

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

**Кафедра обліку і правового забезпечення
агропромислового виробництва**

Пушкар Оксана Богданівна

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

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

**Студент групи ОПЗм-51
Пушкар О.Б.**

**Науковий керівник:
к.е.н., доц. Белова І.М.**

**Дипломну роботу допущено
до захисту
” ___ ” _____ 2014 р.
Завідувач кафедри
к.е.н., доц. Бруханський Р.Ф.**

Тернопіль – 2014

ЗМІСТ

ВСТУП.....	9
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ.....	13
1.1. Економічна сутність та класифікація виробничих запасів.....	13
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту виробничих запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід.....	21
1.3. Інформаційне забезпечення аудиту виробничих запасів.....	32
Висновки до розділу 1.....	37
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ.....	39
2.1. Документальне оформлення надходження та витрачання виробничих запасів.....	39
2.2. Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів.....	51
2.3. Автоматизація обліку та аудиту виробничих запасів.....	63
Висновки до розділу 2.....	80
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА.....	82
3.1. Аналітичні процедури в аудиті виробничих запасів.....	82
3.2. Організаційні аспекти та методика аудиту виробничих запасів.....	89
3.3. Внутрішній аудит виробничих запасів як елемент системи управління підприємством.....	111
Висновки до розділу 3.....	
РОЗДІЛ 4. ДЕРЖАВНИЙ НАГЛЯД І ГРОМАДСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ЗА ОХОРОНОЮ ПРАЦІ.....	125
4.1. Органи державного нагляду за охороною праці, їх основні повноваження та права.....	125
4.2. Громадський контроль за додержанням законодавства з охорони праці.....	127
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	130
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	133

ВСТУП

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

Для забезпечення безперебійної роботи виробництва на складах підприємства завжди повинні бути виробничі запаси в межах норм, передбачених потребою підприємства. У складських приміщеннях підприємств здійснюються операції по збереженню виробничих запасів, що надходять, а також відпуску їх у виробництво. Бухгалтерський облік покликаний головним чином забезпечити контроль за залишками; надходженням і витратами виробничих запасів на складі, що є важливою умовою для забезпечення збереження власності підприємства. У собівартості сільськогосподарської продукції частка витрат матеріалів становить 60-70 %, тому вивчення специфіки обліку виробничих запасів є актуальним.

Аудит виробничих запасів – це одна з найбільш складних ділянок облікової роботи. На підприємстві номенклатура матеріальних цінностей обчислюється десятками тисяч найменувань, а інформація з обліку виробничих запасів становить більше 30% всієї інформації з керування виробництвом. Тому організація контролю за рухом, збереженням та використанням матеріальних цінностей пов'язана з більшими труднощами. Важливе значення має автоматизація всіх облікових робіт, починаючи від виписки облікових документів і закінчуючи складанням необхідної звітності.

Вагомою частиною контролю виробничих запасів є економічний аналіз їхнього використання, що поглиблює пошуки резервів підвищення ефективності виробництва.

Питання сутності виробничих запасів з різним ступенем теоретичного і практичного висвітлення розглянуто в багатьох сучасних виданнях. З-поміж науковців, які достатню увагу приділяють дослідженню цього питання, можна назвати таких: П. С. Безруких, В. А. Коноплицький, С. Ф. Покропивний, Сонко В., В. С. Лень, Е. А. Аренс тощо.

Загальні питання щодо облікової політики виробничих запасів підприємства розкриваються в працях як зарубіжних (Р.В. Алборов, А.А. Єфремова, С.А. Ніколаєва тощо), так і вітчизняних авторів (Т.В. Барановська, М.С. Пушкар, С.Л. Береза тощо).

Водночас проблемами удосконалення класифікації й обліку матеріально-виробничих запасів займалися багато вчених-економістів: Н.Ткаченко, Ф.Бутинець, Л.Горецька, Г.Нашкерська, Р.Мельник тощо. Кожен автор має свою думку щодо методики проведення аудиту, етапів проведення, процедур перевірки. Варто зазначити також, що такі автори, як Савченко В.Я., Петрик О.А., Усач Б.Ф. роблять акцент на аудиті матеріальних запасів в промисловості, а науковці Білик М.Д., Бондар М.І. – на аудиті в сільськогосподарських підприємствах.

Названі вище вчені зробили вагомий внесок у розвиток обліково-контрольних досліджень щодо руху виробничих запасів підприємств.

Однак, ряд проблемних аспектів практичного здійснення потребують подальшого вивчення і удосконалення виконання контрольних процедур стосовно виробничих запасів.

Мета і завдання дослідження. Метою дослідження є вивчення теоретичних і методологічних засад обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів підприємства, а також надання практичних рекомендацій з обліку та аудиту виробничих запасів підприємства.

Реалізація мети дослідження головним чином зумовила потребу у

вирішенні наступних завдань:

- 1) уточнення сутності виробничих запасів як об'єктів обліку та аудиту;
- 2) узагальнення нормативно-правового забезпечення обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів;
- 3) дослідження зарубіжного досвіду обліку та аудиту виробничих запасів;
- 4) узагальнення інформаційного забезпечення обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів підприємства відповідно до потреб користувачів контрольної інформації;
- 5) висвітлення особливостей методики аудиторського контролю виробничих запасів, в тому числі аналітичних процедур в аудиті;
- 6) представлення результатів аудиту виробничих запасів підприємства;
- 7) висвітлення особливостей аудиту виробничих запасів з використанням інформаційних технологій;
- 8) уточнення завдань, принципів внутрішнього аудиту та удосконалення його організаційного забезпечення на сільськогосподарських підприємствах.

Об'єктом дослідження є облік, аналіз та аудит виробничих запасів підприємства. Базою нашого дослідження виступають ТОВ «Бережани Агро», ТОВ «Ланівці Агро» та ТОВ «Геагро».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів підприємства.

Методи дослідження. При написанні роботи використовувалися загальнонаукові методи: методи порівняння та узагальнення – для обробки вхідної інформації та розкриття сутності категорії «аудиторський контроль»; методи індукції та дедукції – для визначення загальних тенденцій розвитку системи обліку та аудиту виробничих запасів; абстрактно-логічний метод – для вивчення та удосконалення видів контролю виробничими запасами; методи спостереження та анкетування – для оцінки стану контролю виробничих запасів; розрахунково-аналітичний та графічний методи для побудови таблиць, проведення розрахунків і наочного відображення

результатів дослідження; методи систематизації, гіпотези та припущення – для формування власної думки та внесення рекомендацій щодо удосконалення системи контролю та процедур його здійснення.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у визначенні, уточненні та обґрунтуванні методологічних та методичних положень, розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аудиту виробничих запасів. Найбільш вагомі результати, отримані за підсумками дослідження автора, що складають наукову новизну, полягають у наступному. Дістали подальший розвиток:

1) наукові підходи до класифікації виробничих запасів з метою раціональної організації обліку та контролю;

2) організаційні та методичні аспекти аудиторського контролю виробничих запасів, що впливатиме на ефективність контрольних процедур;

3) визначення поняття внутрішнього аудиту, його завдань та принципів в системі внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, що сприятиме удосконаленню організації та здійснення внутрішніх перевірок;

4) тлумачення поняття «виробничі запаси» як об'єкту обліку та аудиту.

Практичне значення одержаних результатів полягає в розробці та наданні рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів у практику сільськогосподарських формувань.

Структура та обсяг роботи. Основний зміст роботи викладений на 149 сторінках комп'ютерного тексту. Робота складається із вступу, чотирьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 110 найменувань, містить таблиці, рисунки та додатки.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1.1. Економічна сутність та класифікація виробничих запасів

Дослідження літературних джерел дають змогу дійти до висновку, що вчені по різному визначають трактування терміну запасів та представляють їх як матеріальні ресурси або як предмети праці (табл. 1.1.).

Так, вітчизняні вчені – економісти вважають, що предмети праці не повинні бути задіяні в процесі виробництва. На думку інших авторів вони беруть участь у процесі створення матеріальних благ, а деякі відносять до предметів праці і засоби праці. І лише серед сучасних українських та західних вчених ця позиція є більш визначеною та узгодженою.

Економічна наука і практика управління не мають достатнього ефективного методологічного апарату. У дослідженні проблеми ресурсозбереження вчені та практики приділяють значну увагу економії матеріальних ресурсів, зокрема переробці відходів виробництва і споживання.

Як уже зазначалося, проблема ефективного використання матеріальних ресурсів у виробництві потребує детального розгляду економічної сутності поняття «матеріальні ресурси».

Таблиця 1.1

Визначення категорії «запаси»

№ з/п	Автор	Зміст поняття «запаси»
1	2	3
1	Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. /Вид. 2 –е, доп. і переробл. – Житомир: ЖІТІ, 2000 р. – 640 с. [13]	Предмети праці (сировина, матеріали, комплектуючі вироби), призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб. (С. 46.)

2	Бухгалтерський облік у сільському господарстві : навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. спец. 7.050106 «Облік і аудит» / під ред.: Ф. Ф. Бутинця, М. М. Коцупатрого. – Житомир : Рута, 2003. – 512 с. [17]	Запаси є оборотними активами, тому що можуть бути перетворені на грошові кошти протягом одного року або операційного циклу [С. 189]. До матеріальних оборотних засобів в сільськогосподарських підприємствах відносять дві групи: виробничі запаси і сільськогосподарська продукція [С. 190].
3	Бухгалтерський облік на підприємствах АПК. Т. 1 : посіб. по застосув. нормат.-метод. док. з бух. обліку в Україні / під ред.: В. М. Пархоменка, В. М. Жука. – К. : ІАЕ, 2004. – 826 с. [16]	До запасів відносяться предмети праці, готова продукція, незавершене виробництво, малоцінні предмети і предмети, що швидко зношуються та товари.
4	Гриліцька А.В. Оптимізація обсягів використання виробничих запасів на підприємстві / А.В. Гриліцька, К.А.Кирилюк // Збірник наук. праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки: Вип. 25. - Черкаси: ЧДТУ, 2010. – 340 с. [26]	Матеріальні запаси – це товарно-матеріальні цінності, призначені для використання, але які тимчасово не використовуються, очікуючи надходження в процес виробничого споживання [С. 262].
5	Політична економія: Навчальний посібник/К.Т. Кривенко, В.С.Савчук, О.О. Беляев та ін. За ред. Д-ра екон. наук, проф. К.Т. Кривенко. –К.: КНЕУ, 2001. – 508 с. [68]	Предмети праці – це матеріали, що підлягають обробці. Їх поділяють на два види: 1) речовина, вперше відокремлена людиною від природи на продукт, наприклад, вугілля і руда, боксити і пісок тощо; 2) предмети праці, що пройшли раніше певну обробку, тобто сировина [С. 28.]
6	Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник, - К.: КНЕУ, 2001.-334 с. [26]	Предмети праці – це складові (елементи) процесу виробництва, без яких не відбувається ні виготовлення продукції, ні виконання робіт, ні надання послуг. На відміну від засобів праці (основних засобів), предмети праці беруть участь у процесі виробництва один раз і повністю, протягом одного робочого періоду, переносять свою вартість на продукти праці [С.34 – 35].
7	Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. 3 – те вид., пепероб., і доп. –К.: КНЕУ, 2000. – 578 с. [92]	Предмети праці – це всі матеріальні засоби на які людина впливає за допомогою засобів праці для виробництва суспільного продукту та доведення його до споживача [С. 26]

З огляду на це, віднесення до складу матеріальних ресурсів предметів споживання правомірне лише тоді, коли вони як готова продукція стають предметами праці в процесі розподілу постачальницько-збутовими організаціями.

Поняття «предмети праці» не вичерпується матеріальними ресурсами. Крім сировини і матеріалів до предметів праці традиційно відносили напівфабрикати і незавершене виробництво. Напівфабрикати є власного виробництва (закінчені обробкою в якому-небудь цеху чи підрозділі та

призначені для подальшої обробки в інших цехах цього підприємства) і куповані, які пройшли певні стадії обробки на інших підприємствах і входять до складу виробів у цьому ж виробництві без жодних змін і додаткової обробки. До незавершеного виробництва відносять предмети праці, витрачені на виробництво продукту, процес виготовлення, яких не закінчено.

Напівфабрикати та незавершене виробництво включають до складу предметів праці тому, що в процесі послідовної обробки перетворюються в готовий продукт, для чого потрібні певні витрати праці. Однак, якщо до складу предметів праці включаються всі напівфабрикати (як власного виробництва, так і куповані), то до матеріальних ресурсів відносять тільки куповані. Незавершене виробництво за своєю суттю є предметом праці, але не входить до їх складу, оскільки, як і напівфабрикати власного виробництва, являють собою змінену речову форму початкового матеріалу.

Матеріальні ресурси належать до предметів праці, які в процесі виробництва, зазнали зміни і в силу цього стали його продуктами, що призначені для подальшого використання. Виходячи з цих позицій, ґрунтовним є віднесення до матеріальних ресурсів таких елементів, як виробничі запаси. Отже, матеріальні ресурси є предметами праці, які ще не пройшли обробки на цьому підприємстві, і за способом перенесення вартості на готовий продукт належать до оборотних засобів.

Поняття «матеріальні цінності» ширше ніж поняття «матеріальні ресурси», оскільки до складу матеріальних цінностей традиційно входили МШП, і за способом перенесення своєї вартості на вироблений продукт належать не до предметів, а до засобів праці.

До введення в дію національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку категорія «запаси», стосовно сільськогосподарських підприємств в теоретичному аспекті розглядалася в основному з позиції матеріальних цінностей. Це пояснюється їх важливістю на сільськогосподарських підприємствах через значну матеріаломісткість.

Раціональна організація обліку запасів потребує економічно обґрунтованої їх класифікації. Тому місце запасів у складі ресурсів сільськогосподарських підприємств можна відобразити таким чином (додаток А).

Як видно з (додатку А) запаси є складовою оборотних активів сільськогосподарських підприємств та входять до матеріальних ресурсів. Термін «актив» у сучасному розумінні введений у вітчизняну економічну теорію та практику із затвердженням П(С)БО.

Таким чином, на підставі дослідження розвитку і економічної сутності запасів як елемента ресурсів сільськогосподарських підприємств, можна зробити висновки, що на макрорівні їх економічне значення полягає в необхідності забезпечення безперервності процесу розширеного відтворення, оскільки з об'єктивних причин можливе виникнення періодичної невідповідності у часі і просторі між попитом та пропозицією на певні види запасів. До причин невідповідності відносяться: неспівпадання ритму споживання та виробництва, сезонність виробництва.

Основними критеріями визнання матеріальних і нематеріальних цінностей, у тому числі запасів, активами, є очікування економічної вигоди від їх використання, можливість контролю підприємства над ними в результаті минулих подій та можливість їх достовірної оцінки. Зазначені критерії використовуються в міжнародній практиці. У науковій економічній літературі термін «запаси» трактується з різних точок зору. Так, під запасами визначаються «всі товарно-матеріальні цінності, якими підприємство володіє на певну дату, незалежно від місця їх знаходження».

Отже, в основі даного визначення лежить право власності на запаси, що поєднує в собі такі обов'язкові елементи як володіння, користування та розпорядження ними.

Як видно з табл. 1.1., у питанні щодо трактування термінології запасів немає єдиної визначеності. За різними джерелами, запаси визначаються як

матеріальні ресурси (у більшості випадків), де поділяються на засоби та предмети праці. Причому, автори ніяк не можуть дійти згоди в одних виданнях зазначаючи, що предмети праці повинні бути задіяні у процесі виробництва, у інших – вони беруть участь в процесі створення матеріальних благ, а ще до матеріальних ресурсів крім предметів праці відносять і засоби праці.

Доцільно буде здійснити дослідження дисертацій, які були захищені в Україні щодо обліку та контролю запасів. Дані дослідження згрупуємо в табл. 1.2.

Аналізуючи таблицю, можна дійти висновку, що науковці здійснили поглиблене дослідження економічної сутності запасів, при цьому давши авторське визначення цьому поняттю. При цьому Афанасьєва І.І. зосереджує увагу на управлінському аспекті виробничих запасів; Михалевич С.Г. наголошує на тій особливості запасів порівняно з іншими активами, що вони мають бути використані протягом одного операційного циклу; Сайко О.В. розкриває особливості запасів щодо молокопереробних підприємств; Хмелевський С.М. досліджує відмінність категорії «виробничі запаси» та «запаси», при цьому розкриваючи їх соціально-економічну природу.

Виробничі запаси в повній мірі розкриває їх сутність як економічної категорії, при цьому зосереджуючи увагу на:

- 1) відношенні до активів підприємства (*складова частина матеріальних активів*);
- 2) походженні (*придбані чи самостійно виготовлені*);
- 3) терміні корисного використання (*приймають участь у виробництві протягом одного виробничого циклу*);
- 4) порядку визнання витрат від їх використання (*повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції*).

Загальноприйнята класифікація впроваджується на підприємствах на території України, проте не виключено те, що уніфікованої класифікації виробничих запасів для кожного окремого підприємства не можна

рекомендувати через їх галузеві особливості, тому розглядати це питання необхідно саме із урахуванням специфіки виробництва цих підприємств. Можемо сказати, що від правильного визначення суті виробничих запасів та їх класифікації залежить і правильність подальшого обліку виробничих запасів.

Таблиця 1.2

Дисертації, захищені в Україні щодо обліку і контролю запасів

№ з/п	Автор дисертації	Визначення виробничих запасів
1.	Афанас'єва І.І. Облік і контроль виробничих запасів (на матеріалах підприємств хлібопекарного виробництва): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / І.І. Афанас'єва. – Харків., 2006. – 17 с. [4]	Сформульовано поняття виробничих запасів як матеріальних ресурсів, які використовуються для виробництва протягом одного виробничого циклу, повністю переносять свою вартість на вартість виробленої продукції, раціональне управління якими є однією з умов ефективного господарювання [С. 4]
2.	Михалевич С.Г. Облік і внутрішньогосподарський контроль виробничих запасів: теорія і практика): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С.Г. Михалевич. – К.: 2009. – 22 с. [53]	...«виробничі запаси» - це предмети 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 в одному операційному циклі [С. 5]
3.	Сайко О.В. Облік і контроль виробничих запасів (на прикладі підприємств молокопереробної промисловості України):автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.В.Сайко – К.:, 2004. – 21 с. [84]	Виробничі запаси є однією із складових запасів і належать до оборотних активів підприємства, які в будь-який час можуть принести економічну вигоду, що доводить необхідність дослідження їх як одного з найважливіших об'єктів обліку і контролю на молокопереробних підприємствах. До того ж вартість виробничих запасів суттєво впливає на собівартість готової продукції та рівень рентабельності виробництва [С. 8]
4.	Хмелевський С.М. Облік і внутрішній аудит матеріальних запасів (на матеріалах підприємств хлібопекарної галузі промисловості): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С.М. Хмелевський – К.:, 2003. – 24 с. [105]	Розкрито соціально-економічну природу та економіко-правову сутність матеріальних запасів як економічної категорії та об'єкта бухгалтерського обліку, їх відмінність від категорії “виробничі запаси” та “запаси”, що дало можливість більш чітко сформулювати мету, завдання, предмет та об'єкт дослідження [С. 3]

Облік виробничих запасів організують за назвою (видами) сировини і матеріалів, а в межах кожного виду – за розділами, типами, групами, сортами і окремими найменуваннями, тобто за окремими номенклатурними номерами, одиницями виміру кількості та якості та історичною собівартістю.

Поширеною на підприємствах є класифікація, в основі якої лежить класифікація за призначенням і роллю запасів на різних стадіях операційного циклу(рис 1.1.).

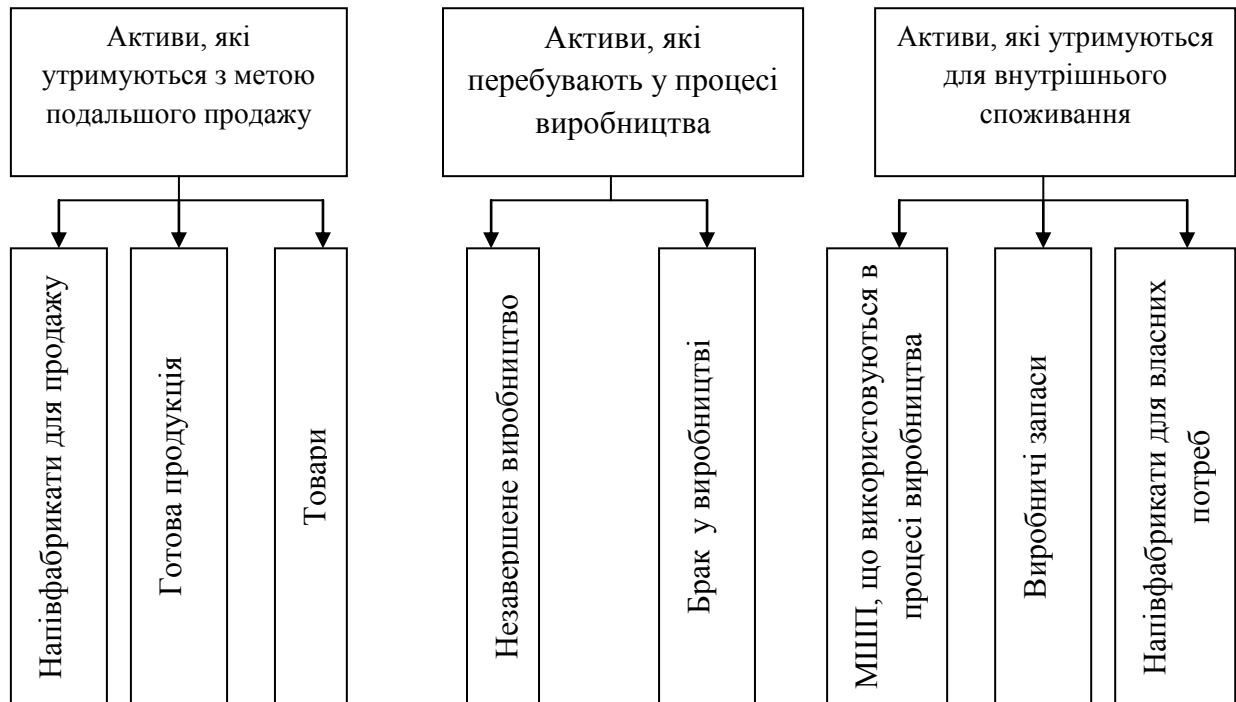


Рис. 1.1. Класифікація запасів підприємства за призначенням

Але незважаючи на те, що підходи до класифікації різняться, більшість економістів надають класифікації важливе місце в організації обліку виробничих запасів.

Класифікація запасів забезпечує виконання основних завдань обліку та контролю запасів, серед яких (рис.1.2).



Рис.1.2. Основні завдання обліку та контролю запасів

Усі перераховані завдання сприяють формуванню інформації для управління запасами.

Аналізуючи нормативну базу та різноманітні публікації в літературних джерелах, а також практичні дослідження щодо поняття та структури виробничих запасів сільськогосподарських підприємств можна зробити висновки, що в цій галузі відсутні галузеві рекомендації щодо впровадження П(С)БО 9 «Запаси», а це свідчить про відсутність відомчого управління і має негативний вплив на: достовірність інформації про використання запасів; на вирішення питань щодо обґрунтування окремих елементів облікової політики на конкретних підприємствах; на державну політику щодо регулювання цін молочного підкомплексу.

Аналіз проведеного дослідження свідчить, що в обліковій практиці сільськогосподарських підприємств допускають різноманітних методологічних та методичних помилок, які пояснюються відсутністю не лише галузевих нормативних документів, а й публікацій, де було б висвітлено саме особливості цієї галузі за ділянкою обліку виробничих запасів у відповідності до П(С)БО. Проте, уніфікованої класифікації виробничих запасів для кожного окремого підприємства не можна рекомендувати через їх галузеві особливості, тому розглядати це питання необхідно саме із урахуванням специфіки виробництва цих підприємств.

1.2. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту виробничих запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід

Під час написання магістерської роботи було опрацьовано ряд документів, які регулюють аудиторську перевірку виробничих запасів на підприємстві з юридичної точки зору.

Закон України від 16 липня 1999 року № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є нормативним документом, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні [99]. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, що здійснюється на підприємстві. Керуючись основними положеннями П(С)БО 9 «Запаси» є методологічні формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності визначені [72]. Основні розділи даного положення наведені в табл. 1.3.

Основні розділи положення П (С)БО 9 «Запаси»

Назва розділу	Зміст розділу
Загальні положення	Визначено сферу дії положення та наведено тлумачення термінів, що в ньому використовуються (пп. 1-4)
Визнання та первісна оцінка запасів	Наведено порядок визнання запасів активами, класифікація запасів для цілей бухгалтерського обліку, порядок визначення первісної вартості запасів при їх надходженні (пп. 5-15)
Оцінка вибуття запасів	Наведено характеристику методів оцінки запасів при вибутті, порядок списання вартості МШП (пп. 16-23)
Оцінка запасів на дату балансу	Наведено порядок оцінки запасів на дату складання звітності (за первісною вартістю або чистою вартістю реалізації) та уцінки запасів (пп. 24-28)
Розкриття інформації про запаси у Примітках до річної фінансової звітності	Зазначено інформацію, яку обов'язково слід наводити в Примітках до річної фінансової звітності (пп. 29)

Джерело [17, с. 189].

Запаси визнаються активами відповідно до Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів [51], якщо:

- 1) підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності або правом повного господарського відання (оперативного управління) на придбані (отримані) запаси;
- 2) контроль за запасами підприємство здійснює для якісного управління;
- 3) існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- 4) вартість запасів може бути достовірно визначена.

Відповідно до п. 9 Положення, первинною вартістю запасів є їх фактична собівартість, яка складається із таких фактичних витрат:

- 1) сум, що сплачуються згідно із договором постачальнику (продавцю);
- 2) сум, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;
- 3) сум ввізного мита;
- 4) сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

5) затрат на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати із страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників;

б) інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно-технічних характеристик запасів.

Відповідно до чинного Плану рахунків запаси сільськогосподарських підприємств групуються таким чином (табл. 1.4.).

Таблиця 1.4

Відображення запасів на рахунках бухгалтерського обліку

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

Джерело: [16, с. 448-449].

Що стосується особливостей сільського господарства, то згідно положень Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [52], незавершене виробництво складається з незавершеного виробництва рослинництва, тваринництва та підсобних (промислових) виробництв. Незавершене виробництво рослинництва включає витрати, понесені

підприємством під урожай майбутнього року (витрати на підняття зябу, лущення стерні, внесення мінеральних та органічних добрив, посів); у тваринництві – це вартість яєць в інкубаторах, мальків цьоголіток у ставах, меду у вуликах, залишених на кінець року; в підсобних (промислових) підприємствах незавершене виробництво – це понесені витрати на виконання робіт, надання послуг, які не прийняті замовником, а також на виготовлення продукції, не завершеної обробкою [16, с. 449].

