

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра економічної експертизи та аудиту бізнесу

Симонік Олена Федорівна

**АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ
ВИКОРИСТАННЯ**

(на матеріалах ТОВ «Ковельський хлібокомбінат»)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

освітньо-професійна програма «Економічна експертиза та аудит бізнесу»

випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем «магістр»

	Виконала студентка групи ОАБм-21 Симонік Олена Федорівна <hr/> підпис

Тернопіль – 2018

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ..	8
1.1. Сутність запасів, їх класифікація для потреб обліку й управління	8
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку виробничих запасів.....	16
1.3. Організаційні засади аудиту виробничих запасів.....	26
Висновки до розділу 1	33
РОЗДІЛ 2. АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ	35
2.1. Інформаційне забезпечення аудиту виробничих запасів	35
2.2. Вивчення й оцінка внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку запасів.....	39
2.3. Перевірка повноти оприбуткування, правильності списання, оцінки та обліку запасів.....	49
2.4. Документальне оформлення аудиту використання виробничих запасів	58
2.5. Напрями удосконалення організації аудиту виробничих запасів підприємства.....	66
Висновки до розділу 2	73
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ	76
3.1. Аналіз виробничих запасів ТОВ «Ковельський хлібокомбінат»	76
3.2. Аналіз ефективності використання виробничих запасів ТОВ «Ковельський хлібокомбінат»	85
Висновки до розділу 3	93
ВИСНОВКИ	95
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	100
ДОДАТКИ	112

ВСТУП

Актуальність дослідження. Основною передумовою здійснення господарської діяльності для більшості підприємств є достатній обсяг та раціональне використання виробничих запасів. Відповідно підприємство самостійно визначає потрібну кількість запасів для виробництва. Ефективне управління запасами підприємства повинно базуватися на застосуванні виваженого інформаційного забезпечення. Сформована якісна та своєчасна інформація про рух, вартість, наявність запасів дозволяє управлінському персоналу підприємства оперативно приймати вірні рішення щодо операцій з виробничими запасами. Добре побудований, належним чином організований облік та внутрішній контроль запасів, тобто якісна поінформованість про їх наявність та рух, ефективність використання мають суттєве значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства.

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

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

Метою роботи є обґрунтування теоретико-методологічних основ і розробка науково-практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення методики й організації аудиту виробничих запасів та аналізу їх використання як

важливої передумови підвищення ефективності процесу управління на підприємствах.

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

- дослідити теоретичні аспекти сутності запасів і визначити напрями їх класифікації;
- дослідити нормативно-правове регулювання обліку виробничих запасів;
- дослідити організаційні засади аудиту виробничих запасів;
- обґрунтувати методика та етапи аудиту виробничих запасів на підприємствах хлібопекарської промисловості;
- розкрити документальне оформлення аудиту використання виробничих запасів на підприємстві;
- визначити можливі напрями удосконалення організації аудиту виробничих запасів;
- провести аналіз виробничих запасів та аналіз ефективності їх використання на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» і запропонувати шляхи підвищення ефективності використання матеріально-виробничих запасів на підприємстві.

Об'єктом дослідження є теоретичні, методичні, організаційні та практичні аспекти обліку та аудиту виробничих запасів підприємства.

Предметом дослідження є господарська діяльність підприємства в частині наявності та використання виробничих запасів на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат».

Методи дослідження. У процесі дослідження було використано наукові методи, що ґрунтуються на системному аналізі економічних явищ. На основі діалектичного методу наукового пізнання й поєднання історичного та логічного в еволюції існуючих методик обліку виробничих запасів подано їх визначення та обґрунтовано напрями вдосконалення їх обліку. Для вирішення завдань обліку виробничих запасів і дослідження питань методики та організації їх аудиту та

аналізу на підприємствах застосовано методи порівняння, конкретизації, моделювання, аналогії, абстрагування, групування, аналізу бухгалтерських рахунків, спостереження, вибірки.

Інформаційна база дослідження. Інформаційною базою роботи є законодавчі та нормативні акти, що регламентують облік, аудит та аналіз виробничих запасів, статті вітчизняних та зарубіжних наукових видань, монографії, дисертації, періодичні спеціалізовані видання з питань економіки, обліку та аудиту, методичні матеріали навчальних посібників, матеріали науково-практичних конференцій з питань економіки, бухгалтерського обліку, аудиту і контролю, зокрема і комп'ютерної мережі Інтернет. Практична частина роботи побудована на даних фінансової звітності та облікової інформації ТОВ «Ковельський хлібокомбінат».

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

- досліджено теоретичні аспекти сутності запасів і визначено напрями їх класифікації для цілей фінансового обліку й управління;
- досліджено нормативно-правове регулювання обліку виробничих запасів для визначення відповідності операцій з обліку виробничих запасів чинному законодавству;
- досліджено організаційні засади аудиту запасів через уточнення завдань та об'єктів, визначення ризику контролю, а також процедур планування й етапів аудиту, методики документальної перевірки запасів, що сприяє забезпеченню якості перевірки;
- обґрунтована методика та етапи аудиту виробничих запасів на підприємствах хлібопекарської промисловості, з огляду на особливості

їх діяльності та організацію виробничих процесів, що дає змогу здійснювати постійне спостереження за надходженням, зберіганням і рухом запасів;

- розкрито документальне оформлення аудиту по використанню виробничих запасів на підприємстві, що дає можливість у кінці перевірки систематизувати її результати й оцінити одержану інформацію;
- проведений аналіз виробничих запасів на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» та обґрунтовано відповідні висновки щодо планування потреби у виробничих запасах;
- досліджено існуючу методику економічного аналізу ефективності використання виробничих запасів на прикладі ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» та внесено пропозиції щодо ефективності використання виробничих запасів на підприємстві.

Апробація результатів дослідження. За результатами дослідження опубліковано наступні праці:

Охнівська С.О. Податкове планування для оптимізації ПДВ // Збірник статей студентів кафедри економічної експертизи і аудиту бізнесу. – 2018. – С. 12-15

Магістерська робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків.

Основний зміст роботи викладено на 92 сторінках друкованого тексту. Робота містить 16 таблиць, 7 рисунків, 3 формули, 7 додатків. Список використаних джерел складається зі 101 найменувань, поданих на 11 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1.1. Сутність запасів, їх класифікація для потреб обліку й управління

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

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

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99р. №246» [89]. Відповідно до даного положення, запаси - це активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг;
- утримуються для споживання при управлінні підприємством.

Запаси визнаються активом, якщо:

- існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- вартість запасів може бути достовірно визначена.

Невід'ємною складовою запасів є виробничі запаси. Виробничі запаси - це предмети праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотніх 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 [11, с.173].

Розглянемо трактування сутності запасів різними авторами, які наведені у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1

Трактування сутності запасів різними авторами

...

Під виробничими запасами Пушкар М.С. розуміє запаси засобів виробництва, які знаходяться на складах суб'єктів 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.

Г.Б. Рубальський більш детально розглядає поняття «запаси». Він вважає, що створення запасів, їх зберігання, витрачання й поповнення характерні для всіх видів господарської діяльності - від домогосподарства до економіки. Різні вироби або ресурси, які безпосередньо не використовуються в певний момент часу, можна вважати запасами. Тому з проблемами управління запасами стикаються не тільки спеціальні організації, а і практично кожна людина [76, с. 9].

Основним завданням збільшення ефективності промислового виробництва має стати орієнтація не на обсяги виробництва, а на ринковий попит. Тобто на відміну від державно-монополістичної системи господарювання, яка

ґрунтувалася на принципі «продавати те, що виробляється», ринкова система має дотримуватися принципу «виробляти те, що продається». При цьому оптимальне забезпечення процесу виробництва запасами сировини, матеріалів є необхідною умовою ефективного функціонування виробництва.

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

- предмети праці, що наявні в природному середовищі (потенційні сировинні ресурси);
- продукти першого (екстрактивного) ступеня обробки природної сировини (первинна сировина);
- відходи виробничого, суспільного й індивідуального споживання (відходи);
- вторинна сировина;
- імпортована сировина як додаток до власної сировинної бази [29, с. 25].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- поточні біологічні активи [26, с.111].

Для правильної організації обліку запасів важливе значення має їх науково обґрунтована класифікація. Типова класифікація виробничих запасів представлена в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Класифікація основних видів запасів

...

Наведена класифікація запасів забезпечує виконання основних завдань обліку та контролю запасів, серед яких: раціональне визначення одиниці обліку запасів та формування номенклатури-цінника; організація складського господарства; достовірне визначення первісної вартості запасів.

В. В. Сопко класифікує матеріали залежно від їх призначення у процесі виробництва так: сировина, основні матеріали, покупні напівфабрикати, допоміжні матеріали, паливо, тара, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети [100, с. 287].

Ф.Ф. Бутинець класифікує запаси за призначенням у такий спосіб: сировина й основні матеріали; допоміжні матеріали; паливо; тара і тарні матеріали; будівельні матеріали; запасні частини для проведення ремонтів; тварини на вирощуванні та відгодівлі; матеріали сільськогосподарського призначення; малоцінні та швидкозношувані предмети [19, с. 287].

Виробничі запаси розглядають як частину матеріальних ресурсів, які не задіяні у виробничому процесі, але їх наявність на підприємстві у передбачених розмірах є об'єктивною умовою ритмічної роботи.

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

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

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

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку виробничих запасів

Організація обліку виробничих запасів на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» здійснюється за певними правилами, встановленими чинним законодавством.

Основним нормативно-правовим документом як з бухгалтерського обліку в цілому, так і з обліку запасів є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [37]. Він визначає основні принципи обліку виробничих запасів, порядок організації та ведення їх обліку (відповідальність за його організацію, первинні документи та облікові регістри, необхідність інвентаризації запасів та порядок відображення інформації про запаси у фінансовій звітності підприємств).

В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій визначено перелік рахунків та субрахунків, призначених для обліку запасів, їх характеристику та порядок відображення на них господарських операцій. В Інструкції зазначено, які рахунки можуть кореспондувати між собою, яким чином ведеться аналітичний облік запасів та ін. [43].

Частина підприємств ведуть бухгалтерський облік із застосуванням міжнародних стандартів, решта - використовують національні. Так, перша група господарюючих суб'єктів керується нормами Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 2 «Запаси», метою якого є визначення підходу до обліку запасів та визначення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів. Цей Стандарт надає рекомендації щодо визначення собівартості та подальшого визнання витрат, включаючи будь-яке часткове списання до чистої вартості реалізації. Він також надає рекомендації щодо формул собівартості, що застосовуються для визначення собівартості запасів.

Національні ж вимоги до порядку ведення бухгалтерського обліку та відображення у фінансовій звітності інформації про виробничі запаси

підприємств визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Його норми застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності). Положення визначає порядок визнання та визначення первісної оцінки запасів, оцінки вибуття запасів, оцінки запасів на дату балансу, розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності, а також особливості бухгалтерського обліку запасів підприємствами.

У «Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства», затверджених Міністерством фінансів України, визначені положення щодо формування облікової політики з наступних питань, що стосуються обліку виробничих запасів підприємства: методи оцінки вибуття запасів, періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів, порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат, періодичність та об'єкти проведення інвентаризації, визначення одиниці аналітичного обліку запасів. Даний нормативно-правовий документ використовується підприємствами в процесі формування наказу про облікову політику для визначення порядку ведення бухгалтерського обліку запасів та відображення інформації щодо них у звітності конкретних суб'єктів господарювання.

Порядок здійснення первинного обліку виробничих запасів підприємств здійснюється відповідно Наказу Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» № 193 від 21.06.1996 р. Наказ визначає перелік типових форм первинних документів з обліку операцій з руху запасів на підприємстві, порядок їх заповнення, зберігання та реєстрації.

Зважаючи на відмінності виробничих запасів підприємств та малоцінних та швидкозношуваних предметів, форми первинних документів з їх обліку теж мають відмінності та затверджуються окремими нормативними актами. Так,

порядок документального оформлення малоцінних та швидкозношуваних предметів визначається Наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів» № 145 від 22.05.1996 р.

Наказ Міністерства фінансів України «Про кореспонденцію рахунків» №143 від 28.03.2002 р. визначає типові бухгалтерські проведення, пов'язані з обліком надходження, вибуттям та виробництвом виробничих запасів.

Основні аспекти проведення аудиторської перевірки виробничих запасів підприємств визначені у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII. Він регламентує правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації.

На міжнаціональному рівні аудит запасів суб'єктів господарювання регулюється міжнародними стандартами аудиту (повна назва - Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) - міжнародні професійні стандарти для здійснення аудиторської діяльності, що видаються Міжнародною федерацією бухгалтерів через Раду з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості.

Важливе значення у структурі нормативно-правової бази з аудиту виробничих запасів мають нормативні акти Аудиторської палати України (наприклад, Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги, Інструкція щодо складання звітності за формою №1-аудит (річна) «Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги», Інструкція про порядок розгляду звернень, що надходять до Аудиторської палати України, Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні, Методичні рекомендації аудиторам на випадок залучення їх до процесуальних дій в якості свідків, експертів або спеціалістів, Методичні рекомендації з рейтингування аудиторських фірм України, Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми),

Порядок сертифікації аудиторів банків, Порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів тощо).

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

Нормативно-правова база з обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів підприємств та організацій є досить складною та обширною і наведені вище законодавчі акти є лише основними документами даної сукупності. Окрім них існують інші накази, листи, роз'яснення Міністерств фінансів та статистики України, спрямовані на деталізацію положень основних нормативних актів з даної ділянки бухгалтерського обліку, роз'яснення порядку його ведення у випадку внесення змін до законодавства та ін.

На ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» ведення бухгалтерського обліку згідно облікової політики підприємства здійснюється за принципами і методами, передбаченими Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Оцінку запасів (матеріалів, сировини, палива), комплектуючих виробів та напівфабрикатів при відпуску у виробництво чи іншому вибутті здійснюють за методом середньозваженої собівартості.

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

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

Виробничі запаси в бухгалтерському обліку оцінюють за кожним етапом їх надходження, використання чи зберігання. За основу використовують принципи оцінки, передбачені П(С)БО 9 «Запаси» (рис. 1.1).

Вартість придбаних запасів включає такі фактичні витрати:

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

...

Визначення первинної вартості залежно від джерел надходження наведено у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Зв'язок первісної вартості запасів з джерелами їх надходження

...

Якщо на момент оприбуткування запасів неможливо визначити первісну вартість, запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості.

Найбільш розповсюдженим методом надходження виробничих запасів на підприємство є запаси, що придбані за плату. В такому випадку їхньою первісною вартістю буде вважатися собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

- ...

Кожного разу при відпуску запасів у виробництво, продажу або іншому вибутті виникають труднощі визначення ціни їх відпуску. Це відбувається тому, що запаси одного й того ж виду можуть надходити на підприємство за різними

цінами. П(С)БО 9 «Запаси» пропонує п'ять можливих методів оцінки запасів при їх вибутті: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходжень запасів (ФіФО); нормативних витрат; ціни продажу (рис. 1.2)....

....

У відповідності до П(С)БО 9 «Запаси» в бухгалтерському обліку та звітності виробничі запаси повинні відображатись за найменшою з двох оцінок: первинною вартістю чистою вартістю реалізації [89]. Під чистою вартістю вважається очікувана ціна реалізації запасів за умов звичайної діяльності за вирахуванням можливих витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Відповідно до облікової політики підприємства ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» відпуск виробничих запасів на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» здійснюється за методом середньозваженої собівартості.

Метод середньозваженої собівартості передбачає вирахування середньої ціни одиниці запасів шляхом ділення сумарної вартості залишку запасів на початок періоду і тих, що надійшли, на сумарну кількість цих же запасів.

При цьому середня вартість одиниці запасу може розглядатись (в залежності від системи обліку) як за звітний період, так і після кожного нового надходження.

При системі постійного обліку нова ціна запасу вираховується після кожної чергової партії надходження, а періодом є проміжок часу між попереднім та поточним видатком запасів. В даному випадку вартість одержаних запасів усереднюється з наявною, в результаті чого виробничі запаси обліковуються як одна партія за однією обліковою ціною.

Застосування даного методу при системі постійного обліку дає об'єктивну інформацію про вартість запасів і, практично, не дає можливості маніпулювання з цифрами.

Метод ідентифікованої собівартості може застосовуватися у випадку виконання спеціальних замовлень і проектів, а також при невеликій

номенклатурі товарів. Цей метод передбачає облік фактичної собівартості за кожною конкретною одиницею товарів. Для більшості підприємств цей метод неприйнятний через складність і непрактичність відслідковувати придбання і використання (продаж) конкретних одиниць кожного найменування запасів. Хоча, як показує облікова практика, цей метод є цілком прийнятним при застосуванні бухгалтерських програм, оскільки вони елементарно дозволяють відслідковувати придбання і використання (продаж) конкретних одиниць кожного найменування запасів [8, с. 50].

Оцінка запасів за методом ФіФО базується на припущенні, що собівартість запасів придбаних у першу чергу, повинна бути віднесена до запасів, що вибули у першу чергу. Собівартість запасів, що є в наявності на кінець періоду, відноситься до останніх придбань, а собівартість запасів, що вибули, відноситься до більш ранніх придбань. При застосуванні цього методу в умовах постійного зростання вартості придбання запасів, запаси, які знаходяться у залишку і відображені у балансі будуть мати оцінку наближену до їх реальної вартості [8, с.5]. Недоліком методу є відображення нереальних доходів, що призводить до невиправданого завищеного прибутку. Застосування методу ФіФО в умовах зростання цін буде сприяти збільшенню податку на прибуток. Але при цьому і сам прибуток, відображений у звітності, буде вищим, що є позитивним моментом при необхідності залучення інвестора, намірі отримати кредит або інших ситуаціях.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися [89, с.34].

