винуватцю (транспортній організації тощо) і в бухгалтерському обліку відображають по дебету рахунка 374 “Розрахунки за претензіями” в кореспонденції з кредитом рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”.

У разі обґрунтованої відмови від оплати розрахункових платіжних документів за матеріали, що надійшли на адресу підприємства (невідповідність якості, номенклатури, ціни умовам договору тощо), такі цінності приймаються за актами на відповідальне зберігання і обліковуються на забалансовому рахунку 02 “Активи на відповідальному зберіганні” (субрахунок 023 “Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”) до вказівок постачальника про повернення, переадресування або реалізації на місці.

Транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням (заготівлею) виробничих запасів (оплата залізничного тарифу, водного фрахту, навантажувально-розвантажувальних робіт тощо), обліковуються на аналітичному рахунку “Транспортно-заготівельні витрати”, який відкривається в складі рахунка 20 “Виробничі запаси”. На суму транспортних та інших витрат, які підлягають оплаті постачальникам та іншим стороннім організаціям, у бухгалтерському обліку підприємства роблять запис по дебету рахунка 20 “Виробничі запаси”, аналітичний рахунок “Транспортно-заготівельні витрати”, і кредиту відповідних рахунків (63, 685 тощо).

Таким чином на дебеті рахунка 20 “Виробничі запаси” (відповідний субрахунок) відображається купівельна вартість виробничих запасів і транспортно-заготівельні витрати, що в сукупності становлять їх фактичну собівартість.

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

Оприбуткування виробничих запасів, одержаних з інших джерел, відображається записом по дебету рахунка 20 “Виробничі запаси” (відповідний субрахунок) у кореспонденції з кредитом рахунків:

40 “Зареєстрований капітал” (на вартість запасів, внесених засновниками (учасниками) до статутного капіталу підприємства);

719 “Інші доходи від операційної діяльності” на вартість безоплатно одержаних запасів від інших юридичних осіб, а також оприбуткованих раніше, не взятих на облік цінностей);

742 “Доход від реалізації необоротних активів” (на вартість придбаних запасів у результаті обміну на необоротні активи).

Основним первинним документом на відпуск матеріалів у виробництво є лімітно-забірні картки (ф. № М-8 та № М-9), в яких вказується ліміт видачі даному цеху (бригаді, дільниці) матеріалів відповідного номенклатурного номера (на декаду, півмісяця, місяць), а потім робиться запис про фактичний відпуск матеріалів з виведенням залишку невикористаного ліміту, який підтверджується підписом завідуючого складом (у лімітній картці одержувача) і одержувача (у лімітній картці складу). Наприкінці місяця лімітно-забірні картки подаються до бухгалтерії для обліку витрат матеріалів.

Відпуск матеріалів на господарські та інші потреби, а також при понадлімітному відпуску матеріалів (за дозволом керівника підприємства або уповноваженої ним особи здійснюється за вимогами (ф. № М-10 та № М-11).

Щомісяця цехи та інші виробничі підрозділи складають Звіт про використання сировини, основних матеріалів і напівфабрикатів, у якому по кожному номенклатурному номеру показуються: залишок на початок місяця, надходження за місяць, залишок на кінець місяця, фактичні витрати, витрати за нормами, економія або перевитрата. Бухгалтерія складає Зведений звіт про використання матеріалів по груповій номенклатурі (в натуральних і грошовому вимірниках), на підставі якого роблять відповідні облікові записи на списання використаних матеріалів.

Підставою для списання використаних у виробництві матеріалів служить Відомість розподілу витрат матеріалів і палива за рахунками і статтями витрат, яка складається за видатковими документами (лімітно-забірними картками, вимогами, актами тощо). В ній зазначається, на який синтетичний рахунок, субрахунок, продукцію (замовлення, переділ) або на яку статтю треба віднести вартість витрачених запасів.

За даними цієї відомості витрачені протягом місяця виробничі запаси за обліковими цінами списують з кредиту рахунка 20 “Виробничі запаси” (відповідний субрахунок) на дебет рахунків:

23 “Виробництво” (на вартість виробничих запасів, використаних для виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг);

91 “Загальновиробничі витрати”,

92 “Адміністративні витрати” (на вартість запасів, використаних для загальновиробничих і загальногосподарських потреб);

93 “Витрати на збут” (на вартість запасів, використаних на потреби, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції);

949 “Інші витрати операційної діяльності” (на вартість запасів, використаних на утримання об'єктів житлово-комунального та соціально-культурного призначення) та ін.

Для того щоб до собівартості продукції (робіт, послуг) запаси були включені за фактичною собівартістю їх придбання (заготівлі), наприкінці місяця визначають і списують суму транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до витрачених у виробництві запасів.

З цією метою визначають середній процент транспортно-заготівельних витрат за формулою:

$$\text{Сер. \% ТЗВ} = \frac{\text{ТЗВ}_{\text{поч}} + \text{ТЗВ}_{\text{над}}}{\text{Т}_{\text{поч}} + \text{Т}_{\text{над}}} \times 100 \%, \quad (2.1)$$

де Сер. % ТЗВ - середній відсоток ТЗВ;

ТЗВ_{поч.} - залишок ТЗВ на початок звітнього місяця;

ТЗВ_{над} - сума ТЗВ за звітний місяць;

$T_{\text{поч}}$ - вартість залишку виробничих запасів на початок звітнього місяця;

$T_{\text{над}}$ - вартість виробничих запасів, що надійшли у звітньому місяці.

У свою чергу, суму ТЗВ за списаними на виробництво виробничими запасами визначають як добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості списаних виробничих запасів:

$$TЗВ_{\text{виб}} = T_{\text{виб}} \times \text{Сер. \% ТЗВ} : 100 \%, \quad (2.2)$$

де $TЗВ_{\text{виб}}$ - сума ТЗВ, що припадає на спіані на виробництво у звітньому місяці виробничі запаси;

$T_{\text{виб}}$ - вартість списаних на виробництво виробничих запасів.

Визначену суму транспортно-заготівельних витрат списують з кредиту аналітичного рахунка “Транспортно-заготівельні витрати” на дебет тих самих рахунків, на які протягом місяця були списані виробничі запаси за обліковими цінами (тобто дебет рахунків 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” та ін). Отже, до собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг) матеріали включаються за фактичною собівартістю їх придбання (заготівлі).

Для організації безперебійного постачання, розміщення, зберігання і видачі виробничих запасів у виробництво велику роль відіграє правильно організоване складське господарство, тому що в діяльності підприємства не завжди можна добитися повного узгодження темпів постачання виробничих запасів, темпів виробництва і збуту готової продукції. Існує декілька варіантів обліку виробничих запасів (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1

Варіанти обліку виробничих запасів у бухгалтерії підприємства

Варіант	Зміст варіанта
1	2
Сортовий	На підставі первинних документів на кожен вид запасів відкривається картка аналітичного обліку, де їх обліковують у натуральному та грошовому виразі. По закінченні звітнього періоду складаються оборотні відомості аналітичного обліку. Залишки і обороти за ними порівнюють з даними карток складського обліку.

Продовження таблиці 2.1

1	2
Партіонний	Первинні документи групуються за номенклатурними номерами, і наприкінці звітнього періоду кінцеві дані за кожним із номерів заносяться до оборотних відомостей . Оборотні відомості складаються в натуральному та грошовому виразі по кожному складу і для кожного рахунку бухгалтерського обліку.
Сальдовий (оперативно-бухгалтерський)	Сальдовий метод обліку базується на використанні реєстрів аналітичного обліку карток складського обліку. Щоденно (щотижня, раз на 10 днів) працівником бухгалтерії перевіряється правильність записів надходження і витрачання запасів на складі і підтверджується залишок у картці складського обліку особистим підписом бухгалтера , а кожного першого числа місяця залишок за кожним номенклатурним номером переноситься до відомості обліку залишків запасів на складі (без виділення оборотів витрат і надходження запасів). На підставі даних відомості виводяться підсумки по складу.

В даний час більшість підприємств перейшли на комп'ютеризовану форму обліку виробничих запасів, що дозволяє своєчасно і повно оприбутковувати виробничі запаси; правильно документувати надходження й використання запасів; покращити контроль за їх зберіганням; дотримуватись встановлених норм витрат виробничих запасів та їх використання за цільовим призначенням; правильно визначати повну собівартість придбаних запасів; правильно провести інвентаризацію й виявити виробничі запаси, що не використовуються на підприємстві; контролювати відображення операцій з руху виробничих запасів в облікових реєстрах.

Огляд наукових праць з даного питання дозволяє виокремити такі негативні аспекти, що притаманні обліково-аналітичній роботі з виробничими запасами:

- складність та дискусійність аспектів визначення справедливої (ринкової та неринкової) вартості запасів;
- застосування підприємствами застарілих галузевих нормативно-правових актів з обліку і контролю виробничих запасів;
- низький рівень оперативності інформаційного забезпечення

управління виробничими запасами підприємства;

– відсутність комплексного поєднання даних усіх видів обліку підприємства для забезпечення керівництва підприємства необхідною управлінською інформацією;

– невідповідний рівень (а найчастіше і взагалі – відсутність) контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів (визначення оптимального їх рівня; вивчення обсягів, причин створення та політики реалізації понаднормативних запасів).

Можна виділити наступні напрямки вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління виробничими запасами на підприємствах:

1) підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств;

2) удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами та обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації виробничих запасів;

3) обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки і технології виробництва;

4) чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств (застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів).

Вирішення комплексу суперечливих та дискусійних питань обліково-аналітичного забезпечення управління виробничими запасами є актуальним для підприємств України і досліджуваного підприємства.

2.2. Облік та внутрішній контроль за використанням виробничих запасів

Для оформлення відпуску виробничих запасів у виробництво використовують такі документи:

- лімітно-забірні картки (типові форми № М-8 і № М-9) - для оформлення відпуску згідно з установленими лімітами матеріалів, які систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за дотриманням установлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби;

- акт-вимогу на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (типова форма № М-10) - для обліку відпуску матеріалів понад установлений ліміт або при заміні матеріалів. Понадлімітний відпуск матеріалів здійснюють тільки за наявності дозволу керівника (або уповноважених ним осіб). При цьому на документах зазначають причини такого понадлімітного відпуску;

- накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11) - для обліку руху виробничих запасів усередині підприємства та їх відпуску підрозділам свого підприємства, розташованим за межами його території, а також стороннім організаціям;

- картки складського обліку матеріалів (типова форма № М-12) - для обліку руху матеріалів на складі за кожним сортом, видом і розміром. Їх використовують в окремих випадках для скорочення кількості первинних документів.

Виходячи з конкретних умов діяльності підприємства воно може, крім затверджених, використовувати самостійно розроблені форми первинних облікових документів з руху виробничих запасів.

Для розподілу вартості відпущених на виробництво і на інші цілі виробничих запасів за видами продукції, статтями витрат підприємство може щомісячно складати відомість розподілу витрат виробничих запасів.

На фактично витрачені запаси підрозділ-отримувач складає акт витрат. У цьому акті зазначають такі відомості про витрачені виробничі запаси:

- найменування;
- кількість;
- облікову ціну та суму за кожним найменуванням;

- номер (шифр) та/або найменування замовлення (виробу, продукції), для виготовлення якого вони витрачені, або номер (шифр) та/або найменування витрат;

- кількість і суму за нормами витрат, кількість і суму витрат понад норми та причину відхилення від норм;

- кількість виготовленої продукції або обсяги виконаних робіт (за необхідності).

В акті дається пояснення перевитрат або економії матеріалів.

Зазначений документ є підставою для списання виробничих запасів із підзвітної особи відповідного підрозділу підприємства і віднесення їх вартості на витрати виробництва (залежно від того, на які цілі витрачено матеріали).

У регістрах бухгалтерського обліку списання виробничих запасів на виробництво відображають такою кореспонденцією рахунків:

- якщо підприємство використовує рахунки класу 8:

Дт 80 (відповідні субрахунки) Кт 20, 22, 63, 377, 685;

Дт 23 (відповідні субрахунки) Кт 80 (відповідні субрахунки);

- якщо підприємство не застосовує рахунки класу 8:

Дт 23 (відповідні субрахунки) - Кт 20, 22, 63, 377, 685.

При передачі напівфабрикатів власного виробництва для виробництва продукції рахунки класу 8 не використовують, тому що при формуванні собівартості напівфабрикатів витрати на їх виготовлення вже були згруповані на рахунках цього класу. Таким чином, незалежно від того, чи застосовує підприємство рахунки класу 8, напівфабрикати, передані у виробництво, списують проводкою: Дт 23 Кт 25 (або субрахунок «Виробництво напівфабрикатів» рахунка 23).

Провідна роль у забезпеченні збереження, раціонального та економного використання всіх видів виробничих запасів належить внутрішньому контролю. Внутрішній контроль – це система способів і прийомів, які використовуються на підприємстві відповідними службами (якщо такі організовані) чи

посадовими особами з метою забезпечення належного збереження й ефективного використання ресурсів.

Відсутність об'єктивної інформації про кількість, стан і вартісну оцінку виробничих запасів негативно впливає на фінансовий стан підприємства, оскільки, по-перше, адміністрація економічного суб'єкта не має можливості адекватно планувати його діяльність; по-друге, спотворюються показники фінансового стану підприємства і зовнішні користувачі звітності не можуть об'єктивно судити про його рентабельність і платоспроможність; по-третє, відбувається перекручування сум податків, що може привести до накладання штрафних санкцій та погіршення фінансового становища підприємства.

Предметом внутрішнього контролю операцій із виробничими запасами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням виробничих запасів, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємств і за їх межами.