Запаси, що визнаються активами, зараховуються на баланс за первісною вартістю, тобто вартістю на момент надходження (історичною собівартістю). Протягом звітного періоду первісна вартість не змінюється за виключенням випадків, що передбачаються П(С)БО 9 «Запаси» (зокрема, щодо уцінки запасів, які втратили свої якісні характеристики від довгого зберігання, морального старіння та з інших причин) [72]. Залежно від джерел надходження запасів їх первісна вартість визначається різними способами (табл.1.5.).

Запаси підприємства відпускають зі складу підприємства на виробничі, господарські потреби, для переробки і в порядку реалізації надлишкових (неліквідних) запасів.

При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті їх оцінка здійснюється за одним із методів, що передбачені у П(С)БО 9 «Запаси» (табл. 1.6.) [72].

Оцінка виробничих запасів є важливою передумовою організації обліку запасів, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства. В Україні та в Росії, як і в більшості інших країн світу, запаси оцінюють за фактичними витратами на їх придбання на момент отримання або використання запасів під час виробництва. У зарубіжній практиці до собівартості запасів не включають витрати, які не будуть відшкодовані покупцям [19].

Таблиця 1.5

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

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

Джерело: [72]

Вибір методу оцінки залежить від мети, яку ставить перед собою підприємство, тобто якщо запаси залишаються для власних потреб (у тому числі і для виробництва), зазвичай застосовується оцінка за собівартістю, а якщо на продаж, то – ринкова. Така практика поширена в економічно розвинених державах, Україна ж не має достатнього досвіду ефективного застосування ринкової вартості щодо активів підприємств, які виставляються на продаж на аукціонах.

Враховуючи той факт, що всі підприємства активно інтегруються в систему міжнародних економічних відносин, доцільно розглянути підходи до оцінки вибуття виробничих запасів як в Україні, так і в Росії, а також проаналізувати відповідні принципи оцінки запасів, що наведені в міжнародних стандартах бухгалтерського обліку. Проведемо порівняння

методів оцінки вибуття запасів, зазначених в П(С)БО 9 , МСБО 2 ПБО 05/01 (Росія) (табл. 1.7.).

Таблиця 1.6

Методи оцінки вибуття запасів згідно П(С)БО 9 «Запаси»

№ з/п	Метод оцінки	Сутність методу	Доцільність застосування методу
1.	Метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	Вартість запасів, які вибувають, визначається за кожною їх одиницею, і одиниця запасів вибуває за такою самою вартістю, за якою вона була оприбуткована	У разі невеликої кількості запасів, які вибувають, коли легко встановити, за якою вартістю ці запаси були зараховані на баланс
2.	Метод середньозваженої собівартості	Вартість запасів, які вибувають, визначається за середньою (середньозваженою) вартістю кожної одиниці	Для підприємств, які мають велику кількість запасів різної номенклатури
3.	Метод нормативних затрат	Собівартість запасів, які вибувають, визначається на базі норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг)	Для оцінки матеріальних витрат у складі незавершеного виробництва і готової продукції
4.	Метод ціни продажу	Собівартість реалізації визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної надбавки на ці товари	Для підприємств торгівлі, які мають значну і перемінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної надбавки
5.	Метод FIFO	У перекладі з англ. означає «першим надійшов – першим списався», тобто запаси, які вибувають, списуються за собівартістю перших за часом надходження запасів	Використання цього методу призводить до зниження витрат і завищення прибутку (як балансового, так і податкового). Ситуація сприятлива для залучення інвестора

Джерело: [9, с. 127].

Зазначимо, що в Україні облік запасів здебільшого побудований на схожих принципах із тими, що викладені в МСБО 2 «Запаси».

Оцінку за методом ЛІФО вилучено з П(С)БО 9 «Запаси». На даний момент цей метод не може використовуватись для здійснення оцінки запасів, за якою вони відображаються у фінансовій звітності України. На відміну від методу ФІФО (заснованому на принципі «перший пішов – перший пішов»), метод ЛІФО дозволяє одержати реальну оцінку активів в умовах інфляції та ефективніше управляти вартісною формою руху запасів [12].

Порівняльна характеристика відмінностей положень з обліку запасів

Характеристика	Оцінка вибуття запасів згідно		
	П(С)БО 9 «Запаси» (Україна)	МСБО 2 «Запаси»	ПБО 05/01 «Облік матеріально-виробничих запасів» (Росія)
Методи визначення собівартості	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів 2. Середньозваженої собівартості 3. Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО) 4. Нормативних затрат 5. Ціни продажу 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Метод конкретної ідентифікації 2. Середньозваженої собівартості 3. Метод за формулою «перше надходження – перший видаток» (ФІФО) 4. Метод стандартних (нормативних) витрат 5. Метод роздрібних цін 	<ol style="list-style-type: none"> 1. За собівартістю кожної одиниці 2. За середньою собівартістю 3. За собівартістю перших за часом придбання МВЗ (засіб ФІФО) 4. За собівартістю останніх за часом придбання МВЗ (засіб ЛІФО)
Умови застосування	Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів		По кожній групі (виду) МВЗ впродовж місяця застосовується один метод оцінки

Джерело: складено автором за даними [19].

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

У Польщі запаси оцінюються за цінами придбання, у випадку неможливості виявлення ціни запасів або при їх безоплатній передачі вони оцінюються за цінами на аналогічні або подібні запаси.

У Німеччині, в Люксембурзі та у Франції запаси оцінюються за найменшою величиною – за собівартістю або ринковою вартістю.

У Португалії та Іспанії запаси оцінюються за ціною їх придбання або витратами на їх виробництво. В Іспанії ціна придбання включає суму, зазначену в рахунку постачальника, плюс додаткові витрати по збереженню запасів, включаючи податок з продажу [71].

В Швейцарії та Італії запаси оцінюються за найменшою з двох величин – первісною вартістю (витрати на придбання або виробництво) або чистою вартістю можливої реалізації.

Дані табл. 1.8. свідчать про те, що найпоширенішими методами обліку запасів є методи ФІФО, ЛІФО, середньої вартості.

При огляді нормативно-правової бази неможливо не звернути увагу на міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку, оскільки національні стандарти з обліку були розроблені на основі міжнародних з врахуванням національних особливостей економіки України тому П(С)БО 9 «Запаси» має ряд спільних моментів з Міжнародними стандартами фінансової звітності 2 «Запаси», зокрема, щодо умов визнання запасів і основних понять, пов'язаних з ними; рекомендації щодо використання методів оцінки запасів; розкриття інформації про запаси у формах фінансової звітності. Однак, поряд з цим можна виділити наступні відмінності у положеннях (табл.1.9).

У процесі аудиторської перевірки фінансової звітності або під час виконання інших послуг аудитор повинен виконати вимоги Міжнародних норм етики, прийняті Комітетом з етики Міжнародної федерації Бухгалтерів.

Таким чином, на відміну від П(С)БО 9, який не пропонує чіткого та однозначного тлумачення терміну «виробничі запаси» для цілей бухгалтерського обліку, План рахунків конкретно вказує на їх склад та перелік матеріальних цінностей, що мають обліковуватися як виробничі запаси підприємства.

Методи оцінки запасів при їх вибутті, прийняті у
зарубіжній практиці

№ з/п	Країна	Методи оцінки запасів				
		ФІФО	ЛІФО	Середньо-зваженої (середньої) вартості	Чистої вартості реалізації	Інші
1	Великобританія	+	+	+	+	-
2	Греція	+	+	+	-	Метод базового запасу готових виробів
3	Іспанія	+	+	+	-	-
4	Італія	+	+	+	-	-
5	Люксембург	+	+	+	+	Фактичні витрати
6	Нідерланди	+	+	+	-	Метод базового запасу готових та незавершених робіт
7	Німеччина	+	+	+	+	-
8	Португалія	+	+	+	-	Стандартна та спеціальна (ринкова) ціна базового запасу
9	Росія	+	+	+	-	Метод собівартості кожної одиниці
10	США	+	+	+	-	Роздрібний метод
11	Франція	+	-	+	+	-
12	Швейцарія	+	+	+	-	-
13	Швеція	+	-	-	+	Метод проценту від виконання, метод завершення контракту

Особливостями методів оцінки запасів в деяких країнах є (рис.1.3):

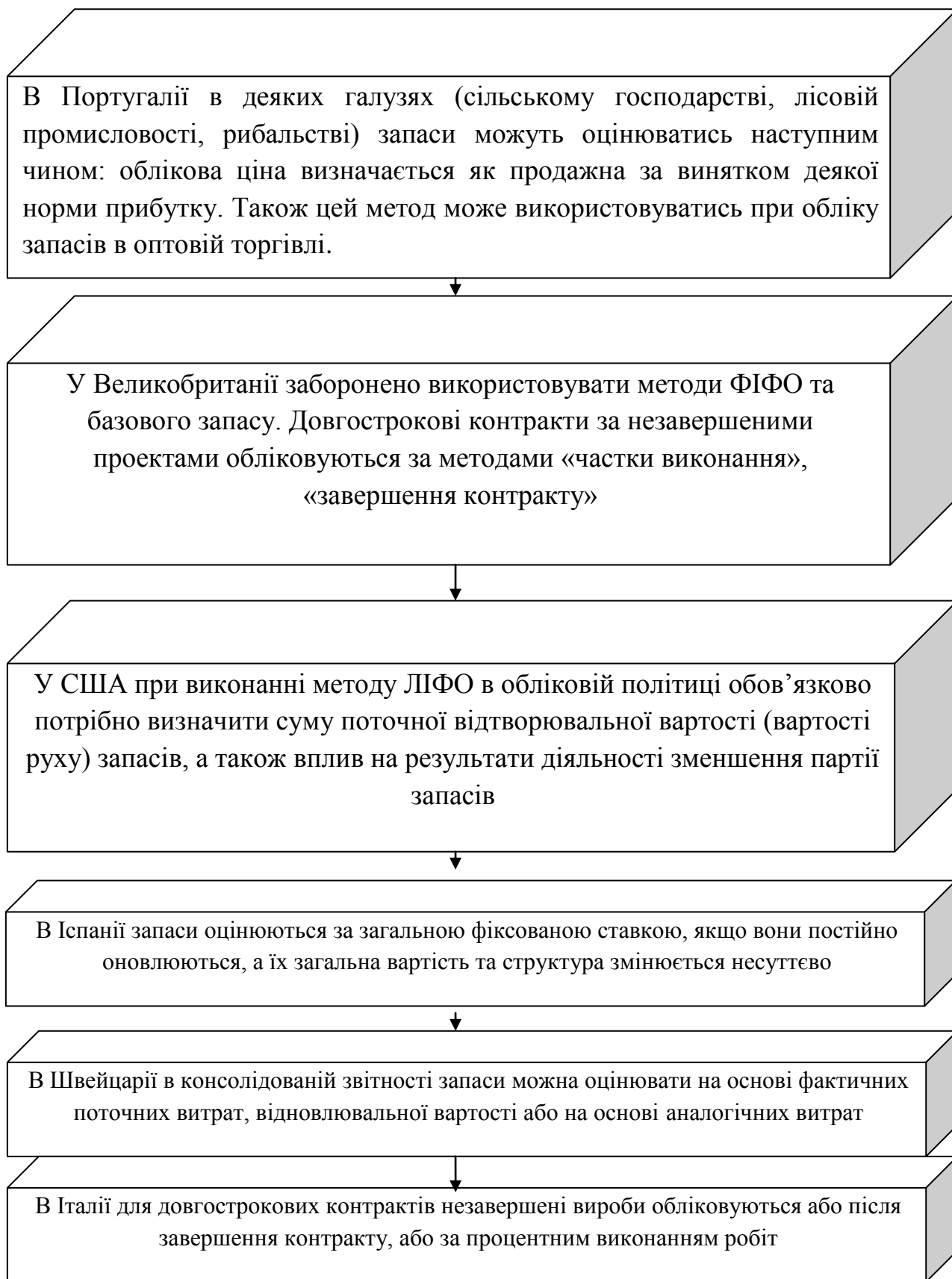


Рис.1.3. Методи оцінки запасів в різних країнах світу

Порівняння міжнародних та національних стандартів з обліку запасів

Ознака	П(С)БО 9 Запаси	МСБО №2 «Запаси»
Оцінка запасів		
При надходженні	<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <p>1. При придбанні у постачальника. Суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати</p> <p>2. При виготовленні власними силами. Витрати, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16 «Витрати»</p> <p>3. При внесенні до статутного капіталу. Справедливої вартості, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника</p> <p>4. При безоплатному отриманні. Справедливої вартості</p> <p>5. При отриманні у результаті обміну на подібні активи. Балансової вартості переданих запасів</p> <p>6. При отриманні в результаті обміну на неподібні активи. Справедливої вартості отриманих запасів. До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати</p>	<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <p>1. Витрати на придбання. Ціни придбання; мита, та інших податків; витрати на транспортування; вартості робіт з навантаження та розвантаження й інших витрат</p> <p>2. Витрати на переробку. Витрати, безпосередньо пов'язані з одиницею виробництва.</p> <p>3. Інші витрати.</p> <p>Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану. До собівартості не включаються: понаднормативні суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж</p>
При витрачанні	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, нормативні затрати; ціни продаж	Метод конкретної ідентифікації, середньозваженої собівартості, метод за формулою «перше надходження – перший видаток» (ФІФО), метод стандартних (нормативних) витрат, метод роздрібних цін
На дату балансу	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації	Чиста вартість реалізації

Одночасно з цим такі рахунки, як 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та 25 «Напівфабрикати» відповідно до Плану рахунків не включаються до складу виробничих запасів, а обліковуються окремо. У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 підкреслюється участь виробничих запасів у всіх видах діяльності, що також характеризує «виробничі запаси» як важливий об'єкт управління на усіх стадіях господарської діяльності, що знайшло віддзеркалення і в економічній літературі.

Отже, можна зробити висновок, що просте копіювання міжнародних стандартів, без попередньої їх адаптації та врахування національних особливостей, не завжди відповідає запитам реальних підприємств.

1.3. Інформаційне забезпечення аудиту виробничих запасів

Незалежно від форми та сфери діяльності реалізація функцій бізнесу потребує залучення певного капіталу для фінансування операцій, визначення об'єктів та обсягів інвестування отриманих коштів. Успіх бізнесу безпосередньо залежить від ефективного використання в процесі господарських операцій наявних ресурсів. Відтак будь-яка підприємницька діяльність складається з трьох взаємопов'язаних елементів: інвестиційної, операційної та фінансової діяльності. Для узгодження різних видів діяльності існує специфічна функція – управління [23, с. 8].

Система управління формується через управлінські функції: прогнозування, нормування, планування, організацію, регулювання, стимулювання, облік, контроль та аналіз.

Система обліку поділена на підсистеми, які мають певні функції, мету, структуру, але їх об'єднує те, що вони формують інформаційне забезпечення для різних рівнів менеджменту.

Отже, бухгалтерський облік, виконуючи одну із своїх функцій – інформаційну [59, с. 13], є основним джерелом інформації, яка надходить різним рівням управління.

Доцільно буде розглянути особливості інформаційного забезпечення аудиторського процесу виробничих запасів.

Згідно Закону України «Про інформацію» під інформацією розуміють документовані або публічно оголошені відомості про події та явища, що відбуваються в суспільстві, державі та навколишньому природному середовищі [79].

Обліково-економічна інформація – це сукупність відомостей, які характеризують виробничу та фінансову діяльність суб'єктів господарювання, відображених в системі обліку [65, с. 241].

Інформаційне забезпечення – це цілеспрямована робота по збору інформації, її реєстрації, передаванню, обробці, узагальненню, зберіганню та пошуку суб'єктами контролю з метою використання для управління [61, с. 158].

Завданням інформаційного забезпечення є інформування учасників контрольного процесу про стан об'єкту, який контролюється, про його функціонування відповідно до нормативно-правових актів.

При цьому інформація, яка характеризує цифри, факти, відомості та інші дані, що базуються на показниках господарської діяльності, є економічною. Економічну інформацію можна кількісно виміряти та якісно оцінити у процесі аналізу, планування, прогнозування, управління соціально-економічного розвитку. Економічну інформацію отримують за допомогою різних носіїв, передусім бухгалтерської, статистичної звітності, вибіркового обстежень. Економічна інформація існує у вигляді економічних потоків різноманітних рішень, вказівок, розпоряджень, які відображають прямі й зворотні зв'язки, які безпосередньо виникають у процесі господарської діяльності [34, с. 702].

Питання про класифікацію економічної інформації є дискусійним. Її поділяють на прогнозовану, планову й облікову. За призначенням розрізняють планову, оперативну, бухгалтерську, статистичну, проектно-конструкторську, нормативну, управлінську [34 с. 702]; за суб'єктами господарювання – внутрішню, зовнішню, вхідну, вихідну; в залежності від ступеня деталізації об'єктів обліку – аналітичну і синтетичну [91, с. 7-8].

Якість облікової інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, проявляється через критерії – вимоги до неї (табл. 1.10).

Таблиця 1.10

Вимоги до обліково-аналітичної інформації

Вимоги	Характеристика
1	2
Своєчасність	Дає можливість раціонально та активно впливати на хід фінансово-господарської діяльності
Точність	Інформація має достовірно відображати процес функціонування системи. Усі її показники повинні мати однозначний зміст, який не допускає різних тлумачень
Порівняльність	Інформація повинна своєчасно надходити до споживача (структурного підрозділу, співробітника), до того ж раніше, ніж зміниться описувана ситуація, інакше вона втрачає своє значення
Повнота (достатність)	Кількість інформації повинна бути мінімальною, але достатньою для оцінки ситуації та прийняття рішення на певному рівні управління
Корисність (доцільність)	Передбачає, що в інформаційному потоці не повинно бути даних, показників, не потрібних для вирішення конкретної проблеми або для структурної ланки управління. Інформація повинна відповідати основній меті, задля якої її підготували
Доступність	Полягає у необхідності подавати інформацію у формі, яка не потребує додаткового опрацювання і не ускладнює процесу прийняття рішення
Рентабельність	Зводиться до підготовки такої кількості інформації, яка не повинна коштувати більше, ніж її використання
Адресність	Інформацію слід доводити до відповідального виконавця та користувача
Адекватність	Реальне відображення дійсності, в якій наявні всі суттєві й відкинуті несуттєві ознаки
Адаптивність	Це здатність облікової інформації реагувати на зміни зовнішнього середовища з метою задоволення інтересів користувачів для прийняття раціональних управлінських рішень

Джерело: [67, с. 72-74].

Отже, можна зробити висновок, що прийняття рішень на основі ненадійного обліково-інформаційного забезпечення може призвести до

негативних наслідків. Певним гарантом надійності даних бухгалтерського обліку може стати контроль [85, с. 511].

Об'єктами аудиту виробничих запасів є:

1) кількісне та якісне приймання запасів від постачальників, а також при внутрішньому переміщенні в міжцеховому напрямку, між матеріально відповідальними особами, складами та виробництвом;

2) умови зберігання запасів і закріплення матеріальної відповідальності;

3) норми витрат сировини і матеріалів на виробництво та їх дотримання;

4) МШП, їх використання та цілісність;

5) первинна документація з обліку запасів досліджується в частині достовірності відображених у ній господарських операцій;

6) бухгалтерський облік та звітність вивчаються в частині достовірності даних щодо залишків та руху виробничих запасів, відображених у них;

7) примітки до фінансової звітності;

8) брак та пошкодження запасів;

9) недостача цінностей та шкода, виявлені при інвентаризації, їх обґрунтованість та відповідальні особи [63, с. 375-376].

Виробничі запаси в бухгалтерському обліку відображають у розрізі класифікаційних груп. Згідно з планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291[66], виділені такі рахунки для обліку запасів (табл. 1.11).

На сьогоднішній день, аудит виробничих запасів не може здійснюватися без дослідження оперативного обліку (наприклад, щоденні оперативні дані про рух дефіцитних основних і допоміжних матеріалів та інша оперативна інформація, визначена керівництвом суб'єкта господарювання залежно від його специфіки), інформації з діловодства (накази про зміну матеріально відповідальних осіб; про проведення ревізій, інвентаризацій; про розгляд результатів ревізії та інвентаризації); висновків

спеціалістів (щодо якості та придатності запасів, доцільності їх придбання, списання).

Таблиця 1.11

Структура рахунку 20 «Виробничі запаси»

Номер субрахунку	Назва субрахунку
201	Сировина і матеріали
202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби
203	Паливо
204	Тара і тарні матеріали
205	Будівельні матеріали
206	Матеріали, передані в переробку
207	Запасні частини
208	Матеріали сільськогосподарського призначення
209	Інші матеріали

У ході аудиту використовуються акти ревізій та перевірок запасів, складені відповідними контролюючими органами, а також інформація, одержана в ході попереднього аудиту. Ці джерела інформації мають допоміжний характер, проте їх дослідження дає можливість встановити місця підвищеного інформаційного ризику [46, с. 376].

Предметна область аудиторського дослідження виробничих запасів включає (рис. 1.4.):

Аудиторський процес є неможливим без належного рівня його інформаційного забезпечення. На кожному етапі даного процесу необхідним є певний набір даних, що включає нормативно-правові, установчі документи, облікові, статистичні та інші джерела інформації, що розкривають суть об'єкта дослідження. Від вчасного, повноцінного, достовірного інформаційного забезпечення залежить якість як процесу аудиту, так і його результатів.

Слід зауважити, що не тільки інформація бухгалтерського обліку є об'єктом контролю. Існування ефективної системи контролю в системі управління здатне впливати на якість облікової інформації, на повноту документування господарських операцій та збереженість активів.

Об'єкти аудиту операцій з обліку виробничих запасів	Елементи облікової політики	<ul style="list-style-type: none"> - порядок первісної оцінки запасів; - переоцінка виробничих запасів на дату балансу; - метод оцінки виробничих запасів при їх вибутті
	Операції з обліку	<ul style="list-style-type: none"> - сировини і матеріалів; - купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; - палива; - тари і тарних матеріалів; - будівельних матеріалів; - матеріалів, переданих в переробку;
	Записи в первинних документах, регістрах та звітності	
	Інформація про порушення ведення обліку, недостачі, зловживання, що знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, у висновках аудиторів, постановках правоохоронних органів	

Рис. 1.4. Предметна область аудиту виробничих запасів

Для успішної реалізації своїх функцій суб'єкти аудиту повинні виконувати такі обов'язки: визначити методи і джерела отримання інформації, визначити чинники, які впливають на господарсько – фінансову діяльність підприємства.

Висновки до розділу 1

У ході проведеного дослідження визначено, що запаси – це товарно-матеріальні цінності, які включають товарно-виробничі запаси, товари, а також поточні біологічні активи і продукцію сільськогосподарського виробництва, якщо їх оцінку здійснено у відповідності до П(С)БО 9 «Запаси».

Сільськогосподарські підприємства для безперервної та ритмічної діяльності потребують певної кількості виробничих запасів. Їх склад досить різноманітний, а тому основою для побудови бухгалтерського обліку виробничих запасів є їх класифікація, яка виступає об'єктом гострих наукових дискусій.

У ході дослідження економічної літератури узагальнено кількість класифікаційних ознак та повноту розкриття їх складових. Визначено, що для побудови ефективного синтетичного та аналітичного обліку потрібно використовувати економічну та технічну класифікацію, які конкретизують деталізацію виробничих запасів.

РОЗДІЛ 2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

2.1. Документальне оформлення надходження та витрачання виробничих запасів

Від правильно організованого первинного обліку господарських засобів залежить правильність списання вартості сировини і матеріалів на виробництво, оцінка незавершеного виробництва, відображення у звітності.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться на складах за допомогою карток складського обліку (форма №М-12), що розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника. На складах з невеликою номенклатурою матеріальних цінностей замість карток можна вести книгу складського обліку (форма ВЗСП-10). Аналітичні рахунки групують за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами, за синтетичними рахунками бухгалтерського обліку і субрахунками. Дані за аналітичними рахунками узагальнюються в оборотних відомостях. Використовують рахунки аналітичного обліку для контролю за зберіганням і рухом матеріальних цінностей, їх оцінки, порівняння з даними оперативного обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації.

При відпуску запасів зі складу у виробництво матеріально-відповідальна особа (завскладом, комірник) повинен дотримуватись наступних вимог:

- 1) запаси обліковувати за вагою, обсягом, масою у суворій відповідності до нормативів витрат на визначений обсяг виробництва;
- 2) відпуск запасів здійснювати в межах попередньо встановлених лімітів;
- 3) узгоджувати з головним бухгалтером списки осіб, яким надано право вимагати зі складів матеріали і брати зразки їх підписів.

На підставі залишків на перше число місяця, які виводяться по

кожному номенклатурному номеру в картках складського обліку, складаються відомості обліку залишків запасів (сальдові відомості), які використовуються для порівняння даних аналітичного і синтетичного обліку виробничих запасів.

Для полегшення процесу організації обліку виробничих запасів на складі доцільно використовувати персональні комп'ютери, що спрощує ведення аналітичного обліку (картки складського обліку замінює дискета). В цьому випадку всі прибутково – видаткові документи оброблюються щоденно, в міру їх надходження зі складів. При використанні комп'ютерних технологій всі необхідні реєстри при сальдовому методі обліку матеріалів складаються на машинах. Розповсюдження інформаційних технологій у 90-х роках призвело до суттєвих змін в організації виробництва, праці та управління. З одного боку, високотехнологічне середовище руйнує сталі ієрархічні структури в економіці та управлінні, створюючи на їх місцях більш гнучкі та пристосовані до нестабільного середовища, а з іншого – використання інформаційних систем в управлінні різними соціальними та виробничими механізмами призводить до інтеграції способів ведення фінансів, діловодства, управління, обліку.

В період стрімкого розвитку інформаційних технологій, системні вимоги до комп'ютерної техніки дуже швидко змінюються, що спричинене появою все потужніших програм, а також удосконаленням вже існуючих. Тому, при організації матеріально-технічного забезпечення комп'ютеризації обліку взагалі та запасів зокрема, на підприємстві потрібно виходити із задач, які буде виконувати комп'ютерна техніка. Доцільно при заснуванні підприємства обирати новітню техніку та периферію, так як вона вже не є допоміжною, а безпосередньо приймає участь в організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Кількість ЕОМ повинна бути такою, щоб оптимально забезпечувати обліковий та виробничий процес. Якщо складське приміщення знаходиться автономно, то якнайкраще буде наявність на складі ЕОМ, що значно прискорить оперативність ведення обліку. Всі машини між собою

повинні з'єднуватися мережею, до якої повинен приєднуватися хоча б один принтер, а також інші необхідні пристрої для вводу/виводу інформації. Також в ідеалі на підприємстві повинна бути передбачена штатним розкладом посада системного адміністратора, в обов'язки якого входить нагляд за оптимальним та безперебійним функціонуванням комп'ютерної техніки та програмного забезпечення до неї.