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами, які мають мережу власних фірмових магазинів і поряд з виробленням продукції

займаються роздрібною торгівлею, середнього проценту торговельної націнки товарів.

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари [51].

Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки.

Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів.

Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації (рис. 1.3).

Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх реалізаційна ціна знизилась або вони втратили первинно очікувану від їх використання економічну вигоду.

...

Отже, організація обліку виробничих запасів здійснюється за певними правилами, встановленими чинним законодавством. Нормативно-правова база з обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів підприємств та організацій є досить складною та обширною. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси», «Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства» – наведені законодавчі акти – це лише частина основних документів даної сукупності. Для деталізацій

положень основних нормативних актів бухгалтерського обліку, роз'яснення порядку його ведення у випадку внесення змін до законодавства та ін. існують інші накази, листи, роз'яснення Міністерств фінансів та статистики України.

Оцінка матеріальних запасів має вплив на такі форми бухгалтерської звітності, як баланс і звіт про фінансові результати. Існує ряд методів оцінки, які можна використовувати для відображення в обліку та фінансовій звітності окремих видів запасів. У стандартах бухгалтерського обліку відображаються загальні принципи оцінки запасів і, відповідно, кожна галузь має свою специфіку, яку потрібно враховувати.

На ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» ведення бухгалтерського обліку згідно облікової політики підприємства здійснюється за принципами і методами, передбаченими Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Оцінку запасів (матеріалів, сировини, палива), комплектуючих виробів та напівфабрикатів при відпуску у виробництво чи іншому вибутті здійснюють за методом середньозваженої собівартості.

1.3. Організаційні засади аудиту виробничих запасів

Аудит запасів призначений для того, щоб здійснювати контроль за дотриманням чинного законодавства щодо операцій з виробничими запасами, встановити повноту і правильність відображення в бухгалтерському обліку надходження запасів, встановити правильність визнання активів запасами згідно з П(С)БО 9 «Запаси», дослідити стан складського господарства запасів, перевірити дотримання обраних методів обліку виробничих запасів, які зазначені у наказі про облікову політику.

Найголовнішою вимогою до сучасного аудиту є його обов'язкове планування. Такі науковці як С.Ф. Голов, С.Я. Зубілевич зазначають, що планування - це визначення засобів для досягнення цілей аудиту.

Під час планування використовується наступна інформація:

- умови договору;
- складаються і заповнюються анкети оцінки ризику;
- нормативно-правові документи, що регулюють аудит;
- наявність аудиторських доказів;
- рівень довіри до системи внутрішнього контролю;
- облікова інформація підприємства;
- визначений рівень ризику та суттєвості.

План розробляється таким чином, щоб у ньому визначався час проведення кожної конкретної аудиторської процедури. У плані відображається перелік і обсяг виконаних робіт, строки виконання, процедури, що здійснюється аудитором. Для проведення аудиторської перевірки на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» пропонуємо скласти план, який наведений в Додатку Б.

Перед складанням плану аудиторської перевірки, аудитору потрібно розглянути організацію бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю, облікову політику ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» (Додаток А), оцінити можливі ризики шляхом проведення тестування системи внутрішнього контролю і системи обліку (Додатки Г, Д).

Ефективна система внутрішнього контролю суттєво знижує аудиторський ризик і зменшує обсяг незалежної аудиторської перевірки. Оцінка внутрішнього контролю - одне з першочергових завдань аудитора.

Тому аудитор повинен сформулювати попередню думку про стан внутрішнього контролю, ступінь дотримання інструкцій, розпоряджень менеджера підприємства та облікової політики.

На підприємстві має бути створена така система внутрішнього контролю, яка була б достатньою для того, щоб:

- фінансова звітність давала правильне і об'єктивне уявлення;
- адміністрація підприємства мала у своєму розпорядженні надійну інформацію для ефективного керівництва діяльністю;

- фінансова інформація передавалась найбільш ефективним шляхом з метою її ефективного використання уповноваженими особами;
- програми, які контролюють функціонування облікової системи (первинні документи, їх обробку і рознесення за рахунками), не могли бути сфальсифіковані;
- матеріальні активи не були розкрадені, незаконно привласненні, неефективно використані чи випадково знищені;
- забезпечити схоронність активів, нематеріальних активів, важливих документів і реєстрів бухгалтерського обліку;
- політика управління в галузі планування, довгострокового прогнозування тощо була узгоджена;
- усі відхилення від планів своєчасно виявлялись, аналізувались, а винні особи несли відповідальність.

За результатами проведеного тестування системи внутрішнього контролю ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» встановлено, що підприємство немає спеціального відокремленого органу внутрішнього контролю. Відповідальним за організацію та здійснення внутрішнього контролю є керівник підприємства.

Управління ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» здійснюється згідно статуту ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» виконавчим органом підприємства – дирекцією, штат якої затверджується Головою Правління ТОВ «Ковельський хлібокомбінат». Дирекцію підприємства очолює директор.

Управлінська ланка створює сприятливі умови для підтримки ефективної бухгалтерської системи і процедур контролю. Щоб зрозуміти і оцінити середовище контролю аудиторію необхідно розглянути його найважливіші складові елементи. Середовище контролю виникає під впливом зовнішніх і внутрішніх факторів.

До зовнішніх факторів відносяться: загальний стан економіки країни та нестабільність законодавства; нестабільність законодавства; підпорядкованість підприємства; державне регулювання обліку.

До внутрішніх факторів належать: філософія і стиль управління; організаційна структура підприємства. Організаційна структура підприємства ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» наведена на рис. 1.4.

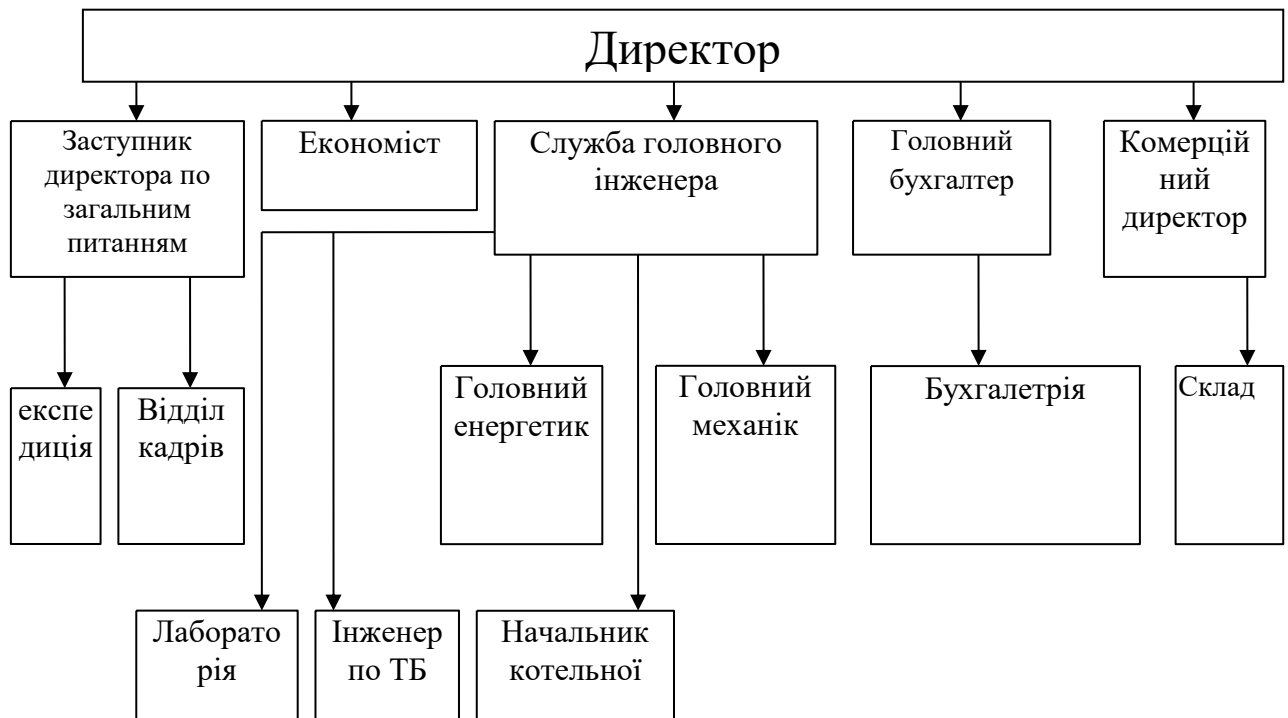


Рис. 1.4. Організаційна структура підприємства ТОВ «Ковельський хлібокомбінат»

Директор підприємства здійснює поточне керівництво всією діяльністю підприємства, призначається на посаду й звільняється від посади за узгодженням із Головою Правління ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» згідно укладеного контракту. У контракті також указуються права, обов'язки й відповідальність директора перед трудовим колективом, умови оплати його праці, строк контракту, умови звільнення від займаної посади. Трудові правовідносини встановлюються на термін дії контракту. До спливання цього строку директор може бути звільнений від займаної посади по підставах, передбаченим договором або законодавством.

З метою оперативного рішення питань виробничого, соціально-економічного характеру всі працівники підприємства діляться на дві категорії: адміністрацію, що складається з керівника підприємства, його заступників,

керівників відділів, головного бухгалтера й трудовий колектив, що складається із всіх інших працівників.

Між адміністрацією підприємства й трудовим колективом укладений колективний договір, що підписується з боку адміністрації директором підприємства, а з боку трудового колективу - головою профспілкового комітету.

Відділ кадрів здійснює роботу з комплектування підприємства кадрами робітників та службовців необхідних професій і спеціальностей.

Експедиція займається відвантаженням готової продукції. Ці підрозділи перебувають у безпосередньому підпорядкуванні заступника директора по загальним питанням.

Економіст здійснює керівництво роботою по економічному плануванню на підприємстві, по виявленню й використанню резервів виробництва з метою досягнення найбільшої економічної ефективності, бере участь у розробці заходів щодо прискорення темпів росту продуктивності праці, ефективності використання виробничих потужностей, матеріальних і трудових ресурсів, підвищення рентабельності виробництва.

У службу головного інженера входять головний енергетик, головний механік, лабораторія й начальник котельні. Головний енергетик забезпечує безперебійну роботу, ремонт і модернізацію енергетичного устаткування, електричних і теплових мереж, визначає потребу виробництва в паливно-енергетичних ресурсах. Головний механік забезпечує безаварійну й надійну роботу всіх видів устаткування. Начальник котельні здійснює управління котельнею. Лабораторія виконує аналізи, випробування й інші види робіт при проведенні досліджень і розробок.

Комерційний директор здійснює керівництво фінансово-господарською діяльністю підприємства в області матеріально технічного забезпечення, заготівлі й зберігання сировини, збуту продукції на ринку й по договорах, транспортного й адміністративно-господарського обслуговування, забезпечуючи ефективно й доцільно використання матеріальних і фінансових ресурсів, зниження їхніх втрат, прискорення оборотності оборотних коштів.

Вживає заходи за своєчасним укладенням господарських і фінансових договорів з постачальниками й споживачами сировини й продукції.

Керівництво бухгалтерією здійснює головний бухгалтер, якому підпорядковується касир і заступник головного бухгалтера. Бухгалтерська служба підприємства має два підрозділи. До складу першого підрозділу входять : бухгалтер по зарплаті і бухгалтер по обліку виробництва. Другий підрозділ бухгалтерії включає: бухгалтера по підзвітним особам; бухгалтера по обліку виробничих запасів, МШП; бухгалтера по розрахунках з постачальниками і замовниками, з організаціями за послуги, дебіторами і кредиторами. Структуру бухгалтерії ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» наведено в Додатку Ж.

Одним із найважливіших моментів виконання плану аудиторських робіт є програма аудиту - це документ, який містить завдання аудиту для конкретного об'єкту, процедури, необхідні для виконання поставлених завдань.

Як і в плані, в програмі аудиту вказується організація що перевіряється, термін проведення аудиту, аудиторська фірма що здійснює аудит (аудитор).

В програмі необхідно вказати повний перелік майбутніх робіт (процедур), термін їх проведення, виконавця, робочі документи аудитора, примітки.

При складанні програми аудитор розглядає конкретні оцінки власного ризику та ризику системи контролю. Аудитор також планує резерв часу для того, щоб скласти тести контролю.

У програмі може вказуватися порядок виконання тих чи інших робіт, методи перевірки, а також приблизні математичні розрахунки: наприклад, розрахунки по визначенню максимально допустимих втрат при зберіганні продукції, правильність розподілу загально виробничих витрат та інше.

Програма аудиторської перевірки виробничих запасів на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» наведена в Додатку В. Запропонована в програмі методика проведення перевірки надасть змогу аудитору охопити всі аспекти обліку виробничих запасів на підприємстві, дослідити правильність, своєчасність, законність відображення в обліку виробничих запасів, вчасно

виявити порушення, провести якісний аудит та підвищити фінансову безпеку ТОВ «Ковельський хлібокомбінат».

Аудиторську перевірку операцій обліку виробничих запасів аудитор починає з розробки детального плану їх перевірки із зазначенням строків виконання. Етапи проведення аудиту виробничих запасів зазначені на рис. 1.5.

...

Після ознайомлення з формою обліку та виправленням помилок, вказаних попереднім аудитом, аудитор безпосередньо перевіряє проведені операції з виробничих запасів.

Результати проведених аудиторських процедур аудитор оформляє у вигляді робочих документів.

На кінцевому етапі аудитор складає аудиторський висновок, де узагальнює результати проведеної перевірки, і висловлює думку щодо організації обліку на підприємстві.

Отже, організація і методика аудиту виробничих запасів є важливою складовою перевірки на підприємстві.

Висновки до розділу 1

У розділі 1 ми розглянули:

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

2. Визнання та оцінка виробничих запасів втілює в собі багато методів. Однак підприємство обирає для себе найпростіший, який би легко можна було поєднати з чинним законодавством. 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.

Враховуючи результати наших досліджень вважаємо, що найбільш обґрунтованим для оцінки виробничих запасів при їх використанні в ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» за сучасних умов господарювання є застосування методу середньозваженої собівартості, перевагою якого відносна простота застосування на практиці.

3. Нормативно-правова база з обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів підприємств та організацій є досить великою і містить законодавчі акти, накази, листи, роз'яснення Міністерств фінансів та статистики України, передбачені для організації і контролю обліку виробничих запасів.

В процесі дослідження встановлено, що на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» ведення бухгалтерського обліку згідно облікової політики підприємства здійснюється за принципами і методами, передбаченими Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

4. Опрацьовано методичні рекомендації щодо планування аудиторської перевірки. Відповідно до цих рекомендацій ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» було запропоновано скласти план для проведення аудиторської перевірки. На виконання плану була розроблена програма аудиторської перевірки - документ, який містить завдання аудиту для конкретного об'єкту, процедури, необхідні для виконання поставлених завдань.

РОЗДІЛ 2

АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

2.1. Інформаційне забезпечення аудиту виробничих запасів

В сучасних умовах господарювання зростає потреба у достовірній обліковій і звітній інформації про діяльність господарюючих суб'єктів. Достовірність цієї інформації може бути підтверджена у результаті проведення аудиту.

Основним нормативним документом, який регулює аудиторську діяльність є Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21 грудня, введений в дію 1 жовтня 2018 року. Крім цього закону також прийнято ряд інших документів, а саме: встановлено порядок атестування на право проведення аудиту, розпорядження про вищі навчальні заклади, в яких здійснюватиметься підготовка кадрів з аудиту, визначено суб'єкти, які підлягають обов'язковому аудиту; створено спеціальні центри, що проводитимуть кваліфікаційні екзамени; розроблено і введено в дію ряд національних нормативів з аудиту тощо. Загальна правова основа аудиту конкретно втілюється у практику аудиторських перевірок економічних суб'єктів різних напрямків діяльності.

Інформаційна база аудиту виробничих запасів є предметною сферою дослідження, яка включає законодавчо-нормативні документи, облікову політику підприємства та джерела, в яких зафіксована інформація, що характеризує процеси кругообігу виробничих запасів (табл. 2.1).

Процес спостереження за діяльністю підприємства відбувається за допомогою сукупності носіїв інформації - документації, яка є одним з елементів методу обліку і виступає джерелом отримання інформації про господарську діяльність підприємства. Під час аудиту виробничих запасів аудитор складає значну кількість робочих документів, які дають можливість у кінці перевірки оцінити одержану інформацію, і надати висновок.

Таблиця 2.1

Джерела інформації для формування аудиторських доказів при аудиті
виробничих запасів хлібопекарських підприємств

...

Виходячи з вимог чинного законодавства, метою аудиту виробничих запасів на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає в усіх суттєвих аспектах фінансова інформація щодо руху і залишків виробничих запасів на підприємстві нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам.

Основними джерелами інформації для аудиту виробничих запасів є:

- 1) Баланс підприємства (форма № 1).
- 2) Наказ про облікову політику.
- 3) Регістри синтетичного обліку товарно-матеріальних цінностей (Головна книга, відомості руху товарно-матеріальних цінностей, журнали-ордери № 6, 10, 11).
- 4) Аналітичні регістри обліку товарно-матеріальних цінностей (відомості, звіти матеріально відповідальних осіб тощо).
- 5) Первинні документи з обліку виробничих запасів (картки складського обліку, накладні тощо).