Виходячи із цілей, яких необхідно досягнути контролеру під час дослідження операцій із виробничими запасами, можна сформулювати об'єкти контролю, а саме:

- 1) елементи облікової політики, що включають перелік витрат, що включаються до первісної вартості; метод оцінки запасів під час їх вибуття;
- 2) операції з обліку надходження, відпуску зі складу та використання виробничих запасів;
- 3) господарські операції, відображені в первинних документах, облікових регістрах та звітності;
- 4) інформація про порушення порядку ведення бухгалтерського обліку, нестачі, марнотратство, зловживання, які знайшли підтвердження в актах інвентаризації, перевірок.

В частині перевірки операцій з відпуску зі складу та ефективності використання виробничих запасів доцільно виділити такі завдання:

- перевірка законності операцій щодо руху виробничих запасів;

- перевірка забезпечення умов збереження виробничих запасів на підприємстві;
- перевірка стану інвентаризаційної роботи та її ефективності;
- перевірка завдань зі зниження норм витрат і економії наявних виробничих запасів;
- перевірка правильності визначення і списання на витрати виробництва вартості витрачених матеріальних цінностей;
- перевірка правильності і своєчасності проведення переоцінки матеріальних цінностей.

Для того щоб підвищити ефективність внутрішнього контролю, необхідно забезпечувати не тільки його своєчасність, але й повноту всіх операцій і процесів. Це дасть змогу стежити за станом виробничих запасів, своєчасно встановлювати відхилення та факти їх неефективного використання. Важливе значення на підприємстві для підвищення оперативності контролю має сигнальна інформація. Для цього її доцільно складати в розрізі не тільки окремих господарських операцій, але й окремих її складових частин з відображенням конкретних причин відхилень, тобто відхилень під час надходження і руху виробничих запасів.

Процес внутрішньогосподарського контролю використання виробничих запасів доцільно починати з перевірки документального оформлення господарських операцій.

Перевірка правильності документального оформлення операцій з відпуску зі складу та використання виробничих запасів здійснюється у таких напрямках:

- 1) перевірка документального оформлення за якістю та повнотою оформлених документів;
- 2) перевірка документального оформлення за напрямками:
 - обґрунтованості використання відповідно до наказу про облікову політику методів оцінки запасів під час їх вибуття;
 - правильності оцінки витрачених виробничих запасів;

- дотримання норм витрачання виробничих запасів;
- документального підтвердження фактів понаднормового відпуску зі складу виробничих запасів.

Під час перевірки документального оформлення за якістю та повнотою складання документів внутрішній перевіряючий має визначити:

- 1) порядок використання підприємством типових форм документів, а у випадку використання власне розроблених форм – доцільність та обґрунтованість їх застосування;
- 2) повноту заповнення обов'язкових реквізитів документів;
- 3) зовнішній вигляд документів (відсутність підчисток, необґрунтованих виправлень);
- 4) своєчасність реєстрації документів у спеціальних журналах;
- 5) наявність підписів посадових осіб, що дозволили виконання операції, та осіб, що її здійснили;
- 6) повноту і правильність відтворення у документі кількісних і вартісних показників виробничих запасів.

Для поглиблення перевірки доброякісності документів (за якими виявлено порушення) доцільно здійснити контроль відповідності даних первинного, аналітичного і синтетичного обліку використання виробничих запасів. Така перевірка дасть можливість класифікувати порушення: неуважність посадових осіб; ненавмисні помилки під час заповнення документа; зловживання та факти перекручення змісту облікової інформації.

У межах нормативної перевірки внутрішній ревизор має визначити норми витрати окремих видів виробничих запасів, які встановлено відповідною інстанцією (галузевим міністерством, науково-дослідним інститутом) або ж розроблено й затверджено усередині підприємства. Після ознайомлення з нормативною базою доцільно ретельно перевірити правильність визначення ліміту (нормативу) відпуску матеріалів зі складу у виробництво. При цьому джерелами контролю є лімітно-забірні картки, накладні і вимоги на відпуск матеріалів.

На величину ліміту впливають період використання ліміту, дані про вироблення й чисельний склад робочих цехів (бригад), норми витрати матеріалів на одиницю продукції.

Для контролю своєчасності документального відображення відпуску виробничих запасів у виробництво розробляється внутрішнє розпорядження керівництва про склад документів, що підтверджують відпуск виробничих запасів у виробництво. Такими документами, як правило, є:

- заявка начальника виробництва або іншої відповідальної особи про необхідність і кількість матеріалів для виробництва;
- вимога-накладна на відпуск матеріалів у виробництво, де відображаються матеріали по кожному найменуванню, одиниці виміру, кількості і обліковій вартості;
- службова записка про відсутність необхідних запасів на складі.

Для контролю за використанням сировини, матеріалів, покупних комплектуючих виробів, напівфабрикатів і палива у виробництві та виявлення відхилень від норм застосовують такі методи: документування відхилень від норм; обліку розкрою за партіями; інвентарний.

Підприємство самостійно обирає один із зазначених методів.

Метод документування відхилень від норм застосовують для виявлення відхилень, які виникли у зв'язку із заміною одного виду матеріалів іншим, а також у результаті економії або наднормативного відпуску матеріалів. Застосування цього методу полягає в оформленні відхилень від норм спеціальними (сигнальними) документами:

- актом-вимогою на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (типова форма № М-10) - при заміні та наднормативному відпуску матеріалів;
- накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (типова форма № М-11) - при поверненні матеріалів у зв'язку з економією.

Відпуск матеріалів за сигнальними документами здійснюють з дозволу керівника підприємства, головного інженера або інших уповноважених на це працівників.

Метод обліку розкрою за партіями застосовують у разі розкрою листової сталі, кольорових металів, шкіряних, текстильних та інших дорогих і дефіцитних матеріалів. Він передбачає виявлення відхилень від норм за кожною партією матеріалу, що розкроюється. З метою підвищення коефіцієнта використання матеріалів і посилення контролю за їх витрачанням на виробництво доцільно організувати централізований розкрій матеріалів у заготівельних цехах підприємства.

Зазначений метод передбачає відкриття на кожну партію матеріалу, що розкроюється, облікової картки. У цій картці за даними технологічних карток розкрою зазначають, скільки та яких заготовок має бути отримано в результаті розкрою тієї чи іншої партії матеріалу, а також кількість відходів. Крім того, у ній відображають кількість матеріалу, переданого на робоче місце, кількість заготовок (деталей), фактично виготовлених з цієї партії, а також кількість отриманих відходів і невикористаного матеріалу, що підлягає поверненню на склад. Тут же зазначають виконавця, а також причини та винних у відхиленні від норм.

Результати розкрою визначають шляхом зіставлення фактично отриманої кількості заготовок з нормативною. Витрати матеріалу за нормами при цьому розраховують множенням кількості отриманих заготовок на встановлену норму витрат матеріалу. Порівнянням кількості фактично витраченого матеріалу з витратами за нормою визначають економію або перевитрати. Аналогічний контроль здійснюють і щодо відходів.

Перевага методу обліку розкрою за партіями - можливість визначати відхилення від норм за калькуляційними об'єктами у момент їх виникнення.

При інвентарному методі відхилення виявляють для кожного виду виробничих запасів у розрізі окремих виконавців, бригад, дільниць або цеху в цілому за зміну, п'ятиденку, декаду чи місяць за допомогою інвентаризації шляхом зіставлення фактичних витрат сировини, матеріалів, покупних комплектуючих виробів з нормативними витратами на фактичний випуск.

Фактичні витрати матеріалів при цьому методі виявляють на початок зміни, п'ятиденки, декади або перше число місяця шляхом інвентаризації невикористаних виробничих запасів, які перебувають у виробництві. На підставі даних інвентаризації і даних про надходження виробничих запасів у виробництво визначають фактичні витрати. Потім їх зіставляють з нормативними витратами (на кількість виготовленої продукції) і визначають відхилення від норм.

Внутрішній контроль дає змогу своєчасно виявити відхилення або порушення технології виробництва, інші факти зловживань, якщо вони мали місце. Такий контроль здійснюється без спеціального контрольно-ревізійного апарату та потребує незначних витрат, тому він найбільш ефективний. Одночасно він виступає як самостійна функція управління всередині підприємства, відрізняється глибиною та точністю, оскільки здійснюється там, де знаходиться центр ваги управління.

2.3. Формування облікової інформації про операції з виробничими запасами в умовах використання інформаційних технологій.

Раціональне управління виробничими запасами потребує своєчасного оперативного обліку за їх надходженням і використанням, а це не можливо без застосування в обліку комп'ютерних технологій.

Використання обчислювальної (комп'ютерної) техніки та створення на цій основі автоматизованих робочих місць (АРМ) складських працівників, та працівників обліку забезпечить:

- зменшення обсягу робіт з одноманітними операціями;
- прискорення опрацювання даних первинних документів;
- автоматизацію формування звітних форм;
- деталізацію аналітичного рівня обліку запасів;

– відмову від користування типографськими бланками первинних документів і звітності і т.д.

Необхідно враховувати, що впровадження бухгалтерської програми буде вважатись удосконаленням обліку лише тоді, коли в результаті такого впровадження підвищиться ефективність і поліпшиться якість ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Застосування комп'ютерних технологій в бухгалтерському обліку значно підвищує продуктивність праці бухгалтерів і суттєво покращує його організацію на підприємстві, де у веденні бухгалтерського обліку часто панує безлад. Така можливість пов'язана з тим, що автоматизований спосіб обробки облікових даних потребує формального і чіткого опису облікових процедур у формі алгоритмів, що налагоджує порядок виконання свої повноважень обліковцями.

Автоматизація обліку вносить позитивні зміни до технології роботи бухгалтерії. Так, один виконавець поєднує функції декількох суміжних ділянок обліку, наприклад, касир не тільки виписує прибуткові та видаткові касові ордери, але й розносить їх суми по облікових регістрах. Те ж саме відбувається при обробці одного первинного документу, який стосується декількох ділянок обліку. При проведенні оплати послуг постачальнику платіжним дорученням одночасно можна обробити і рахунок постачальника, дані якого розносяться по об'єктах та шифрах аналітичного обліку. При цьому одразу ж формуються відомості про витрати на виробництво. Всі названі вище операції може виконати одна людина, до того ж, тільки вона відповідає за результати своєї роботи.

Наявний діапазон часу введення бухгалтерських операцій за допомогою автоматизованої інформаційної системи дозволяє відразу прискорити весь процес бухгалтерського обліку. При внесенні коректив до даних на будь-якому робочому місці результати відразу стають відкритими для всіх користувачів, які працюють в цій системі. Тому при такій організації має дотримуватись сувора

дисципліна користувачів і вимагається відповідна кваліфікація всіх співробітників, які вносять інформацію до загальної бази даних.

Спільна інформаційна база дає можливість спільно використовувати таку нормативно-довідкову інформацію, як довідники: зовнішніх організацій, структурних підрозділів, статей обліку, допустимої кореспонденції рахунків, номенклатури-цінника виробничих запасів; типових господарських операцій тощо.

Автоматизоване оброблення даних з обліку виробничих запасів на практиці забезпечується різними способами:

- розроблення спеціальної форми на замовлення управлінської інформаційної системи підприємства (у тому числі й інформаційної системи обліку);
- придбання універсального програмного комплексу (або окремого його модуля) на ринку програмного забезпечення;
- автоматизація облікового процесу силами фахівців підрозділу з автоматизованого оброблення даних підприємства;
- використання табличних процесорів обліковими працівниками для забезпечення автоматизованого розв'язання окремих задач конкретної ділянки обліку.

Завдання автоматизації полягає у підвищенні результатів фінансово-господарської діяльності підприємства на базі оперативного отримання якісної, своєчасної інформації, яка є основою для прийняття управлінських рішень. Бухгалтерські програми мають ряд можливостей для оперативного ведення обліку (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Можливості спеціалізованих бухгалтерських програм

При застосуванні комп'ютерних програм вдосконалення обліку може виражатися в:

- упорядкуванні бухгалтерського обліку;
- збільшенні кількості інформації, одержуваної з бухгалтерського обліку;
- зниженні числа бухгалтерських помилок;
- підвищенні оперативності бухгалтерського обліку;
- підвищенні економічності бухгалтерського обліку;
- інших чинниках, що залежать від специфіки кожного конкретного підприємства.

Першим кроком у роботі з комп'ютерною програмою є налагодження робочого періоду. Алгоритм налагодження робочого періоду полягає в наступному:

- встановити робочу дату (використовується лише тоді, коли дата здійснення операції не зазначена);
- визначити часовий інтервал, в якому вводяться операції;
- встановити робочий період розрахунку підсумків.

Обліковий процес можна розбити на кілька підпроцесів, де кожен виступає як визначене облікове завдання, яке необхідно реалізувати. При цьому потрібно враховувати, що кожне завдання наперед визначає набір інформаційних зв'язків.

Усе це потребує попередньої класифікації загальної сукупності об'єктів, які обліковуються, котрі необхідно закласти в базу даних бухгалтерської програми.

Слід підкреслити, що типові автоматизовані бухгалтерські програми, (наприклад “1С: Бухгалтерія”, “Дебет +”, “Парус”, “Best” та ін.) не можуть повністю врахувати особливості обліку конкретного підприємства, потребують значних додаткових зусиль при впровадженні їх для конкретної галузі. Враховуючи зазначені труднощі, на деяких підприємствах розроблені та продовжують вдосконалюватися власні програмні продукти, призначені для потреб бухгалтерського обліку і, зокрема, обліку матеріальних запасів. Проте це є занадто трудомісткою й економічно не вигідною роботою, практично не дає можливості застосовувати ці програми на інших підприємствах. Тому доцільно впроваджувати модифікації типових автоматизованих бухгалтерських програм з урахуванням галузевих особливостей підприємств. Програма “1С: Підприємство”, що використовується на ПрАТ «Галіція Дистилері» має у своєму розпорядженні необхідний набір спеціалізованих засобів (Довідників, Документів, Звітів) для обліку й аналізу результатів більшості операцій з виробничими запасами.