Документальне оформлення надходження матеріальних, сировинних і паливних ресурсів, їх наявності та витрачання є досить складним процесом, адже структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечувати вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів. Крім того, для забезпечення своєчасного відображення господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку на підприємствах повинні бути чітко визначені терміни передачі первинних документів до бухгалтерії.

Від правильності документального оформлення операцій з надходження виробничих запасів залежить правильне віднесення їх вартості на витрати виробництва, а також реальність оцінки незавершеного виробництва та його відображення у звітності.

Документообіг сільськогосподарських підприємств повинен містити таку інформацію:

- 1) кількість і назви підрозділів, через які проходить кожний первинний документ;
- 2) посади виконавців, які працюють з ним;
- 3) мінімальний і максимальний строки перебування первинних документів у підрозділі або у виконавця;
- 4) в який момент кожен вид первинних документів складають, приймають до обліку, передають в обробку і здають в архів.

Ряд проблем при обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах виникає саме при відсутності графіка документообігу. Швидше за все, це пов'язано з тим, що нормативні акти з даного приводу

зберігають горде мовчання. Проте, підприємство в цілому і керівник з головним бухгалтером зокрема, повинні бути зацікавлені в наявності графіка документообігу. Згідно з п.5 ст.8 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство на свій розсуд затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, а п.6 тієї самої статті наполягає на тому, щоб керівник створив необхідні умови для бездоганного ведення обліку, забезпечив неухильне виконання всіма підрозділами, службами і працівниками, причетними до обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення і подання для обліку первинних документів.

Документи, що надійшли зі складів до бухгалтерії, перевіряють як з точки зору правильності їх оформлення, так і по суті відображених у них операцій. Прибуткові ордери звіряють з рахунками, що до них належать, транспортними документами, прийомними актами тощо. Лімітні картки, що надійшли зі складу, зіставляють з іншими примірниками, одержаними від цехів-споживачів, накладні на переміщення матеріалів, здані складами-відправниками, з примірниками тих же накладних, що надійшли зі складів-одержувачів, лімітні картки і вимоги відзначають у реєстрах видачі тощо.

Далі документи таксують за допомогою машин, тобто зазначені в них матеріали оцінюються за твердими обліковими цінами. По кожному реєстру зданих документів після їх таксування підраховують обороти надходження або витрат матеріалів у розмірі номенклатурних груп.

На малих підприємствах підсумки підрахунків можна відображати в накопичувальних відомостях, групових оборотних відомостях. Обробляти документи можна на комп'ютерах.

Основні первинні документи, якими оформляються операції з руху виробничих запасів, наведені в табл.2.1.

Проте, головний бухгалтер на свій розсуд визначається з тим, які документи доцільно використовувати на підприємстві, враховуючи специфіку підприємства. Крім цього структура документообігу повинна бути

такою, щоб забезпечити вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю й оперативного управління за рухом сировини і матеріалів.

Таблиця 2.1

Документування операцій, пов'язаних з рухом виробничих запасів

Назва та форма документа		Призначення документа
<i>I. Документи з надходження та оприбуткування запасів</i>		
1	Товарно-транспортна накладна (ф. № 1 - ТН)	комбінований документ, що складається з трьох самостійних розділів: відомості про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи, інша інформація
2	Рахунок-фактура (ф. № 63)	розрахунковий документ, що виписується постачальником на ім'я покупця на кожну партію відвантажених запасів
3	Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф. № М-20)	документ є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей, для оприбуткування їх підприємством-одержувачем і для дозволу на вивіз із території підприємства постачальника, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку
4	Довіреність (ф. № М-2)	застосовуються для одержання виробничих запасів від постачальника через довірену особу
5	Акт закупки товарно-матеріальних цінностей	застосовується при закупівлі запасів підзвітними особами підприємства
6	Журнал обліку вантажів, що надійшли	застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів та оприбуткуванням їх на склад підприємства
7	Прибутковий ордер (ф. № М-4)	застосовуються для обліку матеріалів, що надходять на підприємство від постачальників або з переробки
8	Акт про приймання матеріалів (ф. № М-7)	документ складається у випадках розбіжностей по кількості і якості виробничих запасів, що надійшли, із даними супровідних документів (пред'явлених до оплати) і є підставою для пред'явлення претензій постачальнику й оприбуткування виробничих запасів, що надійшли. Застосовується також у разі приймання запасів, що надійшли без документів
<i>II. Документи складського обліку запасів</i>		
9	Картка складського обліку матеріалів (ф. № М-12)	застосовується для оперативного обліку руху запасів по складу (коморі)
10	Матеріальний ярлик (ф. № М-16)	застосовується для характеристики матеріалів кожного номенклатурного номера за місцем зберігання, слугує для матеріальних цінностей паспортом
11	Реєстр прийняття – здачі документів (ф. № М-13)	використовується для реєстрації прибуткових і видаткових документів, які здаються до бухгалтерії
12	Відомість обліку залишків мате-	використовується для контролю взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку

	ріалів на складі (ф. № М-14)	
13	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу (ф.№ М-18)	складається завскладом (комірником) у разі виявлення відхилень фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм
14	Матеріальний звіт (ф.№ М-19)	складається матеріально відповідальною особою і передається в бухгалтерію; відображає рух запасів на складі за певний період
<i>III. Документи з вибуття запасів</i>		
15	Лімітно-забірна картка (ф. № М-8)	для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць
16	Лімітно-забірна картка (ф. № М-9)	для чотириразового відпуску лімітованих матеріалів, що зараховуються на один вид витрат (замовлення) на один місяць
17	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф. № М-10)	для відпуску матеріалів, потреба в яких виникає періодично, заміни матеріалів, а також для додаткового (понадлімітного) відпуску матеріалів
18	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № М-11)	для відпуску матеріалів усередині підприємства, включаючи відпуск господарствам свого підприємства, розташованим за межами його території

Усі операції надходження сировини і матеріалів оформляються відповідними первинними документами, незалежно від напрямів надходження на підприємство.

Основні напрями надходження сировини і матеріалів на підприємство такі:

- придбання у постачальника;
- придбання підзвітними особами;
- безкоштовне отримання;
- виявлення надлишків при проведенні інвентаризації;
- внески до статутного капіталу підприємства його учасниками;
- обмін на подібні і неподібні активи.

Для своєчасного відображення господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку на підприємстві визначений графік руху документів з обліку матеріалів до бухгалтерії підприємства для відповідного їх оформлення (табл.2.2).

**Графік надходження до бухгалтерії первинних документів
з обліку сировини і матеріалів**

Найменування первинного документа	Складання і передача документа		Обробка документа		Обробка і узагальнення даних в бухгалтерії	
	Відповідальний за складання і передачу документа	Строк передачі документа	Служба, що прийняла документ	Коли і кому передається	Обробка документа і узагальнення даних	Кому і коли передається документ
Рахунок постачальника	Касир-інкасатор	В день отримання	Відділ матеріально-технічного постачання	Щодня до бухгалтерії	Оплата або підготовка відмови від оплати	На другий день після отримання матеріалів завскладом
Прибутковий ордер	Завскладом на час надходження матеріалів	Кожно-го 1-го, 4,8 і т.д. числа.	Відділ матеріально-технічного постачання,	Бухгалтерії кожного 5,9,13-го числа	Контроль за змістом, визначенням цін, запис	Обчислювальний центр, другого дня після одержання
Накладна вимога	Завідуючий складом	щодня	Відділ матеріально-технічного постачання	Бухгалтерії наступного дня після отримання	Контроль визначенням цін, запис до регістрів	Обчислювальний центр другого дня після одержання
Лімітно-забірна картка	Завідуючий складом	щодня	Відділ матеріально-технічного постачання	Бухгалтерії наступного дня після отримання	Контроль за правильністю оформлення, запис до регістрів	Обчислювальний центр

При отриманні сировини і матеріалів безпосередньо від постачальника, контроль за виконанням плану договорів, вчасним надходженням і оприбуткуванням здійснює служба постачання на договірних засадах.

Для отримання сировини і матеріалів від постачальника підприємство виписує довіреність (ф. М-2), бланки якої є документами суворої звітності, підприємство купує їх. Наказом керівника підприємства визначений перелік

працівників підприємства, які можуть отримувати довіреності. Видача кожного бланку довіреності реєструється в журналі реєстрації виданих довіреностей (ф. М-3). При видачі довіреностей у журналі вказується інформація про дату, місце та підставу їх видачі, а також строк дії довіреності. Строк дії довіреності не може перевищувати 10 днів. У бланку довіреності відображається номенклатура та кількість матеріалів, які має отримати його представник та засвідчується підписом.

Якщо виписана довіреність не використана у визначений термін, то вона повертається в бухгалтерію, анулюється і зберігається разом з журналом протягом трьох років, а в журналі робиться відмітка про те, що довіреність не використана.

Сировина і матеріали, які надходять на підприємство, приймаються за кількістю і якістю. Якщо фактична наявність поставлених матеріалів відповідає угоді та супровідним документам (накладні ф. М-11), їх оприбуткування здійснюється за документами постачальника або за прибутковим ордером (ф. М-4). Прибуткові ордери виписуються на кожен партію поставки. У випадку виявлення розбіжностей фактичної поставки матеріалів до вказаної в супровідних документах чи в договорі створюється за наказом директора спеціальна комісія, в яку обов'язково мають входити представники постачальника, а у випадку виникнення суперечливих питань з метою з'ясування непорозумінь можна залучати відповідних спеціалістів – експертів (юристів, аудиторів). Ця комісія складає акт про приймання матеріалів (ф. М-7).

Цей документ застосовують у разі наявності розбіжностей у кількості та якості товару, який надходить, незалежно від того, з чієї вини виникла розбіжність (постачальника чи транспортної організації), і від виду транспортного перевезення вантажу.

У складеному акті перелічують лише ті позиції матеріалів, за якими встановлено розбіжності. Матеріали, за якими розбіжності за кількістю та якістю не виявлені, в акті не перелічуються, про що роблять відмітку (в кінці

акта) «За іншими товарно-матеріальними цінностями розбіжностей немає». Акт складають у трьох примірниках: перший примірник акта разом з товаро-супровідними документами передають до бухгалтерії для обліку руху матеріальних цінностей; другий – разом з претензійним листом надсилають постачальнику або транспортній організації, яка доставила вантаж; третій – залишають у матеріально-відповідальній особі (завскладом).

Коли матеріали надійшли на підприємство, а документів, які підтверджують його ціну, кількість, загальну вартість та якість, немає, таку поставку називають невідфактурованою. В такому випадку вантажоодержувачу (покупцю) для вирішення цієї проблеми потрібно керуватись умовами договору поставки, або нормами частини восьмої ст. 268 Господарського кодексу України. Згідно з цією статтею вантажоодержувач (покупець) має право відмовитись від прийняття невідфактурованої поставки. Проте вантажоодержувач може і не відмовлятися від поставки. У цьому випадку він оформляє акт про приймання матеріалів (ф. М-7), який складають у двох примірниках: перший – надсилають постачальнику з вимогою урегулювати ситуацію, яка виникла; другий – передають до бухгалтерії, він і є підставою для оприбуткування матеріальних цінностей. Акт приймання підписує комісія, до складу якої включають матеріально-відповідальну особу, спеціаліста (товарознавця), представника адміністрації підприємства або незаінтересовану особу.

У разі псування або пошкодження товару під час перевезення автомобільним транспортом оформляють спеціальний акт, який додають до товарно-транспортної накладної або шляхового листа і підписаний представником вантажоодержувача і водія. Кожна зі сторін, якщо вона не згодна зі змістом акта, має право викласти свої зауваження у розділі «Особливі відмітки». Про те, що такий акт складено, роблять відповідну відмітку в розділі «Відмітки про складенні акти» зворотної сторони товаро-транспортної накладної.

У разі доставки сировини і матеріалів залізницею постачальник оформляє накладну спеціальної форми, яка є супровідним документом і яку видають вантажоодержувачу на станції призначення. На станції відправлення під час передачі матеріальних цінностей перевізну оформляють вантажну квитанцію, яку постачальник відправляє вантажоодержувачу (покупцеві). На станції призначення представник покупця (експедитор) отримує залізничну накладну на перевезення вантажу. Перевіряє правильність заповнення всіх її реквізитів і своєчасність прибуття вантажу.

У разі невідповідності найменування, маси та кількості фактично отриманого вантажу даним, наведеним у супровідних документах, складається комерційний акт, який є підставою для пред'явлення претензії транспортній організації. Комерційний акт також складається у разі виявлення вантажу без документів або документів без вантажу, псування або пошкодження вантажу.

У разі недостачі матеріалів в межах природного убутку діє загальне правило: комерційний акт не складають, а роблять відмітку про це в накладній. При цьому згідно з п.27 Правил видачі вантажів затверджених наказом Міністерства транспорту України від 21.11.2004р. № 644, вантаж вважають доставленим без втрат, якщо різниця між масою, зазначеною у залізничній накладній у пункті відправки, і масою, визначеною на станції призначення, не перевищує норм природного убутку та граничної розбіжності у визначенні маси нетто.

У комерційному акті зазначають найменування товару, його кількість або масу згідно з документами та фактичну, а також розмір завданого збитку. Акт підписують начальник станції (його заступник), завідуючий вантажним двором (складом), представник одержувача та особи, які беруть участь у перевірці вантажу. Комерційний акт заповнюють на бланках встановленої форми у трьох примірниках.

Якщо недостачі або псування матеріалів не виявлено, експедитор розписується про його приймання у дорожній відомості, а представник

залізниця підтверджує передачу вантажу своїм підписом у залізничній накладній.

При надходженні сировини і матеріалів на хлібо завод, шляхом придбання підзвітними особами, первинними документами, що підтверджують вартість є товарний рахунок та акт (довідка), а оприбуткування здійснюється шляхом складання прибуткового ордеру (ф. М-4) в одному примірнику.

Після надходження сировини і матеріалів документи на їх оприбуткування відображаються у реєстрі приймання-здачі документів (ф. М-13), який передається завідувачем складу в бухгалтерію в одному примірнику разом з первинними документами.

Для правильної організації обліку бухгалтерією виписується картка складського обліку матеріалів (ф. М-12) на кожне найменування, вид або номенклатурний номер матеріалів, яка реєструється у реєстрі і отримує реєстраційний номер. В ній проводяться записи по кожному факту надходження та вибуття у виробництво матеріалів. Підставою для запису в картках складського обліку є прибутковий ордер (ф. М-4) , акт про приймання матеріалів (ф. М-7) товаро-транспортна накладна (ф. М-6) - по надходженню, а по видатку – Лімітно-забірні картки (ф. М-8, М-9, М-28а), акт-вимога на заміну (додатковий відпуск матеріалів ф. М-10), накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення матеріалів ф. М-11). Тільки після того, як матеріали оприбутковані, дозволяється їх відпуск зі складу.

Відпуск цінностей зі складу здійснюється тільки особами, які мають на це право. Список цих працівників складений і затверджений головним бухгалтером та керівником підприємства.

Підставою для відпуску сировини і матеріалів зі складу у виробничі цехи, дільниці для одноразового відпуску є: накладна-вимога (ф. М-11), а для систематичного відпуску цінностей – лімітно-забірні картки (ф. М-8, М-9, М-28). Ліміт встановлюється для кожного підрозділу на підставі розрахунків економічного відділу підприємства і затверджується директором.

Для багаторазового відпуску сировини і матеріалів протягом місяця використовують лімітно-забірні картки (ф. М-8). Відпускаючи сировину і матеріали зі складу на підставі лімітно-забірних карток, комірник зобов'язаний слідкувати за встановленим лімітом. Підвищення ліміту допускається тільки з дозволу директора. В цьому випадку складається акти вимога на заміну у двох примірниках, один з яких залишається у замовника, а інший – у комірника.

При реалізації і безкоштовній передачі сировини і матеріалів на сторону складають накладну на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф. М-20) або товарно-транспортну накладну (ф. М-6).

Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей виписується підприємством, що здійснює їх відпуск у трьох примірниках. У ній вказується така інформація: дата виписки, назва підприємства-постачальника, назва підприємства-покупця, номенклатура і характеристика матеріалів, що відпускаються, їх ціна, кількість та сума, через кого отримуються цінності, дата і номер довіреності підприємства-покупця. Дозвіл на відпуск підписує уповноважена особа підприємства та головний бухгалтер. Перший примірник накладної отримує підприємство одержувач ТМЦ, за яким здійснює їх оприбуткування, другий залишається на пропускному пункті підприємства-постачальника для контролю за вивезенням матеріальних цінностей з підприємства.

Товаро-транспортна накладна використовується при перевезенні матеріальних цінностей вантажним автотранспортом. У ній відображують перелік усіх матеріальних цінностей, що підлягають перевезенню на данному автомобілі, та наводять їх характеристики. За неможливості переліку в товарно-транспортній накладній усієї номенклатури матеріалів, що будуть перевозитись, до неї додається товарна накладна, накладна на відпуск матеріалів, сертифікат. Відвантаження матеріалів покупцям здійснюється на підставі довіреності.

У кінці звітної періоду (місяця) завідувач складу готує реєстр приймання-здачі документів (ф. М-13) і подає його бухгалтеру матеріального відділу разом з документами, які підтверджують оприбуткування матеріалів на склад та їх списання зі складу під розписку. Лімітно-забірні картки здають в бухгалтерію відразу ж після використання ліміту. Якщо на кінець звітної місяця ліміт за деякими картками не вичерпаний, то вони все одно подаються до бухгалтерії, де здійснюється їх звірення з другими примірниками карток, що є в цехах.

Бухгалтер приймає реєстр безпосередньо на складі, здійснюючи вибіркову перевірку правильності і повноти заповнення карток складського обліку і виведення підсумків. Оскільки облік на складі ведеться в кількісному виразі, станом на останній день звітної місяця матеріально відповідальна особа складає в кількісному виразі відомість обліку залишків матеріалів на складі (ф. М-14). У випадку, коли залишок наявних матеріальних цінностей є меншим за розрахований, то завскладом складає сигнальну довідку про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасів (ф. М-18). Бухгалтер проставляє ціни, здійснює таксування та виводить обороти (надходження і вибуття матеріалів) та підсумки залишків на складі.

2.2. Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів

Для організації бухгалтерського обліку запасів необхідно визначити номенклатуру синтетичних та аналітичних рахунків виробництва і об'єктів калькуляції (рис.2.1).

Для обліку надходження й використання виробничих запасів на підприємствах використовують рахунок 20 «Виробничі запаси» який має такі субрахунки (рис. 2.2).

Організація синтетичного обліку запасів	□	Рахунок 20 «Виробничі запаси»	□	Сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб
	□	Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	□	Малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року
	□	Рахунок 23 2Виробництво», рахунок 25 «Напівфабрикати»	□	Незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу
	□	Рахунок 26 «Готова продукція», рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»	□	Готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом
	□	Рахунок 28 «Товари»	□	Товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу

Рис. 2.1. Схема організації синтетичного обліку запасів

На субрахунку 201 «Сировина і матеріали» відображаються наявність і рух сировини та основних матеріалів, що становить основу встановленої продукції або є необхідними компонентами при її виготовленні, сприяють процесу виготовлення (допоміжні матеріали).

На цьому субрахунку обліковує наявність і рух допоміжних матеріалів і сировини, які включаються при виробництві продукції, наприклад: мука вищого, 1-го, 2-го сорту, згущене молоко, маргарин та інші. За назвами цих матеріальних цінностей можуть бути відкриті відповідні субрахунки.

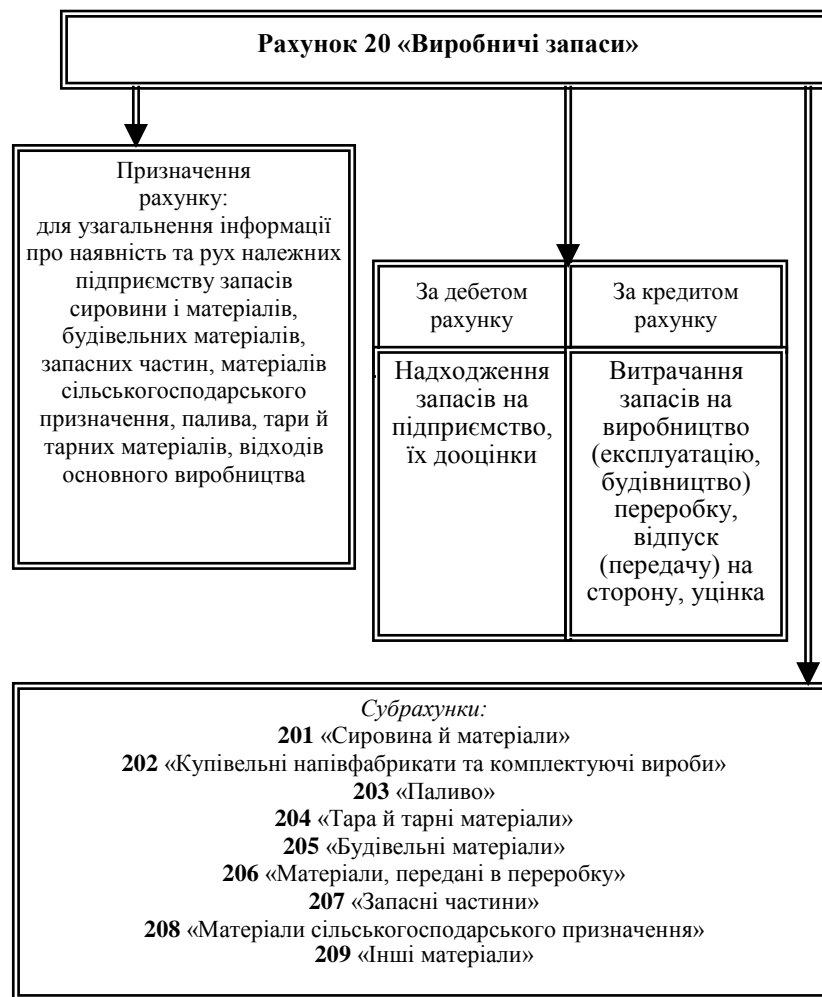


Рис.2.2. Призначення та побудова рахунку

При поточному бухгалтерському обліку матеріали обліковуються за різними обліковими цінами (договірними, середніми, купівельними) тощо, але на кінець звітного періоду (місяця, кварталу, року) обов'язково перераховуються за фактичною собівартістю. Фактична собівартість матеріалів складається з вартості за цінами придбання та витрат по доставці цих матеріальних цінностей на підприємство.

Давальницька сировина відображається в балансі за цінами, зазначеними у договорі. Фактична собівартість матеріальних ресурсів визначається, виходячи з витрат на їх придбання, включаючи оплату процентів за придбання в кредит, наданий постачальником цих ресурсів,

націнку (надбавки), комісійну винагороду, сплачену постачальникам і зовнішньоекономічним організаціям, вартість послуг товарних бірж, митні збори, витрати на транспортування, зберігання і доставку, що здійснюються сторонніми організаціями.

На субрахунку 202 *«Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»* відображаються наявність та рух покупних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні конструкції та вироби – дерев'яні, залізобетонні, металеві, інші), що придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання. Вироби, придбані для комплектації готової продукції, вартість яких не включається до собівартості продукції цього підприємства, відображаються на рахунку 28 «Товари».

На субрахунку 203 *«Паливо»* (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали) обліковуються наявність та рух палива, що придбається чи заготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ.

Якщо деякі види палива використовують одночасно і як матеріали, і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 «Матеріали» і на субрахунку 203 «Паливо» – за ознакою переважності використання на цьому підприємстві.

На субрахунку 204 *«Тара й тарні матеріали»* відображаються наявність і рух усіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари і її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо).

Матеріали, які використовуються для додаткового обладнання вагонів, барж, суден з метою забезпечення збереження відвантаженої продукції, не відносяться до тари і обліковуються на субрахунку 201 «Сировина та матеріали».

На субрахунку 205 «Будівельні матеріали» не обліковується обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, верстати, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірювальні та інші прилади. Витрати на придбання такого обладнання, що не потребує монтажу, відображається безпосередньо на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» у міру надходження їх на склад для експлуатації. Устаткування й будівельні матеріали, передані підряднику для монтажу й виконання робіт, списується із субрахунку 205 на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» після підтвердження їх монтажу й використання.

Облік будівельних матеріалів та обладнання до встановлення організовують аналогічно як і будь-які інші матеріальні цінності, тобто окремо за видами, сортами. Відмінності є лише в організації зберігання будівельних матеріалів, оскільки частина їх знаходиться на відкритих майданчиках (щебінь, пісок, залізобетонні вироби, ліс-кругляк) та в оформленні списання їх при витрачанні.

Так, при списанні будівельних матеріалів керуються проектно-кошторисною документацією на будівництво певних будівель і споруд та актами контрольних замірів, особливо при списанні матеріалів на фундаменти, стіни, покрівлю тощо. Списання будівельних матеріалів із підзвіту виконробів проводиться на основі актів про виконані роботи.

Схема обліку всіх товарно-матеріальних цінностей, у т. ч. будівельних матеріалів чи обладнання до встановлення однакова – від первинних документів (товарно-транспортних накладних, лімітно-забірних карт чи накладних, актів на списання) до карток чи книг складського обліку та реєстрів або звітів про рух матеріалів, а далі – сальдових відомостей (книг), відомостей аналітичного обліку матеріалів, ф. № В- 5.1, журналів-ордерів, ф. № 5 (5А), Головної книги.

На субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» обліковуються матеріали, передані в переробку та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Витрати на переробку матеріалів, які

оплачуються сторонніми організаціями, відображаються за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, отриманих з переробки. Аналітичний облік матеріалів, переданих у переробку, ведеться відповідно до інформації про підприємства-переробники і контроль за операціями з переробки та відповідними витратами. Передача матеріалів у переробку відображається тільки на субрахунках рахунка 20 без використання рахунків класу 8 чи 9.

На цьому субрахунку обліковує основну частину матеріалів, які надалі включаються в собівартість отриманих з них виробів. Це коржі на торти, згущене молоко, лимонну кислоту і т.д..

На підприємствах, де у незначних обсягах використовують матеріали сільськогосподарського призначення, наприклад, добрива і насіння – для газонів, клумб, корми для годівлі сторожових собак тощо (крім сільськогосподарських підприємств і тих, де створенні підсобні сільськогосподарські виробництва), застосовують субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». Схема обліку за цим субрахунком подібна до попередніх за винятком того, що в ньому використовують специфічні первинні документи: акти витрачання мінеральних, органічних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів; акти на списання насіння і садивного матеріалу; відомості витрати кормів тощо.

На субрахунку 207 «Запасні частини» ведеться облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті. На цьому ж субрахунку ведеться облік обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, що створюються в ремонтних підрозділах підприємств, на ремонтних підприємствах.