Інформацію про виробничі запаси можна отримати на основі дослідження фінансової звітності. Так, на основі дослідження статей фінансової звітності аудитор може визначити загальну балансову вартість запасів та балансову вартість окремих груп запасів згідно з їх класифікацією підприємством; суму запасів, визнаних протягом звітного періоду; суму списання запасів до чистої вартості реалізації; обставини або подій, що призвели до сторнування раніше списаної вартості запасів; балансову вартість запасів, переданих у заставу для забезпечення зобов'язань тощо.

У методиці перевірки основних комплексів робіт з обліку виробничих запасів, перш за все, необхідно перевірити положення облікової політики щодо

обліку матеріальних цінностей, які відображені в документі «Облікова політика» (Додаток А). При цьому особливу увагу слід звернути на те:

- як враховуються матеріальні цінності - за фактичною собівартістю їх придбання (заготівлі) або за обліковими цінами;
- який метод використовується для списання матеріальних цінностей на витрати виробництва;
- який метод застосовується для обліку руху матеріальних цінностей на складі.

Основні елементи облікової політики, які стосуються організації обліку виробничих запасів, наведені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Основні елементи облікової політики

...

Таким чином, елементами облікової політики щодо запасів є: форма бухгалтерського обліку; спосіб оцінки матеріалів при відпуску у виробництво та іншому вибутті; придбання матеріалів; оцінка запасів в поточному обліку. Під час формування розпорядчого документа про облікову політику необхідно враховувати всі переваги і недоліки кожного із них і враховувати їх вплив на показники фінансової звітності.

Уточнивши виконання покладеної облікової політики, можна приступати до перевірки відповідних комплексів задач з обліку матеріальних цінностей.

Якщо раніше проводився аудит на підприємстві, аудиту який здійснює перевірку потрібно ознайомитися з результатами попереднього аудиту. Дослідження таких джерел дає можливість встановити операції з підвищеним інформаційним ризиком. Такі джерела інформації мають допоміжний характер.

Отже, основними джерелами інформації для формування аудиторських доказів при аудиті виробничих запасів ТОВ «Ковевський хлібокомбінат» є законодавчо-нормативні документи, облікова політика підприємства та джерела,

в яких зафіксована інформація, що характеризує процеси кругообігу виробничих запасів.

2.2. Вивчення й оцінка внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку запасів

В сучасних ринкових відносинах ТОВ «Ковельський хлібокомбінат», щоб бути конкурентоспроможним, потрібно постійно удосконалюватися та розширювати свою діяльність, шляхом створення філій, відділень, дочірніх підприємств. Проте, чим більше таких структурних підрозділів, тим важче підприємству здійснювати за ними контроль. Тому на таких підприємствах потрібно здійснювати внутрішній контроль.

Проведення аудиту завжди супроводжується певним ризиком. Тому аудитор повинен чітко оцінити такий аудиторський ризик, усвідомити його сутність і складові частини, визначити його максимально допустимий рівень.

Національні нормативи аудиту визначають ризик аудиту або загальний ризик як такий, коли аудитор може висловити неадекватну думку в документах бухгалтерської звітності, в якій існують суттєві перекручення, інакше кажучи, за неправильно підготовленою звітністю буде представлено аудиторський висновок без зауважень.

Складові аудиторського ризику:

1) ...

Під час складання аудиторського плану, аудитор повинен оцінити властивий ризик з врахуванням реальності показників фінансової звітності та на бухгалтерських рахунках. Оцінка властивого ризику також враховується при розробці програми.

При оцінці властивого ризику аудитор повинен враховувати:

- чесність управлінського персоналу;
- досвід і знання управлінського персоналу;

- не звичайний тиск на управлінський персонал зі сторони вищестоящих осіб;
- характер бізнесу суб'єкта господарювання;
- фактори, що впливають на галузь (економічні, конкурентні, технологічні).

При розгляді записів на рахунках аудитор повинен оцінити:

- правильність записів на рахунках, які можуть бути чутливими до викривлень;
- складність основних операцій та інших подій, що можуть потребувати роботи експерта;
- рівень судження, необхідного для визначення сальдо рахунків;
- здійснення не звичайних складних операцій;
- операції, що не підлягають звичайній обробці.

Особливу увагу аудитор повинен звернути на стан системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Аудитор вивчає:

- чи здійснюються операції тільки з дозволу управлінського персоналу;
- чи всі операції та інші події відразу обліковуються в точних сумах на відповідних рахунках та в належних звітних періодах;
- чи дозволяється доступ до активів та облікових записів лише за розпорядженням управлінського персоналу;
- чи порівнюються з наявними активами активи, які відображені в обліку.

Оцінка ефективності систем внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку відбувається при оцінці ризику контролю.

Взагалі ризик контролю завжди існує внаслідок властивих обмежень будь-якої системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Після уточнення стану бухгалтерського обліку і контролю, аудитор уточнює наявність ризику по кожній господарській операції.

Аудитор оцінює ризик при наявності таких обставин:

- система бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю не є ефективними;
- оцінка ефективності систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта не є дійсною.

Попередня оцінка ризику контролю займає вагоме місце. Під час здійснення оцінки ризику контролю аудитор відображає результати перевірки в робочих аудиторських документах. При оцінці ризику контролю, аудитор може використовувати різні методи документування отриманої інформації, стосовно систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Оскільки обраний метод є предметом висновку аудитора.

Для одержання аудиторських свідчень відносно відповідності структури та ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього аудиту аудитор складає тест внутрішнього контролю (Додаток Г), тест системи обліку виробничих запасів (Додаток Д).

Представлений тест внутрішнього контролю операцій із запасами побудований таким чином, що позитивна відповідь - «так», як правило, свідчить про те, що наведене питання якісно характеризує систему контролю на підприємстві. Виходячи з цього, до 50% позитивних відповідей свідчить про незадовільний стан системи контролю операцій із запасами; відсотковий проміжок від 50 до 70% вказує на задовільний стан, але дає підстави неповністю довіряти існуючій системі контролю підприємства; більше 70% позитивних відповідей дає аудитору підстави користуватись результатами внутрішнього контролю, що звужує коло питань, які підлягатимуть аудиту.

Отже, провівши тест внутрішнього контролю і системи обліку виробничих запасів на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат», отримали 71% позитивних відповідей, що означає, що аудитор може користуватись результатами внутрішнього контролю.

Щоб тестування адекватно відобразило дійсний стан речей, аудитору необхідно:

- унеможливити спілкування працівників між собою під час його проведення;
- здійснювати його раптово, без попередження працівників, які будуть тестуватись;
- обмежувати час на відповіді.

При дотриманні принципу раптовості великого значення набуває, так званий, «людський фактор», коли кожний працівник, який тестується намагатиметься якомога краще представити результати своєї роботи для керівництва, а це, врешті рещт, лише викривить уявлення про систему внутрішнього контролю та призведе до втрачених можливостей при розробці питань щодо вдосконалення її ефективності та дієвості.

Результати тестування перевірки стану внутрішнього контролю та системи бухгалтерського обліку виробничих запасів дають можливість аудитору вивчити слабкі та сильні сторони внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку; вибрати спосіб організації аудиту: суцільний, вибірковий чи комбінований.

На нашу думку, аудитору на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» доцільно провести вибіркочу перевірку виробничих запасів, яка є більш ефективною в порівнянні з суцільною.

Далі аудитор складає програму перевірки (Додаток Б), де встановлює перелік аудиторських процедур, які б дали змогу:

- 1) Встановити достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху виробничих запасів.
- 2) Перевірити повноту і своєчасність відображення первинних даних з обліку запасів у зведених документах та облікових регістрах.
- 3) Перевірити правильність ведення обліку запасів відповідно до чинних законодавчих та нормативних актів, облікової політики ТОВ «Ковельський хлібокомбінат».

- 4) Перевірити достовірність відображення залишку запасів у звітності ТОВ «Ковельський хлібокомбінат».
- 5) Перевірити стан забезпечення збереження запасів у ТОВ «Ковельський хлібокомбінат».
- 6) Підтвердити або спростувати показники фінансової звітності підприємства, які залежать від достовірності, повноти й своєчасності відображення господарських операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів.

При проведенні аудиту виробничих запасів аудитором використовуються різні способи і прийоми. Основним із них є контрольне порівняння фактичних залишків виробничих запасів з даними наступної інвентаризації, надходженням і документованими витратами цих виробничих запасів. Цей спосіб використовується при наявності у аудитора даних, які викликають підозру щодо приписок виробничих запасів в інвентаризаційних описах підприємства з метою приховування нестач до початку проведення інвентаризації; також за зниження, порівняно з фактичними, залишків виробничих запасів в інвентаризаційному описі на початок облікового періоду з метою приховування їх.

....

Аудит виробничих запасів здійснюється за двома напрямками:

1. Перевірка їх фактичної наявності, яка здійснюється за допомогою інвентаризації.
2. Перевірка правильності оцінки запасів в обліку і звітності.

У рамках першого напрямку проводиться інвентаризація, яка дає можливість виявити недостачі або лишки запасів та інші відхилення в обліку. Послідовність проведення інвентаризації та аудиторських процедур під час інвентаризації на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» наведена на рис. 2.1.

Під час проведення інвентаризації аудитор не може бути членом інвентаризаційної комісії, але, спостерігаючи за її роботою може:

- спостерігати за виконанням процедур інвентаризації;

- перевірити правильність підрахунку на основі випадкової вибірки;
- вивчати обґрунтованість віднесення операцій до певного звітного періоду;
- отримувати пояснення з приводу значних відхилень виробничих запасів з даними бухгалтерських записів;
- перевірити правильність оцінки фактичного обсягу запасів.

Аудиторські процедури поділяються на ті, що проводяться: до інвентаризації, під час інвентаризації, після закінчення інвентаризації.

Протягом проведення інвентаризації на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» аудитором буде перевірено чи чітко організовано складське господарство та контрольно-пропускна система. В ході перевірки аудитором буде здійснено процедури перевірки таких фактів.

- як здійснюється охорона об'єкта;
- як укладені та чи правильно оформлені договори про матеріальну відповідальність з працівниками, яким передано матеріальні цінності на зберігання;
- чи створені умови матеріально відповідальним особам для забезпечення збереженості виробничих запасів, чи є в наявності складські приміщення, шафи, сейфи;
- чи є в наявності ваговимірювальні пристрої;- чи існує контроль за порядком ввезення і вивезення матеріальних цінностей.

Під час проведення інвентаризації аудитор спостерігає за роботою інвентаризаційної комісії. А також аудитор проводить контрольні перевірки, час від часу звіряючи дані з даними інвентаризаційних описів. Особливу увагу аудитор звертає на номери, марки назви, оскільки тут найчастіше виявляється заміна. Аудитор звертає також увагу на перевірку подій після складання балансу та правильності їх віднесення до того чи іншого звітного періоду. [64]

При цьому аудитор виконує такі процедури: відбирає операції з відпуску матеріалів, обліковані на початку звітного періоду для вибіркового листування та порівнює їх з накладними та рахунками.

У рамках другого напряму аудиторської перевірки аудитор здійснює документальну перевірку операцій запасами в такій послідовності:

1. Перевірка правильності оцінки запасів при надходженні, придбанні.

При проведенні такої перевірки аудитор враховує те, в синтетичний облік придбання запасів може здійснюватись в оцінці за фактичною вартістю або за обліковими цінами (за нормативною собівартістю).

При перевірці руху матеріалів аудитор перевіряє правильність їх оприбуткування. Неповне оприбуткування призводить до утворення не відображених в обліку залишків. Тому порівнюють дані прибуткових ордерів з даними супровідних документів постачальників (накладних, рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних тощо).

2. Перевірка повноти оприбуткування запасів та наявності документів, що підтверджують їх придбання. Для нього аудитор перевіряє:

- чи дотримуються на підприємстві ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» порядок приймання та оформлення документів з приймання запасів;

- чи повністю оприбутковані запаси, зазначені в документах постачальника;

- чи відповідає якість запасів, що визначена в прибуткових документах, якості, що зазначена в сертифікатах постачальника або аналізі лабораторії підприємства.

При перевірці обліку запасів аудитор особливу увагу приділяє перевірці первинної документації. При цьому оцінюється правомірність використання тих чи інших форм документів, перевіряється дотримання порядку їх заповнення та складання (чи складаються вони в момент здійснення операції).

При перевірці документів здійснюється взаємна звірка господарських договорів, рахунків-фактур, накладних, прибуткових ордерів на предмет ідентичності ряду показників: номенклатури, ціни, кількості, дат оприбуткування тощо.

Порівняння кількісних показників оригіналів рахунків-фактур, сертифікатів і специфікацій постачальника дозволяє встановити, чи всі запаси оприбутковані.

Зустрічна перевірка документів, що відображають надходження запасів, з документами постачальника дає можливість виявити факти не оприбуткування запасів або неповне їх оприбуткування. [34]

Перевіряючи реальність операцій, необхідно встановити наявність договорів про поставку матеріалів, правильність їх складання, порівняти дані документів з оплати даними документів на оприбуткування запасів.

3. Перевірка організації контролю за зберіганням і використанням довіреностей. Перевірці підлягає правильність нумерації аркушів книг довіреностей, перевіряється наявність їх реєстрації з обліку виданих довіреностей.

Дата видачі довіреностей дає можливість визначити її термін дії. По прибуткових документах перевіряється, чи не було випадків передачі довіреностей іншим особам, зміни назви постачальника, внесення підробок до документів на отримання запасів.

4. Вивчення організації контролю за погашенням довіреностей. З метою перевірки правильності погашення довіреностей аудитор порівнює дані граф «Відмітка про виконання довіреностей» в журналі обліку довіреностей і первинних документів, що характеризують надходження запасів на склад підприємство. При цьому звертається увага на те, чи не видаються нові довіреності особам, які не відзвітувались у використанні попередньо одержаних довіреностей.

Важливе значення має і своєчасність здачі до бухгалтерії невикористаних довіреностей.

5. Перевірка достовірності відображення руху запасів в бухгалтерському обліку. В ході такої перевірки аудитор вирішує такі питання:

- як обліковується надходження та витрачання запасів на складах та інших об'єктах;

- чи не було фактів неоприбуткування (повного або часткового), запасів, що надійшли;

- чи не списувались на витрати запаси понад встановленні норми і без вагомих підстав;

- чи відповідає фактичне витрачання запасів документальним даним;

- чи не приховують недостачі запасів різними необґрунтованими проводками.

Для з'ясування вище перелічених питань важливе значення має аналіз первинних документів з обліку запасів за місцями зберігання.

У ході перевірки операцій з відпуску матеріалів аудитор перевіряє відпуск матеріалів у виробництво і обґрунтованість їх списання на витрати.

Також необхідно переконатися чи не списуються виробничі запаси на витрати виробництва без попереднього їх оформлення і без оформлення на них видаткових документів.

Окрему увагу аудитор приділяє складському господарству переглядаючи картки та перевіряючи своєчасність записів в них.

При аудиті операцій із запасами аудитор перевіряє, чи не допускалась їх передача без оплати. Якщо запаси реалізовувались на сторону, необхідно виявити, коли і за якою ціною вони придбані, коли і кому продані, їх ціну, ПДВ, транспортні витрати, уточнити роздрібні ціни на момент реалізації.

При реалізації запасів на сторону перевіряється наявність накладних, довіреностей, оцінка вартості реалізації надходження виручки від реалізації в повному обсязі на поточний рахунок.

6. Перевірка законності списання запасів при їх втратах. Під час перевірки аудитор встановлює правильність визначення розміру допустимих втрат при зберіганні і виявлення фактів пересортування запасів, а також правильність оформлення актів. В ході перевірки досліджуються акти інвентаризації за період, що визначається документами, що підтверджують вивезення і використання відходів. [67]

Таким чином, з аудиторської точки зору, оцінка ефективності систем внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку полягає в оцінці аудитором сильних і слабких сторін контролю економічного суб'єкта, організації ведення обліку на підприємстві, що перевіряється.

2.3. Перевірка повноти оприбуткування, правильності списання, оцінки та обліку запасів

Для ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» виробничі запаси є одним з найбільш важливих активів, які знаходяться в процесі виробництва в цілях подальшого продажу продукту виробництва; містяться для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт і наданні послуг.

Однією з умов збереження матеріалів та безперервного забезпечення ними процесів виробництва є точне дотримання правил обліку їх надходження, використання та продажу, а також чітка організація розрахунків із постачальниками. Тому дуже важливим за цих умов є проведення аудиторської перевірки операцій з товарно-матеріальними цінностями на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат».

Аудит виробничих запасів доцільно починати з інвентаризації, яку проводять силами і коштами підприємства-замовника під наглядом аудиторів. Аудитор оцінює правомірність і повноту проведення інвентаризації матеріальних цінностей на підприємстві. Безпосередньо інвентаризацію аудитор проводить лише за умовами договору чи при необхідності, що виникла у процесі аудиторської перевірки. Аудитор бере участь у проведенні підрахунків і замірів, щоб переконатися в повноті і правильності проведення інвентаризації [12]. Узагальнює результати проведеної перевірки у робочому документі

Перед початком інвентаризації матеріально відповідальна особа складає звіт (виробничий, матеріальний, товарний, товарно-грошовий) і дає відповідну розписку. Один примірник звіту матеріально відповідальна особа здає в бухгалтерію підприємства, другий - аудитору.