Вміле і раціональне використання цих засобів дозволяє:

- по-перше, істотно скоротити час і витрати праці на відображення в обліку поточних операцій із запасами;
- по-друге, оперативно одержувати інформацію про наявність і рух

запасів як у цілому по підприємству, так і в розрізі місць збереження і використання (складів, цехів, матеріально-відповідальних осіб) з можливістю деталізації по найменуваннях ТМЦ.

Така можливість реалізується завдяки тому, що в програмі на всіх рахунках класу 2 “Запаси” (за виключенням рахунку 23 “Виробництво” на якому аналітика ведеться в розрізі видів діяльності), а також на всіх субрахунках позабалансового рахунку 02 “Активи на відповідальному збереженні”, реєстрація господарських операцій ведеться в кількісно-сумовому вираженні не в цілому по рахунку, а окремо по кожній номенклатурній одиниці запасів із прив’язкою до конкретного місця зберігання (використання) і партії надходження (зарахування) на баланс. Тому кількість проводок при реєстрації господарської операції прямо зв’язана з кількістю найменувань запасів, що беруть участь в операції. У зв’язку з цим для найбільш типових і часто використовуваних операцій, зв’язаних з надходженням і вибуттям запасів, їх внутрішнім переміщенням, зміною облікової вартості тощо, процедура формування проводок здійснюється програмою автоматично після заповнення і проведення екранних (діалогових) форм відповідних первинних документів.

У той же час програма має у своєму розпорядженні універсальний засіб для “ручного” введення будь-якої сукупності проводок – документом “Операція”, який необхідно використовувати для тих операцій із запасами, по яких не передбачене автоматичне формування проводок. Оперативний аналіз залишків запасів і їхні обороти за будь-який період, що цікавить користувача (мінімальний період – один день) може бути здійснений за допомогою сукупності стандартних бухгалтерських звітів, що викликаються з меню “Звіти”.

При цьому програма підтримує стандартні методи угруповання результатів господарських операцій. Сальдо й обороти по рахунках (субрахунках) автоматично розраховуються і зберігаються як сума сальдо й оборотів по всіх складах; а сальдо й обороти по кожному складу розраховуються як сальдо й обороти по всіх запасах на цьому складі. У свою

чергу, сальдо й обороти по окремій номенклатурній одиниці запасів визначаються виходячи із сумарного сальдо й оборотів по всіх партіях цієї одиниці запасу. Причому вся необхідна інформація для такого багаторівневого угруповання результатів господарських операцій формується програмою виключно з проводок. Таким чином, сукупність проводок, накопичених у програмі за весь період обліку, і є, власне кажучи, основою для формування різного роду звітів, включаючи фінансову і податкову звітність. На досліджуваному підприємстві ПрАТ «Галіція Дистилері» Недостатньо використовується комп'ютерна техніка при проведенні інвентаризації та оформленні її результатів. Усе це вимагає від бухгалтерів, комірників, інших відповідальних осіб і, в першу чергу, керівників підприємства вжити заходів щодо удосконалення та підвищення ефективності обліку виробничих запасів (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Заходи для удосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів

В умовах сучасної інформаційної технології найбільш перспективним напрямком застосування обчислювальної техніки є створення і впровадження інформаційних систем нового покоління, які зорієнтовані на розподільну обробку даних на основі автоматизованих робочих місць планово-управлінського персоналу, обчислювальних мереж, експертних систем підтримки прийняття рішень тощо. Тому для підвищення ефективності

управління економікою першочергового значення набуває створення інформаційних систем, які збирають, накопичують, зберігають, опрацьовують і видають користувачу інформацію у вигляді даних, необхідних для виконання функції управління економічним об'єктом.

На АРМ бухгалтера I категорії здійснюється документальне оформлення операцій і первинна обробка даних по обліку виробничих запасів, а також ведеться аналітичний облік по місцях зберігання виробничих запасів. Тут створюється інформаційна база – складська картотека, в якій відображається рух та залишки виробничих запасів: надходження, використання, списання, залишки на певну дату чи за певний період часу. Інформацію по складській картотеці можна видати на друк або на екран дисплея у вигляді картки складського обліку.

АРМ бухгалтера II категорії здійснює розрахунок та формування вихідної інформації регламентного контролю та довідкового характеру.

На АРМ бухгалтера III категорії формуються зведені дані для складання звітності, аналізу, прогнозу, аудиту та прийняття управлінських рішень в цілому по підприємству або окремому структурному підрозділу. АРМ бухгалтера по обліку виробничих запасів тісно пов'язаний з іншими АРМБ і інформаційною системою АСУП (рис 2.4) [50].



Рис. 2.4. Схема взаємозв'язку підрозділів в умовах функціонування АРМ бухгалтера

Для вирішення задач з обліку виробничих запасів формується єдина база бухгалтерських записів, яка дозволяє отримати в діалоговому режимі всю необхідну інформацію для аналітичного, синтетичного та управлінського обліку та звітності. Перелік і опис вихідних повідомлень, які формуються під час розв'язання задачі і зберігаються для розв'язання даної та інших задач, наведено в додатку Б.

Вхідна інформація надходить з різних джерел у вигляді первинних даних, які відображають різні господарські операції з обліку виробничих запасів, які надходять з інших АРМ.

В інформаційній системі “Облік надходження виробничих запасів та формування їх собівартості” використовуються вхідні документи, які зведені в додатку 3. Нормативно-довідкова інформація включає різноманітні довідники:

- довідник зовнішніх організацій, який використовується для формування інформації про виробничі запаси, які отримані від зовнішніх організацій;

- довідник прізвищ робітників – використовується для визначення кола матеріально відповідальних осіб; – довідник структурних підрозділів – використовується для формування інформації по місцях зберігання виробничих запасів;

- довідник допустимої кореспонденції рахунків – необхідний для здійснення контролю первинної інформації по обліку виробничих запасів; – довідник номенклатура-цінник – формується для оцінки виробничих запасів, а також для визначення груп та їх запасів;

- довідник типових господарських операцій, який використовується для автоматизованого формування бухгалтерських проводок при формуванні первинних документів по обліку виробничих запасів;

- довідник статей обліку, який використовується для формування інформації по веденню облікової політики на підприємстві, фіксування способу списання, для віднесення затрат на статті обліку;

- довідник постійних даних – використовується для автоматизованого формування в первинних документах постійних показників

та запасів. В умовах автоматизації обліку ці довідники є основою для створення єдиної нормативно-довідкової бази даних. В процесі розв'язування задач використовуються наступні математичні формули [49, с. 73]:

Сума залишків на початок місяця у грошовому виразі

$$(S_{nmc}): S_{nme} = Z_{me} \times K_{nme}, \quad (2.3)$$

де m – назва виробничих запасів;

e – одиниця виміру;

Z_{me} – ціна виробничих запасів;

K_{nme} – кількість виробничих запасів.

Кількість виробничих запасів на кінець місяця у натуральному виразі (K_{kme}): $K_{kme} = K_{nme} + KD-1_{me} - KK-1_{me}$, (2.4)

де K_{nme} – кількість виробничих запасів на початок місяця у натуральному виразі;

$KD-1_{me}$ – обороти за місяць по дебету у натуральному виразі;

$KK-1_{me}$ – обороти за місяць по кредиту у натуральному виразі. Кількість виробничих запасів у грошовому виразі (S_{kmc}):

$$S_{kmc} = S_{nmc} + SD-1_{mc} - SK-1_{mc}, \quad (2.5)$$

де S_{nmc} – кількість виробничих запасів на початок місяця у грошовому виразі;

$SD-1_{mc}$ – обороти за місяць по дебету у грошовому виразі;

$SK-1_{mc}$ – обороти за місяць по кредиту у грошовому виразі.

При розв'язку даної задачі використовують наступні коди: код виробничих запасів, код одиниці виміру, код постачальника, код одержувача, код операцій руху, код рахунків, код складу, код документу (номер).

На досліджуваному підприємстві є інтегрована автоматизована система управління (ІАСУ) підприємством. Вона була створена у 1994 році для підвищення оперативності і ефективності управління підприємством, забезпечена застосуванням сучасних технічних засобів та прикладного програмного забезпечення.

ІАСУ підприємства будується за модульним принципом, який дозволяє легко перебудувати і нарощувати систему. Інформаційне погодження модулів здійснюється застосуванням локальної обчислювальної мережі на базі сучасних персональних електронно-обчислювальних машин (ПЕОМ) та відповідного загальносистемного програмного забезпечення.

Програмним забезпеченням підсистеми бухгалтерського обліку є програма “Главбух”. Ця програма може працювати під управлінням операційних систем і оболонок MSDOS, Windows 3.11., Windows 95 з застосуванням різних комп’ютерів. На заводі застосовують комп’ютери класів 386, 486, Pentium 133 та встановлена мережа ОС Windows 95. Програма дозволяє вести аналітичний та синтетичний облік та паралельне ведення операцій при роботі в мережі.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Теоретичні положення і питання обліку запасів потребують вдосконалення і доопрацювання. У свою чергу, розв’язання цих питань зумовить вихід на якісно новий рівень побудови обліку виробничих запасів, значно підвищить їх роль в управлінні кожним вітчизняним підприємством.

2. Реалізація напрямів удосконалення обліку запасів вітчизняними підприємствами призведе до значного підвищення результативності їх фінансово-економічної діяльності. Вирішення комплексу суперечливих та дискусійних питань обліково-аналітичного управління виробничими запасами є актуальним для підприємств України і досліджуваного підприємства з метою створення передумов для більш ефективної роботи у сфері обліку.

3. Синтетичний облік наявності і руху виробничих запасів на ПрАТ «Галіція Дистилері» ведеться згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку на рахунку 20 “Виробничі запаси” з використанням субрахунків. Вибір методу ідентифікованої собівартості пов’язаний з тим, що він базується на фактичних витратах, тому валовий і чистий прибуток є більш достовірним, ніж при застосуванні інших методів.

4. Проблемним залишається питання інтеграції виробничої і облікової систем та створення комплексного інформаційного середовища, тому впровадження сучасних технологій забезпечить належні передумови одержання якісної інформації для розроблення науково-обґрунтованих управлінських рішень. Для вирішення питань, пов'язаних з веденням обліку виробничих запасів, важливе значення має впровадження засобів автоматизації, що надасть можливість ефективно вирішувати такі важливі питання, як:

- підвищення достовірності й оперативності інформації про залишки та рух виробничих запасів;
- впорядкування системи документального забезпечення всіх операцій;
- своєчасне й оперативне вирішення питань контролю за надходженням, зберіганням та затратами виробничих запасів.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ І АНАЛІЗ ОПЕРАЦІЙ З ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ

3.1. Організація аудиту виробничих запасів

Результативність проведення аудиту визначається тим, яким чином здійснюються організація і планування діяльності аудиторів. Планування дозволяє сконцентрувати увагу на важливих напрямках та визначити особливо значущі ділянки перевірки, виявити проблеми, які слід перевірити найбільш детально.

Планування в аудиті слід розглядати як планування:

1. Аудиторської діяльності (складання стратегічних планів аудиторської діяльності на декілька років та поточних бізнес - планів на поточний рік).
2. Планування конкретної аудиторської перевірки. При оперативному плануванні складаються загальний план і програма конкретної аудиторської перевірки, коригуються планові завдання і вносяться зміни до плану і програми аудиторської перевірки.

Планування аудиту виробничих запасів оформляється документально. При цьому складаються два документи: загальний план та програма аудиту, а при необхідності - порядок змін і уточнень до загального плану та програми аудиту.

Аудиторська перевірка зазвичай лімітована за тривалістю. Тому для забезпечення позитивного результату, до неї слід добре підготуватися. Обов'язковим засобом такої підготовки вважається грамотне планування, яке повинно формувати впевненість в тому, що вживаються ефективні та дієві процедури проведення аудиту.

Етапи планування аудиторської перевірки виробничих запасів зображені на рисунку 3.1.

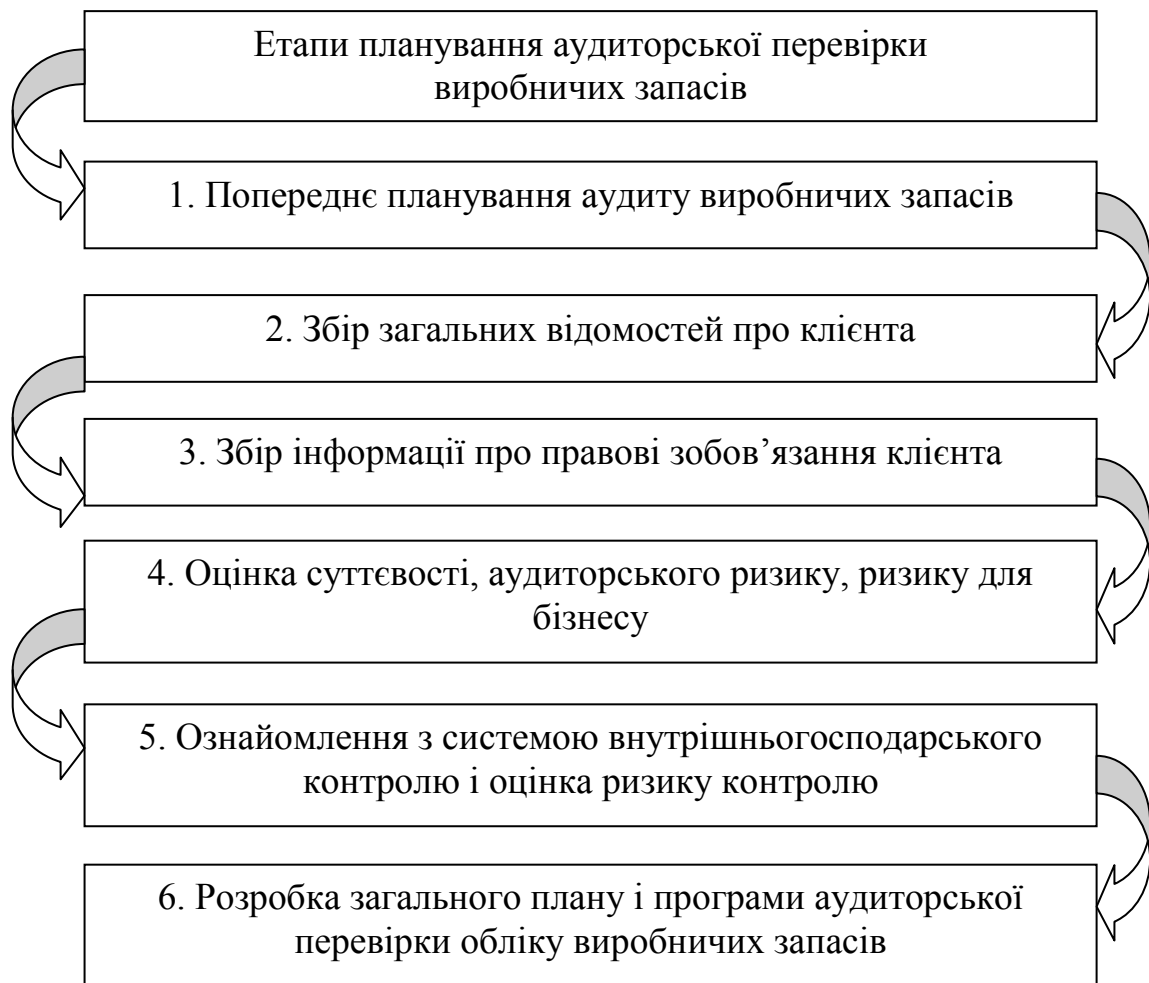


Рис. 3.1. Етапи планування аудиторської перевірки виробничих запасів

Здійснюється планування аудиторської перевірки на основі даних попереднього аналізу. Воно повинно забезпечити:

- отримання необхідної інформації про стан бухгалтерського обліку і ефективність внутрішнього контролю;
- встановлення очікуваного рівня довіри внутрішньому контролю;
- визначення змісту, часу проведення і обсягу контрольних процедур, які підлягають виконанню на наступному етапі аудиторської перевірки;
- координацію робіт із збору і аналізу інформації, необхідної для оцінки достовірності і законності фінансово – господарських операцій, достовірності фінансової звітності.