За дебетом субрахунку відображаються залишок та надходження, за кредитом – витрачання, реалізація та інше вибуття запасних частин.

Автомобільні шини, що є на колесах та в запасі при автомобілі, які враховані в ціні автомобіля та включені в його інвентарну вартість, обліковуються у складі основних засобів.

Аналітичний облік запасних частин ведеться за місцями зберігання та однорідними групами (механічна група, електрична група тощо). Аналітичний облік машин, обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду ведеться за групами: придатні до експлуатації (нові та відновлені); що підлягають відновленню (на складі); що є в ремонті.

На субрахунку 208 *«Матеріали сільськогосподарського призначення»* обліковуються мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображаються саджанці, насіння й корми (покупні й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві.

На субрахунку 209 *«Інші матеріали»* ведеться облік відходів виробництва, невиправного браку, матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, палива або запасних частин (металобрухт, зношених шин, бланків суворого обліку тощо).

Типову кореспонденцію рахунків показано в таблиці 2.3.

Для обліку сировини і матеріалів, що не належать підприємству Планом рахунків передбачено використання позабалансового рахунку 02 *«Активи на відповідальному зберіганні»* призначено для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, в переробку, до монтажу, в довірче управління. Облік цих цінностей ведеться за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах тощо. Всі товарно-матеріальні цінності, що обліковуються на цьому рахунку, підлягають інвентаризації в порядку і в

строки, передбачені наказом про облікову політику, а також планом проведення інвентаризації.

Таблиця 2.3

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з обліку операцій щодо руху виробничих запасів

Зміст операцій	Дебет	Кредит
<i>1. Надходження виробничих запасів від постачальника (з оплатою після одержання)</i>		
1. Отримано виробничі запаси від постачальника	20	631
2. Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	631
3. Проведено оплату постачальнику	631	311
<i>2. Придбання виробничих запасів підзвітною особою</i>		
1. Видано з каси гроші підзвітній особі	372	301
2. Оприбутковано запаси, які придбані підзвітною особою	20	372
3. Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	372
<i>3. Безкоштовного одержання виробничих запасів для виробничих цілей</i>		
1. Отримано запаси від постачальника	20	718
<i>4. Надходження виробничих запасів як внеску до статутного капіталу</i>		
1. Отримано запаси як внесок до статутного капіталу	20	46
2. Нараховано податковий кредит з ПДВ	641	46
<i>5. Списання виробничих запасів іншого використання на підприємстві</i>		
1. Відпущено запаси зі складу на виготовлення продукції	23	20
2. Списано записи на витрати, пов'язані з виправленням браку	24	20
3. Списано записи для:		
- загальновиробничих потреб	91	20
- адміністративних потреб	92	20
- потреб, пов'язаних зі збутом продукції	93	20
<i>6. Продаж виробничих запасів (з оплатою після передачі запасів)</i>		
1. Відображено дохід від реалізації запасів	361	712
2. Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	712	641
3. Списана собівартість реалізованих запасів	943	20
<i>7. Списання виробничих запасів у результатів безоплатної передачі</i>		
1. Передано безплатно запаси	949	20
2. Відображено суму податкового зобов'язання з ПДВ	949	641

Позабалансовий рахунок 02 «Активи на відповідальному зберіганні» має такі субрахунки, що використовуються для обліку матеріалів:

021 «Устаткування, прийняте для монтажу»;

022 «Матеріали, прийняті для переробки»;

023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні»;

024 «Товари, прийняті на комісію»;

025 «Майно в довірчому управлінні».

На позабалансовому субрахунку 021 «Устаткування, прийняте для монтажу» обліковуються підрядною організацією обладнання, устаткування та інші товарно-матеріальні цінності, які надійшли від замовника та прийняті для монтажу. Аналітичний облік обладнання, устаткування та інших товарно-матеріальних цінностей, прийнятих для монтажу, ведеться за замовниками, за видами товарно-матеріальних цінностей, окремими об'єктами й агрегатами та місцями їх розташування. Облік затрат на монтаж цих цінностей здійснюється на рахунках обліку витрат виробництва (за винятком вартості самих цінностей, прийнятих для монтажу).

На позабалансовому субрахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки» ведеться облік руху надходження сировини та матеріалів від замовників, які прийняті для переробки (давальницька сировина). Облік витрат з переробки чи доробки давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку виробництва (за винятком вартості давальницької сировини замовника). Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини й матеріалів та за місцями їх зберігання чи переробки.

На позабалансовому субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» ведеться облік:

- 1) прийнятих товарно-матеріальних цінностей на відповідальне зберігання з приводу відмови від акцепту розрахункових документів постачальників;
- 2) одержаних від постачальників, але несплачених товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), заборонених до витрачання до їх оплати;
- 3) одержаних ТМЦ надміру, чи у видаткових документах постачальників;
- 4) сплачених покупцями товарно-матеріальних цінностей, які дозволено як виняток залишати на відповідальному зберіганні, оформлених

охоронними розписками та не вивезених з причин, незалежних від підприємства, тощо.

Аналітичний облік виробничих запасів, прийнятих на відповідальне зберігання, ведеться по підприємствах власниках, за видами, сортами та місцями, зберігання.

Цінності, що залишені на відповідальне зберігання, зберігаються окремо від власних.

На позабалансовому субрахунку 024 «Товари, прийняті на комісію» обліковуються одержані товари у межах договорів комісії, поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари. Аналітичний облік товарів, прийнятих на комісію (консигнацію), ведеться за видами товарів та комітентами.

На позабалансовому субрахунку 025 «Майно в довірчому управлінні» обліковується майно, що надійшло в довіру управлінню, а також товарно-матеріальні цінності, які надійшли повіреному при виконанні доручення довірцем на підставі договору доручення від третіх осіб. Аналітичний облік ведеться за об'єктами, ТМЦ, місцезнаходженнями та власниками.

У зв'язку з виникненням різних господарських операцій стосовно обліку сировини і матеріалів слід враховувати також:

- 1) переоцінку товарно-матеріальних цінностей;
- 2) заготівлю і придбання матеріальних цінностей;
- 3) транспортно-заготівельні витрати.

Основними завданнями обліку сировини і матеріалів є:

- 1) контроль за виконанням плану матеріально-технічного забезпечення;
- 2) відображення витрат на закупівлю й транспортування матеріалів, результатів постачання;
- 3) виявлення відхилень планової собівартості придбаних матеріалів;
- 4) контроль за залишками і рухом матеріалів на складах, наявністю і рухом матеріалів в процесі їх заготівлі;

5) спостереження за станом складських матеріалів, за відповідністю їх нормативам, контроль за їх зберіганням;

6) контроль за лімітом відпуску матеріалів на виробничі потреби, витрати і списуванням їх вартості у витрати виробництва: контроль за дотриманням норм;

7) правильний розподіл сировини і матеріалів за об'єктами калькуляції;

8) виявлення непотрібних матеріалів, що підлягають реалізації.

Усі матеріальні цінності, що надійшли на підприємство від постачальників, при журнально-ордерній формі обліку обліковуються в журналі-ордері № 5 (5А). У ньому здійснюється облік розрахунків з усіма постачальниками. Тому доцільно відкривати два журнали-ордери: один для розрахунків з постачальниками матеріальних цінностей, другий - по розрахунках за послуги і роботи.

Журнал-ордер № 5 (5А) ведеться лінійно-позиційним способом, тобто для кожного документа відводиться один рядок. Надалі при оплаті рахунка або при надходженні матеріалів по даному платіжному документу записи виконуються у відповідних графах, але в цьому ж рядку. Розрахунки з постачальниками при планових платежах обліковуються в окремій відомості № 5.1, загальні підсумки якої також переносяться до журналу-ордера № 5 (5А).

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться на складах за допомогою карток складського обліку, що розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника. Аналітичні рахунки групують за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально відповідальними особами, за синтетичними рахунками бухгалтерського обліку і субрахунками. Дані за аналітичними рахунками узагальнюються в оборотних відомостях. Використовують рахунки аналітичного обліку для контролю за зберіганням і рухом запасів, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації.

Існує декілька варіантів обліку виробничих запасів в бухгалтерії підприємства (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Варіанти обліку виробничих запасів

<i>Варіант</i>	<i>Зміст варіанту</i>
1	2
Сортовий	На підставі первинних документів на кожен вид виробничих запасів відкривається картка аналітичного обліку, де їх обліковують в натуральному і грошовому вираженні. По закінченні звітного періоду складаються оборотні відомості аналітичного обліку. Залишки і обороти по них порівнюються з даними карток складського обліку
Партіонний	Первинні документи групуються за номенклатурними номерами, і в кінці звітного періоду кінцеві дані по кожному з номерів заносяться до оборотних відомостей. Оборотні відомості складаються в натуральному і грошовому вираженні по кожному складу і для кожного рахунку
Сальдовий (оперативно-бухгалтерський)	Сальдовий метод обліку базується на використанні реєстрів аналітичного обліку карток складського обліку. Щоденно (щотижня, раз на 10 днів) працівником бухгалтерії перевіряється правильність записів про надходження і витрачання виробничих запасів на складі і підтверджується залишок по картці складського обліку особистим підписом бухгалтера, а кожного першого числа місяця залишок по кожному номенклатурному номеру переноситься до відомості обліку залишків матеріалів на складі (без виділення оборотів витрат і надходження виробничих запасів). На підставі даних відомості виводяться підсумки по складу

Облік значно спрощується при використанні в бухгалтерському та складському обліку комп'ютерної техніки. В цьому випадку всі прибутково-видаткові документи оброблюються щоденно в міру їх надходження зі складів.

Для полегшення процесу обліку виробничих запасів на складі доцільно використовувати персональні комп'ютери, що спрощує ведення аналітичного обліку (картки складського обліку замінює дискета). При використанні комп'ютерних технологій всі необхідні реєстри при сальдовому методі обліку матеріалів складаються з застосуванням комп'ютерної техніки (рис. 2.3).

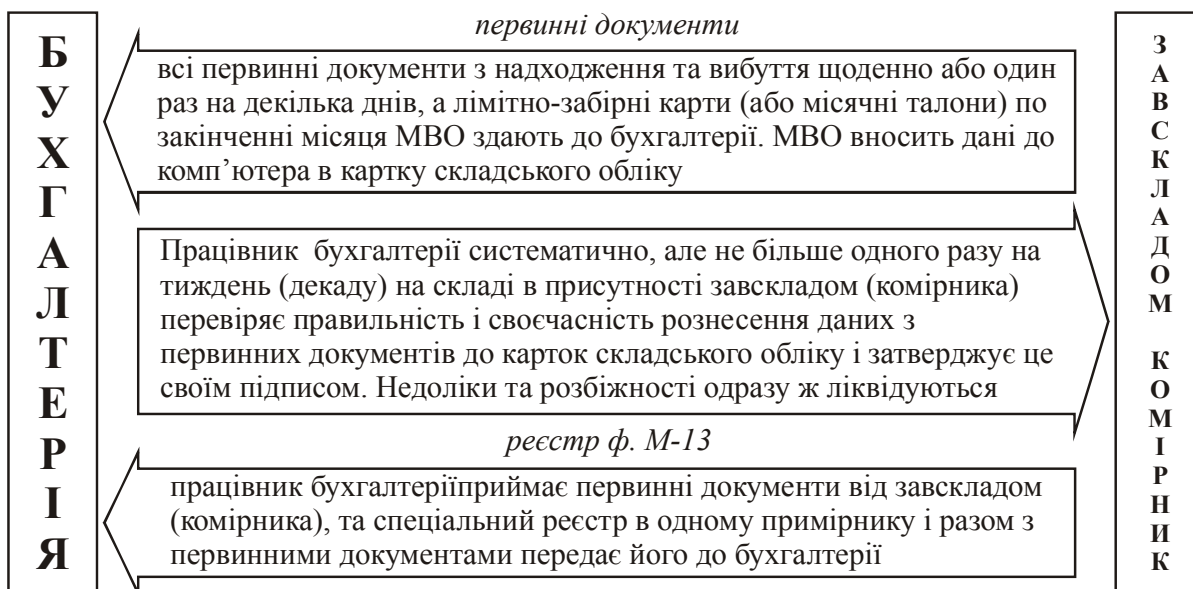


Рис. 2.3. Схема організації обліку виробничих запасів при застосуванні комп'ютерної техніки

Підтвердженням приймання-передачі документів може бути підпис працівника бухгалтерії в картці складського обліку про перевірку запису по кожній операції.

2.3. Автоматизація обліку та аудиту виробничих запасів

Сучасне суспільство стає все більш комп'ютеризованим і автоматизованим. Процеси управління сучасного підприємства вже не можуть обходитися без автоматизації та інформатизації. Автоматизація торкнулася багатьох процесів на підприємстві: починаючи від автоматизації виробництва, де необхідність заміни людської праці машинами не викликає сумнівів, і закінчуючи автоматизацією процесів управління. Не стали винятком і автоматизація бухгалтерського обліку та аудиту.

Бухгалтерський облік на сучасному етапі стає більш гнучким, наближеним до міжнародних стандартів і орієнтованим на принцип багатоваріантності з урахуванням професійної думки бухгалтера. Система внутрішнього контролю в тій чи іншій формі присутня в будь-якій

організації. В організаціях з різним рівнем автоматизації та комп'ютеризації системи внутрішнього контролю різноманітні за змістом і поданням. Організація системи бухгалтерського обліку є особливим сегментом системи внутрішнього контролю в організації, так як саме вона сприяє формуванню фінансової звітності, що відбиває результати діяльності підприємства за певний період.

Зовнішній аудит в умовах автоматизованого ведення бухгалтерського обліку має особливості в технології і методи перевірки. Такі особливості полягають у вимогах до знань аудитора, у варіантах застосування комп'ютера в роботі аудитора, в аудиторських процедурах. Критерії оцінювання якості аудиту, системи внутрішнього контролю мають особливості з урахуванням електронної обробки бухгалтерських даних.

У зв'язку з широким і масовим застосуванням комп'ютерів у бухгалтерському обліку суміжна і пов'язана з бухгалтерським обліком область – аудит вимагає більш нових і досконалих технологій, що йдуть в ногу з технологіями, що застосовуються в бухгалтерському обліку.

Будь-яка аудиторська система визначає, перш за все, формальні процедури перевірки аудиту, однак саме жорсткість процедур в аудиторській діяльності можна віднести до її недоліків.

Сучасне господарське життя відрізняється численністю і складністю фінансових операцій, для аудиторів стали практично незамінними комп'ютерні методи тестування цифрових даних в ході так званих процедур по суті (щодо рахунків) і при виконанні аналітичних процедур. Останні дають можливість виявити важливі тенденції в діяльності підприємства, виявити незвичайні відхилення і диспропорції показників (якщо вони мають місце). Застосування комп'ютерної обробки дає можливість збільшувати обсяг аудиторської вибірки без додаткових витрат часу і, таким чином, підвищити надійність висновків аудиту. Якщо збільшувати обсяг вибірки не потрібно, можна підвищити рентабельність аудиту за рахунок скорочення строків перевірки і трудовитрат.

Ринок аудиторського програмного забезпечення в Україні перебуває в стадії розвитку. На світовому ринку представлені програмні засоби різних типів, які використовуються у роботі аудиторів і поділяються на дві великі групи: пакети прикладних програм загального і проблемно-орієнтованого призначення, а також програми автоматизації управління аудитом.

Пакети прикладних програм загального і проблемно-орієнтованого призначення. Ця група включає широкий набір готових універсальних програм, з якими повинен вміти працювати аудитор. За функціональним призначенням і застосуванням їх в аудиті виділяють такі підгрупи: текстові процесори; табличні процесори; правові бази даних і довідники; бухгалтерські програми та їх окремі модулі; спеціалізовані статистичні пакети загального призначення; програми фінансового аналізу та їх окремі модулі; програми електронного документообігу.

Програми автоматизації управління аудитом використовують для автоматизації управлінських процедур самих аудиторських фірм. Ці програми дають змогу:

1. Розрахувати собівартість виконаних робіт на основі погодинної оплати, вести облік виконаних робіт і формувати рахунки за виконані роботи, робити розрахунки і аналіз дебіторської заборгованості.
2. Формувати довідники і тексти договорів, акти про виконані роботи, робочі документи.
3. Вести облік витрат часу аудиторів щодо видів робіт стосовно клієнтів і інших робіт.
4. Вести докладні довідники клієнтів, структурних підрозділів компанії та їх співробітників; видів робіт і годинних ставок.
5. Виконувати вибірку даних за довільними критеріями, одержувати статистичні форми звітності.

Такі програми використовують протягом усього процесу аудиту: на етапі планування (планування часу та розподілу обов'язків, граничних показників фінансової звітності, показників суттєвості), на етапі організації

аудиту (робота з різноманітними електронними документами, їх обробка, групування, аналіз, агрегування), на етапі контролю (внутрішня та зовнішня перевірка роботи аудиторської команди, відповідність внутрішнім стандартам та стандартам аудиту), на етапі підготовки та обґрунтування аудиторського висновку.

У світовій практиці в аудиторській консультативній діяльності використовуються системи підтримки прийняття рішень при наданні послуг з діагностики бізнесу, приватизації, дослідження ринків, оцінки бізнесу тощо, а також експертні системи при моніторингу діяльності клієнтів, підготовці фінансової звітності тощо.

Аналіз ринку спеціалізованих аудиторських програмних продуктів в Україні показує, що він є вкрай обмеженим. Фактично пропонується автоматизація окремих процедур і задач, причому, частіше за все, за авторською методикою розробників. Розглянемо деякі з цих програм.

Система «Асистент Аудитора» є інформаційно-довідковою системою. Вона призначена для аудиторських фірм, приватних аудиторів, а також служб внутрішнього аудиту і фінансово-економічних служб підприємств. Система «Асистент аудитора» також дозволяє систематизувати виконання аудиторських процедур, починаючи з попереднього вивчення клієнта і закінчуючи оформленням аудиторського висновку, сформуванню низки робочих документів, необхідних для документування аудиту, що дає змогу здійснювати контроль якості аудиторських перевірок, а також забезпечити аудитора (бухгалтера, економіста) довідковим матеріалом із широкого спектра питань бухгалтерського обліку, оподаткування і фінансового аналізу.

Інша програма «Помічник аудитора», створена російською фірмою «Гольдберг-аудит», складається з чотирьох основних блоків, функції яких відповідають чотирьом етапам проведення аудиту.

Блок підготовчого етапу містить анкету для підприємства, яке перевіряють, і бланки-тексти листів, якими обмінюються аудитор і клієнт перед укладанням договору на аудит – лист-пропозиція і лист-зобов'язання.

На цьому етапі здійснюють збір даних про клієнта та отриману інформацію вводять у комп'ютер для подальшого використання в інших блоках.

Блок планування містить математичні моделі й алгоритми розрахунків величин аудиторського ризику, рівня суттєвості та вибірки. Через бланки-розрахунки вводять необхідні для розрахунків вихідні дані, що відповідають типу підприємства, яке перевіряють.

Блок процедур аудиту. Основним завданням цього блоку є підготовка матеріалів для аналітичної частини аудиторського висновку. Він містить такі елементи: робочі програми аудиту за розділами; бланки-процедури для кожного розділу аудиту; бланки-тести для окремих розділів аудиту; висновки за розділами аудиту. У цьому блоці реалізують стратегію оптимізації обсягу інформації, яку вводять, з мінімізацією ризику аудиторських помилок.

Блок заключного етапу, який має вступну, аналітичну і заключну частини, містить бланки-шаблони для підготовки офіційного висновку. Форми вступної та заключної частин мають стандартизований вигляд. У блоці є бланк письмової інформації аудитора керівництву економічного суб'єкта.

Також розглянемо ще один програмний комплекс «Експресс-Аудит: ПРОФ». За допомогою цього програмного комплексу на етапі здійснення аудиторської перевірки проводиться аудит фінансово-господарської діяльності комерційного підприємства відповідно до програми, розробленої на етапі планування аудиторської перевірки. У процесі аудиту система в діалоговому режимі послідовно пропонує аудитору питання, що потребують обов'язкового контролю відповідно до персональної програми перевірки закріплених за ним об'єктів аудиту. Якщо під час перевірки фінансово-господарської діяльності організації (підприємства) з контрольних питань, пропонованих системою, аудитор виявляє невідповідність або неповну відповідність вимогам законодавства, він має нагоду зробити про це відмітку у відповідному вікні програми, здійснюючи тим самим систематизований збір аудиторських доказів і формуючи послідовно робочі матеріали

аудиторської перевірки.

На етапі оформлення результатів аудиторської перевірки цей програмний комплекс дає змогу сформувавши в підсумку документи за наслідками проведеної перевірки на основі бланків документів, представлених у бібліотеці системи.

Проаналізувавши можливості вищеперелічених спеціалізованих аудиторських програмних продуктів, слід зазначити, що при розробці і впровадженні системи автоматизації аудиту необхідно врахувати наступне:

1) програма повинна бути розроблена так, щоб дозволяти користувачам самостійно налагоджувати методологію аудиторської перевірки;

2) необхідно реалізувати взаємозв'язок розділів аудиту, аудиторських процедур, потенційних порушень, типових операцій;

3) передбачити різні способи статистичного вибіркового дослідження;

4) врахувати можливості імпорту даних бухгалтерського обліку з найпоширеніших бухгалтерських програм «1С», БЭСТ, «Парус», «Инфо-бухгалтер» тощо;

5) реалізувати автоматичне заповнення робочих документів аудитора даними бухгалтерського обліку;

6) містити базу потенційних порушень, а також інструменти для її самостійного наповнення користувачами;

7) реалізувати можливість планування доходів і бюджету проекту;

8) забезпечити ведення клієнтської бази, підготовку і зберігання договорів, рахунків і актів виконаних робіт;

9) дозволити узагальнення виявлених порушень і на їх основі підготування альтернативної звітності;

10) забезпечити можливість взаємозв'язку аудиторських процедур і господарських операцій, що перевіряються;

11) реалізувати можливість опису аудиторських ризиків і контрольованого середовища в розрізі господарських операцій (бізнес процесів).

Аналізуючи програми автоматизації аудиторської діяльності, можна зробити висновок, що в них здійснюється оцінювання системи внутрішнього контролю, є розрахунок внутрішньогосподарського ризику однак жодна з цих програм не дає можливості оцінити систему внутрішнього контролю та здійснити аналіз ризиків за умови автоматизованого ведення бухгалтерського обліку.

Яких-небудь статистичних даних, що відображають методика та технології аудиторської перевірки в умовах автоматизованого бухгалтерського обліку, немає. Проводячи опитування на одному з аудиторських форумів, вдалося з'ясувати, що велика частина аудиторів проводить перевірку за допомогою візуального огляду бази клієнта. Після виявлення слабких місць аудитор перевіряє фактичні документи і записи. Говорячи про застосування комп'ютерів у аудиті, можна заявити, що в даний час практично не зустрічаються аудиторські фірми та аудитори, які не використовують персональний комп'ютер у своїй діяльності. Треба зауважити, що, незважаючи на запропонований ринком спектр програмних продуктів автоматизації аудиторської діяльності, не виявлено найбільш бажаних або популярних програм. Сучасні періодичні видання та матеріали мережі Інтернет інформують про переваги тієї чи іншої системи, наводять опис програм, однак явного лідера на ринку аудиту поки не виявлено.

Незважаючи на досить формалізовані процедури аудиту, застосування аудиторських стандартів, методичних рекомендацій, багато аудиторських фірм використовують комп'ютер в своїй роботі лише на третьому рівні. Потужного інструменту, що дає можливість дійсно автоматизувати аудиторську діяльність, поки немає.

Виділимо основні недоліки систем автоматизації аудиту:

1. Громіздкість процедур аудиту. Аудитори у своїй реальній роботі не використовують усіх теоретично закладаються в базу знань документів і не користуються всією послідовністю формалізованих кроків.

2. Список запитів у програмі видається списком, який не завжди

виявляється потрібним у зв'язку з якими-небудь чинниками або обмеженнями. Доцільніше було б використовувати дерево питань.

3. Технологія аудиту значною мірою є творчим процесом, особливості якого залежать як від конкретного підприємства, що перевіряється, кожне з яких не схоже на інші, так і від практичного досвіду та поглядів самого аудитора. Спроба нав'язати аудиторам жорстку схему-методику заздалегідь приречена на провал.

4. Постійні зміни українського законодавства не дають можливості тиражному продукту протриматися на ринку довго. В якості альтернативи можна запропонувати оновлювані програми, на кшталт програм автоматизації бухгалтерського обліку.

Мінімум функцій, пропонованих в роботі аудитора при перевірці, не порівняти з вартістю даного програмного продукту. Список запитів і робочі документи розробляються, як правило, в самій аудиторській фірмі, а розрахунок таких показників, як рівень суттєвості, можна провести і не в спеціалізованій аудиторській програмі.

Якщо застосування автоматизованої програми бухгалтерського обліку не потребує обґрунтування, існують питання лише у виборі програми, то застосування комп'ютерної програми в аудиторській діяльності сьогодні виправдано в таких випадках: аудиторська фірма є невеликою і не має свого методологічного відділу або методолога; недостатня кваліфікація і досвід роботи аудитора.

Автоматизований аудит передбачає поетапне виконання ряду процедур. При застосуванні комп'ютеризованих методів перевірки можна порекомендувати аудиторським фірмам, відобразити у своїх внутрішньофірмових стандартах такі обов'язкові процедури при застосуванні комп'ютерних методів перевірки: встановити завдання та ступінь використання комп'ютера в процесі аудиту, виходячи з умов конкретного з них; визначити склад автоматизованих систем підприємства; намітити типи операцій, які необхідно протестувати; окреслити коло персоналу, який

братиме участь в обробці даних; вирішити організаційні завдання застосування комп'ютерної техніки; визначити характер і масштаб процедур комп'ютерної обробки даних і вимоги до пред'явлення її результату; забезпечити контроль над процесом комп'ютеризованих перевірочних процедур аудиту; здійснювати документування використовуваних аудиторами прийомів комп'ютерної обробки даних; забезпечити оцінювання отриманих результатів для формування підсумкових висновків та складання аудиторського висновку про бухгалтерську звітність підприємства.

Ключовим модулем в автоматизованій інформаційній системі аудиту повинен бути модуль перевірки. Перевірка в системі може бути організована в двох напрямках:

1) система імпортує дані із автоматизованій системі бухгалтерського обліку, що функціонує на підприємстві – об'єкті аудиту, здійснює всі розрахунки аналогічно, як бухгалтерська система, але із налаштуваннями аудитора і порівнює результати із результатами, отриманими від підприємства;

2) дані, що імпортуються із автоматизованої системи обліку підприємства, порівнюються із певними шаблонами, в якості яких виступають норми законодавства, внутрішні норми підприємства, планові показники, типові операції і проведення, перелік типових помилок, статистичні дані попередніх перевірок та інші.