Інвентаризаційна комісія приступає до перевірки наявності матеріальних цінностей. Аудитор стежить за правильністю проведення інвентаризації та сам записує результати. Оформлені інвентаризаційні описи він передає в бухгалтерію для складання порівнювальної відомості. Якщо на об'єкті, де проводять інвентаризацію, облік ведеться у кількісно-сумовому вираженні, то у порівнювальну відомість записують тільки ті матеріальні цінності, за якими виявлені відхилення від облікових даних, решту записують одним рядком на загальну суму.

Аудитор перевіряє правильність складання порівнювальної відомості й відповідність записів, внесених у неї бухгалтерією, даним бухгалтерського обліку.

Інвентаризація матеріальних цінностей проводиться відповідно до Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69.

Після інвентаризації аудиторі переходять до перевірки повноти оприбуткування матеріальних цінностей. Джерелами перевірки є реєстри синтетичного й аналітичного обліку щодо наявності та руху матеріальних цінностей, звіти матеріально відповідальних осіб з прикладеними до них документами, реєстри синтетичного і аналітичного обліку розрахунків із постачальниками тощо.

Надходження виробничих запасів від постачальників контролюється на основі прибуткових та інших документів. Кількість матеріалів, які фактично поступили на підприємство від постачальників, визначається при надходженні їх на склад та за прибутковими документами. Предметом контролю для аудитора є також своєчасність і правильність складання комерційних актів та актів прийому матеріалів [24].

Перевіркою повноти оприбуткування і правильності оцінки куплених матеріальних цінностей аудиторі з'ясовують, чи відповідають підсумкові суми, відображені у відомостях обліку матеріальних цінностей, даним інших облікових

регістрів (журналів-ордерів). Поряд із тим доцільно перевірити погодженість записів між синтетичним і аналітичним обліком за балансовими рахунками і субрахунками, на яких обліковуються матеріальні цінності. Виявлені розходження є результатом неповного оприбуткування цінностей. Особливу увагу приділяють перевірки операцій за рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками», за дебетом якого відображається оплата боргу постачальнику за доставлені матеріальні цінності, за кредитом - їх надходження (оприбуткування). Протягом місяця, як правило, дебетових залишків на цьому рахунку не повинно бути, за винятком вартості оплачених матеріалів, що залишилися на кінець місяця в дорозі або не були вивезені зі складів постачальників. За такими операціями на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» може утворитися дебетове сальдо, яке наприкінці місяця перераховується з цього рахунка в дебет рахунка 209 «Інші матеріали» без оприбуткування їх на склади. На початок наступного місяця ці суми сторнуються і числяться в поточному обліку як дебіторська заборгованість за рахунком 63, поки матеріали не будуть прийняті й оприбутковані матеріально відповідальними особами.

Такі суми аудитор перевіряє кожен окремо. За документами, прикладеними до виписок банку, встановлюють дату оплати розрахункових документів постачальників і назву цінностей. За матеріальними звітами наступного місяця перевіряють повноту їх оприбуткування. Якщо матеріальні цінності не оприбутковані, з'ясовують нормативний термін перебування їх у дорозі та яку роботу проведено підприємством щодо їх розшуку.

За авансами, виданими під поставку матеріальних цінностей, виставлених акредитивами, векселями встановлюють повноту оприбуткування цінностей і з'ясовують, чи не минули строки поставки матеріалів, вияснюють причини затримки надходження їх.

Основними документами для оприбуткування матеріальних цінностей є супровідні документи постачальників, прикладені до звітів матеріально відповідальних осіб: товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури,

специфікації, пакувальні ярлики, посвідчення якості, приймальні квитанції тощо. Під час перевірки повноти оприбуткування матеріальних цінностей внутрішні документи (приймальні акти, прихідні накладні) звіряються із супровідними документами постачальників. При перевірці повноти оприбуткування виробничих запасів аналізуються розрахункові документи [42].

Аудитору слід перевірити правильність складання актів розбіжності кількості та якості матеріальних цінностей, що надійшли, і своєчасність пред'явлення претензій до постачальників або транспортної організації (залізниці). Практика показує, що такі розбіжності зумовлені привласненням матеріальних цінностей і оформленням фіктивних (підроблених) актів із метою приховування нестач або пересортиць матеріальних цінностей.

Для виявлення фактів зміни назв або споживчих якостей цінностей (гатунку, марки, розміру, вологості тощо), штучного завищення ваги брутто, тари застосовують експертну оцінку документів.

Під час дослідження документів застосовують логічну, нормативно-правову, зустрічну перевірку. Перевіривши правильність оприбуткування, аудитор приступає до аналізу списання матеріальних цінностей.

Насамперед слід встановити відповідність даних складського обліку даним синтетичного обліку за рахунком 20 «Виробничі запаси», для чого загальний підсумок залишків сальдової відомості на кінець місяця звіряють із залишками на кінець місяця, показаними у відомості обліку матеріальних цінностей, товарів і тари. Таке зіставлення здійснюють за кожним складом, зокрема, на перше число відповідного періоду. Загальні обороти вибуття матеріалів за місяць за всіма складами і залишки матеріалів на кінець місяця, показані у відомості, звіряють із кредитовим оборотом і залишками на рахунку 20 «Виробничі запаси» в Головній книзі. Якщо всі розбіжності були наслідком занедбаності обліку матеріальних цінностей, то перевірка зупиняється до відновлення бухгалтерського обліку матеріальних цінностей.

Для перевірки здійснених операцій щодо списання і відпуску матеріалів у виробництво використовують нагромаджувальні відомості щодо витрачання

матеріалів зі складів, що виписуються на підставі видаткових документів. Відділи матеріально-технічного постачання на підставі встановлених норм витрачання матеріалів на випуск відповідного виду виробів розробляють ліміти відпуску матеріалів у виробництво і відпускання їх здійснюється в межах лімітів.

У таких випадках аудитор повинен особливо ретельно аналізувати документи на списання матеріалів і їх нормування. Найбільшого поширення набули лімітно-забірні (лімітні) карти з відривними місячними талонами, активимоги на заміну матеріалів або на допоміжний їх випуск, комплектуючі відомості, розкрійні карти, забірні листи тощо. Якщо ліміти не встановлені, то відпуск матеріалів у виробництво здійснюється відповідно до затверджених рецептур, калькуляцій.

Аудиторська процедура перевірки видаткових документів не може обмежуватися тільки зіставленням відпущених цінностей з установленими лімітами і зустрічною перевіркою документів, що знаходяться на складах і в цехах. Одночасно доцільно здійснити аналіз даних складського обліку після відпуску матеріальних цінностей, за допомогою чого можна виявити розмір завищених списань матеріалів у виробництво за рахунок обрахування, обважування, заниження гатунку при відпуску матеріалів у цехи, що сприяє утворенню необлікованих залишків матеріалів на складах із наступним їх вилученням. Перевірка обґрунтованості встановлених норм витрачання матеріалів може бути проведена за допомогою контрольного запуску сировини і допоміжних матеріалів у виробництво (експерименту), процедуру якого комісія оформляє спеціальним актом.

Правильність оцінки виробничих запасів вивчають одночасно з перевіркою повноти їх оприбуткування, керуючись Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246. Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Аудитором детально проводиться перевірка оцінки продукції, що знаходиться на

складі. Аудитор вивчає документи з метою виявлення методів, що використані підприємством для оцінки продукції на складі.

Аудитору необхідно проаналізувати правильність їх оцінки, враховуючи, що фактична собівартість придбання матеріалів, крім їх вартості за цінами придбання, включає також транспортно-заготівельні витрати, комісійні винагороди, що сплачені організаціям-постачальникам, мито, оплату послуг стороннім організаціям по транспортуванню, доставці і зберіганню цінностей. Якщо оцінка продукції на складі проводилася на основі собівартості, то аудитор визначає, за яким методом проводилися розрахунки.

Аудитор також повинен встановити наявність (відсутність) фактів включення у вартість матеріалів витрат на утримання складів, відділів постачання і збуту підприємства або витрат на відрядження працівників для оформлення і узгодження договорів на поставку матеріалів, які повинні включатися до складу загальногосподарських витрат.

При перевірці переоцінки та уцінки запасів виявляється законність зміни цін та компетентність комісії, яка проводила переоцінку та правильність оформлення актів, визначення та відображення в бухгалтерському обліку.

Правильна оцінка виробничих запасів залежить від організації і постановки їх аналітичного і синтетичного обліку. Тому під час аудиторської перевірки з'ясовують, чи ведеться облік на рахунку 20 «Виробничі запаси» у розрізі субрахунків і за кожним найменуванням, номенклатурним номером.

Загальні дані по обліку матеріальних цінностей і виробничих запасів перевіряються за статтями розділу II «Оборотні активи» активи балансу (ф.1) і за такими бухгалтерськими регістрами, як Головна книга, журнали-ордери № 6, 10, 10/1, допоміжна відомість № 10 при меморіально-ордерній формі обліку або відповідні машинограми, отримані на персональних комп'ютерах.

Для виконання перевірки комплексів задач з обліку виробничих запасів застосовують різні методи отримання аудиторських доказів.

Так, для уточнення фактичної наявності виробничих запасів можна використовувати спостереження. У ході аудиторської перевірки аудитори можуть у необхідних випадках самі провести інвентаризацію.

Для підтвердження достовірності арифметичних підрахунків товарно-матеріальних цінностей, відповідності їх значенням, відбитим у первинних документах і в регістрах бухгалтерського обліку, зазвичай використовується перерахунок даних.

Відображення в бухгалтерському обліку проведених господарських операцій та реальність залишків на рахунках обліку запасів перевіряють за допомогою процедури підтвердження.

Контроль за обліковими роботами, виконуваними бухгалтерією, і кореспонденцією рахунків по руху виробничих запасів проводять шляхом використання процедури інспектування.

Усне опитування використовується в ході отримання відповідей на запитальник аудитора за попередньою оцінкою стану обліку запасів, а також у процесі їх перевірки при уточненні у фахівців окремих положень здійснених господарських операцій, що викликають сумнів або неясних.

Операції, відображені в первинних документах, в журналах-ордерах, відомостях, Головній книзі, бухгалтерської звітності, перевіряються за допомогою інспектування. Особливу увагу тут слід звернути на відповідність кореспонденції рахунків, сум оборотів і залишків в регістрах аналітичного і синтетичного обліку.

При зіставленні наявності товарно-матеріальних цінностей в різні періоди, даних звіту про рух запасів з даними бухгалтерського обліку, оцінці співвідношень між різними статтями звіту і зіставленні їх з даними за попередні періоди можна застосувати аналітичні процедури. Перевіряючи облік надходження матеріалів, насамперед, уточнюють, який варіант застосовує перевірявся суб'єкт: з використанням рахунків 15 і 16 або без них. Далі контролюють правильність оформлення первинних документів на надходження матеріалів, їх оцінку, ведення аналітичного обліку (за номенклатурними

номерами, артикулами та ін.). Одночасно встановлюють, як був виділений ПДВ, віднесено на рахунок 19 і списаний в подальшому на рахунок 68, субрахунок «ПДВ».

Аудитор також перевіряє, як ведеться облік за невідфактурованих постачання і матеріалів, які оплачені, але на склад не надійшли (матеріали в дорозі). Аудитор перевіряє та операції з придбання матеріалів, отриманих в порядку обміну (бартеру), що надійшли безоплатно, та ін.

При перевірці організації обліку руху матеріальних цінностей на складах насамперед треба проконтролювати організацію складського господарства і контрольно-пропускної системи. Важливо ознайомитися з організацією складського обліку матеріалів, з'ясувати, як ведеться контроль операцій, що виконуються на складі, з боку бухгалтерії. Підприємства застосовують три основні варіанти обліку руху матеріалів на складах: оперативно-бухгалтерський (сальдовий) метод, карточно-документаційний метод, бескарточний метод.

Якщо застосовується сальдовий метод, то аудитор перевіряє відомості по приходу і витраті матеріалів, звіряє підсумкові дані цих відомостей з сальдовими відомостями. Картковий-документаційний метод передбачає складання в бухгалтерії кількісно-сумових оборотних відомостей у розмірі номенклатурних номерів за групами матеріалів. У цьому випадку аудитор переглядає ці відомості і проводить звірку залишків з картками складського обліку. Звичайно здійснюється вибіркова звірка, так як суцільний контроль - операція вельми трудомістка. Третій метод (бескарточний) - найбільш ефективний. Він застосовується, як правило, при використанні персональних комп'ютерів (ПК). У цьому випадку картки складського обліку в звичайному варіанті не ведуться. Сам процес складського обліку організується на ПК, а за певні періоди (місяць, квартал) складаються оборотні відомості. Аудитор знайомиться зі своїми документами, з'ясовує, як ведеться звірка даних складського обліку з бухгалтерськими даними.

Необхідно відмітити, що ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» використовує оперативно-бухгалтерський (сальдовий) метод обліку руху запасів на складі.

При необхідності аудитор може провести аналіз усієї системи організації обліку виробничих запасів і дати рекомендації по її раціоналізації.

Під час перевірки операцій з матеріальними цінностями аудитор може натрапити на такі аномальні явища (відхилення від норм), як:

- ...

Отже, основними джерелами інформації для формування аудиторських доказів при аудиті виробничих запасів хлібопекарських підприємств є законодавчо-нормативні документи, облікова політика підприємства та джерела, в яких зафіксована інформація, що характеризує процеси кругообігу виробничих запасів. Вивчення правильності здійснення операцій є однією з основних складових аудиту, тому що більша частина помилок допускається підприємствами при оцінці товарів і інвентаризації

Використання існуючого інформаційного забезпечення призводить до виникнення проблем, які виникають в процесі перевірки надходження, зберігання та використання виробничих запасів. Однією з таких проблем є відсутність неналежного документального оформлення процесу використання зворотних відходів і повернення невикористаних матеріалів.

Аудит виробничих запасів дозволяє встановити достовірність та об'єктивність відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операцій з виробничими запасами та довести цю інформацію через висновок до користувачів.

2.4. Документування оформлення аудиту виробничих запасів

В процесі проведення аудиту виробничих запасів в обов'язки аудитора входить ведення документації зі справ, що стосуються прийнятих рішень за

результатами проведеної аудиторської перевірки і які будуть покладені в основу аудиторського висновку.

Документальне оформлення аудиторської перевірки складається з двох видів документації:

- робочої;
- підсумкової.

Робоча документація - це документи, за допомогою яких аудитор фіксує планування аудиту, підготовку до перевірки, проведення процедури перевірки, застосовані ним прийоми і способи аудиту, тести, отриману інформацію і висновки, які здійснюються під час проведення аудиторської перевірки.

У робочій документації міститься інформація, необхідна для правильного виконання аудиторської перевірки і підтвердження висновків і пропозицій в аудиторському висновку. Робоча документація повинна створюватись на носіях, які забезпечують збереженість відомостей, що в ній, протягом часу, встановленого для зберігання документації в архіві. Записи повинні здійснюватись засобами, що забезпечують збереженість інформації.

Під час планування та проведення аудиту, для підтвердження прийнятих аудитором рішень в робочій документації реєструються результати аудиторських експертиз, що допомагає краще здійснювати аудиторську перевірку та контроль над процесом її проведення.

Таблиця 2.3

Перелік робочої документації аудитора

...

Наведений вище перелік робочої документації аудитора (табл. 2.3) свідчить про складання аудитором значної кількості робочих документів, які дають можливість у кінці перевірки систематизувати її результати, оцінити одержану інформацію з метою встановлення об'єктивної істини, достовірності, повноти і законності інформації, яка підтверджується в підсумкових документах.

Підсумкова документація складається з аудиторського висновку та документації, яка передається замовнику перевірки. Обов'язковим компонентом підсумкової документації є аудиторський висновок.

Робоча документація виконує наступні функції:

- обґрунтовує в аудиторському висновку твердження та свідчить про відповідність зроблених процедур аудиту прийнятим нормативам;
- полегшує процес керування, нагляду та контролю за якістю проведення аудиторської перевірки;
- сприяє виробленню методологічного підходу до процесу аудиторської перевірки, допомагає аудиторіві в роботі.

В робочій документації по кожному з аспектів, які перевіряються, має відобразитися наступна інформація:

- методика проведеної аудиторської перевірки;
- проведені під час перевірки тести;
- зроблені аудитором висновки та прийняті рішення і пропозиції.

Зміст робочої документації, значною мірою є питанням професійного судження аудитора, так як, немає можливості та необхідності фіксувати документально кожне спостереження або обстеження. Аудитор, визначаючи майбутній зміст документації, повинен орієнтуватися на те, що робочою документацією може користуватися аудитор, менш досвідчений в галузі аудиту, який, при перегляді цієї документації, без визначення окремих деталей процедур перевірки зміг би зрозуміти основний зміст проведеної перевірки та прийнятих рішень за результатами перевірки. Окремі деталі процедур перевірки інший аудитор може зрозуміти після обговорення їх з аудитором, котрий підготував робочу документацію.

Робочі документи необхідно професійно і грамотно оформляти. Оформлення документів здійснюється так, щоб вони були доступними для читання і усвідомлення змісту. Форми робочих документів визначаються аудиторами (аудиторськими фірмами) з урахуванням специфіки питань аудиту.