Під час планування та проведення аудиторської перевірки аудитор не повинен стверджувати, що управлінський персонал є безчесним, але й не повинен припускати беззастережної чесності керівництва.

План аудиту виробничих запасів погоджується з керівництвом підприємства.

Загальна схема аудиторської перевірки виробничих запасів включає такі стадії (рисунок 3.2.)



Рис. 3.2. Стадії аудиторської перевірки виробничих запасів

Більш детальна послідовність проведення аудиту виробничих запасів зображена на рисунку 3.3.



Рис. 3.3. Послідовність проведення аудиту виробничих запасів

При складанні плану аудиту, аудитори повинні враховувати види діяльності підприємства; ризик і істотність; обсяг аудиторських процедур;

важливість операцій з виробничими запасами; вплив комп'ютерної обробки даних на ведення обліку виробничих запасів; наявність внутрішнього аудиту та його функцій щодо виробничих запасів; строки надання аудиторського висновку.

Загальний план аудиту повинен бути достатньо детальним, щоб слугувати керівництвом при розробці програми аудиту. У ньому відображається стратегія проведення аудиту виробничих запасів.

Аудиторська програма розробляється після розробки загального плану аудиту. В аудиторську програму включають:

- перелік об'єктів аудиту за його напрямками;
- терміни проведення;
- оцінку ризику внутрішнього контролю і ризику невиявлення суттєвих помилок у звітності.

При складанні програми аудиту виробничих запасів доцільно розглянути питання, що наведені в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1

Основні питання, що включаються в програму аудиту
виробничих запасів

Досліджуване питання	Джерело інформації
Перевірка повноти оприбуткування запасів	Накладні, товарно-транспортні накладні, акти виготовлення, картки обліку запасів, відомості, журнали
Перевірка правильності визначення первісної вартості виробничих запасів при їх придбанні	Рахунки-фактури, накладні, акти виконаних робіт, наданих послуг
Перевірка фактичної наявності виробничих запасів	Інвентаризаційні описи та інвентарні картки обліку виробничих запасів
Перевірка законності списання запасів	Договори на продаж, норми витрат на виробництво, норми природного убутку, акти непридатності.
Перевірка методів оцінки виробничих запасів при відпуску їх у виробництво, продаж або інше вибуття	Наказ про облікову політику, відомості розрахунку, фактичне списання.

В програмі аудиту аудитор фіксує обраний метод організації перевірки (суцільний, вибірковий чи комбінований) та кількість і види аудиторських процедур. Види, зміст та час проведення зафіксованих у програмі аудиторських процедур повинні збігатися з показниками плану аудиту.

Аудиторська програма допомагає керувати виконавцями та контролювати їх роботу. У програмі аудитор оцінює систему внутрішнього контролю, визначає термін проведення тестів і незалежних процедур, координує роботу помічників, залучених співробітників підприємства, дає завдання іншим виконавцям аудиту, якщо такі беруть участь у роботі.

Записи і висновки з кожного розділу програми фіксуються в робочій документації і є фактичним матеріалом, який використовується для підготовки й обґрунтування аудиторського звіту.

3.2. Методика аудиту виробничих запасів

Мета аудиту виробничих запасів – висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків запасів у всіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам.

Аудит виробничих запасів проводиться для того, щоб одержати належні і достовірні аудиторські докази, щодо їх обліку та відображення у фінансовій звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора щодо її достовірності та відповідності концептуальній основі фінансової звітності.

Для задоволення потреб користувачів в отриманні повної, правдивої та неупередженої інформації щодо виробничих запасів аудиторі необхідно виконати такі основні завдання для досягнення вказаної мети:

- здійснення контролю за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з виробничими запасами;
- встановлення правильності визнання активів запасами згідно з П(С)БО № 9 "Запаси";

- перевірка дотримання підприємством облікової політики щодо відображення запасів в обліку та звітності;
- перевірка правильності формування первісної вартості запасів;
- дослідження стану складського господарства запасів;
- встановлення повноти і правильності відображення в бухгалтерському обліку надходження запасів за їх каналами;
- підтвердження (спростування) доцільності вибору підприємством методу списання запасів на витрати підприємства;
- перевірка дотримання встановлених нормативів використання запасів на виробництво;
- дослідження правильності і повноти відображення в обліку господарських операцій з вибуття запасів за їх каналами;
- перевірка правильності віднесення вартості запасів, використаних на виробництво;
- перевірка правильності та своєчасності відображення виробничих запасів в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- дослідження протизаконних дій, пов'язаних із рухом виробничих запасів, суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності.

Загалом облікову політику можна характеризувати як вибір методик, прийомів і способів ведення бухгалтерського обліку із тих, які наведені в нормативних документах з методології бухгалтерського обліку в межах загальних правил і принципів його організації.

Дуже важливим завданням аудиту виробничих запасів є встановлення, чи дотримується підприємство тих методів, принципів та процедур щодо даного виду активів, які обрані ним та прописані в наказі про облікову політику.

Формування облікової політики щодо виробничих запасів на підприємствах здійснюється на підставі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Методичні складові облікової політики щодо виробничих запасів
підприємства

№	Складові облікової політики	Підстава
1	2	3
1	Склад виробничих запасів	Визнається підприємством самостійно
2	Одиниця обліку запасів	Відповідно до П(С)БО 9: – найменування; – однорідна група (вид)
3	Метод зарахування виробничих запасів на баланс підприємства	Згідно П(С)БО 9 виробничі запаси зараховуються на баланс за первісною собівартістю
4	Визнання та первісна оцінка виробничих запасів	Визнання та первісна оцінка запасів здійснюється залежно від шляхів надходження запасів на підприємство: - придбані за плату; - виготовлені власними силами; - внесені до статутного капіталу; - одержані безоплатно; - придбані у результаті обміну на подібні та неподібні запаси
5	Методи оцінки виробничих запасів при їх вибутті	Відповідно П(С)БО 9 підприємство самостійно визначає один із методів оцінки запасів при їх вибутті: - ідентифікованої собівартості запасів; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO); - нормативних затрат; - ціни продажу.
6	Метод обліку і розподілу ТЗВ	Обирається підприємством за наступними варіантами: - шляхом прямого списання транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості одиниці запасів, які придбані; - за середнім відсотком.
7	Оцінка виробничих запасів на дату балансу	Згідно П(С)БО 9 запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: - первісною вартістю; - чистою вартістю реалізації.

Продовження таблиці 3.2

1	2	3
8	Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	Самостійно встановлюється підприємством
9	Призначення та умови використання запасів	Самостійно встановлюється підприємством
10	Організація зберігання і обліку запасів	Здійснюється залежно від їх виду, технології виробництва, умов постачання і збуту.

Облікова політика залежно від вибору методів оцінки активів та зобов'язань може вплинути на фінансовий результат діяльності підприємства. Прикладом цього впливу є застосування різних методів амортизації основних засобів, оцінки виробничих запасів, застосування різних баз розподілу загальновиробничих витрат, методів калькулювання собівартості продукції.

Джерелами інформації для здійснення аудиту виробничих запасів є документи, які зазначені в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Джерела інформації для аудиту виробничих запасів

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

Для ефективної організації проведення аудиту виробничих запасів необхідно дотримуватись певних етапів. Послідовність аудиту товарно-матеріальних цінностей наведена на рисунку 3.3.

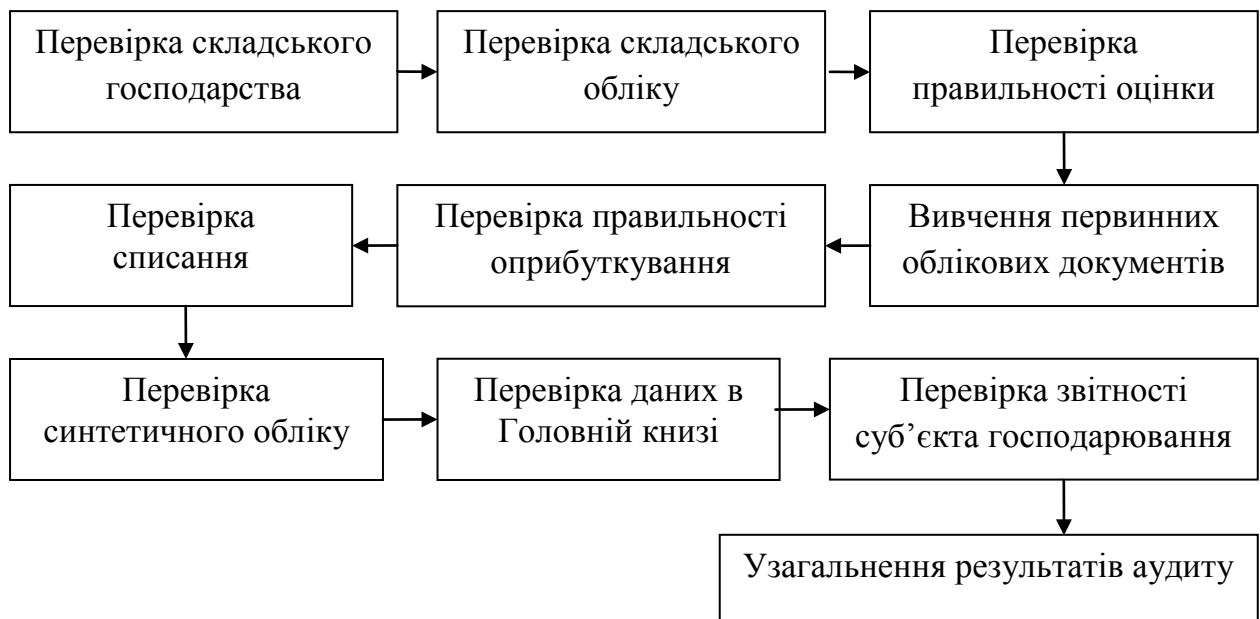


Рис. 3.3. Алгоритм проведення аудиту виробничих запасів

Першим етапом проведення аудиторської перевірки є планування. Метою планування аудиту є привернення уваги аудитора до найважливіших напрямків аудиту, виявлення проблем, які варто перевірити найретельніше.

Аудитор має право самостійно встановлювати форми та методи контролю. Тому, залежно від предмету аудиторського дослідження, завдань, передбачених договором, рівня аудиторського ризику, запланованого рівня суттєвості, суттєвості, аудитор обирає методику проведення аудиту виробничих запасів та фіксує відповідні аудиторські процедури у програмі аудиту.

При здійсненні аудиту виробничих запасів аудитор використовує як документальні, так і фактичні (органолептичні) методи перевірки. Пропонуємо розглянути методи аудиторської перевірки виробничих запасів, сформовані в залежності від етапу аудиту (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Методи аудиторської перевірки виробничих запасів

№	Етап аудиту	Метод аудиту
1	2	3
1	Аудит організації обліку прямих матеріальних затрат	Суцільна документальна перевірка
2	Перевірка правильності оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості продукції	Вибіркова документальна перевірка

Продовження таблиці 3.4

1	2	3
3	Перевірка обґрунтованості віднесення запасів до складу прямих виробничих затрат на виробництво продукції	Вибіркова документальна перевірка
4	Перевірка вірогідності списання на виробництво матеріалів	Вибіркова документальна перевірка
5	Перевірка якісних показників списаних на виробництво запасів	Вибіркова фактична перевірка
6	Перевірка дотримання норм з відпуску запасів	Комбінована документальна перевірка
7	Перевірка правильності оцінки, використання і списання зворотних відходів та вторинної сировини	Вибіркова документальна та фактична перевірка
8	Перевірка синтетичного і аналітичного обліку виробничих запасів	Комбінована документальна перевірка

Проводити суцільну перевірку недоцільно – це потребує великих матеріальних і трудових затрат. Тому бажано перевірити й оцінити систему внутрішнього контролю та обліку на підприємстві, залежно від отриманих результатів, розширювати сукупність досліджень чи навпаки, довіритися даним клієнта і провести лише деякі перевірочні процедури, щоб підтвердити довіру до інформації системи внутрішнього контролю.