Перший напрям передбачає те, що аудиторська система буде також функціонувати, як і облікова. Така перевірка носитиме комплексний характер. Практично реалізувати даний напрям можливо. Для цього необхідно використати будь-яку облікову систему, налаштувати її під кожне підприємство – об'єкт аудиту, доповнити модулем імпорту даних та модулем порівняння. Але такий напрям потребує значних ресурсів і придатний для тих фірм, які мають постійних клієнтів.

Другий напрям передбачає створення експертної системи. Проблема полягає якраз у визначенні шаблонів, які формуватимуть базу фактів та

правил. Цей напрям є більш перспективним в створенні автоматизованих систем аудиту, оскільки перевірка буде відбуватися з урахуванням ключових параметрів, та в системі база знань може розширюватися по мірі набуття нових знань.

Перший напрям в автоматизації доцільно використовувати для внутрішнього аудиту, а другий саме для зовнішнього.

Програма автоматизованого аудиту виробничих запасів повинна проводити:

1) перевірку правильності визнання запасів активами суб'єкта господарювання та відповідності чинному законодавству методів оцінки та обліку виробничих запасів в обліковій політиці підприємства. Дана задача передбачає якраз перевірку налаштування автоматизованої інформаційної системи підприємства в частині:

- встановлення констант і довідників у відповідності із законодавством та обліковою політикою підприємства (методи оцінки запасів при надходженні та вибутті та інш.);

- ведення історії констант та довідників;

2) аудит заповнення та ведення документів, що є підставою для відображення операцій пов'язаних з надходженням та рухом виробничих запасів. В даній задачі відбувається перевірка ефективності та обґрунтованості системи обліку виробничих запасів на підприємстві та реалізується перевірка за збереженням виробничих запасів у місцях їх зберігання та на всіх етапах їх руху та чи забезпечуються достовірною інформацією користувачі інформації із заготівлі, надходження, відпускання та використання виробничих запасів;

3) перевірка та оцінка стану внутрішнього контролю та системи обліку виробничих запасів;

Автоматизація розрахунків дозволить повністю перевірити інформацію підприємства.

На основі переліку аудиторських задач формується інформаційна

модель проведення аудиту за певними ділянками обліку. Відповідно до інформаційної моделі встановлюється послідовність вирішення аудиторських задач та їх взаємозв'язок.

Модель проведення аудиту виробничих запасів за допомогою керуючої програми представлена на рис. 2.4.

Перевірка проводиться на основі даних, що вводяться в програму з первинних документів чи імпортуються із бази даних автоматизованої інформаційної системи підприємства, яке перевіряється аудитом. Для розрахунку контрольних показників необхідна довідкова інформація – база фактів та база правил, яка формується на основі нормативних даних, законодавчих норм, статистичних та планових даних підприємства. Вся інформація буде зберігатися в базі даних і базі знань автоматизованої інформаційної системи аудиту і буде використовуватися в різних задачах аудиту.

На рис. 2.5 запропоновано схему інформаційних потоків задачі аудиту виробничих запасів в автоматизованій інформаційній системі аудиту.

Інформаційне забезпечення є технологічною основою автоматизованої системи обробки економічної інформації. Основою для його формування є вхідна, вихідна, умовно-постійна інформація, архівна інформація та база знань.

До архівної інформації доцільно включити дані попередніх аудиторських перевірок підприємства, які зберігаються в базі даних.

Вхідна інформація складається з інформації, яка імпортується з бази даних автоматизованої інформаційної системи бухгалтерського обліку клієнта та інформації, яка вноситься безпосередньо аудитором.

Розрахункова інформація формується на основі вхідної та умовно-постійної інформації в результаті розрахунків, які здійснюються у відповідності із базою знань.



Рис. 2.4. Узагальнена схема інформаційного забезпечення модулю автоматизованого аудиту виробничих запасів в ТОВ «Бережани Агро»

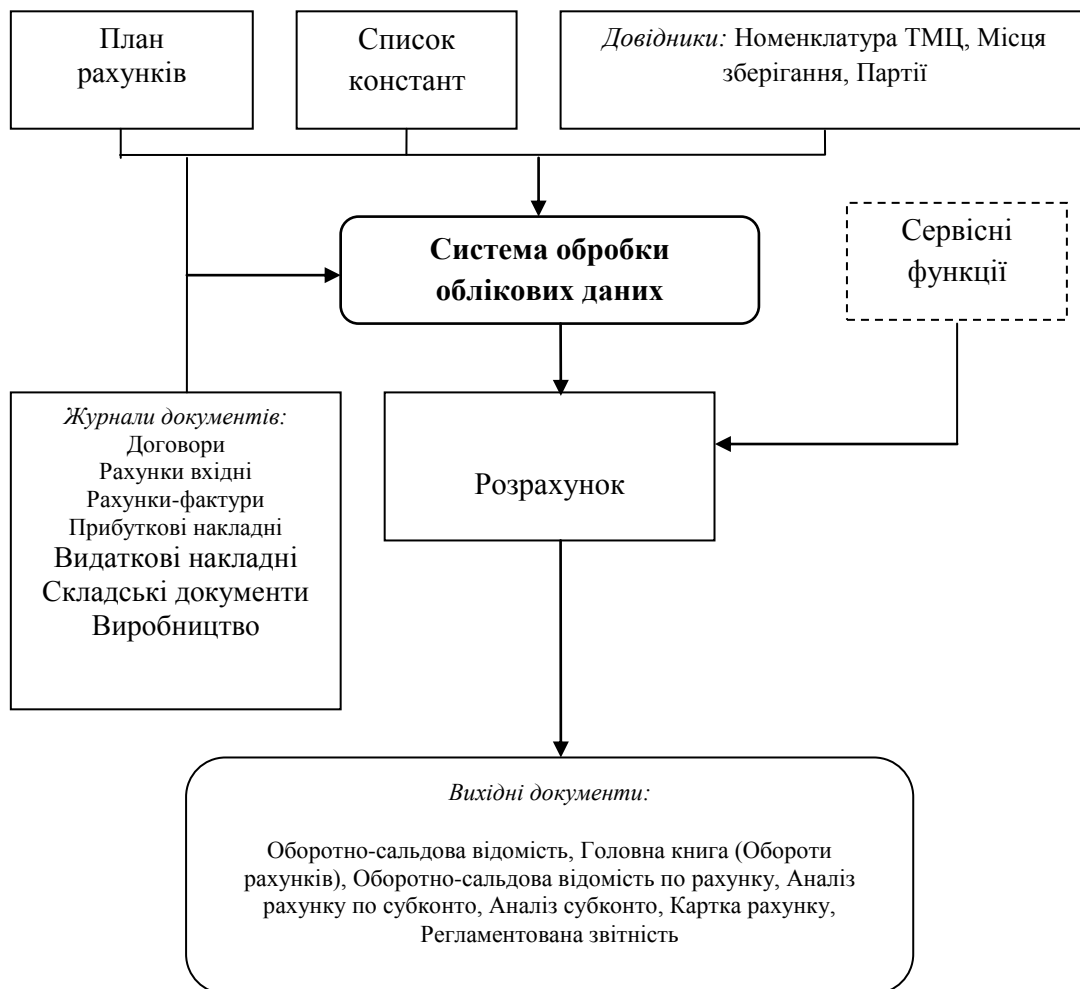


Рис. 2.5. Схема інформаційних потоків аудиту виробничих запасів в комп'ютерній системі бухгалтерського обліку в ТОВ «Бережани Агро»

Вихідною інформацією є форми аудиту та форми звітів.

За результатами аудиторської перевірки на основі звіту про виявлені помилки та звіту про відхилення в розрахунках автоматизованої інформаційної системи підприємства щодо виробничих запасів, аудитор формує аудиторський звіт і аудиторський висновок. Аудиторський звіт складається лише для замовника, основні положення даного документу обумовлюються угодою між аудитором і підприємством – замовником аудиту. Аудиторський висновок може надаватися широкому колу осіб.

Якщо при перевірці виявлено певні невідповідності установленим нормам, документам, наказам чи чинному законодавству, у програмі формуються аудиторські повідомлення, які у формі окремих записів

накопичуються в звітному файлі – звіті про виявленні помилки.

В загальному вигляді процес аудиторської перевірки відбувається як порівняння стану об'єкту перевірки із еталоном, в якості якого виступають нормативи, планові показники, норми законодавства, стандарти, статистичні дані попередніх перевірок, моделі формалізованих знань, тобто певні знання, які є формалізованими і представленими, наприклад, у вигляді матриці відношень рахунків бухгалтерського обліку і фінансової звітності, матриці допустимих кореспонденцій, матриці допустимих операцій для податкового обліку і т.п.

Автоматизація бухгалтерського обліку вимагає від аудиторів використання в роботі інформаційних технологій. Автоматизація аудиторської діяльності перебуває на стадії формування. Застосування різних спеціалізованих аудиторських програм не виявляє певного лідера в даному секторі, оскільки аудит не є жорстко регламентованим, і методики аудиту можуть розроблятися внутрішньофірмово.

Доцільність застосування спеціальних аудиторських програм може бути виправдане не в будь-якій аудиторській фірмі. Специфічність процесу аудиту пред'являє певні вимоги до аудиторських програмами.

Вважаємо, що програма автоматизації аудиту повинна: пропонувати методику аудиту з використанням робочих документів відповідно до стандартів аудиторської діяльності; пропонувати шаблони робочої документації аудитора; використовувати математико-статистичний апарат; мати здатність обробляти базу клієнта методами і засобами, доступними користувачеві комп'ютера; мати зручну нормативно-довідкову базу, а також оновлювану законодавчу базу; мати структуру дерева рішень, а не блок питань.

Облік виробничих запасів потребує застосування засобів автоматизованої обробки даних, оскільки його процес пов'язаний із обробкою великої кількості однотипної первинної інформації, із використанням значної за обсягом нормативно-правової бази, різних

алгоритмів обробки. Тому створення програмного рішення для автоматизації аудиту виробничих запасів є актуальною задачею для розробників програмного рішення.

Система програм «1С: Підприємство» – універсальний засіб автоматизації всіх видів обліку на підприємствах і в організаціях усіх галузей і форм власності, в тому числі і бюджетних організацій.

Але «1С: Бухгалтерія» – тільки одна із компонент системи «1С: Підприємство». Для ретельнішого ведення обліку товарно-матеріальних цінностей часто використовують «1С: Торгівля і склад».

Програмні продукти 1С не панацея для ведення бухгалтерського обліку в Україні. На ринку програмного забезпечення господарської діяльності підприємств існують вітчизняні фірми, які нічим не поступаються в досягненнях удосконалення обліку за допомогою комп'ютеризації. Наприклад, корпорація «ПАРУС» або програма «Фінанси без проблем» – кожна з них має свого користувача. Перша розрахована в основному на державні структури, а друга все більш помітними темпами захоплює даний сегмент ринку. Масовою 1С стала тільки завдяки вивіренім та правильним маркетинговим рішенням, наслідком яких стали семінари, безкоштовні пробні версії програм тощо, в результаті чого цю програму почали використовувати сільськогосподарські підприємства.

Розглянемо її позитивні сторони в обліку виробничих запасів. Вона розрахована на виведення результативної інформації по певних операціях., що здійснювались у сільськогосподарських підприємствах щодо виробничих запасів із допомогою комп'ютерної обробки інформації. Вона дає можливість отримати вихідну інформацію з обліку виробничих запасів. Ця інформація відображається в різних документах: оборотно–сальдова відомість, карточка обліку, аналіз рахунка та ін. Аналіз вихідної інформації можна розпочати в режимі перегляду Журналу операцій, а для більш складних вибірок використовувати режим формування вільних звітів по журналу операцій.

Загальні підсумки по залишках на початок і кінець періоду, обігу по рахунках виробничих запасів можна отримати із Оборотно–сальдової відомості. Підсумки по кожному виду матеріалів можна отримати в ній у вартісному виразі, натиснувши клавішу F6.

При необхідності розкрити рух деякого виду матеріалів в поточному періоді формується Карточка рахунка по даному виду виробничих запасів. Це можна зробити не виходячи з оборотно–сальдової відомості (клавіша F5), або з пункту меню Карточка рахунка. З наведеного списку субконто потрібно вибрати необхідний вид виробничих запасів. У карточці містяться всі операції операції за період по даному виду виробничих запасів, залишки на його початок і кінець, підсумки обігу. Дані можуть наводитись у натуральному і вартісному виразі (клавіша F6). Карточка із кількісними показниками є карточкою складського обліку.

Аналіз відповідних видів матеріалів, їх кореспонденції з іншими рахунками можна виконати на основі Аналізу рахунка, який по субконто дає можливість отримати інформацію про кореспонденцію рахунку 201 «Сировина і матеріали» з іншими рахунками по кожному виду матеріалів. Аналіз рахунка по датах дозволяє проводити кореспонденцію з іншими рахунками по датах. Це дає можливість контролювати рух виробничих запасів за кожен дату окремо. Аналогічну інформацію можна отримати за допомогою звіту Журнал – ордер і відомість по рахунку. Для зручності перегляду настройки цього звіту можна включити виведення обігу з рахунками по дебету або кредиту.

Для отримання Журналу–ордера відключаються операції по дебету, для відомості по рахунку – операції по кредиту. Для аналізу операцій по рахунку 20 «Виробничі запаси» важливо мати суми кореспонденції з іншими рахунками. Цю інформацію можна отримати за допомогою звіту Зведені проводки в меню «Звітність». Зведені проводки можна упорядкувати по дебету чи кредиту рахунку та використовувати введення номера рахунку для швидкого пошуку необхідної інформації. Загальну характеристику по

рахунку 20 можна отримати із звіту «Обороти рахунка», який відображає всю кореспонденцію з іншими рахунками за певний проміжок часу.

Результативну інформацію можна отримати в таких документах, як Баланс, Оборотно–сальдова відомість, в яких відображаються залишки по всіх рахунках, які були використані господарством.

Таким чином ефективною для впровадження є програма «1С Бухгалтерія», використання якої має наступні переваги:

1. Багатовіконний принцип роботи, що дозволяє бухгалтеру одночасно працювати з декількома документами, маніпулюючи ними. Багатовіконний режим Windows дає можливість бачити, як зміна показників даного документу відображається на інформації інших, пов'язаних з ним документах.

2. Навігація по даних дає можливість в процесі перегляду деякого бухгалтерського документа звіту виявити походження будь – якого представленого в ньому показника. Достатньо підвести курсор миші на зацікавлений показник і клацнути кнопкою миші – на екрані в той же час розвернеться нова форма, яка пояснює, з яких сум складається цей показник.

3. Загальний зв'язок і обмін даними між будь – якими програмами в системі Windows. Всі програми, які працюють в Windows, можуть обмінюватись числовою, текстовою, графічною інформацією через універсальний буфер обміну, існує і можливість об'єктивного і динамічного зв'язку програм.

В наш час відкриваються ще більші можливості для обліку виробничих запасів, оскільки розроблена програма 1С:Бухгалтерія 8.0 – універсальна програма масового призначення для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку, що включає підготовку обов'язкової (регламентованої) звітності. Методика бухгалтерського обліку забезпечує одночасну реєстрацію кожного запису господарської операції як по рахунках бухгалтерського обліку, так і по необхідних розрізах аналітичного обліку, кількісного і валютного обліку. Користувачі можуть самостійно управляти

методикою обліку в рамках настройки облікової політики, створювати нові субрахунки і розрізи аналітичного обліку. 1С:Бухгалтерія 8.0 забезпечує рішення всіх задач, що стоять перед бухгалтерською службою підприємства, Крім того, інформацію про окремі види діяльності, торгіві і виробничі операції, можуть вводити співробітники суміжних служб підприємства, що не є бухгалтерами. У останньому випадку за бухгалтерською службою залишається методичне керівництво і контроль за настройками інформаційної бази, що забезпечують автоматичне віддзеркалення документів в бухгалтерському і податковому обліку. Дане прикладне рішення також можна використовувати тільки для ведення бухгалтерського і податкового обліку, а завдання автоматизації інших служб, наприклад, відділу продажів, вирішувати спеціалізованими конфігураціями або іншими системами.

1С:Бухгалтерія 8.0 є сукупністю платформи «1С:Підприємство 8.0» і конфігурації «Бухгалтерія підприємства для України». У 1С:Бухгалтерії 8.0 закладена можливість сумісного використання з прикладними рішеннями «Управління торгівлею» і «Зарплата і Управління Персоналом», також створеними на платформі «1С:Підприємство 8.0» Основним способом віддзеркалення господарських операцій в обліку є введення документів конфігурації, відповідних первинним документам бухгалтерського обліку. Крім того, допускається безпосереднє введення окремих проводок. Для групового введення проводок можна використовувати типові операції – простий інструмент автоматизації, легко і що швидко налаштовується користувачем.

Висновки до розділу 2

Від правильності ведення обліку запасів залежить достовірність даних про отриманий підприємством прибуток та збереження самих запасів. За сучасних економічних умов, при переході діяльності економічних суб'єктів

на ринкові відносини, правильна організація бухгалтерського обліку виробничих запасів є необхідною умовою для діяльності підприємства. Для оцінки рівнів виробничих запасів та визначення, який запас доцільно поповнювати і яким може бути обсяг замовлення, важливу роль виконує система управління запасами.

Одним із напрямів удосконалення обліку наявності та руху виробничих запасів на підприємстві є спрощення оформлення операцій, які пов'язані з оприбуткуванням та витратами матеріальних цінностей. Відпуск матеріалів у виробництво, де це доцільно, можна оформляти на підставі встановленого ліміту безпосередньо в картках складського обліку матеріалів, передбачивши в них підпис особи, яка отримує цінності. Також можна на картках складського обліку відображати і внутрішнє переміщення цінностей.

Актуальною на сьогодні є проблема переходу на комп'ютеризовану форму обліку, оскільки ще багато підприємств ведуть журнально-ордерну форму обліку. Це дуже трудомісткий процес, особливо враховуючи специфіку обліку в сільському господарстві. Облік виробничих запасів неможливий без застосування компютерних технологій.

Автоматизовані форми обліку значно ефективніші, ніж ручні, і врахувавши переваги програми «1С Бухгалтерія» можна порадити сільськогосподарським підприємствам якомога швидше розпочати автоматизацію як окремих ділянок обліку, так і в цілому по господарству, що значно зменшить витрати підприємства на обробку облікової інформації. Особливу увагу необхідно звернути підприємствам на появу версії «1С:Бухгалтерії 8.0», оскільки вона розширює область застосування типового рішення.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ТА АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Аналітичні процедури в аудиті виробничих запасів

При проведенні аудиторської перевірки для одержання аудиторських доказів важлива роль належить аналітичним процедурам. Аналітичні процедури є незалежними тестами фінансової інформації, які виконуються шляхом вивчення та порівняння взаємозалежностей.

Згідно із МСА 520, «аналітичні процедури» – це оцінка фінансової інформації шляхом вивчення правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури включають також вивчення ідентифікованих відхилень та взаємозв'язків, що ідуть всупереч іншій відповідній інформації або значно відхиляються від прогнозованих сум [55, с. 532].

Аналітичні процедури використовуються:

- а) як процедури оцінки ризиків для отримання розуміння господарювання та його середовища;
- б) як процедури по суті, коли їх застосування може бути більш результативним або ефективним, ніж детальні тести, для зменшення ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень у фінансових звітах до прийнятно низького рівня;
- в) для загального огляду фінансових звітів наприкінці аудиту.

Процедури по суті для зменшення ризику невиявлення викривлень у фінансових звітах можуть ґрунтуватися на детальних тестах, аналітичних процедурах чи їх поєднанні (рис. 3.1) Рішення про те, які процедури застосовувати для досягнення окремої межі аудиторської перевірки, залежить від їх ефективності для зменшення ризику невиявлення відхилень у фінансових звітах.

Аудитор, як правило, опитує керівництво клієнта про достовірність і надійність інформації для виконання аналітичних процедур. Використання підготовлених клієнтом аналітичних даних може бути продуктивним, якщо немає сумнівів у достовірності цих даних.

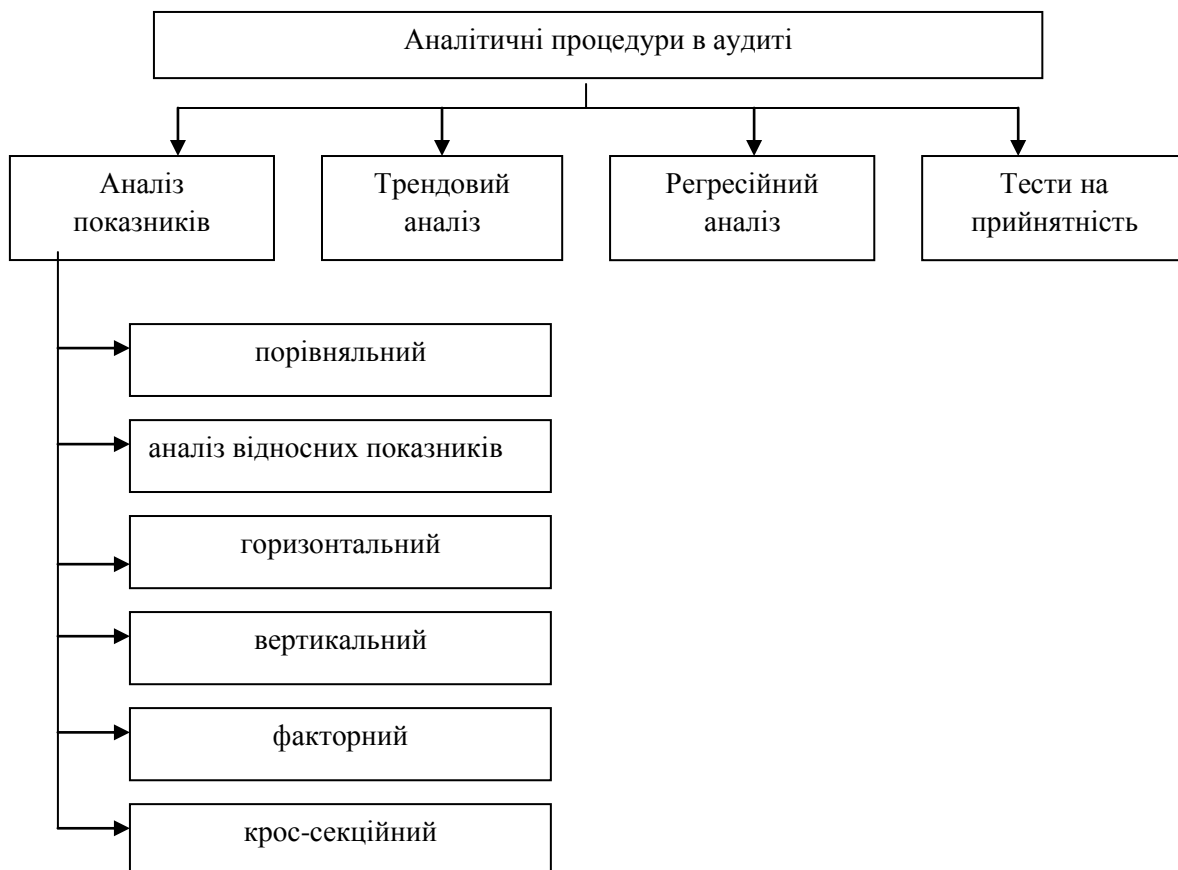


Рис. 3.1. Види аналітичних процедур в аудиті

Якщо аудитор має намір здійснити аналітичні процедури як процедури по суті, йому треба буде розглянути:

- цілі аналітичних процедур і надійність їх результатів;
- вид діяльності підприємства і ступінь деталізації інформації.

Наприклад, аналітичні процедури можуть бути ефективнішими, якщо вони застосовуються до фінансової інформації з окремих сфер діяльності або до фінансових звітів компонентів багатогалузевого підприємства, а не до фінансових звітів суб'єкта господарювання у цілому;

- наявність фінансової (бюджети або прогнози) і нефінансової інформації (наприклад, кількість вироблених чи реалізованих одиниць

продукції);

- достовірність інформації (наприклад, чи складено бюджети з належною ретельністю);

- відповідність інформації (наприклад, урахування у бюджетах очікуваних результатів, а не цілей, яких треба досягти);

- джерело інформації (наприклад, джерела, не залежні від суб'єкта господарювання, є, як правило, достовірніші від внутрішніх);

- порівняння інформації (наприклад, галузеві дані загального характеру треба порівнювати з даними суб'єкта господарювання, який виготовляє і реалізує спеціалізовану продукцію);

- досвід попередніх аудиторських перевірок, поряд із розумінням ефективності систем внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку і типових проблем, які стали причиною для внесення бухгалтерських коригувань у попередні періоди.

Аудитор повинен виконати аналітичні процедури на стадії завершення аудиту і формування висновку. Висновки зроблені внаслідок таких операцій використовуються для підтвердження достовірності фінансової звітності підприємства. Але вони можуть і накреслити напрями, що вимагають додаткових процедур перевірки.

Застосування аналітичних процедур згідно міжнародного стандарту аудиту «Аналітичні процедури» передбачає їх використання наступним чином: для допомоги аудиторів у плануванні характеру, часу і обсягу інших аудиторських процедур; як процедур по суті, коли їх застосування результативніше й ефективніше для зменшення ризику невиявлення конкретних тверджень у фінансових звітах, ніж докладні перевірки; для загального огляду фінансових звітів на кінцевому його етапі. В якості аналітичних процедур, які застосовуються в аудиті найчастіше називають наступні методичні прийоми економічного аналізу: методи вертикального, трендового та порівняльного аналізу, абсолютні та відносні величини, балансового узагальнення, факторний аналіз; регресійний аналіз, аналіз рядів

динаміки. В якості основного методу економічного аналізу за допомогою якого реалізуються аналітичні процедури в аудиті визначається порівняння, а також відносні величини. Значна роль відводиться розрахунку та оцінці відхилень відносних показників, які характеризують фінансовий стан господарської одиниці. Ця тенденція підтверджується і на практиці, причому незалежно від виду та функцій контролюючих органів. Слід відмітити низький рівень використання таких прийомів як факторний аналіз та методів експертних оцінок, що суттєво знижує ефективність як економічного аналізу, так і результатів контрольних процесів в яких він використовується. Використання прийому порівняння також має свою специфіку, пов'язану з вибором бази порівняння.

Завданням аналізу виробничих запасів підприємств є виявлення причин незадовільного забезпечення підприємства окремими видами ресурсів, розробка конкретних організаційно-технологічних та економічних заходів мобілізації виявлених резервів, спрямованих на поліпшення забезпеченості необхідними товарно-матеріальними цінностями а також підвищення віддачі від них.

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

Базою нашого дослідження виступають *ТОВ «Бережани Агро» м.Бережани Березанського району, ТОВ «Ланівці Агро» м. Ланівці Лановецького району, ТОВ «Геагро» с. Деренівка, Тереховлянського району.*

Результати аналізу виробничих запасів використовують для вирішення задач логістики, а також здійснюють вплив на розподіл фінансових ресурсів.