Оскільки використання стандартних форм робочої документації позитивно впливає на ефективність і якість аудиторської роботи, в аудиторських фірмах необхідно впроваджувати єдині форми ведення робочої документації. В якості робочої документації доцільно використовувати підготовлений клієнтом матеріал, що прискорить процес оформлення робочої документації. У таких випадках аудитор необхідно переконатися чи ці матеріали відповідають дійсному стану справ і перевірити їх ретельність і правильність. Клієнт, на прохання аудитора, до початку перевірки має підготувати необхідні матеріали, які будуть використовуватись в якості аудиторської документації.

Враховуючи те, що клієнт буде постійно перевірятися аудитором, робочі документи доцільно поділити на:

- 1) постійні, тобто такі, які містять інформацію, що стосується насамперед перевірки окремих питань, які повторюються з року в рік (копії статутних та реєстраційних документів тощо);
- 2) поточні, тобто такі, які містять інформацію що стосується насамперед аудиторської перевірки поточних періодів фінансово-господарської діяльності клієнта (каса, банк, реалізація та ін.).

Робочу документацію слід створювати своєчасно: до початку, в ході та по завершенні аудиту. До моменту надання аудиторського висновку господарюючому суб'єкту всю робочу документацію необхідно належним чином обробити та оформити, щоб надати йому юридичної сили.

Вимоги до оформлення робочої документації:

- на першій сторінці кожного робочого документу вказується назва аудиторської фірми, назва підприємства, період перевірки чи дата перевірки документації клієнта;
- кожному робочому документу дається назва;
- для прискорення пошуку необхідної робочої документації присвоюється код (шифр).

Існує багато різноманітних систем присвоєння індексів, такі як алфавіт, цифри, номери рахунків балансу, різноманітні сполучення цих систем. Види документації мають відповідати галузевим ознакам клієнта і змісту прийнятих аудиторською фірмою рішень. Зрозуміло, що більшість документів не буде започатковуватись та відкриватись аудитором під час перевірки підприємств з незначним обсягом операцій. Приклад організації документального оформлення аудиту і присвоєння шифрів (кодів) наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Приклад організації документального оформлення аудиту та присвоєння кодів (шифрів)

...

Коди, які наведені в цьому прикладі, не є догмою у роботі. Якщо якийсь код не використовується, у зв'язку з відсутністю операцій, він може бути використаний для іншого виду операцій.

В кожному робочому документі проставляється прізвище або скорочені ініціали автора, який фактично підготував його, та дату остаточного виконання процедур аудиторської перевірки, відображених у цьому документі.

Робочі документи складаються з таких частин:

- 1) інформація про юридичну та організовану структуру підприємства;
- 2) необхідні витяги або копії юридичних документів, угод і протоколів, інформація про галузь діяльності підприємства та нормативна документація, яка регулює діяльність підприємства;
- 3) документація про вивчення та оцінку системи обліку та внутрішнього контролю підприємства;
- 4) документація про порядок планування аудиту;
- 5) аналіз важливих показників та тенденцій;
- 6) документація, яка відображає час проведення аудиторських операцій та отриманий результат по кожній з них;
- 7) список фахівців, які виконували аудиторські процедури та часу їх роботи;

- 8) висновки сторонніх аудиторів або експертів, яких залучали до перевірки окремих питань діяльності підприємства, листування з клієнтом з окремих питань, якщо таке мало місце, або проведені бесіди та обговорення;
- 9) копії листів, надісланих (отриманих) до третіх осіб, які мають відношення до перевірки, копії фінансових звітів клієнта;
- 10) опис змісту відповідей аудитора на запитання клієнта;
- 11) висновки, зроблені аудитором на різноманітних аспектах перевірки, в тому числі по випадкових ситуаціях та незвичайних моментах, розкритих під час перевірки, а також інформації про те, як вони були вирішені, розкриття фактів та міркувань, які стосуються цих висновків.

В робочій документації необхідно забезпечити достатній рівень розкриття та деталізації процедур аудиту для того, щоб:

- ✓ забезпечити можливість контролю будь-яким аудитором процесу проведення аудиторської перевірки поточного року;
- ✓ підтверджувати обґрунтування аудиторського висновку;
- ✓ підтверджувати відповідність проведеної перевірки прийнятим аудиторським нормативам;
- ✓ забезпечувати ефективну допомогу будь-яким аудиторам у плануванні та проведенні наступних перевірок підприємства;
- ✓ служити аудитору довідковим матеріалом, щоб у разі необхідності він міг надати будь-якому пояснення щодо змісту проведеної перевірки.

Після завершення перевірки робочі документи залишаються в аудитора. Аудитор на підставі витягів із своїх робочих документів, які знаходяться у нього у власності, має право складати різноманітні довідки. Але його право власності обмежується етичними нормами та зобов'язаннями конфіденційності перед клієнтом. Робочі документи не можуть використовуватися як частина фінансової документації клієнта або як її заміна. Також робочі документи не можна вимагати чи вилучати в аудитора, якщо це не передбачено українським законодавством.

Щоб задовільнити вимоги до зберігання та конфіденційності, аудитор повинен забезпечити надійне зберігання робочих документів. Робочі документи необхідно зберігати скомплектовано і в заведених для кожного клієнта папках, файлах. Зберігання робочих документів, оформлення і передача їх до архіву організовується керівником аудиторської фірми або особою, ним уповноваженою.

Виходячи з практики аудиторської діяльності та терміну позовної діяльності, у разі, якщо клієнт порушить справу проти аудитора, а також інших додаткових міркувань, визначається термін зберігання документації. Таким чином мінімальний термін зберігання документації повинен бути не менше ніж три роки з моменту надання аудиторського висновку клієнтові.

Додаткова підсумкова документація не є обов'язковою і видається замовникові у випадках, якщо аудитор вважає це за необхідність або, коли це обумовлено у договорі чи додатковій угоді між аудитором та клієнтом.

Оформлюється додаткова підсумкова документація як додаток до аудиторського висновку, якщо аудитор у висновку посилається на цю документацію, в інших випадках – як самостійний документ. Не посилатися у висновку на додаткову документацію аудитор може в тому разі, якщо викладене в ній не є настільки істотним, щоб вплинути на зміст аудиторського висновку. Необхідний зміст та форму додаткової підсумкової документації аудиту аудитор визначає самостійно.

Отже, під час перевірки аудитором складається значна кількість робочих документів, які дають можливість у кінці перевірки систематизувати її результати, оцінити одержану інформацію з метою встановлення об'єктивної істини, достовірності, повноти і законності інформації, яка підтверджується в підсумкових документах.

2.5. Напрями удосконалення організації аудиту виробничих запасів підприємства

В сучасних умовах господарювання з урахуванням існуючих організаційно-правових форм підприємницької діяльності, питання організації внутрішнього контролю є актуальним. При цьому дієвість контролю підвищується завдяки вмілому поєднанню різних методів, способів і прийомів здійснення контролю.

Традиційно серед основних методів контролю виділяють внутрішній аудит.

Внутрішній аудит - невід'ємна частина загальної системи управління. Для української практики поняття «внутрішній аудит» - нове, воно не оброблено теоретично і майже не застосовується на практиці. Разом з тим за межами України внутрішній аудит широко застосовується на середніх та великих підприємствах різних напрямків діяльності.

Потреба у внутрішньому аудиті зумовлена тим, що верхня ланка управління не займається безпосередньо контролем повсякденної діяльності підприємства, в зв'язку з чим воно відчуває потребу в інформації, що формується на більш низькому рівні. Менеджери не мають достатнього часу, щоб перевірити виконання вказівок, і часто не володіють специфічними інструментами такої перевірки. Тому вони не можуть своєчасно виявити недоліки та відхилення. Внутрішні аудитори допомагають їм - забезпечують захист від помилок і зловживань, визначають зони ризику, можливості усунення можливих недоліків чи нестач, допомагають ідентифікувати і посилити слабкі сторони в системах управління. Їх дії доповнюються обговоренням проблем з вищими органами управління.

Так, ціль внутрішнього аудиту - сприяти ефективному виконанню задач та поставлених цілей, заради яких функціонує підприємство.

Внутрішній аудит можуть проводити аудитори, які працюють безпосередньо на даному підприємстві.

На ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» контроль за веденням складського господарства, за збереженням виробничих запасів здійснюється у вигляді інвентаризації, яка проводиться на підприємстві один раз на рік, перед складанням річної бухгалтерської звітності, станом на 1 листопада. Але цього недостатньо, щоб у повному обсязі контролювати умови зберігання, надходження, витрачання виробничих запасів, щоб усунути можливість їх псування виробничих запасів та скоєння крадіжок виробничих запасів. Вважаємо за необхідність, запровадити внутрішній аудит на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат», а саме пропонуємо поєднання обов'язків аудитора і бухгалтера підприємства, і цим самим проводити внутрішній його аудит.

Взагалі внутрішній аудит являє собою важливу функцію управління, яка охоплює облік, фінансовий аналіз та контроль, порівнює та оцінює фактично досягнутий результат з поставленими цілями та завданнями підприємства. Внутрішній аудит систематично контролює діяльність всіх об'єктів управління, виявляє причини відступу від стандартів, відхилення від цілей, поставлених перед конкретним об'єктом, що сприяє оперативному усуненню виявлених порушень. Організація внутрішнього аудиту як функції управління підприємством передбачає сувору регламентацію своєї діяльності, визначення прав, обов'язків та відповідальності спеціалістів, кваліфікаційні вимоги та взаємовідносини з підрозділами та персоналом підприємства.

Внутрішній аудит повинен функціонувати як незалежна діяльність на підприємстві. Його організовує керівництво підприємства для перевірки та оцінки роботи окремих підрозділів, служб, об'єктів обліку та ін.

Слід мати на увазі, що робота внутрішніх аудиторів за своєю суттю - це виконання частини функцій керівництва підприємства. За національними нормативами служба внутрішнього аудиту відповідає перед керівництвом підприємства за ефективне функціонування та удосконалення системи бухгалтерського обліку, достовірність фінансової та оперативної інформації, дотримання українського законодавства та виконання всіма підрозділами підприємства його внутрішньої політики.

Внутрішній аудит може виконувати ряд поставлених керівництвом економічного суб'єкта задач, а саме:

- надати керівництву інформацію про фінансово-господарську діяльність;
- забезпечити ефективну взаємодію з відповідними службами підприємства;
- сприяти функціонуванню високоефективної системи бухгалтерського обліку; - попереджувати появу порушень;
- сприяти мінімізації втрат виробничих запасів, грошових засобів, основних засобів;
- підтверджувати достовірність звітів обособлених структурних підрозділів підприємства.

Служба внутрішнього аудиту на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» повинна виконувати контрольні функції залежно від мети і завдань, покладених на внутрішніх аудиторів підприємства. Внутрішні бухгалтера-аудитори повинні бути залежні і підпорядковані органу, який їх призначив, тобто керівнику ТОВ «Ковельський хлібокомбінат». Вони повинні проводити планові та позапланові перевірки за вказівкою вищого керівництва, повинні бути штатними працівниками, не зобов'язані мати сертифікат аудитора, можуть бути фахівцями з бухгалтерського обліку, фінансів, економіки, права тощо. За результатами внутрішнього аудиту повинен складатися звіт, який передається вищому керівництву. В звіті дається оцінка виявлених фактів, надаються рекомендації, поради та інша інформація.

Служба внутрішнього аудиту повинна функціонувати на підставі Положення про відділ (службу) внутрішнього аудиту, яке визначає відокремлене положення служби в системі управління ТОВ «Ковельський хлібокомбінат», його цілі та завдання, відповідальність та взаємовідносини з іншими функціональними підрозділами підприємства. Основний принцип функціонування служби внутрішнього аудиту - незалежність, визначений чітким

становленням прав, обов'язків та відповідальності, підзвітністю та підлеглистю тільки керівнику підприємства.

Служба внутрішнього аудиту є самостійним структурним підрозділом і підпорядковується безпосередньо керівникові. На посаду керівника служби призначається один із бухгалтерів, що має вищу економічну освіту, досвід бухгалтерської роботи. Керівник служби внутрішнього аудиту призначається і звільняється з посади керівником підприємства.

Обов'язки працівників служби регламентуються посадовими інструкціями, які розробляються керівником служби внутрішнього аудиту, коригуються у разі зміни окремих функцій або обсягу і затверджуються керівником підприємства.

В найбільш загальному вигляді об'єкти контролю включають ресурси, господарські процеси та їх результати. При цьому під об'єктом контролю розуміють все те, на що направлена контрольна діяльність суб'єкта контролю. Так об'єктами внутрішньогосподарського контролю є дії, події, господарські операції, діяльність центрів відповідальності. Але особлива увага повинна приділятися достовірному і правильному обліку виробничих запасів.

Функції внутрішнього аудиту виробничих запасів полягають у сприянні здійсненню контролю всередині підприємства і виконанні захисної ролі, пов'язаної зі зберіганням виробничих запасів і отриманням точної інформації. Обов'язки внутрішніх аудиторів визначаються керівництвом підприємства, де вони працюють. В силу цього зовнішні користувачі інформації про господарюючий суб'єкт, підготовленої внутрішніми аудитором, не завжди будуть довіряти аудиторам. Вони також не зможуть дати незалежну оцінку діяльності верхньої керівної ланки свого підприємства.

Виходячи з цього можна визначити предмет внутрішнього аудиту, який полягає в дослідженні економічних, організаційних, інформаційних характеристик суб'єктів господарювання. До об'єкту внутрішнього аудиту в нашому випадку відноситься виробничі запаси; господарські процеси, пов'язані

з їх рухом; економічні результати стосовно виробничих запасів; організаційні форми та методи управління виробничими запасами.

Важливим об'єктом роботи служби внутрішнього аудиту мають бути виробничі запаси.

Практика показує, що в теперішній час виробничі запаси контролюються не достатньо, їх надходження, зберігання та списання майже не перевіряється. Безконтрольність призводить до появи збитків на всіх стадіях процесу руху запасів. Керівництво не отримує належної інформації для ефективного управління запасами.

Ціль внутрішнього аудиту виробничих запасів полягає в їх зберіганні на всіх етапах руху та раціональному використанні. Досягти цього можливо шляхом мінімізації втрат запасів внаслідок розкрадання, зловживання, псування, позавиробничих витрат, а також забезпеченням ефективної взаємодії з виробничим відділом, відділами постачання та збуту.

Процес управління запасами починається з системи постачання. Безпосередньо постачання починається з замовлень. Внутрішній аудит системи замовлення повинен зосереджуватись на перевірці того, що всі заявки на виробничі запаси повинні обґрунтовуватись інформацією, яка потрапляє із системи обліку. Не повинно бути замовлень на такі види виробничих запасів, які не будуть використані в подальшому виробництві або не будуть реалізовані, а також на ті черезмірні надлишки які знаходять на підприємстві. Також ефективним повинно бути розподілення обов'язків між робітниками, які здійснюють аналітичний облік виробничих запасів, комірниками, відділом по забезпеченню, виробничим відділом.

Внутрішній аудит системи оприбуткування матеріалів передбачає перш за все те, що їх прийом супроводжується наступними вимогами:

- установити одне місце, щоб звести до мінімуму втрати виробничих запасів при їх отриманні,

- на складі дотримуватись правил зберігання отриманих, але ще не прийнятих по кількості і якості виробничих запасів, а також тих, що пройшли перевірку, але не задовольняють поставлені вимоги. Такі запаси передбачено зберігати на складі окремо;
- на кожну отриману партію виробничих запасів виписується послідовно прибуткові накладні,
- на підприємстві повинна існувати інструкція по процесу отримання та оприбуткування виробничих запасів. Чітко зазначені процедури перевірки, які слід дотримуватися при неспівпаданні прийнятим умовам поставки;
- на розбіжності при оприбуткуванні виробничих запасів повинні складатися акти.

Внутрішній аудит системи обліку виробничих запасів характеризується перевіркою дотримання вимог функціонування системи реєстрації наявних запасів і системи реєстрації руху виробничих запасів.

Аудит системи реєстрації наявних запасів передбачає регулярну звірку фактичної наявності матеріалів з обліковими залишками періодичних інвентаризацій усіх запасів а також оцінку оприбуткування запасів, яка повинна відбуватися на основі його кількості і фактичних або облікових цін. Всі санкціоновані операції по виробничим запасам повинні бути вірно відображені на відповідних рахунках. Що стосується аудиту системи реєстрації руху виробничих запасів, то:

- всі санкціоновані переміщення слід відображати в обліку;
- система повинна забезпечувати реєстрацію отримання та повернення запасів постачальникам;
- внутрішнього переміщення виробничих запасів на виробничі потреби, а також з одного місця зберігання на інше;
- відпуск запасів зі складу повинен здійснюватись тільки при наявності санкцій відповідний посадових осіб;

- кожна операція руху виробничих запасів повинна бути оформлена за підписами уповноважених осіб;
- для застереження крадіжок та інших порушень слід проводити аналіз використання запасів.

Задовільне функціонування системи зберігання виробничих запасів можливе при дотриманні наступних умов:

а) забезпечення неможливості втрат, крадіжок, та неефективного використання виробничих запасів;

б) гарантія того, що запаси можуть бути використані або переміщені без повного відображення в обліку;

в) досягнення відповідності звітних даних про залишки, показані в реєстрах аналітичного обліку, результатам інвентаризації.