На початковій (організаційній) стадії аудиту, аудитор проводить ознайомлення з бізнесом клієнта, оцінює вплив на діяльність підприємства зовнішніх та внутрішніх факторів його діяльності з метою оцінки властивого ризику. Наступною процедурою є оцінка системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання що є метою встановлення величини ризику контролю. Від величини властивого ризику та ризику контролю залежить ризик не виявлення, на який може впливати аудитор шляхом планування відповідної кількості аудиторських процедур. Відповідно, наступним кроком аудитора є складання плану проведення аудиту, в якому зазначається перелік етапів аудиту, склад аудиторських процедур за кожним етапом, виконавець процедур

та період перевірки. Пропонуємо розглянути можливий перелік аудиторських процедур виробничих запасів:

1. Звірка залишків виробничих запасів за даними головної книги з залишками в облікових регістрах;
2. Перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність
3. Перевірка дотримання строків, порядку, документального оформлення та відображення в обліку результатів проведення інвентаризації виробничих запасів;
4. Зустрічна перевірка даних договору, документів на оплату, прибуткових накладних, інших супровідних документів з даними відображеними у аналітичному та бухгалтерському обліку;
5. Перевірка відповідності прибуткових та видаткових накладних записам в журналі реєстрації;
6. Перевірка формування первісної вартості товарно-матеріальних цінностей при надходженні;
7. Перевірка невідфактурованих поставок на предмет оприбуткування та відпуск товарно-матеріальних цінностей у виробництво;
8. Перевірка своєчасності оприбуткування запасів
9. Перевірка документального оформлення та відображення в обліку результатів переоцінки товарно-матеріальних цінностей;
10. Перевірка документального оформлення товарно-матеріальних цінностей, які знаходяться на відповідному зберіганні;
11. Перевірка документального оформлення запасів, які знаходяться в дорозі;
12. Перевірка документального оформлення, відображення в обліку та незмінності методу оцінки вибуття товарно-матеріальних цінностей;
13. Перевірка правомірності внесення змін в облікову політику з питань вибуття виробничих запасів.

Документування плану аудиту має бути достатнім для відображення запланованого характеру, часу та обсягу процедур оцінки ризиків і подальших аудиторських процедур на рівні тверджень для кожного

суттєвого класу операцій, залишків на рахунках та розкритті у відповідь на оцінені ризики.

На підставі плану аудиту аудитор складає програму перевірки.

Програма аудиторської перевірки обліку операцій із запасами суб'єкта господарювання повинна включати дослідження стану збереження матеріальних цінностей, нормування витрат та оприбуткування, правильність оцінювання покупних виробничих запасів, використання запасів на виробництві.

Під час підготовки програми аудиту для виконання робіт за конкретним договором доречно враховувати такі обставини:

- визначені оцінки ризику суттєвих викривлень;
- рівень впевненості, який має бути забезпечений під час отримання аудиторських доказів у процесі виконання процедур по суті;
- заплановані терміни виконання тестів контролю і процедур по суті;
- можливість координації будь-якої позиції в плані перевірки, наприклад, заміна одного працівника на іншого, надання технічної або методичної допомоги;
- кількість асистентів (тобто працівників аудиторської фірми, які мають менший досвід роботи порівняно зі старшим персоналом);
- необхідність залучення інших аудиторів або експертів.

Якщо необхідно в ході перевірки варто переглядати програму та загальний план аудиту. Якщо такі зміни відбулися, то їх обов'язково необхідно задокументувати. Отже, на підставі загального плану аудитор розробляє та документально оформлює програму аудиту, яка деталізує та розкриває пункти плану аудиту.

Аудит виробничих запасів доцільно розпочати з перевірки своєчасності і повноти проведення інвентаризації запасів.

Далі перевіряється процес надходження виробничих запасів. При цьому досліджується: повнота оприбуткування запасів за даними бухгалтерського обліку; їх відповідність за кількістю та якістю за даними приймальних

документів і складених матеріально відповідальними особами, а також повнота оприбуткування запасів, які надійшли без супровідних документів.

Закріплення матеріальної відповідальності перевіряється за даними договорів про повну матеріальну відповідальність, укладених між адміністрацією підприємства та конкретними працівниками; норми витрат сировини і матеріалів на виробництво та їх дотримання.

Наступним етапом є з'ясування встановленої методики оцінки запасів, яка регламентована обліковою політикою підприємства.

Послідуючим етапом є перевірка методу оцінки запасів під час їх списання. Перевіряючи відпуск запасів стороннім особам, перевіряється підстава відпуску та умови реалізації, при цьому перевіряються дані первинних документів.

Досліджуються причини, які зумовили виникнення негативних явищ, розмір невиробничих витрат, установлюються особи, винні в заподіянні збитків; нестача цінностей та збитки, виявлені при інвентаризації, їх обґрунтованість і відповідальні особи. Узагальнюється дослідження інших об'єктів, де виявлено збитки, перевіряється, чи підтверджується її розмір даними бухгалтерського обліку та іншими зібраними доказами, наскільки правильно встановлено матеріальну відповідальність конкретних працівників і розмір її відшкодування.

Практика показує, що типовими помилками, що виникають під час здійснення операцій з виробничих запасів можуть бути:

- незадовільна організація складського господарства;
- невиконання завдань щодо заготовлення (придбання) матеріалів;
- завищення собівартості придбаних матеріалів;
- порушення правил приймання вантажів;
- неповне оприбуткування запасів;
- необґрунтовані претензії до постачальників;
- нераціональне витрачання матеріалів на виробництво;
- порушення норм і лімітів відпуску;

- порушення порядку проведення інвентаризації (порушення строків проведення, нерівномірний їх розподіл за календарними періодами, порушення принципу раптовості, неякісне проведення інвентаризації, недбале і несвоєчасне оформлення документів тощо);

- нестача, надлишок, присвоєння ТМЦ;

- помилки і підробки в документах;

- підміна нових матеріалів старими;

- помилки у визначенні сум уцінок, дооцінок запасів та їх відображення в обліку; незадовільне ведення бухгалтерського обліку.

3.3 Економічний аналіз ефективності використання виробничих запасів

Важливу роль у вдосконаленні економічної системи управління та підвищення рівня економічної роботи посідає економічний аналіз, якому властивий потужний арсенал способів та прийомів дослідження господарських процесів за будь-який відрізок часу, що сприяє підвищенню оперативності управління і прийняттю оптимальних управлінських рішень

В умовах ринкових відносин слід більш раціонально та ефективно використовувати трудові, грошові та матеріальні ресурси, удосконалювати систему управління, забезпечувати наукову обґрунтованість та оптимальність рішень, підвищувати господарську зацікавленість у досягненні високої якості продукції, високих результатів при низьких витратах, посилювати контроль за ходом виконання запланованих показників, поліпшувати рівень економічної роботи в усіх ланках економіки.

Відображення того чи іншого економічного явища за допомогою показників, які б враховували всі його характерні ознаки без найменших похибок, практично неможливе. Через це майже кожний показник має елемент умовності.

Першу групу складають первинні показники витрат виробничих запасів: загальне і питома витрачання, матеріаломісткість, коефіцієнт і % корисного використання виробничих запасів, коефіцієнт виходу продукції.

Друга група – це розрахунково-аналітичні показники. Вони є похідними від первинних показників і використовуються при кількісному аналізі структури і динаміки споживання виробничих запасів. Це передусім різні економічні індекси для відносного зіставлення норм і фактичних витрат; витрат поточного і минулих періодів; для вивчення структурних зрушень тощо.

Всі показники ефективної діяльності підприємства перебувають під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників, що залежать і не залежать від діяльності підприємства.

Внутрішні чинники розглядають з двох позицій: ті, що характеризують рівень прогресивності застосовуваних конструкторських рішень (вдосконалення технології виробництва, виробництва товарів з легких і дешевих матеріалів), і ті, що відображають прогресивність технологічного використання матеріалів, купованих виробів та відходів. До зовнішніх чинників належать: зміна ринкових цін на сировину, матеріали, паливо, енергію і на готову продукцію; невиконання постачальниками зобов'язань щодо термінів, розмірів і номенклатури поставок, а також якості сировини.

Важливим чинником розвитку та інтенсифікації виробництва є стабільна забезпеченість підприємства матеріальними ресурсами та їх раціональне використання. В умовах ринку докорінно змінюється система постачання підприємства сировиною і матеріалами, комплектуючими виробами та енергоносіями. Для того, щоб визначити, якою мірою підприємство забезпечене виробничими запасами, необхідно:

- вивчити порядок розрахунку й обґрунтованість договорів про поставку виробничих запасів, умови поставок;
- визначити характер виробничих запасів і зміну їх структури;
- перевірити обґрунтованість норм виробничих запасів і потребу в них;
- виявити можливості зменшення виробничих запасів;

–розробити заходи щодо зниження наднормативних і зайвих запасів матеріалів.

Перевіряючи розрахунки потреби, необхідно з'ясувати, чи враховані зміни в номенклатурі й асортименті призначеної до випуску продукції, чи враховані зміни питомих витрат на одиницю продукції, чи враховані заходи щодо підвищення технічного рівня виробництва і праці. Загальна потреба підприємства в тому чи іншому виді матеріалів визначається за формулою:

$$P_z = P_v + P_e + P_r + P_{zv} - Z_n, \quad (3.1)$$

де P_z – загальна потреба;

P_p – виробнича потреба;

P_e – потреба для виконання експериментально-дослідних робіт;

P_r – потреба для проведення ремонту;

P_{zv} – потреба в утворенні нормативних залишків на кінець аналізованого періоду;

Z_n – запас на початок аналізованого періоду.

В основу розрахунку потреби підприємства у виробничих запасах покладено нормативи та норми їх витрачання, норми складських запасів. Норма – це завдання, яке фіксує гранично допустимі витрати конкретного виду виробничих запасів на виробництво 1-ці продукції. Норми встановлюються виходячи з того, що вони повинні враховувати покращення якості продукції, її конкурентоспроможність.

Після перевірки потреби у виробничих запасах визначають джерела їх покриття і забезпечення. До внутрішніх джерел забезпечення належить власне виробництво, використання відходів. До зовнішніх - надходження від постачальників за договорами.

Виробничі запаси розглядають як частину матеріальних ресурсів, що не вступили у виробничий процес, але їх наявність на підприємстві в заданих розмірах є об'єктивною умовою ритмічної роботи.

Аналіз термінів та обсягів поставок матеріалів за укладеними договорами пов'язаний з перевіркою запасів відповідних матеріалів на складі. Наявні запаси

мають задовольняти потребу підприємства в матеріалах на період інтервалів між поставками. Забезпеченість (мінімальний запас) днів становить:

$$Z_{\min} = N_0 / D_p, (3.2)$$

де N_0 – запас того чи іншого виду матеріалу;

D_p – добова потреба у цьому матеріалі.

Це дає змогу встановити величину запасу в днях окремих видів матеріалів на складі. Визначають також інтервали між фактичним надходженням матеріалів на склад й інтервали поставок за договорами з постачальниками.

Розміщення коштів підприємства відіграє дуже важливу роль у фінансовій діяльності і підвищенні його ефективності, тому в процесі аналізу активів підприємства в першу чергу належить вивчити зміни в їх складі і структурі і дати їм оцінку (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Аналіз структури активів ПрАТ «Галіція Дистилері»

Засоби підприємства	2016 р.	%	2017 р.	%	2018 р.	%	Відхилення, грн.		Відхилення, %	
							2018 до 2016	2018 до 2017	2018 до 2016	2018 до 2017
							Необоротні і активи	21870	17	21488
Оборотні активи	108915	83	95611	82	81581	77	-27334	-14030	-6	-4,3
- сфери виробництва	66529	50	45692	39	45438	43	-21091	-254	-7,1	-4
- сфери обігу	42386	33	49919	43	36143	34	-6243	-13776	-1,1	-8,3
Всього	130785	100	117099	100	105559	100	-25226	-11540	x	x

З таблиці видно, що за період з 2016 по 2018 рр. структура активів ПрАТ «Галіція Дистилері» стабільно однакова з перевагою на користь оборотних активів. Хоча в загальному, і оборотні і необоротні активи підприємства зменшились відповідно до 77,3% і 43,0 % у структурі активів в 2018 році.

На ПрАТ «Галіція Дистилері» використовується невелика номенклатура виробничих запасів. Це коньячний спирт, виноматеріали та фрукти (яблука, груші, сливи, вишня). Коньячний спирт 5-ти річної витримки та виноматеріали закупаються за кордоном. З 2017р. країна-постачальник – Грузія. Коньячний спирт займає 78,3% в структурі сировини, оскільки коньяк є основним видом продукції, виробництвом якої займається підприємство.

Фрукти використовують для отримання фруктового спирту для виготовлення міцного напою «Фруктовиця» з різними смаками. У таблиці 3.5 наведено вихід соку з 1 т. фруктів.

Таблиця 3.5

Вихід соку та спирту з 1т фруктів

Назва фруктів	Вихід соку з 1 т сировини, л	Вихід спирту з 1 т сировини, л
сливи	83,3	2,25
груші	85,5	2,06
яблука	85,5	2,23
вишні	78,1	2,81

За даними таблиці 3.6. визначимо кількість виробленого фруктового спирту на власних виробничих потужностях.

Таблиця 3.6

Аналіз виробництва фруктового спирту

ПрАТ «Галіція Дистилері» за 2018 р.

Назва фруктів	Сік зброджений (дали)	Спирт безводний 68-70 (абсолютний алкоголь) (дали)
сливи	39440,0	1060,0
вишні	1815,1	49,64
груші	16000,0	384,2
виноматеріал	9300,8	1053,4

ПрАТ «Галіція Дистилері» забезпечене сировиною на 100% і повністю виконує свої зобов'язання перед замовниками. Перевіряючи розрахунки потреби, необхідно з'ясувати чи враховані:

- зміни у номенклатурі та асортименті призначеної для випуску продукції;
- зміни норм витрат на одиницю продукції;
- заходи, спрямовані на підвищення технічного рівня виробництва та удосконалення організації праці.