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

Загальна наявність матеріальних запасів досліджуваних підприємств наведена в таблицях 3.1. - 3.3.

Таблиця 3.1

Наявність, склад та структура виробничих запасів
ТОВ «Бережани Агро» за 2011-2013 рр.

Ресурси	2011		2012		2013		Відхилення, +/-	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Сировина і матеріали	526	56,9	51	5,7	54	7,0	-472	-49,9
Купівельні напів-фабрикати та комплектуючі вироби	-	-	-	-	-	-	-	-
Паливо	97	10,5	70	7,8	45	5,9	-52	4,6
Тара і тарні матеріали	-	-	1	0,1	2	0,3	+2	+0,3
Будівельні матеріали	48	5,2	11	1,2	12	1,6	-36	-3,6
Запасні частини	69	7,5	1	0,1	12	1,6	-57	-5,9
Матеріали сільськогосподарського призначення	184	19,9	765	85,1	641	83,6	+457	+63,7
Разом виробничі запаси	924	100	899	100	766	100	-	-

Таблиця 3.2

Наявність, склад та структура виробничих запасів
ТОВ «Ланівці Агро» за 2011-2013 рр.

Ресурси	2011		2012		2013		Відхилення, +/-	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Сировина і матеріали	639	12,2	620	15,9	306	8,8	-333	-3,4
Купівельні напів-фабрикати та комплектуючі вироби	-		-	-	-	-	-	-
Паливо	211	4,0	371	9,5	584	16,7	+373	+12,7
Тара і тарні матеріали	29	0,6	125	3,2	211	6,0	+182	+5,4
Будівельні матеріали	54	1,0	47	1,2	117	3,3	+63	+2,3
Запасні частини	1967	37,4	1211	31,0	1690	48,4	-277	-11
Матеріали сільськогосподарського призначення	2358	44,8	1534	39,2	583	16,8	-1775	-28
Разом виробничі запаси	5258	100	3908	100	3491	100	-	-

Таблиця 3.3

Наявність, склад та структура виробничих запасів
ТОВ «Теагро» за 2011-2013 рр.

Ресурси	2011		2012		2013		Відхилення, +/-	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Сировина і матеріали	2052	64,5	1446	59,9	2829	68,2	+777	+3,7
Купівельні напів-фабрикати та комплектуючі вироби	-	-	-	-	-	-	-	-
Паливо	29	0,9	66	2,7	534	12,9	+505	+12,0
Тара і тарні матеріали	-	-	-	-	-	-	-	-
Будівельні матеріали	286	9,0	207	8,6	238	5,7	-48	-3,3
Запасні частини	281	8,8	206	8,5	145	3,5	-136	-5,3
Матеріали сільськогосподарського призначення	536	16,8	488	20,3	400	9,7	-136	-7,1
Разом виробничі запаси	3184	100	2413	100	4146	100	-	-

Показники таблиць свідчать про те, що досліджувані підприємства в достатній мірі забезпечені виробничими запасами. Найбільшу питому вагу серед виробничих запасів на підприємствах займають: матеріали сільськогосподарського призначення (68,2 % у 2013 році в структурі запасів ТОВ «Теагро»), запасні частини (48,4 % в структурі запасів ТОВ «Ланівці Агро»), а також матеріали сільськогосподарського призначення (83,6 % в структурі запасів ТОВ «АФ «Бережани Агро»). Також високу питому вагу серед виробничих запасів становить паливо, зокрема 16,7 % ТОВ «Ланівці Агро», 12,9 % ТОВ «Теагро», 5,9 % ТОВ «АФ «Бережани Агро». Паливо є невід'ємною складовою механізованого виробничого процесу, тому воно завжди має бути в запасі, хоча б у невеликій кількості, виходячи з потреб виробництва.

В цілому можна сказати, що відсоток залишків запасів у 2013 році, в порівнянні з попередніми роками коливається від низьких значень до занадто високих, що залежить від багатьох факторів, таких як: потреба в запасах при виробництві, залишки запасів попередніх років, купівельних цін окремих запасів, обсягів виробництва та багато інших.

Для того, щоб визначити, чи є виробництво продукції матеріаломістким та проаналізувати зміну його в динаміці, визначимо структуру витрат на виробництво продукції за елементами (табл. 3.4.).

Розраховані в таблиці 3.4. показники наочно свідчать, що виробництво продукції в досліджуваних підприємствах є матеріаломістким, хоча на протязі аналізованого періоду частка матеріальних витрат загальних витратах зменшується, а відповідно і зменшується рівень матеріаломісткості. Досить значною є частка у затратах витрат на оплату праці, особливо це стосується ТОВ «Теагро» (22,9 та 20,1 %) та ТОВ «Бережани Агро» (21,7 та 22,6 %) відповідно в 2012-2013 рр. Частка амортизаційних відрахувань була на протязі аналізованого періоду стабільною, а питома вага відрахувань на соціальні заходи та інших витрат дуже значно зросла.

Структура витрат на виробництво продукції на досліджуваних підприємствах за 2012-2013 рр. (у %)

	ТОВ «Геагро»		ТОВ «Ланівці Агро»		ТОВ «Бережани Агро»	
	2012	2013	2012	2013	2012	2013
Матеріальні затрати	65,1	68,2	74,4	69,2	66,7	59,1
Витрати на оплату праці	22,9	20,1	16,6	10,6	21,7	22,6
Витрати на соціальні заходи	8,1	7,1	6,5	5,5	8,7	8,5
Амортизація	2,5	2,1	1,2	3,3	0,9	1,8
Інші операційні витрати	1,4	2,5	1,3	11,4	2,0	8,0
Всього	100	100	100	100	100	100

Джерело: розраховано за даними річної звітності підприємств за 2012-2013 роки.

Вважаємо, що аналітичні процедури можна визначити як вид незалежних процедур, які полягають у виявленні, аналізі та оцінці показників і тенденцій, а також співвідношень між показниками фінансово-економічної діяльності економічного суб'єкта, що перевіряється. Аналітичні процедури являють собою різновид перевірок фінансової інформації шляхом проведення досліджень і порівнянь даних і тенденцій. Переконливість аналітичних висновків залежить від якості проведеного аналізу і при необхідності підтверджується іншими аудиторськими процедурами.

Отже, основним призначенням аналітичних процедур в аудиті є одержання доказів. У міру своєї кваліфікації аудитор використовує різні аналітичні прийоми для прийняття рішень про достовірність показників, відображених у фінансовій звітності.

3.2. Організаційні аспекти та методика аудиту виробничих запасів

Метою проведення аудиту запасів є висловлення аудитором думки про: достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху запасів; повноту та правильність відображення первинних

даних з обліку запасів у зведених регістрах; правильність ведення обліку запасів відповідно до законодавчих та нормативних актів, облікової політики; достовірність відображення залишку запасів у звітності.

Для досягнення основної мети аудиту, а також задоволення потреб користувачів в отриманні повної, правдивої та неупередженої інформації щодо виробничих запасів аудиторю необхідно виконати такі завдання:

1) перевірка наявності та порядку зберігання товарно-матеріальних цінностей;

2) перевірка забезпечення контролю за збереженням запасів на всіх етапах їх руху та зберігання;

3) -перевірка правильності та своєчасності документального відображення операцій із надходження, відпуску та внутрішнього переміщення запасів;

4) -перевірка правильності визначення первісної вартості запасів та відповідності її обліковій політиці та П(С)БО;

5) перевірка дотримання норм витрачання запасів для здійснення господарської діяльності та порядку обліку витрачання запасів у виробництві;

6) перевірка додержання підприємством встановлених норм списання;

7) перевірка дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних із формуванням собівартості продукції;

8) перевірка правильності відображення в обліку руху МШП;

9) перевірка переоцінки та уцінки товарно-матеріальних цінностей;

10) оцінка якості проведених інвентаризацій запасів;

11) встановлення законності дій, пов'язаних із рухом виробничих запасів, та відсутності суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності [63, с. 160].

Отже, загальне визначення завдання аудиту виробничих запасів полягає у встановленні достовірності й повноти відображення в

бухгалтерському обліку та звітності всіх господарських фактів відносно залишків і руху виробничих запасів.

Послідовність проведення аудиту запасів в ТОВ «Бережани Агро» можна зобразити наступною схемою (рис. 3.2.).

Залежно від мети аудиторського дослідження, завдань, які передбачені договором, та власних можливостей аудитор на свій розсуд обирає методику проведення аудиту виробничих запасів. Основна мета обраної методики зводиться до встановлення об'єктивної істини про досліджуваний об'єкт.

Сільськогосподарські підприємства характеризуються складним технологічним процесом, незначною номенклатурою та асортиментом продукції, що виробляється, а також багаторівневою організаційною структурою. Не знаючи усього цього неможливо провести якісну перевірку, тому перш за все аудитору необхідно ознайомитися з усіма технологічними та організаційними процесами, які відбуваються на підприємстві.

Метод – спосіб досягнення якої-небудь мети, вирішення конкретного завдання або ж сукупність прийомів освоєння дійсності. Звідси методичний – здійснюваний за певним планом, дуже послідовний, систематичний [35, с. 184].

Методика – 1. комплекс конкретних прийомів і засобів отримання та обробки фактичного матеріалу, що базується на методологічних принципах; 2. конкретизація методу у формі інструкцій, правил дій, чіткого опису способів існування [34, с. 492].

Ознайомлення з матеріалами попереднього аудиту (якщо такий раніше проводився на підприємстві іншими аудиторськими фірмами) дозволить аудитору визначити проблемні ділянки та звернути на них особливу увагу.

З метою ефективної організації аудиторського дослідження необхідно структурувати аудиторський процес, тобто виділити основні стадії, етапи перевірки. «Процес аудиту – це відповідна система послідовних змін стадій аудиту, що відбуваються в певному порядку. Стадії процесу аудиту – це

певний момент, період процесу здійснення аудиту, що має свої якісні особливості. Стадії аудиту можуть включати ряд етапів» [11, с. 136].



Рис. 3.2. Послідовність проведення аудиту виробничих запасів в ТОВ «Бережани Агро»

Аналіз спеціальної літератури показав різні підходи до формування стадій аудиторського процесу. Виділяють такі стадії та етапи аудиту: організаційна, підготовча, технологічна та результативна стадії [11, с. 135]; укладання угоди на проведення аудиторських послуг, планування, вивчення і тестування внутрішнього контролю на підприємстві, підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку, аналіз тенденцій, коефіцієнтів, системний аналіз, статистичний метод аналізу фінансової звітності, підготовка та підписання аудиторського висновку [82, с. 41]; збір інформації, планування, здійснення аудиту, надання звіту [86, с. 16]; планування, збору і аналізу інформації, необхідної для оцінки достовірності балансу та фінансової звітності, написання звіту (висновку) [101, с. 41].

Першою стадією проведення аудиторської перевірки є планування (*додаток Б*). Для ефективного проведення аудиту необхідна розробка загальної стратегії подальшої роботи та детального підходу для майбутнього аудиту, часу здійснення та обсягу аудиторських процедур. Планування аудиту полягає у визначенні його стратегії і тактики, складанні загального плану аудиторської перевірки, розробці аудиторської програми і аудиторських процедур, оцінці та визначенні обсягу аудиторської перевірки. Обсяг планування може змінюватись залежно від величини економічного суб'єкта (клієнта), складності аудиту, аудиторського ризику, попереднього досвіду аудиторської роботи з клієнтом і знань особливостей його діяльності. Як відомо, перша стадія аудиторської перевірки закінчується складанням плану-графіку та програми аудиторської перевірки.

Н.І. Дорош вважає, що якщо результати додаткових перевірок засобів контролю вказують на те, що елементи системи контролю протягом певного періоду працювали неефективно, то аудитор повинен провести коригування плану проведення аудиту в напрямі збільшення перевірок господарських операцій по суті. Доцільно при цьому визначити стратегію аудиторської перевірки щодо кожного рахунку чи групи рахунків, розробити відповідну програму, скласти план і графіки проведення робіт [31, с. 177].

Аудит виробничих запасів доцільно починати з інвентаризації, яку проводять згідно з укладеним договором з аудиторською фірмою (аудитором) або силами і коштами підприємства-замовника. Під час організації та проведення інвентаризації слід керуватися Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів та документів і розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69. Для проведення інвентаризації призначають робочу комісію у складі не менше трьох осіб за обов'язковою участю матеріально відповідальної особи. Перед початком інвентаризації матеріально відповідальна особа складає звіт і дає розписку про те, що до початку проведення інвентаризації всі документи здані до бухгалтерії і неоприбуткованих та несписаних матеріальних цінностей на складі немає.

До початку інвентаризації в картках складського обліку повинні бути відображені всі операції з руху матеріальних цінностей: за кожним з них виведені залишки на день інвентаризації; первинні документи з руху запасів необхідно здати до бухгалтерії для їх бухгалтерської обробки.

Наявність цінностей визначається підрахунком, зважуванням, обліком залежно від одиниць вимірювання. Аудитор стежить за правильністю проведення інвентаризації та сам записує результати. Оформлені інвентаризаційні описи він передає в бухгалтерію для складання порівняльної відомості. Якщо на об'єкті, де проводять інвентаризацію, облік ведеться у кількісно-сумовому вираженні, то у порівняльну відомість записують тільки ті матеріальні цінності, за якими виявлені відхилення від облікових даних, решту записують одним рядком на загальну суму.

На підставі порівняльної відомості оформляють результати інвентаризації.

Згідно з п.11.8 Інструкції при інвентаризації виробничих запасів на підприємстві:

- а) переважування, обмірювання, підрахунок виробничих запасів

проводиться в порядку розміщення цінностей у цьому приміщенні, не допускаючи безладного переходу комісії від одного виду цінностей до іншого.

При зберіганні виробничих запасів у різних ізольованих приміщеннях у однієї матеріальної особи інвентаризація проводиться послідовно за місцями зберігання. Після перевірки цінностей вхід до приміщення опечатується, і комісія переходить до наступного приміщення;

б) інвентарні описи складаються окремо на ТМЦ, що перебувають у дорозі; не оплачені у строк покупцями відвантажені товари і цінності ті, що знаходяться на складі інших підприємств;

в) кількість цінностей і товарів, що зберігаються в непошкодженій упаковці постачальника, може визначитися на підставі документів при обов'язковій перевірці в натурі частини зазначених цінностей;

г) у прибуткових документах на виробничі запаси, що надійшли на об'єкт і прийняті під час його інвентаризації, матеріально-відповідальною особою в присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови робиться позначка, «після інвентаризації» з посиланням на дату опису, де записано ці цінності;

д) у виданих документах на виробничі запаси, відпущені зі складу під час інвентаризації, з дозволу керівника підприємства і головного бухгалтера в присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови, робиться позначка і вони заносяться до окремого опису в порядку, аналогічному порядку для цінностей, що надійшли під час інвентаризації;

е) допускається складання групових інвентаризаційних описів МШП, виданих в індивідуальне користування працівникам, із зазначенням у них відповідальних за ці предмети осіб з їх розпискою в опису.

Одним з найважливіших умов інвентаризації є правильне документальне оформлення такого процесу. Виконання цієї умови досить часто викликає складності.

Перед початком проведення інвентаризації від кожної матеріально-

відповідальної особи чи групи осіб береться розписка, яка може бути включена до заголовної частини інвентаризаційного опису.

При знятті натуральних залишків виробничих запасів, що знаходяться у окремих матеріально-відповідальних осіб, по кожному окремому складу, ділянці, об'єкту складається інвентаризаційний опис за ф. №М21. В опису зазначаються: найменування матеріалів, їх номенклатури, тип, сорт, розмір та інші відмітні ознаки. У кінці інвентарного опису підписуються всі члени комісії та матеріально-відповідальні особи. Після оформлення у встановленому порядку опис передається до бухгалтерії для складання звіряльної відомості.

В інвентаризаційному описі, як і в інших первинних документах, не допускається наявність підчищень і помарок. Усі виправлення потрібно здійснювати в порядку, передбаченому Положенням про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. №88. Згідно з цим Положенням неправильний запис необхідно закреслити рисою так, щоб можна було прочитати, а зверху зробити правильний запис. Усі виправлення завіряються комісією.

При інвентаризації ТМЦ, що знаходяться у дорозі, складається Акт інвентаризації матеріалів і товарів, що перебувають у дорозі (форма № інв.5). Цей акт заповнюється в одному примірнику на підставі документів, що підтверджують знаходження матеріалів і товарів у дорозі, підписується і передається до бухгалтерії.

Що ж до інвентаризації відвантажених, але не оплачених виробничих запасів, то у зв'язку зі зміною методології бухгалтерського обліку інвентаризація цього об'єкта. Не проводиться. Це пов'язано з тим, що відповідно до діючих стандартів бухгалтерського обліку відвантажені покупцем виробничі запаси списуються з балансу з одночасним відображенням доходу від реалізації та заборгованості покупця.

Інструкцією з інвентаризації встановлено, що у випадках, коли

проведення інвентаризації є обов'язковим, інвентаризації підлягають також майно і матеріальні цінності, які не належать підприємству, але облік яких ведеться на забалансових рахунках.

При проведенні інвентаризації таких виробничих запасів, а також ТМЦ переданих підприємством на відповідне зберігання, використовується інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей, прийнятих (зданих) на відповідальне зберігання (ф. інв-5).

При інвентаризації ТМЦ, прийнятих на відповідальне зберігання, записи в опису робляться інвентаризаційною комісією на підставі перевірки і перерахунку цінностей в натурі.

Підставою занесення до опису товарів і матеріалів, що зберігаються на складах інших підприємств, є документи, що підтверджують здавання цих цінностей на відповідальне зберігання.

Закінчивши інвентаризацію, комісія передає описи до бухгалтерії підприємства, яка складає порівняльну відомість результатів інвентаризації товарно-матеріальних цінностей (ф. інв. 19).

Результатом зіставлення облікових даних з фактичними можуть бути виявлені такі факти:

- а) фактичний і бухгалтерський залишки співпадають;
- б) фактичний залишок менше облікового – має місце нестача матеріальних цінностей;
- в) фактичний залишок більше бухгалтерського облікового – надлишок.

Інвентаризаційна комісія перевіряє правильність складання порівняльних відомостей, з'ясовує обставини виникнення надлишків, пересортиці встановлює винних осіб. Про всі виявлені нестачі й надлишки відповідальні за це особи повинні надати інвентаризаційні письмові пояснення.

Висновки і пропозиції щодо регулювання різниці між даними інвентаризації та рахунками обліку комісія фіксує в протоколі, який потім розглядає керівник підприємства і приймає відповідні рішення про порядок

списання нестач і оприбуткування надлишків.

За порівняльною відомістю перевіряється:

- 1) повнота й правильність виведених залишків у кількісному вираженні (вимірі);
- 2) законність проведення взаємозаліків нестач та лишків (надлишків);
- 3) обґрунтованість використання норм природних втрат на нестачу запасів;
- 4) повнота й правильність відображення в бухгалтерському обліку надлишків і нестач запасів, виявлених під час інвентаризації;
- 5) правильність розрахунку розміру збитку підприємства від нестачі (псування) запасів;
- 6) дотримання встановленого порядку використання відповідних джерел нестачі запасів і віднесення їх надлишків на рахунки бухгалтерського обліку;
- 7) правильність відображення в обліку ПДВ, нарахованого на суму нестачі.

Аудитор має встановити правильність взаємного заліку надлишків і нестач внаслідок пересортиці, що допускається тільки щодо запасів однакового найменування у відповідній кількості за умови, що вони мали місце в одному й тому самому періоді, який перевіряється, та в однієї і тієї самої особи.

Якщо при проведенні заліку нестач надлишками у разі пересортиці вартість виявлених цінностей, яких не вистачає, перевищує вартість цінностей виявленого надлишку, то різниця вартості має бути віднесена на матеріально відповідальних винних осіб.

У разі нестач, віднесених на матеріально відповідальних осіб, аудитор визначає правильність розрахунку та повноту стягнення їх вартості. Розмір стягнень нестач запасів понад норми природних втрат розраховують за формулою:

$$\text{Ш} = [(\text{ПВ}-\text{А}) * \text{І} + \text{ПДВ} + \text{АЗ}] * 2, \quad (3.1)$$

де ПВ — первісна вартість на момент встановлення факту нестачі, крадіжки та псування матеріальних цінностей;

А — амортизаційні відрахування;

І — загальний індекс інфляції, розрахований на основі щомісячних індексів інфляції, визначених Держкомстатом України;

ПДВ — податок на додану вартість;

АЗ — акцизний збір.

Свої висновки і пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних різниць комісія оформляє протоколом і подає на затвердження керівнику підприємства.

Керівник повинен прийняти рішення про оприбуткування лишків і списання недостач матеріальних цінностей і затвердити протокол у 5-ти денний строк.

У бухгалтерському обліку результати інвентаризації відображають в такому порядку.

Залишки виробничих запасів зараховують в доход операційної діяльності. Вартість недостачі виробничих запасів списується з Кт рахунка 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок) на Дт рахунка 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

Недостачі і втрати від псування цінностей з вини матеріально-відповідальних осіб відноситься на їх рахунок:

- Дт рах. 375 «Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків»;

- Кт рах. 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Якщо на час виявлення недостачі виробничих запасів конкретні винуватці не встановлені, то вартість такої недостачі відображається на забалансовому рахунку 07 писані активи субрахунок 072 «Невідшкодовані нестачі, втрати від псування цінностей». Після встановлення осіб, які повинні відшкодувати витрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості в доход звітного періоду:

- Дт рах.375 «Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків»;

- Кт рах.716 «Відшкодування раніше списаних активів».

За результатами проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей ТОВ «Бережани Агро» станом на 30.12. 2012р. не було виявлено нестачі виробничих запасів.

Порядок відображення результатів інвентаризації наведено в табл. 3.5. Оскільки, за даними проведеної на підприємстві інвентаризації виробничих запасів нестач та надлишків не було виявлено, нами представлено умовні суми.

Результати проведеної інвентаризації свідчать про те, що на ТОВ «Бережани Агро» збереженість запасів знаходиться на належному стані, оскільки контроль за наявністю та рухом виробничих запасів на підприємстві проводиться постійно. Всі види активів закріплено за матеріально-відповідальними особами.

Після перевірки фактичної наявності запасів аудитор розпочинає документальну перевірку в такій послідовності.

Перевірка повноти оприбуткування запасів та наявності документів, які підтверджують їх придбання. Для цього аудитору слід перевірити:

- 1) чи дотримується на підприємстві порядок приймання та оформлення документації з приймання виробничих запасів;
- 2) чи повністю оприбутковані виробничі запаси, зазначені в документах постачальника (за конкретними назвами і за визначений період);
- 3) чи відповідає якість виробничих запасів, що зазначена в прибуткових документах, якості, що зазначена в рахунках-фактурах, сертифікатах постачальника або аналізі лабораторії підприємства.

При перевірці документів здійснюється взаємна звірка господарських договорів, накладних, рахунків-фактур та прибуткових ордерів на предмет ідентичності ряду показників: номенклатури, ціни, кількості, дат оприбуткування тощо. Найбільш поширеною помилкою, що при цьому зустрічається в обліку є оприбуткування невідфактурованих поставок та відпуск таких матеріалів у виробництво. Потім за даними журналу № 5

здійснюється перевірка правильності відображення в облікових регістрах оприбуткованих матеріалів.

Таблиця 3.5

Кореспонденція господарських операцій по відображенню результатів інвентаризації виробничих запасів на рахунках бухгалтерського обліку в ТОВ «Бережани Агро»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
1.	Нестачі, виявлені при інвентаризації (винуватці не встановлені). Документ: звірювальна відомість. Акт списання.	947	20,21, 22	500
2.	Відображено виявлену нестачу по забалансовому рахунку	072		500
3.	Відображено суму фактичної нестачі, визнану ненормованою, за рахунок винної особи	375	716	500
4.	Відображена різниця між сумою до відшкодування, розрахованої згідно з діючим порядком та балансовою вартістю виробничих запасів, яких не вистачає: $((500 + 100) * 2 = 1200$ грн.)	375	719	700
5.	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	719	641	100
6.	Нарахована сума, що підлягає сплаті до бюджету: $(1200 - 600 = 600$ грн.)	719	641	600
7.	Отримана від винної особи сума по відшкодуванню нестачі	301	375	1200
8.	Перераховано до бюджету різницю між сумою відшкодування і балансовою вартістю майна	642	311	600
9.	Відображено результат від проведеної інвентаризації	791 716	947 794	500 500
10	Відображено суму нестач в межах норм природного убутку	901	20,21,22	300
11.	Віднесено витрати, пов'язані з нестачею в результаті стихійного лиха (винна особа не встановлена)	991	20,21,22	100
12.	Списано витрати, пов'язані з нестачею майна в результаті стихійного лиха	794	991	100
13.	Оприбутковані виявлені лишки виробничих запасів від інвентаризації	20,21,22	719	700

Порівняння кількісних показників оригіналів рахунків-фактур, сертифікатів і специфікацій постачальника, а також приймальних актів дозволяє встановити, чи всі виробничі запаси оприбутковані за актами приймання.

Зустрічна перевірка документів, що відображають надходження запасів, з документами постачальника дає можливість виявити факти

неоприбуткування запасів, відпущених підприємству, або оприбуткування їх в меншій кількості.

Наступним етапом є перевірка організації внутрішнього контролю за зберіганням і використанням довіреностей. Перевірці підлягає правильність нумерації листів книжки довіреностей. При масовому характері видачі довіреностей перевіряється наявність їх реєстрації в журналі з обліку виданих довіреностей. При цьому звертається увага на те, щоб довіреності видавались повністю заповненими.

Шляхом зустрічної перевірки аудитор виявляє можливі факти надання постачальнику підроблених довіреностей за такими ж номерами, які зареєстровані в журналі. Дата видачі довіреностей дає можливість визначити термін її дії, який встановлюється в залежності від можливості отримання і ввезення відповідних запасів.

Ці дані можна перевірити за корінцем книжки довіреностей. По прибуткових документах перевіряється, чи не було випадків передачі довіреностей іншим особам, зміни назви постачальника, внесення підробок в документи на отримання запасів (наряди, рахунки, договори, замовлення тощо).

Важливе значення має і своєчасність здачі до бухгалтерії невикористаних довіреностей. Такі довіреності повинні бути повернені на наступний день після закінчення терміну їх дії, про що робиться відмітка в корінці книжки довіреностей або в журналі їх обліку.