Отже, служба внутрішнього аудиту повинна бути створена на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» не тільки з метою правильного і своєчасного документального відображення операцій по надходженню, заготівлі, переміщенню і витратах виробничих запасів, ефективності контролю за витратами виробничих запасів, правильністю проведення систематичної переоцінки матеріалів та відображення в бухгалтерському обліку, збереженням цінностей та виключення помилок з обліку виробничих запасів, раціонального складання та оформлення первинних документів, але й з метою забезпечення ефективності діяльності апарату управління щодо захисту законних майнових інтересів підприємства, удосконалення системи бухгалтерського обліку і сприяння підвищенню ефективності роботи, зміцнення його фінансового стану.

Висновки до розділу 2

1. У результаті проведення аудиту підтверджується зростаюча потреба господарювання у достовірній обліковій і звітній інформації про діяльність

господарюючих суб'єктів. Організація і методика аудиту виробничих запасів є важливою складовою перевірки на підприємстві. Основними джерелами інформації для формування аудиторських доказів при аудиті виробничих запасів ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» є законодавчо-нормативні документи, облікова політика підприємства та джерела, в яких зафіксована інформація, що характеризує процеси кругообігу виробничих запасів.

2. Для оцінити ефективності системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю у ході дослідження розроблено тести внутрішнього контролю і системи обліку виробничих запасів. За результатами проведеного тестування внутрішнього контролю і системи обліку виробничих запасів на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат», отримали 71% позитивних відповідей, що означає, що аудитор може користуватись результатами внутрішнього контролю.

3. Проведення аудиторської перевірки операцій з товарно-матеріальними цінностями на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» є дуже важливим, так як виробничі запаси є одним з найбільш важливих активів підприємства. У процесі перевірки виробничих запасів потрібно досліджувати: повноту оприбуткування виробничих запасів; правильність їх списання; оцінку і облік запасів. На нашу думку, аудитору на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» доцільно провести вибіркочу перевірку виробничих запасів, яка є більш ефективною в порівнянні з суцільною.

4. З метою встановлення об'єктивної істини, достовірності, повноти і законності інформації під час проведення аудиту виробничих запасів на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» аудитором було складено значну кількість робочих документів, такі як програма аудиту виробничих запасів, тести встановлення рівня внутрішнього контролю та системи бухгалтерського обліку виробничих запасів тощо, які дали можливість у кінці перевірки систематизувати її результати, оцінити одержану інформацію.

5. Впровадження на практиці цих напрямків удосконалення значно підвищить ефективність діяльності ТОВ «Ковельський хлібокомбінат», дозволить отримувати достовірну і об'єктивну інформацію, що в цілому

позитивно вплине на стан бухгалтерського обліку підприємства. У зв'язку з цим, вважаємо за необхідність на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» створити службу внутрішнього аудиту, а саме пропонуємо поєднання обов'язків аудитора і бухгалтера підприємства, і цим самим проводити його внутрішній аудит.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ

3.1. Аналіз складу і структури виробничих запасів ТОВ «Ковельський хлібокомбінат»

Повне і своєчасне забезпечення підприємства сировиною і матеріалами необхідного асортименту і якості - є необхідною умовою виконання планів по виробництву продукції, зниження її собівартості, зростанню прибутку, рентабельності. Значну частку всіх витрат на виробництво продукції, робіт, послуг становлять матеріальні витрати. У зв'язку з цим, лише за умови своєчасного і повного забезпечення необхідними матеріально-енергетичними ресурсами підприємства може бути виконана виробнича програма підприємства.

Для того, щоб визначити, якою мірою підприємство забезпечене матеріальними ресурсами, необхідно:

- вивчити порядок розрахунку й обґрунтованість договорів про поставку матеріальних ресурсів, умови поставок;
- визначити характер виробничих матеріальних запасів і зміну їх структури;
- перевірити обґрунтованість норм виробничих запасів і потребу в матеріальних ресурсах;
- виявити можливості зменшення виробничих запасів і потреби в матеріальних ресурсах;
- розробити заходи щодо зниження наднормативних і зайвих запасів матеріалів.

Кожне підприємство в рамках аналізу матеріальних ресурсів має контролювати рівень запасів, маючи на увазі подвійну мету: знизити витрати на зберігання й управління запасами та зменшити обсяг законсервованих коштів.

Наявність виробничих запасів відповідного асортименту та якості є необхідною умовою виробництва продукції, досягнення стабільного

фінансового стану ТОВ «Ковельський хлібокомбінат». Важливим засобом пошуку резервів зниження собівартості продукції та зростання прибутку є аналіз складу та структури виробничих запасів та визначення тенденцій їх зміни з метою прийняття відповідного управлінського рішення. В фінансовій діяльності підприємства і підвищенні ефективності його виробництва дуже велику роль має розміщення коштів підприємства, тому в процесі аналізу запасів підприємства в першу чергу належить вивчити зміни в їх складі і структурі і дати їм оцінку.

Склад і структура виробничих запасів залежать від галузі, до якої належить ТОВ «Ковельський хлібокомбінат», виду продукції, яку воно виробляє, та особливостей матеріально-технічного забезпечення. Склад виробничих запасів – розподіл їх на окремі групи і види. Структура виробничих запасів – кількісне співвідношення між вартістю окремих груп і видів виробничих запасів у загальній їх вартості.

Аналіз складу та структури виробничих запасів дає змогу визначити, які дефіцитні та дорогі матеріали використовує ТОВ «Ковельський хлібокомбінат», споживання яких з них переважає у виробництві конкретного виду продукції. У таблиці 3.1 наведено склад та видова структура виробничих запасів ТОВ «Ковельський хлібокомбінат».

Таблиця 3.1

Аналіз складу та структури виробничих запасів ТОВ «Ковельський хлібокомбінат»

№	Ресурси	2015 р.		2016 р.		2017 р.		Відхилення, (+/-)	
		тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%
1	Сировина й матеріали	4952	87,21	5409	81,41	5815	82,31	863	-4,9
2	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	-	-	-	-	-	-	-	-

Продовження табл. 3.1

3	Паливо	150	2,64	290	4,37	521	7,37	371	4,73
4	Тара й тарні матеріали	28	0,49	39	0,58	35	0,50	7	0,01
5	Будівельні матеріали	125	2,20	108	1,63	96	1,36	-29	-0,84
6	Матеріали, передані в переробку	-	-	-	-	-	-	-	-
7	Запасні частини	225	3,97	576	8,67	588	8,32	363	4,35
8	Матеріали сільськогосподарського призначення	-	-	-	-	-	-	-	-
9	Інші матеріали	198	3,49	222	3,34	10	0,14	-188	-3,35
Разом		5678	100	6644	100	7065	100	1387	0,00

З проведеного дослідження ми можемо зробити висновки, що найбільшу питому вагу в структурі матеріальних запасів за звітний період займають поточні сировина і матеріали 82,31 %, решта запасів займають незначну частину. Загалом за досліджуваний період запаси збільшились на 1387 тис. грн., такі зміни відбулись за рахунок збільшення сировини і матеріалів на 863 тис. грн та зменшення інших матеріалів на 188 тис. грн та будівельних матеріалів на 29 тис. грн.

Методика розрахунку потреби підприємства в матеріальних ресурсах передбачає застосування норм витрат матеріалів (у натуральних вимірниках), а також розрахунку мінімального рівня запасу.

Нормативні витрати на одиницю продукції, послугу та на визначений обсяг випуску продукції є ключовим елементом у системі управління й аналізу матеріальних запасів. Вони встановлюються з метою визначення умов діяльності і служать основою для порівняння фактичних витрат.

Нормативи та норми їх витрачання, норми складських запасів покладено в основу розрахунку потреби підприємства в виробничих запасах. Норма – це завдання, яке фіксує гранично допустимі витрати конкретного виду матеріального ресурсу на виробництво одиниці продукції. Норми встановлюються виходячи з

того, що вони повинні враховувати зростання якості продукції, її конкурентоспроможність.

Перевіряючи розрахунки потреб, 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.

Загальна потреба підприємства в матеріальних ресурсах розраховується в натуральних показниках у розрізі їх n -видів, необхідних для виготовлення i -видів продукції та у розрізі k -видів діяльності. Для розрахунку загальної потреби підприємства в n -виді матеріалу використовують формулу:

$$\Pi^n = \sum_{k=1}^k \sum_{i=1}^i \mathbf{H}^n + \mathbf{H}_3^n, \quad (3.1)$$

де Π^n - загальна потреба підприємства в n -виді матеріалу;

\mathbf{H}^n - норма витрат n -матеріалу за всіма i -видами продукції k -видів діяльності;

\mathbf{H}_3^n - норма запасу n -матеріалу на складі, який необхідно мати для забезпечення ритмічної роботи підприємства;

i - певний вид продукції, на виготовлення якої витрачається n -матеріал;

k - вид діяльності підприємства, а саме: виробництво продукції, приріст незавершеного виробництва, експериментально-дослідні роботи, ремонтно-експлуатаційні потреби, утворення нормативних залишків на кінець періоду.

Загальна потреба в матеріалі береться за показник планової потреби. Розрахувавши потребу в матеріальних ресурсах, необхідно проаналізувати забезпеченість потреби джерелами покриття. Повна забезпеченість потреби в матеріальних ресурсах джерелами покриття - важлива умова безперебійної роботи підприємства.

Аналіз забезпеченості потреби підприємства джерелами покриття є першим етапом дослідження матеріальних ресурсів. Такий аналіз забезпечує

ритмічну роботу підприємства та його фінансову стійкість; саме з нього починається аналіз забезпеченості виробництва матеріальними ресурсами взагалі.

Джерела покриття можуть бути зовнішніми і внутрішніми. Значна питома вага в сумі джерел покриття потреб підприємства в матеріальних ресурсах припадає на зовнішні джерела: надходження від постачальників за укладеними договорами. До зовнішніх джерел відносяться матеріальні ресурси, що надходять від постачальників відповідно до укладених договорів. Внутрішні джерела - це скорочення відходів сировини, використання вторинної сировини, власне виготовлення виробничих запасів і напівфабрикатів, економія виробничих запасів у результаті впровадження досягнень науково-технічного прогресу. Портфель замовлень на матеріальні ресурси формується за рахунок зовнішніх джерел надходження.

Аналіз обґрунтованості та ефективності формування портфеля замовлень на матеріальні ресурси є другим етапом дослідження. На цьому етапі:

- оцінюються та перевіряються залишки матеріалів на початок та кінець планового періоду з урахуванням нормативного запасу та прогнозованих обсягів виробництва на майбутній період;
- визначається рівень забезпеченості підприємства наявними матеріальними запасами для дальшого планування обсягу замовлення та організації контролю за їх витрачанням.

Наявні матеріальні запаси мають задовольняти виробничі потреби підприємства (Π^n) на період інтервалів між поставками (Γ^n). Забезпеченість матеріальними запасами визначається у днях та розраховується за формулою:

$$Z^n = O^n : C^n, \quad (3.2)$$

де Z^n - забезпеченість n -видом матеріалу в днях;

O^n - фактичний обсяг запасу n -виду матеріалу (у натуральних вимірниках);

C^n - середнє добове споживання n -матеріалу (у натуральних вимірниках).

У процесі аналізу забезпеченості перевіряється відповідність фактичного розміру запасів плановій потребі. Для цього на основі даних про фактичну

наявність матеріалів у натуральних одиницях, інтервали надходження та їх середньодобове споживання розраховують фактичну забезпеченість у днях та порівнюють її з нормативною потребою.

Таке порівняння дає можливість визначити стан запасів у днях для кожного виду матеріалу. Стан матеріальних запасів у багатьох випадках визначає фінансовий стан підприємства.

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:

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

де N_o – 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.

Враховуючи те, що на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» є невелика номенклатура виробничих запасів, то оцінюють обґрунтованість потреб у запасах, які мають найбільшу питому вагу у собівартості продукції. За даними виробництва найбільші питому вагу у складі запасів мають борошно та дріжджі. Аналіз забезпеченості ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» матеріальними ресурсами наведено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Аналіз забезпеченості ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» матеріальними ресурсами

Вид матеріалу	Од. виміру	Планова потреба	Інтервал поставки, днів	Фактично надійшло	Середнє добове споживання	Забезпеченість, днів	Відхилення	
							У днях: надлишок (+), незабезпеченість (-) (гр.7 – гр.4)	від загальної потреби (гр. 5 – гр. 3)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
борошно	кг	10950	15	20000	730	27,40	12,40	9,050
дріжджі	кг	240	8	210	30	7	-1	-30
цукор	кг	220	20	250	12	20,83	0,83	30
сіль кухонна	кг	200	25	190	8	23,75	-1,25	-10
n	*	П ⁿ	Г ⁿ	О ⁿ	С ⁿ	З ⁿ	ΔЗ ⁿ	ΔП ⁿ

Проведений аналіз вказує на те, що служба матеріального забезпечення ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» не забезпечила за плановою потребою достатню кількість матеріалів, зокрема, виявлена незабезпеченість таких матеріалів, як дріжджі - 30 кг, це 1 день, та сіль кухонна – 10 кг, 1,25 дня. Потреба в борошні, встановлена в процесі аналізу, перевищує потреби виробництва на 9050 кг, що становить надлишок 12,40 днів. Причиною таких результатів аналізу є невідповідність фактичного надходження матеріалів плановій потребі.

Одержати інформацію про надлишки матеріальних цінностей можна з карток складського обліку або з їх автоматизованого варіанта. Для цього порівнюють залишок запасу на кінець періоду, що аналізується, і витрати матеріального ресурсу за цей період.

Якщо залишок запасу на кінець періоду, що аналізується, перевищує витрати матеріальних ресурсів за цей період, то це свідчить про те, що за збереження темпів витрат запасів вистачить більше, ніж на наступний період. Отже, картка складського обліку дає можливість оцінити величину надлишку даного виду запасів.

Незабезпеченість підприємства матеріальними ресурсами може залежати від нестач та псування матеріальних цінностей. Якщо це явище має місце,

треба вивчити його причини, установити конкретних винуватців для стягнення з них компенсації за спричинену шкоду.

Доцільно також провести розрахунки по групах: сировина й матеріали, паливо, тара й тарні матеріали, матеріали передані в переробку, запасні частини, та інші матеріали. Після цього складається узагальнююча таблиця, яка узагальнює оцінку роботи підприємства з матеріально-технічного забезпечення (табл.3.4)

Таблиця 3.4

Стан матеріально-технічного забезпечення ТОВ «Ковельський
хлібокомбінат»

Група матеріально-технічного забезпечення	Фактичне надходження, тис. грн. 2016 р.	Фактичне надходження, тис. грн. 2017 р.	Відхилення, +/-	% виконання
Сировина і матеріали	13265,27	13548,06	+282,79	102,1
Паливо	3412,50	3654,0	+241,5	107,1
Тара й тарні матеріали	537,26	543,22	+5,96''	101,1
Матеріали передані в переробку	1203,03	628,20	-574,83	52,2
Запасні частини	623,21	611,30	-11,91	98,1
Інші матеріали	62,75	44,30	-18,45	70,6
Разом	19104,02	19029,08	-74,94	99,6

Аналіз таблиці 3.4 свідчить про те, що служба матеріально-технічного забезпечення в 2017 році не спромоглася забезпечити підприємство запасними частинами, матеріалами переданими в переробку та іншими матеріалами відповідно на 1,9%; 47,8% та 29,4%. В цілому забезпеченість підприємства виробничими запасами складає 99,6%, що свідчить про достатній рівень роботи відділу матеріально-технічного забезпечення підприємства, проте слід покращити стан забезпечення виробництва запасними частинами, матеріалами переданими в переробку та іншими матеріалами.

За даними бухгалтерського обліку необхідно також оцінити ритмічність надходження на підприємство конкретних видів сировини, напівфабрикатів і комплектуючих та інших матеріальних ресурсів.

Приймаючи в розрахунок ритмічності постачання сировини підприємству фактичне надходження на початок кожного місяця (але не більше планового), можна визначати коефіцієнт, який дасть уявлення про стан постачання сировини за формулою:

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

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:

$$K_{pn} = \frac{19034,0}{20880,0} = 0,91$$

Отже, при виконанні плану постачання сировини на 99,6% постачання відбувалось на протязі року не ритмічно, оскільки коефіцієнт ритмічності 0,91, це свідчить про те, що у виробництві могли виникати простої.

На основі проведеного аналізу забезпеченості ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» виробничими запасами можна стверджувати, що забезпеченість по основних видах запасів складає 100 %, але перед планово-економічним відділом постає завдання покращити норми постачання запасами, так як постачання сировини 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 ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» 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.

3.2. Аналіз ефективності використання виробничих запасів ТОВ «Ковельський хлібокомбінат»

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

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

Важливим інструментом пошуку внутрішньовиробничих резервів економії та раціонального використання виробничих запасів є економічний аналіз, який слугує своєрідним засобом контролю за здійсненням режиму економії на підприємстві. Економічний аналіз - це активний засіб виявлення резервів і

об'єктивного вимірювання вкладу в підвищення ефективності виробництва. Успіх виробничо-господарської діяльності будь-якого підприємства в більшості залежить від результатів економічного аналізу [15, с.57].

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

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

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

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

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

Аналіз використання запасів доцільно проводити в період підготовки до чергового перегляду норм використання запасів на запланований рік. Організація і проведення оперативного економічного аналізу виробничих запасів проводиться в чотири етапи.