Доцільно також провести розрахунки за групами: сировина й матеріали, паливо, тара й тарні матеріали, матеріали передані в переробку, запасні частини, та інші матеріали. Після цього складається узагальнююча таблиця, яка дає оцінку роботи підприємства з матеріально-технічного забезпечення (табл.3.7)

Таблиця 3.7

Стан матеріально-технічного забезпечення ПрАТ «Галіція Дистилері»

Вид виробничих запасів	План надходження, тис.грн.	Фактичне надходження, тис.грн. 2017р.	Відхилення, +/-	% виконання
Сировина і матеріали	10551,0	10970,0	+419,0	103,9
Паливо	11,0	20,0	+9,0	181,8
МШП	262,0	243,0	-19,0	92,7
Матеріали передані в переробку	26826,0	26565,0	-261,0	99,0
Запасні частини	149,0	165,0	+16,0	110,7
Товари	1954,0	1966,0	+12,0	100,6
Разом	39753,0	39925,0	+172,0	100,4

Дані табл. 3.7 свідчать про те, що служба матеріально-технічного забезпечення у 2017 році не спромоглася забезпечити підприємство матеріалами переданими в переробку та МШП відповідно на 1,0% та 7,3%.

Але в цілому забезпеченість підприємства виробничими запасами складає 100,4%, що свідчить про хороший рівень роботи відділу матеріально-технічного постачання.

За даними бухгалтерського обліку необхідно також оцінити ритмічність надходження на підприємство конкретних видів сировини, напівфабрикатів і комплектуючих та інших виробничих запасів [30]. Приймаючи в розрахунок ритмічності постачання сировини фактичне надходження на початок кожного місяця (але не більше планового), можна визначати коефіцієнт, який дасть уявлення про стан постачання сировини за формулою:

$$\sum \Phi_n K_{pn} = n \times \Pi_n, \quad (3.3)$$

де K_{pn} – коефіцієнт ритмічності поставок

n – кількість періодів, на які розбито аналізований період;

Π_n – планове надходження;

Φ_n – фактичний запас (у межах нормативного)

Таким чином: $K_{pn} = 19034,0 / 20880,0 = 0,91$

Отже, при виконанні плану постачання сировини на 107,4% постачання відбувалось впродовж року неритмічно, оскільки коефіцієнт ритмічності 0,91, це свідчить про те, що у виробництві могли виникати простої.

На основі проведеного аналізу забезпеченості ПрАТ «Галіція Дистилері» виробничими запасами можна стверджувати, що забезпеченість по основних видах виробничих запасів складає 100 %, але перед планово-економічним відділом постає завдання покращити норми витрачання, оскільки вони в 2017 році були завищені на 184,00 тис. гривень. Крім того постачання виробничими запасами відбувалось в 2017 році не ритмічно. Неритмічність поставок сировини та інших матеріалів зумовлює простої, втрати робочого часу, необхідність понаднормових робіт. Все це збільшує собівартість продукції, що випускається, і відповідно зменшує прибуток підприємства.

З метою покращення забезпеченості ПрАТ «Галіція Дистилері» виробничими запасами доцільно визначити оптимальний розмір поставок, застосувавши модель «економічного обґрунтування розміру поставки». Ця модель базується на виборі розміру поставки, яка мінімізує витрати на доставку та зберігання, крім того дана модель дозволяє прискорити оборотність запасів;

забезпечити безперебійність виробництва; знизити ризик старіння та псування запасів.

Коефіцієнт оборотності запасів (коефіцієнт інтенсивності використання) розраховується діленням собівартості реалізованої за звітний період продукції на вартість виробничих запасів.

$$Ko\ 2017 = 28086 / 11416 = 3 \text{ (обороты)}$$

$$Ko\ 2016 = 41747 / 10988 = 4 \text{ (обороты)}$$

Рівень оборотності виробничих запасів значною мірою залежить від галузевих особливостей і зниження його в 2017 році до 3 оборотів означає погіршення організації взаємозв'язків з клієнтами. Структурно-логічна факторна модель матеріальних витрат відображає зміну матеріаломісткості залежно від зміни загальної матеріаломісткості продукції, на які, у свою чергу, впливають фактори другого і третього рівнів (рис. 3.2)

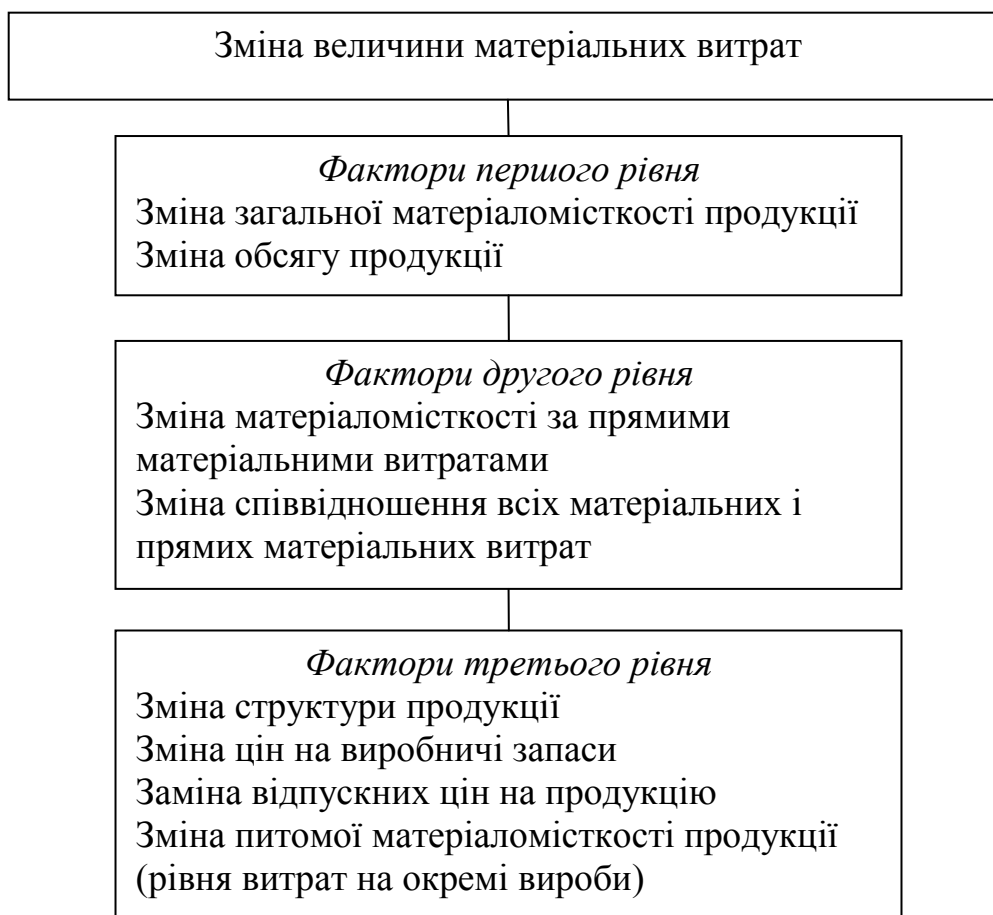


Рис. 3.2. Фактори, що впливають на зміну матеріаломісткості продукції і розміри матеріальних витрат на ПрАТ «Галіція Дистилері»

Аналіз раціонального використання виробничих запасів має вирішити питання про дійсний стан їх використання.

Мета аналізу показників використання виробничих запасів полягає в зниженні частки матеріальних витрат у собівартості продукції.

Недоліки в постачанні, зменшення обсягів матеріалів у поточних запасах та перевитрати матеріалів при їх використанні можуть певною мірою компенсуватися економією їх у виробничому процесі, але для цього необхідно провести оцінку ефективності використання виробничих запасів за допомогою системи різноманітних показників, зокрема таких як: матеріаломісткість продукції, матеріаловіддача, коефіцієнт використання матеріалів; оборотність (тривалість обороту), коефіцієнт оборотності (кількість оборотів).

Матеріаломісткість продукції є узагальнюючим вартісним показником і визначається як відношення суми матеріальних витрат до вартості виготовленої продукції і показує, скільки матеріальних витрат припадає на кожну гривню виготовленої продукції.

Аналіз матеріаломісткості проводиться в такому порядку:

- визначається загальна матеріаломісткість продукції;
- аналізується зміна матеріаломісткості за окремими елементами витрат;
- визначається вплив зміни факторів на матеріаломісткість продукції.

Аналіз матеріаломісткості продукції дає можливість знайти резерви скорочення матеріальних витрат на виробництво продукції та сприяє зниженню її собівартості.

При зниженні матеріаломісткості продукції виникає економія виробничих запасів, що дає можливість отримати додаткову продукцію, отже, зростає продуктивність праці, фондівіддача, прибуток підприємства, рентабельність виробництва.

Матеріаловіддача дозволяє не лише оцінити зміни фактичного рівня використаних виробничих запасів у порівнянні з попередніми періодами, але й виявити резерви збільшення обсягів виробництва. Питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції відображає не тільки рівень використання

виробничих запасів, але й структуру виробництва продукції, тобто, чи є воно матеріаломістким (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Аналіз показників ефективності використання виробничих запасів

ПрАТ «Галіція Дистилері»

Показник	Роки		Відхилення (+,-)
	2016 р.	2017 р.	
Матеріаломісткість	0,35	0,93	0,58
Матеріаловіддача	2,86	1,08	-1,78
Коефіцієнт оборотності	4 оборотів	3 обороти	-1 оборот
Рівень оборотності	50 днів	39 днів	-11 днів

За даними таблиці бачимо, що у 2017 році значно зріс показник матеріаломісткості – на 0,58 пункти, а показник матеріаловіддачі знизився, що є явищем негативним.

Аналізуючи ефективність використання виробничих запасів необхідно встановити можливості подальшого зниження норм витрат матеріалів і матеріальних витрат. Вивчення конкретних умов виробничо-господарської діяльності досліджуваного підприємства дозволяє зробити висновки про те, що такі можливості на підприємстві є. Також, є всі умови для впровадження у виробничий процес нових технічних заходів по вдосконаленню виробництва, які б дали можливість знизити витрачання матеріалів, палива, запасних частин та малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Коефіцієнт оборотності виробничих запасів (коефіцієнт інтенсивності використання) розраховується діленням собівартості реалізованої за звітний період продукції на вартість виробничих запасів.

Рівень оборотності виробничих запасів значною мірою залежить від галузевих особливостей. Тривалість обороту виробничих запасів - це кількість днів, необхідних для перетворення виробничих запасів в грошову форму. Даний показник є величиною оберненою до коефіцієнта оборотності.

Зменшення терміну оборотності в 2017 році на 11 днів (50-39) є позитивним.

За результатами аналізу фінансової звітності ПрАТ «Галіція Дистилері», витрати на виробничі запаси зросли в 2017 році на 428 тис. грн. проти 2016 року, проте це не вплинуло на кількість виготовленої продукції, оскільки зростання витрат було пов'язане із зростанням цін на матеріали.

Є багато варіантів різних методик проведення аналізу використання виробничих запасів, у яких пропонуються різноманітні показники і фактори, які впливають на них.

На ПрАТ «Галіція Дистилері» чинниками, що впливають на відхилення фактичної матеріаломісткості від нормативної є:

- неефективність заходів щодо економії матеріалів;
- заміна одного матеріалу іншим;
- нераціональний розподіл матеріалів, їх невимірність;
- відхилення у технології виготовлення виробів, що спричиняє додаткові відходи.

Всі ці причини, зрештою, призводять до втрати частини коштів, витрачених на виробничі запаси та зниження показників ефективності діяльності підприємства.

Для удосконалення аналітичної роботи на досліджуваному підприємстві необхідно створити громадське бюро економічного аналізу для пошуку резервів виробництва. Це дасть можливість протягом короткого часу розробити організаційно-технічні заходи щодо мобілізації резервів. Крім того необхідно розділити роботу з економічного аналізу між економічними службами і громадським бюро. Економічні служби мають робити комплексний аналіз результатів виробничо-господарської діяльності підприємства, його окремих дільниць і служб; громадське бюро має вивчати, як використовувались окремі види виробничих запасів, яка ефективність окремих технологічних і організаційних рішень.

Створення в автоматизованій системі управління підприємством окремої підсистеми аналізу є найбільш прогресивною формою організації аналітичної роботи. Завдання такої підсистеми – одержувати своєчасно всю необхідну

інформацію, оперативно опрацьовувати її в потрібних для кожної функціональної підсистеми розрізах і бути сполучною ланкою, яка узгоджує роботу окремих підсистем для досягнення спільної мети. Ця підсистема має включати всі аналітичні завдання, потрібні для інших функціональних підсистем.

Завдяки використанню такої підсистеми значно підвищується аналітичність інформації про виробничі запаси, вихідні дані розробляються у вигляді таблиць, графіків, діаграм, тобто в наочній формі, що полегшує використання їх в процесі виконання необхідних завдань.

Узагальнення результатів аналізу є дуже важливим етапом роботи, так як на цій стадії роблять відповідні висновки та приймають управлінські рішення щодо надходження, збереження та використання матеріалів, палива, запасних частин, малоцінних та швидкозношуваних предметів.

3.4. Напрями вдосконалення аудиту й аналізу виробничих запасів

Питання вдосконалення обліку, аналізу і аудиту виробничих запасів завжди перебувають в центрі уваги на будь-якому підприємстві.

В даний час на досліджуваному підприємстві велике значення приділяється питанням автоматизації задач з обліку, контролю, аналізу та аудиту виробничих запасів за програмою «1С: Бухгалтерія». Функції «1С: Бухгалтерія» з обліку виробничих запасів полягає у виконанні таких системних обліково-контрольних операцій:

- автоматизація документування первинної інформації;
- оперативне управління, контроль за наявністю і рухом виробничих запасів;
- розрахунок собівартості виробничих запасів.