В ході перевірки правильності відпуску (списання) виробничих запасів аудитору необхідно з'ясувати:

- 1) як обліковувались надходження і витрачання виробничих запасів в коморах, складах та інших об'єктах;
- 2) чи не було фактів неоприбуткування (повного або часткового) виробничих запасів, що надійшли;
- 3) чи не списувалися у витрати виробничі запаси понад встановлених норм і без достатніх підстав;

4) чи відповідає фактичне витрачання виробничих запасів документальним даним;

5) чи не було фактів вуалювання недостач виробничих запасів в бухгалтерському обліку;

6) чи не приховувались недостачі виробничих запасів різними необґрунтованими бухгалтерськими проводками.

Для з'ясування наведених питань важливе значення має ретельний аналіз первинних документів про рух виробничих запасів по місцях зберігання. Порівнянням первинних документів із записами карток складського обліку необхідно перевірити, чи відповідають записи про кількість і найменування виробничих запасів, що надійшли і відпущені, даним, що містяться в документах. При цьому можуть бути виявлені факти неоприбуткування або необґрунтованого списання виробничих запасів на витрати.

При перевірці операцій по відпуску виробничих запасів здійснюється взаємна звірка даних матеріального звіту та накладних, лімітно-забірних карток з метою виявлення не вказаних в звіті первинних документів, підтвердження облікової ціни, наявності підписів матеріально відповідальних осіб.

На підставі даних технологічної експертизи та аналізу якості сировини бажано розрахувати кількість відпущених на виробництво конкретних видів сировини й матеріалів заниженої (завищеної) якості замість зазначених у документах на видачу.

Деякі виробничі запаси, що відпускаються зі складів, не повинні списуватись в момент відпуску на витрати виробництва. Наприклад, паливно-мастильні матеріали, що відпускаються водіям, повинні бути спочатку віднесені їм в підзвіт. Для цього в аналітичному обліку відкриваються рахунки на кожного водія окремо, куди і записується кількість і вартість пального, що відпускається водію.

Правильність обліку виробничих запасів, що підлягають списанню на

втрати виробництва пізніше, а не в момент відпуску із складу, повинна бути перевірена за кореспонденцією рахунків на відпуск матеріалів в Головній книзі.

При перевірці використання запасних частин необхідно перевірити, чи виписуються на їх отримання прибуткові накладні. Якщо буде встановлено, що деталі, які підлягають обміну, на склад не здаються, необхідно з'ясувати причини цього. Слід також перевірити, чи складається на відпуск запасних частин для ремонту автомобілів відомість дефектів.

Аудитору необхідно враховувати, що при розкраданні безпосередньо зі складу неврахованих резервів сировини і матеріалів можуть виписуватись безтоварні накладні або здійснюватись записи у забірних картках без фактичного одержання зі складу відповідної кількості запасів. Іноді комірники обважують (обмірюють) працівників виробництва або відпускають запаси пониженої якості.

При старанному зіставленні аудитором всіх даних про рух сировини з часом її приймання на склад можна уточнити розмір розкрадання.

Перевірка правильності якісних показників у документах на відпущену у виробництво сировину може здійснюватись шляхом зіставлення цих показників з актами приймання, даними лабораторного аналізу по конкретних партіях або середніми даними аналізу на оприбуткування відповідних видів сировини з даними раніше проведеної технологічної експертизи, зіставленням даних про якість, встановлену при інвентаризації відповідних видів сировини в період, що збігається з датами розкрадання. Це дозволяє уточнити кількість переданих поза обліком у виробництво запасів.

При аудиті виробничих запасів необхідно перевірити, чи не допускалась їх передача без оплати. Якщо виробничі запаси реалізовувались на сторону, необхідно виявити, коли і за якою ціною вони придбані, коли і кому продані, їх ціна, ПДВ, транспортні витрати, уточнити роздрібні ціни на момент реалізації. Також необхідно перевірити, чи не було випадків реалізації виробничих запасів за низькими цінами під виглядом відходів.

При перевірці документів на витрачання виробничих запасів особливу увагу потрібно звернути на обґрунтованість їх списання за цільовим призначенням та у відповідності з нормами і порядком оформлення документів.

Під час перевірки законності списання виробничих запасів при втратах необхідно встановити правильність визначення розміру допустимих втрат при зберіганні і виявленні фактів підсортування запасів, а також правильність оформлення актів. Таким питанням слід приділити особливу увагу, оскільки відомі випадки, коли за відсутності фактичних втрат або при втратах у менших розмірах, ніж передбачені нормами, на практиці актами фіксуються недостача і природна втрата при зберіганні, що виправдовують розкрадання.

У зв'язку з цим необхідно ґрунтовно перевірити, як дотримується підприємство встановленого порядку оформлення втрат кількості і якості виробничих запасів. Особливо ретельно при цьому слід вивчати факти списання виробничих запасів внаслідок псування при зберіганні.

В ході перевірки необхідно дослідити акти інвентаризації за період, що вивчається, і висновки інвентаризаційної комісії, лабораторні аналізи, які підтверджують якісні зміни запасів на час складання акту, картки складського обліку про рух виробничих запасів на складі, акти на списання продукції з інших причин, а також документи, що підтверджують вивезення і використання відходів.

Правильність встановлення норм з відпуску конкретних видів виробничих запасів здійснюється виходячи з обсягу випуску продукції, норм витрачання матеріалів на одиницю виробів або робіт і залишку матеріалів на початок запланованого періоду. Коректування лімітів в поточному періоді дозволяється у випадках уточнення кількості матеріалів, що знаходяться в незавершеному виробництві, а також при заміні одних запасів іншими і зміні виробничої програми. Під час проведення перевірки необхідно звернути увагу на те, чи здійснюється зміна ліміту тими ж особами, яким надано право

їх затвердження, а також, чи не допускається зміна лімітів по окремих видах запасів на поточний період часу, оскільки такими змінами, як правило, намагаються приховати перевитрачання запасів.

Дотримання ліміту на відпуск виробничих запасів зі складу у виробництво перевіряється на підставі лімітно-забірних карток. При цьому доцільно застосувати зустрічну перевірку для порівняння записів у документах на витрачання, що зберігаються в різних місцях (на складі, в бухгалтерії, відділу постачання). Зустрічаються випадки, коли навмисно завищуються ліміти відпуску запасів з метою подальшого їх розкрадання або виробництва неврахованої продукції.

В результаті проведеної аудиторської перевірки стану обліку виробничих запасів ніяких відхилень виявлено не було, що відображено у відповідному робочому документі аудитора (табл. 3.6).

Після закінчення перевірки даних аналітичного і синтетичного обліку у відповідних регістрах слід перевірити обороти синтетичних рахунків в журналах-ордерах з даними оборотної відомості по синтетичних рахунках та з даними Головної книги.

Завершення аудиту. На стадії завершення аудиторів виконують такі основні дії. Перш за все аудиторам слід переконатись, що відповідним чином розкриті умовні зобов'язання. Значна частина процесу пошуку умовних зобов'язань проходить протягом перших трьох фаз, але деякі додаткові перевірки здійснюються і на завершальній фазі. Прикладами умовних зобов'язань можна назвати: судовий позов, за яким ще не одержано рішення; суперечності з приводу податку на прибуток; рекламації стосовно якості продукції; невикористані залишки за акредитивами; невраховані векселі до одержання та ін.

На завершальній стадії аудиторської перевірки сертифікований аудитор повинен перевірити роботу складу групи аудиторів і вирішити чи достатньо зібрано свідчень та оцінити результати аудиту. Перевірка особою, яка має широкий досвід чи є більш кваліфікованою, здійснюється для виявлення

(запобігання) помилок і оцінки суджень та висновків. Відповідна перевірка робочих документів – це найважливіший спосіб забезпечення високої якості проведення аудиту, а також незалежності суджень всієї групи аудиторів, яка виконує замовлення на аудит [31, с. 251]. Документальне оформлення аудиторської перевірки складається з двох видів документації – робочої та підсумкової.

Таблиця 3.6

Робочий документ з аудиту достовірності відображення в обліку виробничих запасів в ТОВ «Бережани Агро»

Зміст господарської операції	За даними обліку			За даним аудиту			Відхилення +,-
	Дт	Кт	Сума, грн..	Дт	Кт	Сума, грн.	
1. Оприбутковано виробничі запаси	201	631	10000	201	631	10000	-
2. Відображено податковий кредит щодо ПДВ по оприбуткованих запасах	641	631	2000	641	631	2000	-
3. Оплачено раніше отримані запаси	631	311	12000	631	311	12000	-
4. Суму витрат на транспортування включено до первісної вартості запасів	201	631	500	201	631	500	-
5. Відображено податковий кредит щодо ПДВ по транспортних витратах	641	631	100	641	631	100	-
6. Оплачено послуги за транспортування	631	311	600	631	311	600	-
7. Використано виробничі запаси для потреб виробництва	23	20	6500	23	20	6500	-
8. Використано виробничі запаси для загальновиробничих потреб	91	20	3000	91	20	3000	-
9. Передано матеріали на переробку	206	20	1500	206	20	1500	-
10. Використано виробничі запаси для капітального будівництва, яке здійснюється підприємством	151	20	3500	151	20	3500	-
11. Списано облікову вартість запасів, яких не вистачає	947	20	100	947	20	100	-
12. Відображення податкового кредиту	949	641	20	949	641	20	-
13. Списано нестачу на фінансовий результат	971	947	100	971	947	100	-
14. Списано податковий кредит на фінансовий результат	791	949	20	791	949	20	-
15. Списано із за балансового обліку суму нестачі	-	072	350	-	072	350	-

Аудитор, який здійснює аудит виробничих запасів протягом усієї перевірки, формує робочу документацію, яка необхідна для:

- 1) розробки планів;
- 2) підтвердження виконання плану перевірки;
- 3) систематизації інформації;
- 4) створення основи для визначення ефективності виконаної аудитором роботи.

Нижче наведений приблизний перелік робочої документації аудитора (табл. 3.7.).

Наведений перелік 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.

За МСА 230 «Документація» аудитор зобов'язаний вести документацію зі справ, які стосуються прийняття рішень за результатами проведених аудиторських процедур, що пізніше будуть покладені в основу аудиторського висновку. Залежно від обсягу роботи у клієнта аудитору слід зібрати докази, які б підтвердили або спростували запевнення про те, що фінансова звітність об'єктивно, повно й достовірно відображає фінансовий стан клієнта, а здійснені господарські операції є законними і доцільними.

Таблиця 3.7

Приблизний перелік робочої документації аудитора

№ з/п	Назва документа або розділу, за яким оформлюються документи	Джерело інформації
1	2	3
1	Особливі питання, на які клієнт просив звернути увагу	Клієнт
2	Аналіз активів і довідок попередніх перевірок та попереднього аудиту з питань перевірки достовірності, повноти й законності обліку виробничих запасів	Аудитор (на підставі актів (довідок) перевірки)
3	Таблиця проблемних питань	Аудитор
4	Програма аудиту виробничих запасів	Аудитор

5	Тести встановлення рівня внутрішнього контролю та системи бухгалтерського обліку виробничих запасів	Аудитор
6	Витяг із наказу про облікову політику в частині обліку виробничих запасів	Клієнт
7	Схема розміщення складських приміщень	Аудитор, клієнт
8	Перелік осіб, які мають право підпису документів на відпускання виробничих запасів	Клієнт
9	Перелік матеріально відповідальних осіб	Клієнт
10	Матеріали інвентаризації, проведеної за участю аудитора	Аудитор, клієнт
11	Розрахунки витрат виробничих запасів у межах природного убутку	Аудитор
12	Пояснення персоналу щодо встановлених порушень	Персонал клієнта
13	Акти зустрічних перевірок розрахунків	Аудитор, клієнт, треті особи
14	Копії первинних документів та реєстрів, які підтверджують ті чи інші відхилення	Клієнт, треті особи
15	Документи з формування та здійснення вибіркового дослідження	Аудитор
16	Довідка про результати перевірки правильності оцінки виробничих запасів при їх надходженні та списанні	Аудитор
17	Аналіз договорів на поставку виробничих запасів та їх виконання	Аудитор
18	Результати зіставлення даних документів з оплати постачальникам і документів на оприбуткування матеріальних цінностей	Аудитор
19	Зіставлення щомісячних залишків виробничих запасів із нормативами	Аудитор
20	Акти (довідки) результатів контрольних аналізів, контрольних запусків, контрольних обмірів та інших аудиторських процедур	Аудитор, члени комісій
21	Акти (довідки) результатів роботи інших аудиторів, експертів, внутрішніх аудиторів	Інші аудитори, експерти, внутрішні аудитори
22	Довідка про результати перевірки списання запасів: відповідність норм, проставлених у документах на списання, нормативним даним; відповідність кількості фактично списаної сировини витрачання цієї сировини за нормами	Аудитор
23	Інші записи аудитора щодо проведених аудиторських процедур та встановлених відхилень	Аудитор
24	Довідка про результати перевірки правильності обліку ПДВ щодо операцій із виробничими запасами	Аудитор
25	Інші (залежно від специфіки клієнта і самої перевірки)	Аудитор

Завершується аудит складанням відповідного аудиторського висновку (звіту) (додаток В) та листа-повідомлення управлінської ланки та аудиторського комітету щодо недоліків системи внутрішнього контролю, виявлених у ході перевірки.

Характеристику основних видів аудиторських висновків наведемо в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

Відповідність виду аудиторського висновку думці аудитора відносно достовірності бухгалтерської звітності

№ з/п	Вид аудиторського висновку	Характеристика
1	Позитивний (безумовно-позитивний)	Звітність забезпечує в усіх суттєвих аспектах відображення активів і пасивів господарюючого суб'єкта на звітну дату і фінансових результатів його діяльності за звітний період, виходячи з нормативних вимог до бухгалтерського обліку і звітності
2	Умовно-позитивний	За виключенням визначеній в аудиторському висновку обставин бухгалтерська звітність підготовлена таким чином, щоб забезпечити в усіх суттєвих аспектах відображення активів і пасивів господарюючого суб'єкта на звітну дату і фінансових результатів його діяльності за звітний період, виходячи з нормативних вимог до бухгалтерського обліку і звітності
3	Негативний	У зв'язку з певними обставинами звітність підготовлена таким чином, що вона не забезпечує в усіх суттєвих аспектах відображення активів і пасивів господарюючого суб'єкта на звітну дату і фінансових результатів його діяльності за звітний період, виходячи з нормативних вимог до бухгалтерського обліку і звітності
4	Відмова від надання висновку	В результаті певних обставин аудитор не може виразити і не виражає думки в одній з наведених вище форм, при цьому у висновку повинна бути чітко вказана причина, за якою аудитор не може зробити висновку про достовірність звітності

Відповідно до п.п. 1.3 аудиторського висновку відображення у фінансовій звітності активу «Оборотні активи» здійснюється згідно Положенню (стандарту) 9 «Запаси» за найменшою з двох оцінок – первісною вартістю, яка визначається незалежно від шляхів надходження запасів, або продажною.

Оцінка вибуття запасів протягом звітного періоду визначається згідно із прийнятою на підприємстві обліковою політикою, а саме із застосуванням методу середньозваженої собівартості.

На ТОВ «Бережани Агро» станом на 31.12.2013 р. до складу виробничих запасів входять:

- Сировина і матеріали – 54 тис. грн.;
- Паливо – 43 тис. грн.,
- Тара і тарні матеріали – 2 тис. грн.;
- Будівельні матеріали – 12 тис. грн.;
- Запасні частини – 12 тис. грн.;
- Матеріали сільськогосподарського призначення – 641 тис. грн.

Класифікація і оцінка запасів у бухгалтерському обліку відповідає даним аналітичного та синтетичного обліку.

В аудиторському висновку, що узагальнює результати аудиту підприємства відзначено: «аудиторська перевірка показала, що бухгалтерська річна звітність підприємства достовірна і складена відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, діючих в Україні, звітність складена відповідно дійсним обліковим даним, система бухгалтерського обліку відповідає вимогам українського законодавства і дає достовірне і дійсне уявлення про фінансовий стан товариства станом на 31.12.2013 року».

Отже, письмове оформлення результатів аудиту – одне з найважливіших його завдань. Дослідження доводять, що своєчасне і якісне оформлення аудиторських документів – необхідна умова успішного та ефективного проведення аудиту.

3.3. Внутрішній аудит виробничих запасів як елемент системи управління підприємством

Згідно МСА 400, структура, завдання, перелік повноважень служби внутрішнього аудиту також формуються на власний розсуд керівництва. Сучасні керівники не завжди вважають це за необхідне. Тому доцільність такої служби на підприємстві доводиться надто дорогими помилками при прийнятті управлінських рішень, зловживаннями персоналу, штрафними

санкціями державних контролюючих органів. Ще одним досить вагомим чинником, який загальмовує розвиток внутрішнього аудиту, є можливість альтернативного засобу контролю: незалежний аудит та залучення аутсорсінгових послуг, тобто передача функцій внутрішнього аудиту на виконання спеціалізованій компанії [33, с. 91].

На наш погляд, наявність альтернативних підходів завжди є позитивним фактором. Адже кожний варіант має свої переваги та недоліки. Але наше дослідження присвячене не тільки загальній проблемі організації внутрішнього аудиту на підприємстві, а й безпосередньо на сільськогосподарських підприємствах. В цьому аспекті, ми вважаємо, що система внутрішнього аудиту має певні переваги перед іншими формами контролю.

Зауважимо, що внутрішній аудит, ні в якому разі, не слід сприймати як альтернативу зовнішньому. Відмінність полягає не лише в тому, що зовнішній аудит проводиться незалежними аудиторами або аудиторськими фірмами, а внутрішній – працівниками відділів внутрішнього аудиту підприємства, що перевіряється (табл. 3.9.).

Таблиця 3.9

Порівняльна характеристика зовнішнього аудиту, внутрішнього та аутсорсінгу

Елементи	Зовнішній аудит	Внутрішній аудит	Аутсорсінг
Постановка завдань	Визначається договором, в межах законодавства	Визначається керівництвом, виходячи з потреб управління	Визначається договором
Методи	Використання однакових методів, відмінність полягає в системності використання методів, детальності і точності		
Рівень знання бізнесу клієнта	Достатній	Вищий	Достатній
Кваліфікація	Мають право проводити тільки сертифіковані аудитори	Визначається вимогами управлінської структури підприємства	Згідно вимог фірми, яка надає послуги аутсорсінгу
Конфіденційність інформації	Максимальна, регулюється законодавством	На високому рівні, регулюється трудовими відносинами	Регулюється умовами договору, однак ризик розголошення інформації має місце

Джерело: [33, с. 92].

Служба внутрішнього аудиту проводить оцінку системи внутрішнього контролю підприємства і його структурних підрозділів, а також розробляє відповідні рекомендації щодо покращення ефективності і результативності фінансово-господарської діяльності; забезпечення збереження активів; підвищення достовірності показників внутрішньої і зовнішньої звітності; дотримання законів та інших зовнішніх вимог, а також директив управлінського персоналу та інших внутрішніх вимог.

Цілі функціонування внутрішнього аудиту змінюються залежно від вимог управлінського персоналу, в той час як основним завданням зовнішнього аудитора є підтвердження достовірності та повноти фінансової звітності.

Вважаємо, що для запровадження на підприємствах внутрішнього аудиту необхідно взяти ряд заходів, а саме:

- 1) розробити локальні нормативні документи, що регулюють питання внутрішнього аудиту (Положення про відділ внутрішнього аудиту, Посадові інструкції тощо);
- 2) укомплектувати штат внутрішніх аудиторів;
- 3) здійснити оптимальний розподіл контрольних функцій;
- 4) розробити план та робочі документи служби внутрішнього аудиту;
- 5) забезпечити співпрацю внутрішнього аудитора з юрисконсультом з питань дотримання нормативної бази.

В цілому при створенні служби внутрішнього аудиту треба врахувати, що внутрішній аудит повинен відповідати таким характеристикам:

- 1) неупередженість, тобто всі висновки та оцінки аудитор має робити об'єктивно;
- 2) незалежність, яка передбачає, що служба внутрішнього аудиту підпорядковується лише найвищому керівництву підприємства;
- 3) удосконалення діяльності підприємства, тобто треба чітко розуміти, що метою діяльності служби внутрішнього аудиту є не виявлення помилок і порушень та подальше покарання винних, а, перш за все, встановлення

ризиків та слабких місць в діяльності підприємства та надання рекомендацій спрямованих на підвищення ефективності функціонування даного суб'єкта господарювання;

4) надання гарантій є важливим для власників підприємств і може бути забезпеченим лише в результаті якісної роботи служби внутрішнього аудиту;

5) консультативний характер передбачає можливість управлінського персоналу отримати кваліфіковану допомогу у вирішенні тих чи інших проблем, пов'язаних із діяльністю підприємства.

Отже, впровадження на сільськогосподарських підприємствах внутрішнього аудиту, на нашу думку, має великі перспективи. Важливість внутрішнього аудиту визнана на світовому рівні, а тому суб'єкти підприємницької діяльності АПВ також повинні дати йому шанс продемонструвати свої можливості і довести як власникам, так і управлінському персоналу свою необхідність, як потужного інструмента підвищення ефективності бізнесу.

Ми вважаємо за потрібне систему внутрішньогосподарського контролю запропонувати з поділом на такі складові:

- цілі і завдання контролю;
- предмет і об'єкт контролю;
- методи контролю;
- механізми контролю;
- кадри контролю.

Основними цілями внутрішньогосподарського контролю (аудиту), на нашу думку, є:

1) контроль за збереженням і ефективним використанням активів підприємства;

2) своєчасне дотримання вимог діючого законодавства і політики керівництва підприємством;

3) забезпечення ефективного функціонування підприємства, її фінансової стійкості і перспектив розвитку;

4) формування у власника достовірної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень.

Функціонування належної системи внутрішньогосподарського контролю (аудиту) забезпечує зведення до мінімуму можливості прийняття неправильних, не вигідних рішень і виникнення збитків, протидію виникненню помилок в поточній роботі.

Для вирішення питань внутрішньогосподарського контролю (аудиту) необхідно обґрунтувати питання організації внутрішнього аудиту, методика оцінки його ефективності.

Країни з розвинутою ринковою економікою довели, що для того, щоб проводити певну перевірку, необхідно створити спеціальну службу внутрішнього аудиту, працівники якої повинні досконало знати специфіку організації, її організаційно-економічну структуру, структуру управління, об'єкти контролю, коло питань, які повинні бути висвітлені при перевірках, володіти технікою і методикою проведення перевірок, добре знати законодавчі і нормативні акти, вміти опрацьовувати матеріали перевірок, визначати шляхи попередження і ліквідації недоліків та втрат, резерви ефективності усіх видів діяльності підприємства, захищати законні інтереси власників в судових інстанціях.

У великих сільськогосподарських підприємствах служба внутрішнього аудиту може функціонувати у формі відділу внутрішнього аудиту, а в малих сільгосп підприємствах – може бути лише аудитор. Ця служба (аудитор) повинна бути самостійним підрозділом апарату управління і підпорядковуватися лише керівнику (власнику) підприємства.

На жаль, в більшості сільськогосподарських підприємств, в яких може бути сформована система внутрішнього аудиту, така форма контролю не працює і внутрішніми нормативними документами не передбачена.

Впровадження внутрішнього аудиту суттєво змінює зміст роботи керівників структурних підрозділів і спеціалістів підприємства по забезпеченню майнових інтересів власника (підприємства) та спонукає

необхідність внесення змін в посадові інструкції всіх служб управління по оформленню господарських операцій, складанню первинних документів і аналітичних реєстрів, забезпеченню належного контролю за виконанням технологічних процесів, їх облікового відображення та подання об'єктивної, неупередженої інформації про виробничо-фінансову діяльність суб'єкту господарювання.

Дієвість служби внутрішнього аудиту в багатьох випадках залежить від того, наскільки продумано, детально і обґрунтовано сформовано положення про дану службу, наскільки повно в ньому врахована політика підприємства. Положення про внутрішній аудит – це своєрідний контракт, в якому відображені права і обов'язки служби внутрішнього аудиту, з одного боку, і керівництва (власника) – з іншого. В положенні повинні бути відображені цілі аудиту, його обсяги, визначені відповідальність за стан внутрішнього контролю і за виявлення зловживань. Дане положення повинні підготувати зацікавлені працівники сільгосппідприємства, насамперед, власник (виконавчий директор), головний бухгалтер, головні спеціалісти виробничо-технологічних галузей.

Ми вважаємо, що внутрішній аудит в сільськогосподарських підприємствах (крім тих, яким формою внутрішнього контролю згідно законодавства рекомендовано спостережні ради, ревізійні комісії) повинен вирішувати наступні завдання:

- 1) перевірка системи організаційних регламентів функціонування підприємства діючим нормативним актам і установчим документам;
- 2) перевірка достатності та відповідності діючим нормативно-правовим актам та статуту системи економічних регламентів та регуляторів;
- 3) перевірка правильності складання та умов виконання господарських договорів;
- 4) перевірка наявності, складу, правильності та оцінки майна, ефективності використання матеріальних, фінансових і трудових ресурсів, дотримання встановленого порядку застосування цін, тарифів, розрахунково-

платіжної дисципліни, своєчасності внесення в бюджет та позабюджетні фонди податків і платежів;

5) розробка і подача обґрунтованих пропозицій по поліпшенню організації системи контролю, бухгалтерського обліку і розрахункової дисципліни, та ряд інших організаційно-управлінських завдань.

Однак, на нашу думку, ефективність системи внутрішнього аудиту залежить не лише від вирішення поставлених перед нею завдань, а, також від надання їй відповідних повноважень, міри відповідальності за виконання цих завдань і повноважень.

Лише комплексний підхід і облік перерахованих вище умов може забезпечити створення цілісної і ефективної системи внутрішньогосподарського контролю, складовою частиною якого може виступати внутрішній аудит. Однак створення служби внутрішнього аудиту не може вирішити всі питання внутрішнього контролю, якщо дану службу сформувати без основоположних компонентів цілісної системи. В зв'язку із цим ми пропонуємо створити організацію системи внутрішнього аудиту, яка, як і будь-яка система господарського механізму повинна включати: організаційний механізм, структуру, процес, оцінку ефективності (табл. 3.10.).

Таблиця 3.10

Система внутрішнього аудиту сільськогосподарського підприємства

Організаційний механізм аудиту	Структура аудиторської служби і аудиту	Процес аудиту	Оцінка ефективності аудиту
Принципи	Організаційна структура і її частини	Організаційні процеси	Якісна оцінка
Цілі	Кадри	Процедури роботи	Кількісна оцінка
Функції	Технічні засоби	Організація праці	Комплексна оцінка
Методи (елементи методів)	Методичні та інформаційні матеріали	Організація підвищення кваліфікації	Оцінка окремих частин роботи (часткова оцінка)

Джерело: [83, с. 90].