На першому етапі здійснюється вибір об'єкта аналізу і визначається методика його проведення. Виділяються об'єкти аналізу, в яких наявність значних резервів економії матеріалів найбільш ймовірне. Об'єктами для проведення аналізу є окремі види матеріалів. Вибір об'єкта для аналізу можна визначити приналежністю матеріалу до однієї з трьох груп матеріалів [61, с.152]. До першої групи можна віднести матеріали, що мають найбільшу питому вагу у вартості матеріалів, що споживаються підприємством на випуск продукції, до другої, наприклад, дефіцитні матеріали, а до третьої - матеріали, для яких встановлені завдання по середньому зниженню норм використання матеріалів в запланованому році. Зокрема, об'єктами аналізу матеріалів першої групи необхідно вибирають матеріали або групу матеріалів, питомий обсяг вартості яких складає не менше 75% вартості всіх матеріалів, що використовуються для випуску продукції, другої - 20%, третьої - 5%.

При проведення аналізу в цехах, на першому етапі відбувається вивчення структури виробничих запасів, що споживаються, так як вона в різних цехах може бути неоднаковою. Ми знаємо, що в одних цехах висока питома вага споживання основних матеріалів, в інших, крім того, велику питому вагу складають допоміжні матеріали, в третіх - куповані напівфабрикати. А це означає, що аналіз використання цих видів виробничих запасів при інших рівних умовах має більш важливе значення, ніж аналіз використання тих видів виробничих запасів, витрачання яких відносно незначне.

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

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

- вивчення загальних показників використання матеріальних ресурсів;
- характеристика динаміки і виконання виробничої програми по показникам використання виробничих запасів;
- визначення системи факторів, які обумовлюють відхилення фактичних показників використання матеріалів від відповідних показників за попередній період;

- аналіз обґрунтованості норм використання матеріальних ресурсів; – аналіз рівня матеріалоємності продукції в динаміці;
- вивчення дії окремих факторів на зміну рівня матеріалоємності продукції;
- виявлення і оцінка внутрішньовиробничих резервів економії матеріальних ресурсів.

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

Показники використання основних видів запасів на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» наведено у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5

Показники використання основних видів запасів на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» за 2015-2017 роки, тис. грн.

Показники	2015 р.	2016 р.	2017 р.	Відхилення	
				2017-2015	2017-2016
1. Виробничі запаси	11 359	31 685	23 977	12 618	-7 708
2. Готова продукція	41	30	52	11	22
3. Товари	18	18	19	1	1
4. Поточні біологічні активи	-	-	-	-	-
Разом	11 418	31 733	24 048	12 630	- 7 685

З таблиці 3.5 видно, що за аналізований період запаси зазнали значних змін. У 2017 р., порівняно з 2015 р., використання запасів на виробництво продукції збільшилось на 12 630 тис. грн., порівняно з 2016 р. - скоротилось на 7

685 тис. грн. Зокрема, використання запасів у 2017 р. супроти 2015 р. збільшилось на 12 618 тис. грн., порівняно з 2016 р. - зменшилось на 7 708 тис. грн. Показник використання товарів у 2012 р., порівняно з 2010 р., зменшився на 1258 тис. грн., порівняно з 2011 р. - зріс на 415 тис. грн. Показник використання готової продукції у 2017 р., порівняно з 2015 р., збільшився на 11 тис. грн., порівняно з 2016 р. - зменшився на 22 тис. грн.

Слід відмітити, що у разі зниження розміру запасів можливі перебої в постачанні і виробничому процесі, зменшення обсягів господарської діяльності та чистого прибутку. Надлишок запасів призводить до нагромадження надмірних їх залишків та втрат від використання не за призначенням грошових коштів. Обсяги готової продукції на складі мають бути оптимальними щодо тривалості виробничого процесу, умов реалізації продукції і порядку розрахунків з покупцями. Як бачимо, дані таблиці дуже різномірні, тому при проведенні аналізу необхідно аналізувати всю сукупність показників, і особливу увагу потрібно приділити зміні показників в сторону збільшення або зменшення в динаміці.

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

Аналіз передбачає, що кожний вид запасів потрібно розглядати окремо, і не підводити всі показники під один знаменник, тому розглянемо показники використання виробничих запасів в зв'язку з показниками обсягів виробництва за відповідні роки та оформимо у вигляді таблиці 3.6.

Таблиця 3.6

Обсяг реалізованої продукції ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» за 2016
та 2017 роки, тис. грн

Вид продукції	2016 р.	2017 р.	Відхилення 2017-2016
Плетінка укр.	604,5	406,08	-198,42
Сухарі панір.	431,25	696,96	+256,71
Хліб «Подільський»	-	6 942,72	+6 942,72
Плетінка з маком	957	79,2	-877,8
Всього	1 992,75	8 124,96	+6 123,21

Аналізуючи дані таблиці 3.6, можна відмітити, що підвищення показників використання виробничих запасів в 2017 р. не випадкове, адже саме в 2017 р. обсяги виробництва продукції були найбільшими, про що свідчать дані виконання виробничої програми. Обсяги реалізації сухарів панірувальних у 2017 р. порівняно з 2016 р. збільшився на 256,71 тис. грн. Реалізація хлібу «Подільського» у 2017 р. порівняно з 2016 р., також збільшилась, відповідно, на 6 942,72 тис. грн. Виробництво плетінки української тимчасово припинилось та зменшилися обсяги виробництва плетінки з маком у зв'язку з відсутністю попиту.

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

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

Матеріалоемністю продукції називається відношення суми матеріальних витрат до вартості виробленої продукції. Даний показник показує скільки матеріальних витрат необхідно або фактично припадає на виробництво одиниці продукції. Зворотнім до показника матеріалоемності є показник матеріаловіддачі, який визначається діленням вартості виробленої продукції на

суму матеріальних витрат. Цей показник характеризує віддачу матеріалів, тобто скільки вироблено продукції з кожної гривни спожитих матеріальних ресурсів.

Дані для розрахунку матеріалоємності та матеріаловіддачі по ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» наведено у таблиці 3.7.

Таблиця 3.7

Обсяги матеріальних витрат ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» за 2016-2017 роки, тис. грн

Вид продукції	2016 р.	2017 р.	Відхилення 2017-2016
Плетінка укр.	78	47	-31
Сухарі панір.	75	96	+21
Хліб «Подільський»	-	904	+904
Плетінка з маком	174	12	-162
Всього	327	1 059	+723

Як свідчать дані таблиці 3.7, обсяг матеріальних витрат на виробництво сухарів панірувальних у 2017 р. порівняно з 2016 р. зріс на 21 тис. Обсяг матеріальних витрат на виробництво хліба «Подільського» за аналізовані роки також підвищився, відповідно, на 904 тис. грн. Порівнюючи дані таблиць 3.6 та 3.7, можна легко простежити тенденцію відповідного збільшення обсягів виробництва до збільшення кількості запасів, що використовуються для виробництва продукції.

Основні коефіцієнти ефективності використання виробничих запасів ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» оформимо у вигляді табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Основні коефіцієнти ефективності використання виробничих запасів
ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» за 2016-2017 роки

Коефіцієнти	2016 р.	2017 р.	Відхилення 2017-2016
матеріалоємність	0,16	0,13	-0,03
матеріаловіддача	6,09	7,69	+1,6

Як було зазначено вище, матеріалоємність розраховується як відношення матеріальних витрат до вартості виробленої продукції. Розрахуємо даний показник по ТОВ «Ковельський хлібокомбінат».

$$K_{мн} (2016 \text{ р.}) = 327 / 1\,992,75 = 0,16;$$

$$K_{мн} (2017 \text{ р.}) = 1\,056 / 8\,124,96 = 0,13.$$

Коефіцієнт матеріаловіддачі обчислюється відношенням вартості виробленої продукції до обсягу матеріальних витрат. Для досліджуваного підприємства він буде становити:

$$K_{мв} (2016 \text{ р.}) = 1\,992,75 / 327 = 6,09;$$

$$K_{мв} (2017 \text{ р.}) = 8\,124,96 / 1\,056 = 7,69.$$

Як свідчать дані табл. 3.8, матеріалоємність у 2017 р. порівняно з 2016 р. знизилась на 0,03 пункти. Це є позитивною тенденцією, оскільки даний коефіцієнт є вартісним показником, який відображає рівень матеріальних витрат (без амортизації) на кожну гривню товарної продукції. Коефіцієнт матеріаловіддачі у 2017 р. порівно з 2016 р. підвищився на 1,6 пункти, що також є позитивною тенденцією, оскільки даний показник характеризує вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів.

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

Висновки до розділу 3

1. Провівши дослідження на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» ми дійшли висновку, що 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. Аналіз повинен займати одне з провідних місць в процесі управління виробничою діяльністю, бо облік без застосування аналізу не може привести до раціональних і ефективних рішень по удосконаленню виробничого процесу.

2. Аналіз виробничих запасів на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» показав, що підприємство майже повною мірою здійснює раціональне й ощадливе використання матеріалів, в процесі виробництва дотримується законності, доцільності господарських операцій з матеріалами, а також ефективності їх використання..

3. Уточнена нами обліково-аналітична модель дозволяє визначити роль і місце фінансового, управлінського обліку та процедур обґрунтування рішень в системі управління готової продукцією та її збутом. Це посилює дієвість обов'язкового критерію ефективного управління – розуміння всіма учасниками мети та завдань діяльності.

ВИСНОВКИ

На підставі проведеного дослідження теоретико-методичних питань критичної оцінки діючої практики обліку та контролю було сформульовано наступні висновки:

1. Виробничі запаси посідають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємства і визначенні результатів господарської діяльності та при висвітленні інформації про фінансовий стан.

Для стабільного виробництва продукції на підприємстві, господарська діяльність підприємства передбачає використання значних виробничих запасів. Сформована якісна та своєчасна інформація про рух, вартість, наявність запасів дозволяє управлінському персоналу підприємства оперативно приймати вірні рішення щодо операцій з виробничими запасами. Необхідність розроблення певного механізму надійного обліку, контролю та аналізу ефективності використання виробничих запасів, їх зберігання та реалізації є запорукою успішного керування.

2. В роботі досліджені теоретичні та практичні аспекти здійснення аудиту запасів на підприємствах. Наведена законодавча та інша нормативно-правова база проведення сучасного аудиту, визначені мета, завдання аудиту запасів, етапи та порядок його проведення, документальне забезпечення. Розкриті основні методичні положення здійснення аудиту та особливості проведення аудиторської перевірки на базовому підприємстві. Також наведено класифікатор найбільш типових помилок та порушень, які виявляються аудитором при проведенні аудиту виробничих запасів на підприємстві.

3. В ході проведення аудиторської перевірки виробничих запасів на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» було складено програму перевірки, де встановлено перелік аудиторських процедур, конкретних виконавців, а також період перевірки. Для того, щоб вивчити слабкі та сильні сторони внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку аудитором використано тестування. За результатами проведеного тестування системи внутрішнього контролю ТОВ

«Ковельський хлібокомбінат» встановлено, що підприємство немає спеціального відокремленого органу внутрішнього контролю; відповідальним за організацію та здійснення внутрішнього контролю є керівник підприємства. Провівши тест внутрішнього контролю і системи обліку виробничих запасів на ТОВ «Ковельський хлібокомбінат», отримали 71% позитивних відповідей, що означає, що аудитор може користуватись результатами внутрішнього контролю.

4. З метою підвищення ефективності ведення обліку запасів, достовірності фінансової звітності, підприємству рекомендовано створити ефективну систему управління запасами, яка повинна супроводжуватися постійним контролем за ходом виконання замовлення, забезпечувати зворотній зв'язок для прийняття персоналом підприємства дієвих рішень щодо закупівлі та використання запасів.

Основою напрямку удосконалення організації обліку виробничих запасів на досліджуваному підприємстві є:

- узагальнення теоретико-методичних основ обліку, аналізу і контролю виробничих запасів, визначення їх суті та класифікації;
- удосконалення методико-організаційних основ фінансового та управлінського обліку виробничих запасів, а також їх контролю;
- проектування системи економічного аналізу та контролю виробничих запасів та аналізу ефективності їх використання;
- розробка системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами.

5. Особливу увагу слід приділити аналізу, від глибини якого залежить об'єктивна оцінка результатів господарської діяльності, повнота виявлення резервів ефективного використання ресурсів і витрат. 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.

Під час аналізу виробництва готової продукції ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» доведено його прямий зв'язок з аналізом використовуваної

сировини та матеріалів на їх виробництво, а особливо ефективності їх використання.

6. На основі проведеного аналізу забезпеченості ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» виробничими запасами можна стверджувати, що забезпеченість по основних видах запасів складає 100 %, але перед планово-економічним відділом постає завдання покращити норми постачання запасами, так як постачання сировини 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 ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» 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.

7. При дослідженні показників використання запасів встановлено, що на підприємстві за аналізований період запаси зазнали значних змін. Так, у 2017 р., порівняно з 2015 р., використання запасів на виробництво продукції збільшилось на 12630 тис. грн., порівняно з 2016 р. – скоротилось на 7685 тис. грн. Зокрема, використання запасів у 2017 р., супроти 2015 р., збільшилось на 12618 тис. грн., а порівняно з 2016 р. – зменшилось на 7708 тис. грн. Показник використання товарів у 2012 р., порівняно з 2010 р., зменшився на 1258 тис. грн., порівняно з 2011 р. - зріс на 415 тис. грн. Показник використання готової продукції у 2017 р., порівняно з 2015 р., збільшився на 11 тис. грн., порівняно з 2016 р. - зменшився на 22 тис. грн.

Для виявлення економії виробничих запасів або перевитрачання ресурсів для їх виробництва був проведений аналіз впливу матеріаломісткості на обсяг виробництва та собівартість продукції, робіт, послуг.

Як свідчать дані аналізу основних коефіцієнтів ефективності використання виробничих запасів ТОВ «Ковельський хлібокомбінат» за 2016-2017 роки матеріалоемність у 2017 р. порівняно з 2016 р. знизилась на 0,03 пункти. Це є позитивною тенденцією, оскільки даний коефіцієнт є вартісним показником, який відображає рівень матеріальних витрат (без амортизації) на кожну гривню товарної продукції. Коефіцієнт матеріаловіддачі у 2017 р., порівно з 2016 р., підвищився на 1,6 пункти, що також є позитивною тенденцією, оскільки даний показник характеризує вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів.

8. Для підвищення ефективності використання матеріально-виробничих запасів на підприємстві можна запропонувати:

- з'ясувати перспективи придбання або залучення на умовах лізингу найбільш економічних та ефективних видів устаткування;
- розглянути норми витрат матеріальних ресурсів на одиницю продукції;
- оцінити провідних постачальників сировини та устаткування для зменшення ризиків, проаналізувати можливість окремих закупівель у виробників необхідної сировини і матеріалів та зменшити кількість посередників;
- оцінити шанси зниження втрати сировини у відходах виробництва.

Зазначимо, що розглянуті напрями є найбільш перспективними для подальших наукових досліджень з цієї проблематики.

Підсумувавши вище проведене дослідження, варто відзначити, що своєчасне оцінювання необхідних витрат і ресурсів дає можливість обґрунтувати заходи щодо ефективного використання ресурсів підприємства. Ефективне управління запасами дає змогу прискорити оборотність капіталу і підвищити його доходність, зменшити поточні витрати на зберігання їх, вивільнити з поточного господарського обороту частину капіталу, реінвестуючи його в інші активи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адамик Б.П. Монетарна політика Національного банку та її вплив на рівень інфляції в Україні // Світ фінансів. – 2008. – № 2. – С. 27-33
2. Адамик Б.П. Трансформація парадигми державного регулювання банківської діяльності в умовах фінансової кризи / Б.П. Адамик // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2010. – № 1. – С. 7-18.
3. Адамик О.В. Бюджетні асигнування та дотації суб'єктів державного сектора економіки: їх трактування з метою обліку та відмінності // Торгівля, комерція, підприємництво. – 2014. – Випуск 14. – С. 141-145
4. Адамик О.В. Інвентаризація в умовах автоматизованої обробки даних: формування показників та відображення їх в обліку // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали V міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 31 травня-01 червня 2018 р.] / редкол. : О. В. Адамик, В. А. Дерій, З. В. Задорожний [та ін.]. - Тернопіль: ТНЕУ, 2018. - С.5-8.
5. Адамик, О.В. Інформаційна технологія зведеного обліку // Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітянські аспекти: Збірник наукових праць за матеріалами II Всеукраїнської науково-практичної конференції (29-30 березня 2018 р.).–Дніпро: НМетАУ, 2018.–747 с.
6. Адамик О.В. Інформаційна технологія автоматизованого обліку запасів // Збірник тез Міжнародної науково-практичної конференції «Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації. – Львів. – 2018.
7. Адамик О.В. Управлінські інформаційні системи в аналізі і аудиті: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТАЙП, 2005. – 90 с.
8. Андреев В. Д. Внутренний аудит: [учеб. пособ.] / В.Д. Андреев. - М.: Финансы и статистика, 2003. - 464 с.
9. Аудит. Методика документування : [навч. посібник] / за заг. ред. Академіка АЕНУ, д.е.н., проф. І. І. Пилипенко. - К. : Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України. - 2003. - 457 с.

10. Аудит: [учебник для вузов] / [Подольский В. И., Поляк Г. Б., Савин А. А. и др.] ; под ред. проф. В.И. Подольского. - 2-е изд., перераб. и доп. - М. : ЮНИТИ : ДАНА, 2005. - 655 с.

11. Бардаш С. Предмет і об'єкт контролю як галузі наукових знань і практичної діяльності// Бухгалтерський облік і аудит. -2010.-№ 6.- С. 55-56.

12. Басенко О. В. Визначення запасів та їхня класифікація на підприємствах промисловості / О. В. Басенко // Актуальні проблеми економіки. - 2005. - № 1 (43). - С. 119-125.