Керівник, бухгалтер і аудитор можуть проаналізувати або отримати значення будь-якого необхідного показника з інформаційної бази за необхідний період часу. Комплексний підхід до обліку, контролю, аналізу та аудиту

виробничих запасів дозволяє оперативно отримати всі необхідні дані за певний період і істотно підвищує рівень управління фінансово-господарською діяльністю підприємства. Комп'ютеризація обліку призвела до скорочення робочого часу працівників бухгалтерії та матеріально-відповідальної особи, яка відповідає за ведення складського обліку.

Посиленню контролю за надходження і використанням виробничих запасів сприяє впорядкування первинної документації, широке впровадження типових уніфікованих форм, підвищення рівня автоматизації обліково-обчислювальних робіт, забезпечення строгого порядку приймання, зберігання і витрачання сировини, матеріалів, комплектуючих виробів і т.п.

На підприємстві обмежено число посадових осіб, які мають право підписувати документи на видачу особливо дефіцитних і дорогих матеріалів. Для забезпечення збереження виробничих запасів, правильного приймання, зберігання та відпуску цінностей важливе значення має наявність на підприємстві в достатній кількості складських приміщень, оснащених ваговими і вимірювальними приладами, мірною тарою та іншими пристосуваннями.

Необхідно впроваджувати ефективні форми попереднього і поточного контролю за дотриманням норм запасів і витрачанням виробничих запасів, приділяти більше уваги підвищенню достовірності оперативного обліку руху напівфабрикатів у виробництві. Дані бухгалтерського обліку повинні містити інформацію для пошуку резервів зниження собівартості продукції в частині раціонального використання матеріалів, зниження норм витрат, забезпечення належного зберігання матеріалів.

Вважаємо, що удосконалення обліку і контролю наявності та руху виробничих запасів слід проводити за такими напрямками.

По-перше, спрощувати оформлення операцій з надходження і витрачання виробничих запасів. Відпуск матеріалів у виробництво, де це доцільно, можна оформляти на підставі встановленого ліміту безпосередньо в картках складського обліку матеріалів, передбачивши в них підпис особи, яка отримує цінності.

По-друге, виходячи з вимог ринкової економіки, удосконалювати методологію бухгалтерського обліку виробничих запасів, які інформаційної бази для проведення їх аудиту і аналізу.

По-третє, стежити за ретельним і своєчасним проведенням інвентаризацій, контрольних і вибіркових перевірок, які мають важливе значення в збереженні матеріалів.

Важливим напрямком удосконалення організації оперативного і складського обліку виробничих запасів є раціоналізація форм документів, документообігу і всієї системи оформлення, реєстрації і обробки документів.

Різноманітність форм облікових документів, в тому числі лімітно-забірних карток, істотно ускладнює роботу з обліку виробничих запасів на складах виробничих підрозділів, в групах відділів матеріально-технічного постачання.

Облікова інформація в системі матеріально-технічного постачання характеризується не тільки значними обсягами, але і потребою її формування за окремі періоди. Наприклад, лімітно-забірні картки, як правило, оформляються на підприємствах нерегулярно і надходять до відділів матеріально-технічного постачання і в бухгалтерію у великій кількості і в основному під кінець місяця. Подібні надходження облікових документів на обробку і характерна тенденція збільшення їх кількості до кінця місяця значно ускладнюють роботу складів і матеріально-технічного постачання.

Обсяг облікових робіт на кінець місяця зростає на 18-20 %, що істотно впливає на якість роботи. Аналіз існуючого порядку ведення обліку виробничих запасів на ПрАТ «Галіція Дистилері» показав, що необхідно вдосконалювати систему обліку, усувати дублювання інформації в різних документах, уніфікувати форми документів, регламентувати обсяг і терміни їх передачі на обробку.

Перш за все повинні бути уніфіковані документи, на основі яких виробничі підрозділи отримують сировину, матеріали, покупні готові вироби із заводських складів (лімітно-забірні картки, забірні картки, вимоги і накладні т.

д.). Вважаємо доцільним розробити єдину форму документа (на відпуск матеріалів), призначеного для комп'ютерної обробки інформації. В цей документ слід включити всі об'єкти основного і допоміжного виробництва під відповідними кодами, які б вказували напрямок використання виробничих запасів - основні вироби, разові замовлення, ремонтно-експлуатаційні потреби. Вирішення як організаційних, так і методичних питань повинно базуватися на використанні можливостей сучасних комп'ютерних технологій. При цьому найбільш ефективним є організація вирішення таких завдань у комплексній системі управління підприємством.

Для правильного ведення обліку виробничих запасів на підприємстві необхідно вибирати той метод оцінки запасів, який буде відповідати специфіці діяльності компанії, тобто підприємство має проводити оцінку запасів у той спосіб, який не буде призводити до викривлення фінансових результатів.

Вирішення цих та інших проблем дозволить налагодити більш дієвий і менш трудомісткий облік і контроль за наявністю, рухом і використанням виробничих запасів на ПрАТ «Галіція Дистилері», а також досягти їх економії.

З метою вдосконалення процесу аудиту виробничих запасів необхідне:

1. Удосконалення аудиторських доказів.

З метою отримання більш об'єктивної інформації про стан складського обліку на підприємстві в ході проведення аудиту складів рекомендується отримувати інформацію про стан складського обліку не у співробітників бухгалтерії, а у завідувачів складами і комірників. Таким чином можна, наприклад, отримати інформацію про наявність непридатних до вживання, застарілих матеріалів і тих, які залежалися, виявити недоліки взаємозв'язку між складським і бухгалтерським обліком і т. д.

Таким чином, в результаті отримання інформації не від бухгалтерського персоналу підприємства аудитор може отримати відомості, невідомі співробітникам бухгалтерії або не повідомлені ними.

2. Удосконалення робочих документів аудитора.

Важливу роль у формуванні у аудитора уявлення про стан обліку на підприємстві відіграє опитувальний лист. Складання опитувального листа – це один з етапів збору аудиторських доказів, на підставі яких аудитор проводить подальший аналіз отриманої інформації.

3. Системна організація аудиту.

Слід зазначити, що в даний час аудит перетворюється з перевіряючого в системно-орієнтований. Тому однією з основних завдань аудиту є надання керівництву підприємства інформації наявні недоліки і шляхи їх вдосконалення.

Вважаємо, що досліджуваному підприємству доцільно проводити аудит формування і використання виробничих запасів з періодичністю один раз в квартал. Це дозволить підприємству своєчасно вживати заходів щодо усунення допущених недоліків в системі поставок виробничих запасів і в їх використанні, а також своєчасно усунути причини необґрунтованих втрат чи псування виробничих запасів.

Вважаємо, що своєчасно усувати допущені помилки як в організації обліку виробничих запасів, так і в організації ефективності виробничих процесів підприємства дозволить постійно діючий внутрішній аудит.

У процесі дослідження ми розглянули порядок організації обліку, руху виробничих запасів на ПрАТ «Галіція Дистилері», а також забезпечення зберігання виробничих запасів на основі вивчення облікових регістрів та фінансової звітності даного підприємства. На підставі проведеного дослідження можна дати пропозиції по вдосконаленню обліку, як інформаційної бази аудиту і аналізу і внутрішнього контролю на підприємстві і зробити такі висновки:

1. В ефективному управлінні виробничими запасами важливу роль відіграє чітко організований облік, який повинен оперативно забезпечувати керівників та інших зацікавлених осіб необхідною інформацією для ефективного управління виробничими запасами для виготовлення високоякісної продукції і пошуку резервів зниження її собівартості в частині раціонального використання матеріалів.

2. Необхідною умовою діяльності підприємства є добре налагоджені господарські зв'язки, оскільки вони забезпечують безперебійність постачання, безперервність процесу виробництва, своєчасність відвантаження і реалізації продукції..

3. Чітка класифікація виробничих запасів за певними ознаками і вибір одиниці обліку необхідні для своєчасної і правильної організації синтетичного і аналітичного обліку.

4. Важливою передумовою організації обліку виробничих запасів є їх оцінка. Вона має значення і для більш ефективної організації обробки облікових даних. на досліджуваному підприємстві оцінка виробничих запасів при їх вибутті ведеться за ідентифікованою собівартістю.

5. Облік виробничих запасів на досліджуваному підприємстві відповідає як умовам виробничого споживання матеріалів, так і вимогам організації складського господарства, і забезпечує виконання одного з основних завдань обліку - контроль за збереженням виробничих запасів при їх прийманні та зберіганні.

Важливою умовою підвищення ефективності використання виробничих запасів є посилення особистої та колективної відповідальності, а також матеріальної зацікавленості робітників і керівництва в раціональному використанні виробничих запасів.

Підприємство обов'язково повинно прагнути до дотримання норм витрачання виробничих запасів, оскільки надлишок матеріалів призводить до уповільнення оборотності оборотних коштів, а нестача – до зриву виробничого процесу.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. Дослідивши діяльність ПрАТ «Галіція Дистилері» визначено чинники, що впливають на високу матеріаломісткість, а саме: неповне здійснення заходів щодо економії матеріалів; нераціональний розподіл матеріалів, їх невимірність.

2. Впровадження аналізу допоможе більш раціонально використовувати наявні матеріальні ресурси, зокрема знаходити внутрішні резерви для збільшення виробництва продукції за рахунок зменшення матеріальних витрат на одиницю продукції.

3. Перевірку фактичного використання сировини і матеріалів у виробництві доцільно проводити у двох основних напрямках: використання і збереження сировини і матеріалів у заготівельних і в основних технологічних цехах.

4. Аудитом використання сировини і матеріалів з'ясовано впровадження на підприємстві передових методів організації і технології виробництва і праці, які сприяють раціональному і бережливому їх витрачання і зниженню норм витрат.

5. Можна виділити наступні напрямки вдосконалення управління виробничими запасами на підприємствах:

- підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств;

- удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами та обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації виробничих запасів;

- обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової

- техніки і технології виробництва;

- чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств (застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів).

ВИСНОВКИ

Виходячи із мети та завдання дипломної роботи, поставлених на початку дослідження, нами було проведено ряд заходів та висунуто пропозиції по вирішенню зазначених питань по удосконаленню обліку та контролю за виробничими запасами на підприємстві.

Теоретичні положення і питання обліку запасів потребують вдосконалення і доопрацювання. У свою чергу, розв'язання цих питань зумовить вихід на якісно новий рівень побудови обліку виробничих запасів, значно підвищить їх роль в управлінні кожним вітчизняним підприємством.

Перш за все, за допомогою порівняння визначень запасів різних авторів було визначено їх значну роль у процесі суспільного виробництва. В законодавчих і нормативно-правових документах вживаються різні назви категорії – “запаси”, “матеріали” та інші терміни. Пропонуємо вважати виробничими запасами сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання у одному операційному циклі.

Ефективність управління виробничими запасами має велике значення, особливо на підприємствах, де зосереджуються великі потоки матеріальних цінностей. В умовах ринкової економіки особливо важливого значення набуває поліпшення використання матеріальних ресурсів. Недосконала система організації бухгалтерського обліку викликає неповне та несвоєчасне надходження звітних даних та іншої інформації. Проте до нині ряд принципів питань, зокрема організації обліку виробничих запасів на складах залишаються дискусійними і потребують удосконалення на місцях в залежності від галузі виробництва та видів діяльності підприємства.

Вибір підприємством оптимального методу оцінки запасів сприяє збільшенню оборотних коштів, залученню інвестицій, що в підсумку дає

можливість отримати більші прибутки та в цілому покращити фінансовий стан підприємства.

Реалізація напрямів удосконалення обліку запасів вітчизняними підприємствами призведе до значного підвищення результативності їх фінансово-економічної діяльності. Вирішення комплексу суперечливих та дискусійних питань обліково-аналітичного управління виробничими запасами є актуальним для підприємств України і досліджуваного підприємства з метою створення передумов для більш ефективної роботи у сфері обліку.

Проблемним залишається питання інтеграції виробничої і облікової систем та створення комплексного інформаційного середовища, тому впровадження сучасних технологій забезпечить належні передумови одержання якісної інформації для розроблення науково-обґрунтованих управлінських рішень. Для вирішення питань, пов'язаних з веденням обліку виробничих запасів, важливе значення має впровадження засобів автоматизації, що надасть можливість ефективно вирішувати такі важливі питання, як:

- підвищення достовірності й оперативності інформації про залишки та рух виробничих запасів;
- впорядкування системи документального забезпечення всіх операцій;
- своєчасне й оперативне вирішення питань контролю за надходженням, зберіганням та затратами виробничих запасів.

Дослідивши діяльність ПрАТ «Галіція Дистилері» визначено чинники, що спричиняють низьку рентабельність:

- неповне здійснення заходів щодо економії матеріалів;
- нераціональний розподіл матеріалів, їх невимірність;

Впровадження аналізу допоможе більш раціонально використовувати наявні матеріальні ресурси, зокрема знаходити внутрішні резерви для збільшення виробництва продукції за рахунок зменшення матеріальних витрат на одиницю продукції.

Можна виділити наступні напрямки вдосконалення управління виробничими запасами на підприємствах:

- підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств;
- удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами та обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації виробничих запасів;
- обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки і технології виробництва;
- чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств (застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів).

Аудитом використання сировини і матеріалів з'ясовано впровадження на підприємстві передових методів організації і технології виробництва і праці, які сприяють раціональному і бережливому їх витрачання і зниженню норм витрат.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналіз господарської діяльності / за ред. Барабаш Н. Київ: КНЕУ, 2002. 552 с.
2. Андрос С. В. Облік і аналіз виробничих запасів на підприємствах кондитерської галузі України: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2010. 20 с.
3. Агамас П. Й. Управлінський облік: навч. посіб. вид. 2-ге. Київ: Центр навчальної літератури, 2009. 440 с
4. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): підручник / за ред. проф. Немченко В. В., Редько О. Ю. К.: Центр учбової літератури, 2012. 540 с.
5. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: навчальний посібник / за ред. Бутинця Ф. Ф. Житомир: ПП «Рута», 2001. 416 с.
6. Аудит: підручник / наук. ред. І. І. Пилипенка. - Київ: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2015. 643 с.
7. Аудит: теорія і практика: навчальний посібник для студ. вузів / А. Г. Загородній та ін. 2-ге вид. Львів: Вид-во Нац. ун-ту «Львівська політехніка», 2004. 456 с.
8. Багрій К. Л. Особливості аналізу ефективності використання матеріальних запасів підприємства. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси.* 2010. Вип. 7 (1). С. 50-58.
9. Баранова А. О., Наумова Т. А., Кашперська А.І. Аудит: навчальний посібник. Харків: ХДУХТ, 2017. 246 с.
10. Басенко О. В. Запаси на підприємстві текстильної промисловості. *Актуальні проблеми економіки.* 2005. №43. С.119-125.
11. Бойцова М., Маханько О., Клиженко Я. Усе про облік запасів. 2-ге вид., перероб. і доп. Харків: Фактор, 2014. 160 с.
12. Бондаренко О. С. Сучасні моделі управління запасами промислових і торговельних підприємств. *Економіка і держава.* 2006. № 8. С. 50 – 53.

13. Бурдейна Л.В. Теоретичні основи аналізу забезпечення та ефективного використання виробничих запасів на підприємствах. *Молодий вчений*. 2015. № 3(1). С. 39-43.
14. Бухгалтерський облік в Україні: навчальний посібник / за ред. Хом'яка Р. Л. Львів : «Інтелект-Захід», 2001. 728 с.
15. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: навчально - практичний посібник / за ред. Голова С. Ф. Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2000. 768 с.
16. Бухгалтерський фінансовий облік / за ред. Ф. Ф. Бутинця. Житомир: Рута, 2001. 672 с.
17. Бухгалтерський фінансовий облік: навчальний посібник / за ред. Чебанова Н., Василенко Ю. К.: Знання, 2002. 672 с.
18. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навчально - практичний посібник / Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна та ін. Київ: Центр учбової літератури, 2010. 536 с.
19. Виноградова М. О., Жидєєва Л. І. Аудит: навчальний посібник. Київ: «Центр учбової літератури», 2014. 654 с.
20. Виробничі запаси: бухгалтерський та податковий облік: Збірник систематизованого законодавства. *Бизнес*. 2006. №12(грудень). 96 с.
21. Гарасим П. М., Лобода Н. О., Гарасим М. П. Виробничі запаси як технологічний фактор і форма хедж-інвестування (аналітичний аспект): *збірник наукових праць Подільського державного аграрно - технічного університету. Сільськогосподарські науки*. 2014. Вип. 22 (2). С. 75-80.
22. Голова С.Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: Лібра, 2003. 704 с.
23. Головка Т. В., Сагова С. В. Стратегічний аналіз: навчальний посібник. Київ: КНЕУ, 2002. 198 с.
24. Горщар В. ІС: Запаси на складах та у виробництві. *Бухгалтерія. Збірка систематизованого законодавства*. 2007. Випуск 8. С. 212 – 226.

25. Грабова Н. М., Кривоносов Ю. Г. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках: навчальний посібник. Київ: АСК, 2006. 416 с.
26. Григорчук Л. М. Основи економічної теорії: навчальний посібник. Тернопіль: «Економічна думка», 2002. 304 с.
27. Гуцайлюк З. В., Мех Я. В., Щирба М. Т. Аудит (теорія, методика, збірник завдань). Тернопіль: Економічна думка, 2002. 190 с.
28. Давидов Г.М. Аудит: підручник / за ред.: Г. М. Давидова, М. В. Кужельного. 2-ге вид., перероб. і доп. Київ: Знання, 2009. 495 с.
29. Данілочкіна О. В., Голод В. О. Актуальні проблеми організації і ведення обліку виробничих запасів підприємствами України. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualni-problemi-organizatsiyi-i-vedennya...>
30. Довга Т. А. Роль та місце аналізу виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства. *Молодий вчений*. 2015. № 5 (20). Частина 1. С. 130-134.
31. Дубініна М. В. Сутність виробничих запасів як складової частини процесу виробництва. *Тенденції та закономірності розвитку обліково-аналітичного забезпечення в Україні: Тези доповідей вузівської науково-практичної конференції*. Миколаїв: НУК, 2007. 156 с.
32. Економіка підприємств: підручник / за ред. Покропивоного С. Ф. Київ : КНЕУ, 2001. 420 с.
33. Економічний аналіз: навчальний посібник / за ред. Чумаченка М.Г. Київ: КНЕУ, 2001. 540 с.
34. Жаворонок А. В., Дзюбик І. В. Особливості аналізу виробничих запасів на підприємстві. *Молодий вчений*. 2017. № 6. С. 422-426.
35. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
36. Івахненко В. М. Курс економічного аналізу: навчальний посібник. Київ: Знання-Прес, 2001. 206 с.

37. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навч. посіб. Київ: Знання-Прес, 2003. 349 с.
38. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України № 29 від 30.11.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
39. Камінська Т. Г. Облік запасів у конфігурації програми «1С: Предприятие 8.3 Бухгалтерский учет для Украины» для сільськогосподарських підприємств. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 12. С. 30-35
40. Карпенко О.В. Нові підходи до контролю матеріальних запасів. *Вісник ЖДТУ*. 2001. № 15. С. 103-107.
41. Киба Л. Порівняльна характеристика моделей керування виробничими запасами. *Вісник Тернопільського державного економічного університету. Економічні науки*. 2006. № 1. С. 81–86.
42. Кіртока Р.Г. Особливості проведення аудиту виробничих запасів в сучасних умовах на підприємствах харчовій промисловості. *Глобальні проблеми економіки*. Миколаївський національний університет. В.О. Сухомлинського. Миколаїв. 2015. № 3. С. 869 – 872.
43. Контроль і ревізія: навч. посіб. для ВНЗ / за ред. Бардаш С.В. Житомир. 2004. 384 с.
44. Косоць Г. М. Методичні аспекти оцінки забезпеченості овочепереробних підприємств якісною сировиною. *Вісник Житомирського національного агроекологічного університету*. 2013. № 1-2(2). С. 266 - 277.
45. Косоць Г.М. Методичні аспекти оцінки забезпеченості овочепереробних підприємств якісною сировиною. *Вісник Житомирського національного агроекологічного університету*. 2013. № 1-2(2). С. 266-277.
46. Кузьменко О. М. Сутність виробничих запасів та їх класифікація. *Фінанси, облік і аудит* : зб. наук. пр. / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». Київ: КНЕУ, 2008. Вип. 12. С. 259-267.

47. Кузьмінська О.Е. Напрями аналізу виробничих запасів підприємств. *Вчені записки: зб. наук. пр. / Мін-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана»*. 2014. № 16. С. 174-180
48. Кухарський М., Гулик З. До питання обліку виробничих запасів і продукції сільськогосподарського виробництва в сільськогосподарських підприємствах. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2005. № 8. С.6-8.
49. Лишаленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік: навчальний посібник. Київ: Видавництво «Центр учбової літератури», 2003. 524 с.
50. Ловска І. Д. Організація та ведення обліку виробничих запасів в інформаційному середовищі. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць. Державний університет «Житомирська політехніка». 2012. Вип. 1 (22). С. 194 – 200.
51. Лопатіна В. В. Економічна сутність виробничих запасів. *Наукові праці. Економіка*. Вип. 177. Т. 189. С. 67-71.
52. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: Теорія, практика, перспективи. Житомир:ЖІТІ, 2007. 384 с.
53. Меліхова Т. О., Ніколаєнко Н. С. Розробка програми аудиту виробничих запасів для підвищення фінансової безпеки підприємства. *Економіка та держава*. 2017. № 1. С. 51-55.
54. Мельник В. М. Основи економічного аналізу : навчальний посібник. Київ : Кондор, 2003. 128 с.
55. Мельник О.Г., Ганас Л.М. Метод аналізування стану управління виробничими запасами на вітчизняних машинобудівних підприємствах. *Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького*. 2014. №. 10. С. 169-175.
56. Мельничук І. І., Заморозна К. О. Етапи аналізу виробничих запасів у сучасних умовах. *Молодий вчений*. 2017. № 1. С. 657-661.
57. Мельнікова К.С. Напрями удосконалення методів і процедур аудиту виробничих запасів на прикладі макаронної фабрики. *Економічні студії*. 2014. №1(1). С. 13-18.

58. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства: підручник Київ: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. 514 с.
59. Мошенський С. З., Олійник О. В. Економічний аналіз: підручник для студ. екон. спец. вищих навч. закладів / за ред. Ф. Ф. Бутинця. 2-ге вид., доп. і перероб. Житомир: Рута, 2007. 704 с.
60. Мудла О. І. Економічна сутність виробничих запасів та їх оцінка на підприємстві. URL: <http://www.rusnauka.com>
61. Нестеров Д. Кому потрібен біоетанол. *Українська правда*. 10 травня 2013. С. 6.
62. Облік видів економічної діяльності : навч. посіб. / за ред. Гура Н. О. Київ: Знання, 2004. 541 с.
63. Огійчук М.Ф., Новіков І. Т., Рагуліна І. І. Аудит: організація і методика: навч. посіб. Київ: Алерта, 2010. 584 с.
64. Олійник Т. О., Резніченко Н. В. Проблеми організації обліку на складах підприємств. *Сталий розвиток економіки*. 2011. № 7. С. 204-207.
65. Петрик О. А., Савченко В. Я., Свідерський Д. Є. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності: навч. посібник / за ред. О. А. Петрик. Київ: КНЕУ, 2015. 472 с.
66. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України 30.11.99 № 291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України 09.12.2011 № 1591). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>
67. Податковий Кодекс України Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua>
68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» № 246 від 20 жовтня 1999 р. URL: <http://www.rada.gov.ua>
69. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

70. Попович П.Я. Економічний аналіз та аудит на підприємстві. 3-є, вид. перероб. і доп. Тернопіль: Економічна думка, 2010. 209 с.
71. Приймак О.Ю. Методичні процедури управлінського обліку виробничих запасів в логістиці та управлінні підприємством. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Логістика*. 2007. №574. С. 141-149.
72. Пушкар М. С. Філософія обліку: монографія. Тернопіль: «Карт-Бланш», 2002. 157 с.
73. Рапинець В. І. Облік виробничих запасів з використанням інформаційних технологій. *Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України: матеріали міжнародної науково-практичної конференції*. (Тернопіль, 21-22 листопада 2007 р.). Тернопіль. 2007. С. 502-504
74. Рибалко О. М., Болдуєва О. В. Вдосконалення обліку виробничих запасів. *Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво*. 2008. № 3. С. 210 – 215.
75. Рогова Д. О., Беренда Н. І. Мета та стадії проведення аудиту виробничих запасів. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 16. С. 168-171.
76. Самко М. С. Розробка комплексної методики аналізу виробничих запасів підприємства. *Управління розвитком*. 2013. № 12 (152). С. 59-61.
77. Сиротюк Г., Сиротюк К. Методичні особливості аудиту виробничих запасів. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК*. 2015. № 22(1). С. 92-97.
78. Скирпан О. П., Палюх М.С. Фінансовий облік : навчальний посібник. Тернопіль : Економічна думка, 2008. 395 с.
79. Скорба О.А. Методика аудиту виробничих запасів. URL:http://www.rusnauka.com/10_DN_2014/Economics/7_164604.doc.htm
80. Скорба О.А. Організація проведення аудиту виробничих запасів. *Найновітє научни постижения – 2014: матеріали X Міжнародна научна*

практична конференція (17-25 март 2014 година). Економики. Т. 5. Софія: «Бял ГРАД-БГ» ООД. 2014. С. 87-94.

81. Скрипник М. І. Григоревська О. О., Радіонова Н. Й. Удосконалення організації і методики аудиту виробничих запасів на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2016. Вип. 2–3 (35). С. 378-398.

82. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навчальний посібник. Київ: КНЕУ, 2006. 526 с.

83. Сорокіна О. С. Управлінський облік виробничих запасів на підприємствах ефіроолійної галузі. *Вісник Львівської комерційної академії* : зб. наук. праць., 2011. Вип. 35. С. 349-351.

84. Тарасенко А. В. Формування інформаційного забезпечення аудиту виробничих запасів машинобудівних підприємств. *Облік і фінанси*. 2015. № 2. С. 109-113.

85. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : підручник. Київ : А.С.К., 2006. 784 с.

86. Ткачук О. Порівняльний аналіз вітчизняного та зарубіжного досвіду обліку виробничих запасів. URL: <http://www.stelmaschuk.info>

87. Тринька Л. Я. Липчанський (Іванчук) О. В. Економічний аналіз: навч.- метод. посіб. Київ: Алерта, 2013. 568 с.

88. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія : підручник. Київ: Знання – Прес, 2002. 253с.

89. Фалінська М. Економічна сутність та аналіз ефективності використання матеріальних ресурсів. *Галицький економічний вісник*. 2012. № 6(39). С. 132-137.

90. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. / за ред. проф. М. Ф. Огійчука. 6-те вид., перероб. і допов. Київ : Алерта, 2011. 1042 с.

91. Харитоновна А. Запаси: обліковуємо правильно. *Баланс*. 2007. № 45. С. 4-5.

92. Цвентарна В. Питання ведення обліку виробничих запасів на підприємстві. URL: <http://sophus.at.ua>

93. Чабанюк О. А. Облік і аналіз виробничих запасів підприємств цукрової промисловості: автореф. дис. ...канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2013. 23 с.

Шмиголь Н.М., Нестеренко А.А. Роль і місце аналізу виробничих запасів у системі управління ресурсним потенціалом підприємства. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2015. № 5. С. 10