13. Басенко О. В. Визначення напрямків аудиторської перевірки запасів / О. В. Басенко // Сіверянський літопис. - Чернігів : Деснянська правда, 2008. - № 1. - С. 183-190.

14. Басенко О. В. Оцінка запасів підприємства та управління ефективністю їх використання / О. В. Басенко // Сіверянський літопис. - Чернігів : Деснянська правда, 2006. - № 2. - С. 162-164.

15. Басенко О. В. Формування інформації щодо запасів у системі бухгалтерського обліку / О. В. Басенко // Проблемы теории и практики учета, аудита, анализа и пути их решения: материалы Всеукраинской научно-методической конференции, 6-8 мая 2003г., Севастополь. - Севастополь : СевНТУ, 2003. - С. 64 -66.

16. Бодюк А. В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: [монографія] / А. В. Бодюк. - К. : Кондор, 2005. - 356 с.

17. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. - 2-е изд. доп. и перераб. -. М.: Институт новой экономики, 1997.

18. Бурдейна Л. В. Облік та оцінка виробничих запасів у інформаційній системі підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук : спец. 08.00.09 «бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)» / Бурдейна Л.В. - Львів, 2015. - 23 с.

19. Бурдейна Л. В. Сучасний стан обліку та оцінки виробничих запасів / Л. В. Бурдейна // Економіка України в умовах сучасних геополітичних 102

трансформацій : матеріали всеукраїнської науково-практичної конференції. (21- 22 травня 2015 р., Львів). - Львів, 2015. - С. 9-11.

20. Бурдейна Л. В. Теоретичні основи аналізу забезпечення та ефективного використання виробничих запасів на підприємствах / Л. В. Бурдейна // Наук. журнал — Молодий вчений, № 3 (18) 03, 2015 р. Ч. 1. - Херсон, 2015. - С. 39-42.

21. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] / Ф.Ф. Бутинець. - [8-ме вид., доп. і перероб.]. - Житомир: ПП «Рута», 2009. - 912 с.

22. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навчально-практичний посібник / [Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна та ін.]. - К. : Центр учбової літератури, 2010. - 536 с. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://ebooktime.net>

23. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навчально-практичний посібник / [Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна 536 с. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://ebooktime.net/book_12_glava_ К. : Центр учбової літератури, 2010. – та ін.].

24. Василенко В. О. Стратегічне управління: [навч. посіб. для студ. вищ. навч. заклад.] / Василенко В. О., Ткаченко Т. І. - К.: ЦУЛ, 2003. - 396 с.

25. Виробничі запаси: бухгалтерський та податковий облік : Сборник систематизованного законодавства // Бизнес. - 2006. - №12(грудень). - С. 8-96 210.

26. Ворхлік В.Р. Облік і контроль виробничих запасів та аналіз ефективності їх використання на підприємстві / В. Р. Ворхлік. // INNOVATIVE VIEWS OF YOUNG SCIENTISTS _2016. - 2016. - № 19. - С. 9-18.

27. Ганас Л.М. Концептуальні засади управління виробничими запасами / Л. М. Ганас. // Національний університет «Львівська політехніка». - 2012. - С. 11-18.

28. Головацька С.І. Особливості обліку та оцінки виробничих запасів підприємств / С.І. Головацька, Л.В. Бурдейна // Глобальні та національні

проблеми економіки. Електронне наукове видання. - Миколаїв, 2015. - Вип. 5. - С. 966-969.

29. Гончаров Ю.В. Оцінка виробничих запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід / Ю.В. Гончаров, І.В. Кравченко // Облік і фінанси АПК. - 2011. - №1. - С. 50-53.

30. Гордієнко Н. І. Аудит, методика і організація : навч. посібник [ля студентів економічних спеціальностей] : У 2 частинах. Частина 2. / Гордієнко Н. І., Харламова О. В., Карпенко М. Ю. - Харків : ХНАМГ, 2007. - 294 с.

31. Горшар В. 1С: Запаси на складах та у виробництві / В. Горшар // Бухгалтерія. Збірка систематизованого законодавства. - 2012. - Випуск 8. - С. 212-226.

32. Гуренко Т. Економічна сутність та оцінка запасів / Т. Гуренко // Бухгалтерія в сільському господарстві, 2011 - №2 - С.22-27.

33. Давидов Г.М. Аудит : підручник / за ред.: Г.М. Давидова, М.В. Кужельного - [2-ге вид.]. - К. : Знання, 2009. - 459 с. 103

34. Даньків Й. Я. Стандартизація обліку і аудиту : навч. посібник / Даньків Й. Я., Лучко М. Р., Остап'юк М. Я. - Вид. 2-ге, випр. і доп. - К. : Знання, 2006. - 350 с.

35. Довга Т. А. Роль та місце аналізу виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства // «Молодий вчений». - С. 130-133.

36. Дубініна М. В. Сутність виробничих запасів як складової частини процесу виробництва / М. В. Дубініна // Тенденції та закономірності розвитку обліково-аналітичного забезпечення в Україні : Тези доповідей вузівської науково-практичної конференції. - Миколаїв : НУК, 2007. - 156 с.

37. Економічна енциклопедія : у 3 т. / відп. ред. С. В. Мочерний. - К.: Вид. центр «Академія» 2001. - Т. 2. - 848 с.

38. Економічний аналіз: Навч. посібник / М. А. Боллох, В. З. Бурчевський, М. І. Горбатов та ін.; За ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. — Вид. 2-ге, перероб. і доп. — К.: КНЕУ, 2003. — 556 с.

39. Живко З.Б., Живко М.О. Судебная бухгалтерия в схемах и таблицах- Навчпосиб-спол, 2007 - 300 с.

40. Житний П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Житний // Бухгалтерський облік і аудит. - 2006. - № 3. - С. 3-10.

41. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://consultant.parus.ua/?doc=0AY6CBE7F6&abz=K8JZP>

42. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 17.07.1999 року № 996-XIV [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>

43. Зінь Е. А. Регіональна економіка. Підручник. - К: "ВД "Професіонал", 2007. - 528 с.

44. Золотоверхов Д.В. Дослідження побудови внутрішнього аудиту на підприємстві. / Д.В. Золотоверхов // Економіка , Сучасна наука в мережі Internet. - 2013. - [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://int-konf.org/conomika/32-zolotoverhov-d-v-dosldzhennya-pobudovi-vnutrshnogo-auditu-napdpriyemstv.html>.

45. Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції: Монографія/ С.В. Івахненко - Житомир: ПП —Рута, 2010. - 432 с.

46. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та інших активів : Наказ від 11.08.94 р. № 69, зі змін. та доп. / Міністерство фінансів України // Податки та бухгалтерський облік. - 2006. - № 100. - С. 43-47

47. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджено наказом Мінфіну України № 291 від 10.11.1999 р.

48. Ісай О.В. Запаси: питання обліку та контролю / Ісай О.В.// Становлення та розвиток обліку, контролю і аналізу в Україні: тези доп. Міжнар. Наук. конф. 16-17 берез. 2006 р. // Відп. За вип.. В.Г.Лінник -К.: КНЕУ, 2006. - С. 137-140

49. Кіртока Р.Г. Особливості проведення аудиту виробничих запасів в сучасних умовах на підприємствах харчовій промисловості / Р.Г. Кіртока // Глобальні та національні проблеми економіки. - 2015. - Випуск 3. - С. 869-872.
50. Коваленко М. Бухгалтерське життя необоротних матеріальних активів / М. Коваленко - 2003. - № 11. - Бухгалтерія. - 2003. - № 11. - С. 132-134.
51. Коваль М.І., Михайленко О.В. Аудит: організація і методика.- К.: ВД «Персонал», 2014. - 222 с.
52. Козловский В. А., Козловская Э. А., Савруков Н. Т. Логистический менеджмент: Учебное пособие. 20-е изд., доп. СПб.: Издательство «Лань», 2002.
53. Колосок А. М. Проблемні питання обліку і списання матеріальних цінностей / А. М. Колосок // Актуальні проблеми економіки. - 2011. - № 10. - С. 229-233
54. Косова Т.Д., Сухарев П.М., Ващенко Л.О. та ін. Організація і методика економічного аналізу: Навч. посіб. - К.: Центр учбової літератури. - 2012. - 528 с. - С. 147-149.
55. Кужельний М. Особливості проведення внутрішнього аудиту / М. Кужельний // Бухгалтерський облік і аудит. - 2005. -№ 4. - С. 18-20.
56. Кузьменко О. М. Сутність виробничих запасів та їх класифікація / О. М. Кузьменко [Електронний ресурс]. - Режим доступу : www.nbu.gov.ua/portal
57. Кулаковська Л. П. Основи аудиту : [навч. посібник] / [для студентів вищих закладів освіти] / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. - Львів : Новий світ. - 2000. - 2002. - 504 с.
58. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: Підручник для ВНЗ. - К.: Каравела, 2012. - 544 с.
59. Левицька С. Управлінський і внутрішньогосподарський облік завдання мета і ефективність впровадження // Бухгалтерський облік і аудит. -2011.- С. 27-35.

60. Лубенченко О. Організація обліку виробничих запасів на сучасному етапі / О. Лубенченко, В. Орловський. // Збірник наукових праць ДЕГУТ. Серія «Економіка і управління». - 2015. - № 33. - С. 274-282.

61. Лучко М.Р., Адамик О.В. Інформаційні системи і технології в обліку й аудиті: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2016. – 252 с.

62. Мажуліна М. О. Аналіз виробничих запасів на підприємстві / М. О. Мажуліна. // «Управління розвитком». - 2013. - С. 53-56. 104

63. Максимова В. Принципова модель внутрішнього аудита (на прикладі виробничих запасів) / В. Максимова // Бухгалтерський облік і аудит. - 2001. - № 34. - С. 52-63.

64. Максимова В.Ф. Бухгалтерський облік: навчальний посібник - Одеса: ОНЕУ, 2012. - 256 с. - С. 85-89.

65. Максимова В.Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством: автореф. на здобуття наукового ступеня доктора економічних наук: спец. 08.06.04 - «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / В.Ф. Максимова - Київ, 2006. - С. 36.

66. Маркс К. Капітал – М.: Политиздат, 1983. – Т.І. – 905 с.

67. Мельник В. М. Основи економічного аналізу : [навчальний посібник] / В. М. Мельник - Київ : Кондор, 2003. - 128 с.

68. Михалевич С.Г. Облік та внутрішньогосподарський контроль використання матеріалів // Бухгалтерський облік і аудит. - 2010. - № 3. - С. 45-48.

69. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: видання 2006 року / [пер. з англ. мови О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик та ін.]. - К. : ІАМЦ АУ «СТАТУС». - 2006. - 1152 с.

70. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / за ред. С. Ф. Голова. - К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України. - 2000. - 1272 с.

71. Мних Є. В. Економічний аналіз : [підручник] / Є. В. Мних - Київ : Центр Навчальної літератури, 2003. - 412 с.

72. Мудла О. І. Економічна сутність виробничих запасів та їх оцінка на підприємстві / О. І. Мудла [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.rusnauka.com>

73. Мурашко О.В. Облік використання матеріальних запасів на виробництві в умовах впровадження ЕОМ [Електронний ресурс]. - Режим доступу:
http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Menedzhment/2008_10/murash.htm.

74. Нашкерська Г. В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. - К.: Центр навч. літератури, 2004. - 464 с.

75. Немченко Д.С. Удосконалення інвентаризації виробничих запасів як одного з обов'язкових методів аудиту / Д.С. Немченко // Управління розвитком. - 2013. - № 17(157). - С. 152-154.

76. Нестеров Д. Кому потрібен біоетанол / Д. Нестеров // Українська правда. - 10 травня 2013. - С. 6.

77. Овсійчук О.В. Удосконалення організації обліку виробничих запасів / О. В. Овсійчук // Управління розвитком. - 2014. - № 9. - С. 81-83. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Uproz_2014_9_35.pdf.

78. Огійчук М. Ф. 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. - К. : Алерта, 2011. - 1042 с.

79. Огійчук М.Ф., Новіков І.Т., Рагуліна І.І. Аудит: організація і методика: Навчальний посібник для ВНЗ. - 2-е вид. - К. Алерта, 2012.- 664с.

80. Олійник Т. О. Проблеми організації обліку на складах підприємств / Т. О. Олійник, Н. В. Резніченко // Всеукр. наук.-вироб. журнал "Сталий розвиток економіки". - 2011. - № 7. - С. 204-207.

81. Олійник Т.О. Вибір методу оцінки виробничих запасів на промислових підприємствах в умовах кризи / Т.О. Олійник, І.С. Дем'яненко // [Електронний

ресурс]. - Режим доступу: www.rusnauka.com/27_NNM_2009/Economics/52841.doc.htm.

82. Очеретько Л.М., Федоряк А.В. Удосконалення програми проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів на підприємстві / Л. М. Очеретько, А.В. Федоряк // Сталий розвиток економіки. - 2013. - № 2. - С. 233-239.

83. Павелко О.В. Економічна сутність оцінки у системі бухгалтерського обліку / О.В. Павелко // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування: збірка наукових праць. Економіка. - 2013. - Вип. 1(61). - С. 162-169.

84. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: навч. Посіб. - К.: Інформ.-аналіт. Агентство, 2008. - С. 45-48. 105.

85. Петренко С.М., Пальцун І.М. Аудит: теорія і практика застосування міжнародних стандартів: Навч. посіб. для ВНЗ. - Львів: Магнолія. - 2013.- 520с.

86. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: [монографія] / О. А. Петрик. - К. : КНЕУ, 2003. - 260 с.

87. Петрик О. А. Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства у процесі незалежної аудиторської перевірки / О. А. Петрик // Вісник податкової служби України. - 2003. - № 19. - С. 59-63.

88. Петрик О. Аудиторська вибірка / О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - № 9. - С. 54-58.

89. Петрик О. Аудиторський висновок і його види / О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. - 2005. - № 2. - С. 59-62.

90. Петрик О. Застосування вибіркової перевірки в процесі аудиту / О. Петрик // Вісник податкової служби України. - 2003. - № 8. - С. 59-63

91. Петрик О. Оцінка суттєвості помилок, виявлених у процесі аудиту / О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. - 2004. - № 10. - С. 59-62.

92. Пігош В.А. Трансформація бухгалтерського обліку запасів в умовах гармонізації облікової системи державного сектору економіки до міжнародних стандартів/ В.А. Пігош // Облік і фінанси. - 2014. - № 4. - С. 54-63.

93. Податковий Кодекс України Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>

94. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://buhgalter911.com.ua>

95. Поплюйко А.М. Документальне оформлення операцій використання виробничих запасів / А. М. Поплюйко // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. - Вип.17. - Житомир: ЖІТІ, 2001. С.146-155.

96. Попович П.Я. Аналіз діяльності суб'єктів господарювання [Підручник] П. Я. Попович - Тернопіль: Економічна думка, 2006. - 416с.

97. Приймак О. Ю. Методичні процедури управлінського обліку виробничих запасів в логістиці та управлінні підприємством / О. Ю. Приймак [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua>

98. Рапинець В.І. Облік виробничих запасів з використанням інформаційних технологій / В.І. Рапинець // матеріали міжнародної науково-практичної конференції [Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України], (Тернопіль, 21 - 22 листопада 2007 р.) - Т., 2007 - С. 502-504.

99. Ромащенко О.С. Щодо аспектів покращення ефективності використання виробничих запасів / Ромащенко О.С.// Теоретико-методологічні та практичні аспекти розвитку економіки України // Тези доп. Всеукр.наук.практ.конф. 23-24 лист. 2006 р. - Т: Терно-граф, 2006. - С.152-154

100. Рядська В.В. Аудит / В.В. Рядська , Я.В.Петраков // навч. посібник для вузів. - К: Центр учбової літератури, 2008. - 413 с.

101. Савицька Г. В. Економічний аналіз діяльності підприємства [Електронний ресурс] / Г. В. Савицька // 3. - 2015. - Режим доступу до ресурсу: http://pidruchniki.com/1494051141343/ekonomika/analiz_vikoristannya_materialnih_resursiv#81.

102. Савченко Я. В. Аудит : навч. посібник] / Я. В. Савченко. - К. : КНЕУ. - 2004. - 322 с.

103. Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. - К.: Центр навчальної літератури, 2013. - 687 с.

104. Самородова Н.М. Теоретичні і практичні підходи до системи аналізу та управління виробничими запасами підприємства / Н.М. Самородова, О.Т. Михальчук, Є.Ю. Мешко // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. - 2011. - № 1 (10). - С. 88-90.

105. Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. - К. : КНЕУ, 2004. - 412 с. 106

106. Спіріна Є. С. Порівняльний аналіз вимог міжнародних та національних стандартів щодо обліку запасів / Є. С. Спіріна., С.В. Самострол // Тези доповідей IV Міжнародної науково-практичної конференції «Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції». - 2016. - С. 226-227.

107. Стасишен М.С. Методологія та організація обліку, аналізу та аудиту використання виробничих матеріальних запасів / М. С. Стасишен, А. М. Лисенко // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер.: Економіка і управління. - 2014. - Вип. 28. - С. 250-254.

108. Adamyk O. Audit of Accounting Staff in Computer-Based Environment // Economic and social development of Ukraine in XXI century: national vision and globalization challenges: Collection of scientific articles/ – Draft2Digital Publishing House, 2017. – 185 p. ISBN 978-0-692-87589-6. – P. 152-153.