На нашу думку, необхідною умовою ефективності внутрішнього аудиту є дотримання його принципів, основними з яких є:

1) принцип незалежності – оцінка об'єкту аудиту повинна бути об'єктивною, отриманою без будь-якого тиску з боку суб'єкта управління;

2) принцип повноти – означає комплексний підхід, всі елементи контролю повинні підлягати перевірці, не допустимо необґрунтоване виключення з плану аудиту яких-небудь елементів;

3) принцип єдності – це єдине методичне керівництво аудиторською діяльністю, використання єдиних методів аудиту по відношенню до однакових об'єктів аудиту. Все це сприятиме отриманню порівняльних даних контролю для прийняття обґрунтованих управлінських рішень;

4) принцип визначеності – проведення аудиту повинно бути підпорядковане вирішенню конкретного завдання і подачі даних конкретним користувачам. Здійснення даного принципу в певній мірі дозволить реалізувати наступний принцип;

5) принцип економічності – отримання даних в результаті здійснення аудиторської діяльності повинно супроводжуватися мінімальними затратами праці і часу, що дозволить досягти ефективності аудиторської діяльності;

6) принцип узгодженості – погодження аудиторської діяльності з іншими функціями управління;

7) принцип матеріальної зацікавленості кадрів аудиторської діяльності в достовірності, оперативності підготовки даних аудиту;

8) принцип циклічності – використання всіх форм аудиту: попереднього, поточного, наступного.

Отже, система внутрішньогосподарського контролю (аудиту) чи її елементи існують в кожному підприємстві. Однак в деяких підприємствах вона функціонує ефективно, а на інших – ні. На одних підприємствах до організації та підтримання системи контролю керівництво відноситься позитивно, на інших ця система діє стихійно, вона складається незалежно від волі і цілеспрямованих дій керівництва.

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:

- 1) всі санкціоновані переміщення слід відображати в обліку;
- 2) система повинна забезпечувати реєстрацію отримання та повернення запасів постачальникам;
- 3) внутрішнього переміщення виробничих запасів на виробничі потреби, а також з одного місця зберігання на інше;
- 4) відпуск запасів зі складу повинен здійснюватись тільки при наявності санкцій відповідний посадових осіб;
- 5) кожна операція руху виробничих запасів повинна бути оформлена за підписами уповноважених осіб;
- б) для застереження крадіжок та інших порушень слід проводити аналіз використання запасів.

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

- 1) забезпечення неможливості втрат, крадіжок, та неефективного використання виробничих запасів;
- 2) гарантія того, що запаси можуть бути використані або переміщені без повного відображення в обліку;
- 3) досягнення відповідності звітних даних про залишки, показані в реєстрах аналітичного обліку, результатам інвентаризації.

Аудит зберігання виробничих запасів – це відповідальний момент. Однією з цілей загальної системи внутрішнього аудиту повинно бути запобігання їх зменшення внаслідок втрат. Причинами можуть бути крадіжки і випадкові втрати, неекономні витрати і погане зберігання. Неекономним витрати і неналежному зберіганні запасів можна запобігти при дотриманні вимог внутрішнього аудиту:

- необхідну кількість запасів може бути визначено і без допуску на можливі перевитрати;
- за відпуск виробничих запасів повинен відповідати персонал, який має достатню кваліфікацію;
- маються точні вимірювальні прилади, які регулярно перевіряються і підтримуються в робочому стані; вивчення альтернативних варіантів використання виробничих запасів.

Для застереження псування і випадкових втрат використовують методи внутрішнього аудиту:

- наявність адекватної системи пожежної сигналізації; протипожежного обладнання і навченого персоналу;
- дотримання відповідних умов зберігання (температура, освітлення, вентиляція, вологість тощо);
- перевірка терміну придатності виробничих запасів;
- регулярне виявлення застарілих та малорухомих запасів;
- реалізація залежаних, непридатних до використання на даному підприємстві запасів та великі їх залишки.

Служба внутрішнього аудиту повинна бути створена 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.

Внутрішній аудит здійснює свою діяльність у тісному контакті з керівництвом підприємства, спеціалістами апарату управління, керівниками структурних підрозділів. Отже, ці посадові особи беруть участь у проведенні контролю, використовують у своїй діяльності консультації, надані внутрішнім аудитором.

Перебудова економічного контролю з врахуванням сучасних умов господарювання в управлінні сільськогосподарським виробництвом передбачає не тільки подолання існуючих недоліків, але й вирішення методологічних, організаційних і методичних проблем його дальшого розвитку і удосконалення.

Дослідження показали, що між контролем та аудитом є взаємозв'язок і взаємозалежність, а тому існує багато спільних рис щодо їх завдань, принципів та процедур проведення. Функції служби внутрішнього аудиту в багатьох аспектах збігаються з функціями внутрішньогосподарського контролю, оскільки внутрішній аудит насправді є частиною системи внутрішнього контролю і займає в ній вагомє місце. Внутрішній аудит слід розглядати як невід'ємну частину загальної системи управління підприємством. Служба внутрішнього аудиту створюється з метою виконання контрольних функцій не тільки за збереженням і використанням грошових коштів, але й інших активів.

Тому пропонуємо на сільськогосподарських підприємствах аудиторську службу створити на базі ревізійних комісій. Аудитори повинні підпорядковуватись тільки керівнику підприємства. На нашу думку, підпорядкування головному бухгалтеру є недоречним, тому що в одній особі поєднуються функції обліку і контролю фінансово-господарської діяльності підприємства.

Проте, існує і ряд суттєвих відмінностей. Крім спільних завдань для внутрішнього аудиту специфічним є вивчення ефективної діяльності системи внутрішнього контролю в ході перевірок та здійснення її оцінки, пошук шляхів з удосконаленням контролю на підприємстві. У зв'язку з цим постає питання про такий критерій доцільності організації внутрішнього контролю, як розмір і масштабність діяльності підприємства, який визначає, потрібен додатковий контроль (окрема служба аудиту) за діяльністю підприємства чи ні.

На нашу думку, слід дотримуватись традиційної концепції організації системи внутрішнього контролю. Йдеться про те, що система внутрішнього контролю на підприємстві – це власне не внутрішній аудит, а комплексна реалізація його завдань та завдань внутрішньогосподарського контролю. Наглядно це зобразимо на досліджуваному підприємстві ТОВ «Ланівці Агро» (рис. 3.3).

Ефективність діяльності внутрішнього аудиту на підприємствах визначається рівнем його організації. Основними об'єктами організації внутрішнього аудиту є створення та організація роботи СВА (служби внутрішнього аудиту), організація праці внутрішніх аудиторів, організація процесу здійснення внутрішнього аудиту. Тому ми пропонуємо створити службу внутрішнього аудиту на ТОВ «Ланівці Агро».

Слід зазначити, що функціонування СВА на підприємстві, за умови додержання вказаних вище вимог щодо її організації, є надійною гарантією запобігання необґрунтованим і незаконним діям працівників підприємства, зниження ризику прийняття неправильних і неефективних управлінських рішень.

Крім того, вважаємо, що одним із напрямків вдосконалення організації системи внутрішнього контролю є перегляд організаційно-методичних аспектів діяльності ревізійних комісій, які мали б всі ознаки внутрішнього аудиту та виконували б його завдання. Для цього необхідно вирішити наступні питання:

1) забезпечення незалежності членів ревізійного підрозділу від виконавчого органу, що буде гарантом надання об'єктивної інформації про результати оцінки діяльності всіх рівнів управління, а також захисту законних інтересів організації та її власників;

2) встановлення вимог щодо рівня професіоналізму суб'єктів здійснення контролю;

3) розробка методики проведення перевірок, відповідної структури та технології контрольного процесу, використовуючи міжнародний досвід, норми і правила у сфері внутрішнього аудиту.



Рис. 3.3. Запропонована схема внутрішнього контролю на ТОВ «Ланівці Агро»

Отже, дослідження показали, що введення системи внутрішнього аудиту на рівні функціонування господарської одиниці в даний час

недооцінюється. Причиною цьому є недостатній об'єм теоретичного і практичного обґрунтування функцій, місця та значення внутрішнього аудиту в сільському господарстві. Разом з тим, слід враховувати досвід країн з розвинутою економікою, який свідчить про можливість і великий потенціал внутрішнього аудиту у справі забезпечення ефективного функціонування суб'єктів різних організаційно- правових форм власності.

Висновки до розділу 3

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

Бухгалтерський облік забезпечує відображення господарських фактів, а аудит підтверджує їх достовірність, законність та повноту відображення. Розглядаючи завдання аудиту виробничих запасів, необхідно пам'ятати, що область аудиторського дослідження виходить за межі бухгалтерського обліку.

Згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» поняття аудиту розглядається як перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Загальне визначення завдання аудиту виробничих запасів полягає у встановленні достовірності й повноти відображення в бухгалтерському обліку та звітності всіх господарських фактів відносно залишків і руху виробничих запасів.

РОЗДІЛ 4

ДЕРЖАВНИЙ НАГЛЯД І ГРОМАДСЬКИЙ КОНТРОЛЬ ЗА ОХОРОНОЮ ПРАЦІ

4.1. Органи державного нагляду за охороною праці, їх основні повноваження та права

Державний нагляд за додержанням законодавчих та інших нормативно-правових актів з охорони праці здійснюють:

1) органи державного нагляду за охороною праці Державного комітету України з промислової безпеки, охорони праці та гірничого нагляду (спеціально уповноважений центральний орган виконавчої влади з нагляду за охороною праці);

2) органи Головної державної інспекції з нагляду за ядерною та радіаційною безпекою Міністерства екології та природних ресурсів України;

3) органи державного пожежного нагляду Державного департаменту пожежної безпеки Міністерства України з питань надзвичайних ситуацій та у справах захисту населення від наслідків Чорнобильської катастрофи;

4) органи та заклади санітарно-епідеміологічної служби Міністерства охорони здоров'я України.

Кожен із вище перерахованих органів виконує функції в межах своїх повноважень, визначених положеннями про ці органи.

Вищий нагляд за додержанням і правильним застосуванням законодавства з охорони праці здійснюється Генеральним прокурором України і підпорядкованими йому прокурорами.

Органи державного нагляду за охороною праці не залежать від будь-яких господарських органів, суб'єктів підприємництва, об'єднань громадян, політичних формувань, місцевих органів виконавчої влади і органів місцевого самоврядування, їм непідзвітні й непідконтрольні.

Посадові особи органів державного нагляду за охороною праці (державні інспектори) мають право:

1) безперешкодно відвідувати підконтрольні підприємства (об'єкти), виробництва фізичних осіб, які відповідно до законодавства використовують найману працю, та проводити в присутності роботодавця або його представника перевірку додержання законодавства з питань, що належать до їх компетенції;

2) одержувати від роботодавця і посадових осіб письмові чи усні пояснення, висновки експертних обстежень, аудитів, матеріали та інформацію з відповідних питань, звіти про рівень і стан профілактичної роботи, причини порушень законодавства та здійснення заходів щодо їх усунення;

3) видавати в установленому порядку роботодавцям, керівникам та іншим посадовим особам юридичних та фізичних осіб, які відповідно до законодавства використовують найману працю, міністерствам та іншим центральним органам виконавчої влади, Раді Міністрів Автономної Республіки Крим, місцевим органам виконавчої влади та органам місцевого самоврядування обов'язкові для виконання приписи (розпорядження) про усунення порушень і недоліків у сфері охорони праці та промислової безпеки, використання та охорони надр, безпечної експлуатації об'єктів підвищеної небезпеки;

4) забороняти, зупиняти, припиняти, обмежувати експлуатацію підприємств, окремих виробництв, цехів, дільниць, робочих місць, будівель, споруд, приміщень, випуск та експлуатацію машин, механізмів, устаткування, транспортних та інших засобів виробництва, виконання певних робіт, застосування нових небезпечних речовин, реалізацію продукції" а також скасовувати або припиняти дію виданих ними дозволів і ліцензій до усунення порушень, які створюють загрозу життю працівників;

5) притягати до адміністративної відповідальності працівників, винних у порушенні законодавства з охорони праці;

б) притягати до сплати штрафу юридичних та фізичних осіб, які відповідно до законодавства використовують найману працю, за порушення

законодавства з охорони праці в частині безпечного провадження робіт та невиконання розпоряджень посадових осіб Держгірпромнагляду;

7) надсилати роботодавцям подання про невідповідність окремих посадових осіб займаним посадам, передавати матеріали органам прокуратури для притягнення цих осіб до відповідальності згідно із законом.

Посадові особи органів державного нагляду за охороною праці несуть відповідальність за виконання покладених на них обов'язків згідно із законодавством.

4.2. Громадський контроль за додержанням законодавства з охорони праці

Відповідно до Закону України «Про охорону праці» громадський контроль за додержанням законодавства з охорони праці здійснюють професійні спілки, їх об'єднання в особі власних виборних органів і представників. Уразі відсутності професійної спілки на підприємстві громадський контроль за додержанням законодавства з охорони праці здійснює уповноважена найманими працівниками особа.

*Уповноважені найманими працівниками особи з питань охорони праці,
їх основні обов'язки і права*

Діяльність уповноважених відбувається на підставі Положення про роботу уповноважених найманими працівниками осіб з питань охорони праці, яке розробляється відповідно до Типового положення і затверджується загальними зборами (конференцією) трудового колективу підприємства.

Уповноважені з питань охорони праці обираються на загальних зборах (конференції) колективу підприємства або цеху, діляниці з числа досвідчених та ініціативних працівників на строк дії повноважень органу самоврядування трудового колективу. Працівник, який згідно з посадовими обов'язками відповідає за організацію безпечних та нешкідливих умов праці, не може бути уповноваженим з питань охорони праці. Чисельність останніх

визначається рішенням загальних зборів (конференції) трудового колективу залежно від конкретних умов виробництва та необхідності забезпечення безперервного громадського контролю за станом безпеки та умов праці в кожному виробничому підрозділі.

Свої обов'язки уповноважені з питань охорони праці виконують, як правило, в процесі виробництва, безпосередньо на своїй ділянці, зміні, бригаді.

Уповноважені з питань охорони праці не менше одного разу на рік звітують про свою роботу на загальних зборах (конференції) трудового колективу, котрим вони обрані.

Відповідно до Типового положення уповноважені з питань охорони праці, з метою створення безпечних і нешкідливих умов праці на виробництві, оперативного усунення виявлених порушень здійснюють контроль за:

- 1) виконанням вимог законодавства з охорони праці;
- 2) забезпеченням працівників інструкціями, положеннями з охорони праці, які діють у межах підприємства, та додержанням їхніх вимог працівниками;
- 3) своєчасним і правильним розслідуванням, документальним оформленням та обліком нещасних випадків та професійних захворювань;
- 4) використанням фонду охорони праці підприємства за його призначенням та ін.

Уповноважені з охорони праці можуть і повинні залучатися до розроблення розділу «Охорона праці» колективних договорів та угод, комплексних перспективних планів з охорони праці, до роботи в комісіях з питань атестації робочих місць. Вони беруть участь: у комісіях з розслідування професійних захворювань і нещасних випадків на виробництві, якщо потерпілий не є членом профспілки; у вирішенні питання щодо зниження розміру одноразової допомоги потерпілому від нещасного випадку в разі невиконання працівником вимог нормативних документів з

охорони праці; розгляду факту наявності виробничої ситуації, небезпечної для здоров'я чи життя працівника або для людей, які його оточують, і навколишнього природного середовища, у випадку відмови працівника виконувати з цих причин доручену йому роботу.

Уповноважені з охорони праці мають право:

1) безперешкодно перевіряти стан безпеки і гігієни праці, додержання працівниками нормативно-правових актів з охорони праці на об'єктах підприємства чи виробничого підрозділу, колектив якого їх обрав;

2) вносити в спеціально заведену для цього книгу обов'язкові для розгляду роботодавцем пропозиції щодо усунення виявлених порушень;

3) вимагати від майстра, бригадира чи іншого керівника виробничого підрозділу припинення роботи на робочому місці у разі створення загрози життю або здоров'ю працюючих;

4) вносити пропозиції про притягнення до відповідальності працівників, які порушують нормативні акти з охорони праці.

Гарантії для уповноважених з питань охорони праці щодо звільнення їх з роботи з ініціативи роботодавця або притягнення до дисциплінарної чи матеріальної відповідальності передбачається у колективному договорі. Уповноважений може бути відкликаний до закінчення терміну своїх повноважень у разі незадовільного їх виконання тільки за рішенням загальних зборів (конференції) трудового колективу, який його обирає.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В роботі наведено теоретичне узагальнення та запропоновано вирішення науково – практичного завдання, що полягає в удосконаленні теоретико-методичних підходів та розробці практичних рекомендацій щодо аудиту виробничих запасів підприємств. За результатами дослідження зроблено такі висновки:

1. На базі критичної оцінки змісту спеціальної економічної літератури, розкрито економічну сутність «виробничих запасів» і запропоноване власне бачення виробничих запасів. Виробничі запаси – це складова частина матеріальних активів, придбані чи самостійно виготовлені, які використовуються у виробничому процесі з метою отримання прибутку, приймають участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції.

Дане визначення, на нашу думку, в повній мірі розкриває сутність виробничих запасів як економічної категорії, при цьому зосереджуючи увагу на:

- 1) відношенні до активів підприємства (складова частина матеріальних активів);
- 2) походженні (придбані чи самостійно виготовлені);
- 3) терміні корисного використання (приймають участь у виробництві протягом одного виробничого циклу);
- 4) порядку визнання витрат від їх використання (повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції).

2. Законодавча і нормативно-правова база покликана забезпечити однакове розуміння і дотримання єдиних принципів контролю в організації діяльності кожного підприємства. Дослідження нормативно-правових документів дають змогу під час проведення аудиту запасів підтвердити реальність і достовірність вартості запасів у фінансовій звітності та відповідність операцій з ними чинному законодавству. Але нормативна база

України з обліку запасів повинна бути приведена у відповідність з новим механізмом господарювання, а проблемні питання щодо обліку виробничих запасів слід вирішувати як організаційно так і економічно. Зокрема, це питання оцінки та визнання в обліку запасів. Для обліку необхідні досконала нормативно-правова база, яка допоможе визначити основні особливості виробничих запасів на підприємстві та сприяти ефективному управлінню підприємством.

3. Дослідження показали, що суть інформаційне забезпечення зводиться до цілеспрямованої роботи по збору інформації, її реєстрації, передаванню, обробці, узагальненню, зберіганню та пошуку суб'єктами контролю з метою використання для управління. Завданням інформаційного забезпечення аудиту виробничих запасів є інформування учасників контрольного процесу про їх стан та рух на підприємстві, а також відображення в обліку господарських операцій відповідно до нормативно-правових актів.

4. З'ясовано, що предметною областю аудиторських досліджень виробничих запасів є: елементи облікової політики та операції з облікового відображення виробничих запасів, записи в первинних документах, реєстрах та звітності, Інформація про порушення ведення обліку, недостачі, зловживання, що знайшли документальне підтвердження в актах ревізії, перевірок, у висновках аудиторів, постановках правоохоронних органів.

5. Аналітичні процедури є незалежними тестами фінансової інформації, які виконуються шляхом вивчення та порівняння взаємозалежностей. Завданням аналізу виробничих запасів підприємств є виявлення причин незадовільного забезпечення підприємства окремими видами ресурсів, розробка конкретних організаційно-технологічних та економічних заходів мобілізації виявлених резервів, спрямованих на поліпшення забезпеченості необхідними товарно-матеріальними цінностями ат підвищення віддачі від них.

Аналіз стану забезпеченості досліджуваних господарств виробничими

запасами дають змогу стверджувати, що підприємства в достатній мірі забезпечені сировиною та матеріалами а також матеріалами сільськогосподарського призначення, що дає змогу безперебійно здійснювати господарську діяльність. В результаті аналізу структури витрат на виробництво продукції за елементами підприємств було з'ясовано, що сільськогосподарська продукція є в значній мірі матеріаломісткою (60-70% складає вартість матеріальних витрат в структурі собівартості).

6. Письмове оформлення результатів аудиту – одне з найважливіших його завдань. Дослідження доводять, що своєчасне і якісне оформлення аудиторських документів – необхідна умова успішного та ефективного проведення аудиту.

В аудиторському висновку, що узагальнює результати аудиту виробничих запасів ТОВ «Бережани Агро» відзначено: «...аудиторська перевірка показала, що бухгалтерська річна звітність підприємства достовірна і складена відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, діючих в Україні, звітність складена відповідно дійсним обліковим даним, система бухгалтерського обліку відповідає вимогам українського законодавства і дає достовірне і дійсне уявлення про фінансовий стан товариства станом на 31.12.2013 року».

7. Аналізуючи програми автоматизації аудиторської діяльності, можна зробити висновок, що в них здійснюється оцінювання системи внутрішнього контролю, є розрахунок внутрішньогосподарського ризику однак жодна з цих програм не дає можливості оцінити систему внутрішнього контролю та здійснити аналіз ризиків за умови автоматизованого ведення бухгалтерського обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азима В.І. Позитиви аудиту ефективності / Азима В.І. // Фінансовий контроль. – 2009. № 6. – С.14–15
2. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика: Пер. с англ./ [Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой] / А. Апчерч – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
3. Аренс Е., Дж. Лобекк. Аудит / Аренс Е., Дж. Лобекк. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 558 с.
4. Афанас'єва І.І. Облік і контроль виробничих запасів (на матеріалах підприємств хлібопекарного виробництва): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / І.І. Афанас'єва. – Харків., 2006. – 17 с.
5. Байдик О. Учет по центрам ответственности / О. Байдик // Бухгалтерия. – 2009. – 14 августа. – С.62–64.
6. Басенко О.В. Запаси на підприємстві текстильної промисловості / О.В. Басенко // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – №43. – С. 119–125.
7. Басюк Т.М. Основи інформаційних технологій: навч. посіб. / Т.М. Басюк; М-во освіти і науки України. – Львів: Новий світ-2000, 2011. – 390 с.
8. Белобжецкий И.А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / Белобжецкий И.А. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 256с.
9. Білик М. Д. Організація і методика аудиту сільськогосподарських підприємств: Підручник / М. Д. Білик. – К.: КНЕУ, 2003. – 628 с.
10. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. – М.: Книжный мир, 1999. – 895 с.
11. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець – 2-е вид. перероб. та доп. — Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672с.

12. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навч. закладів] / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 605 с.
13. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. /Вид. 2 – е, доп. і переробл. – Житомир: ЖІТІ, 2000 р. – 640 с.
14. Бутинець Ф.Ф.,Горецька Л.Л. Облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». – Житомир: ПП «Рута» 2002. – 544с.
15. Бутинець Ф.Ф. Контрольно-ревизионная служба на селе: вопросы и ответы / Ф.Ф.Бутинець, А.П.Гайдай, Ю.С. Цал-Цалко. – М.: Агропромиздат, 1986. – 158с.
16. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК. Т. 1 : посіб. по застосув. нормат.-метод. док. з бух. обліку в Україні / під ред.: В. М. Пархоменка, В. М. Жука. – К. : ІАЕ, 2004. – 826 с.
17. Бухгалтерський облік у сільському господарстві : навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. спец. 7.050106 «Облік і аудит» / під ред.: Ф. Ф. Бутинця, М. М. Коцупатрого. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 512 с.
18. Бухгалтерський облік у сільському господарстві : навч. посіб. для студ. вищих навч. закл. спец. 7.050106 «Облік і аудит» / під ред.: Ф. Ф. Бутинця, М. М. Коцупатрого. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 512 с.
19. Виноградова М.О. Методичні підходи до обліку запасів в Україні і Росії та їх відповідність міжнародним стандартам / М.О. Виноградова, Г.В. Комлач // Вісник Національного університету «Львівська політехніка» Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2007. - №577. – С. 58–66.
20. Внутрішній аудит: [монографія] / [Рудницький В.С., Лазаришина І.Д., Шеремет Г.М., Хомедюк В.О.]. – Рівне: УДУВГП, 2003. – 163 с.
21. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: [Монографія] / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.

22. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: [Практичний посібник] / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.
23. Голов С.Ф. Управлінський облік: підруч. / С.Ф. Голов. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
24. 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.
25. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 року № 436-IV із змінами та доповненнями.
26. Гриліцька А.В. Оптимізація обсягів використання виробничих запасів на підприємстві / А.В. Гриліцька, К.А.Кирилюк // Збірник наук. праць ЧДТУ. Серія: Економічні науки: Вип. 25. - Черкаси: ЧДТУ, 2010. – 340 с.
27. Гуренко Т. Економічна сутність та оцінка запасів / Т. Гуренко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2011. - № 2(275). – С. 22–25.
28. Гуцайлюк З.В., Мех Я.В., Щирба М.Т. Аудит (теорія, методика, збірник завдань). – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 190 с.
29. Гуцаленко Л. В. Удосконалення системи внутрішнього контролю на сільськогосподарських підприємствах / Л. В. Гуцаленко // Облік і контроль на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку : тези доп. міжнар. наук.-практ. конф., 4–5 жовт. 2007 р. / відп. за вип. М. М. Коцупатрий. – К. : КНЕУ, 2007. – 288 с.
30. Данилевский Ю.А. Финансовый контроль в отраслях народного хозяйства при различных формах собственности / Ю.А. Данилевский, Т.М.Мезенцева. – К., 2009 – 345 с.
31. Дорош Н.І. Методологічні та організаційні аспекти аудиту: дис. докт. екон. наук: 08.06.04 / Н.І. Дорош. – К., 2004 – 445 с.
32. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник / К. Друри / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.

33. Дяченко Л.Е. Впровадження внутрішнього аудиту на підприємствах м'ясопереробної галузі / Л.Е. Дяченко, Я.М. Безносок // Облік і фінанси АПК. – 2010. - № 2. – С. 91–93.

34. Економічна енциклопедія: Утрьох томах. Т. 1 / Редкол. С.В. Мочерний (відп. ред.). – К.: Видавничий центр «Академія», 2000. – 864 с.

35. Завадський Й.С. Економічний словник / Й.С. Завадський, Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич / К.: Кондор, 2007. – 358 с.

36. Золотухін О. Визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей. Податковий та бухгалтерський облік / О. Золотухін // Вісник податкової служби України. – 2011. - № 35. – С. 39–47.

37. Жук В.М. Фізіократичний базис фінансової безпеки аграрного бізнесу / В.М. Жук // Фізико-економічні засади збалансованого розвитку агросфери (до 150-річчя від дня народження В.І. Вернадського): зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. конф., 11 квіт. 2013 р., Київ / відп. ред. Ю.О. Лупенко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2013. – С. 5–10.

38. Жук В.М. Стандартизація обліку капіталу в контексті інституційних змін / В.М. Жук // Вісник ЖДТУ. – 2013. – № 2(64). – С. 52–55. Івашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В.Б. Івашкевич // Бухгалтерский учет. – 2009. – № 5. – С.56-59.

39. Жук В.М. Облікові технології у забезпеченні інвестиційної привабливості та фінансової безпеки сільськогосподарських підприємств / В.М. Жук, Ю.С. Бездушна, О.С. Вдовенко // Облік і фінанси. – 2013. – № 4 (62). – С.32–38.

40. Іващенко О.В. Нормування виробничих запасів на підприємстві / О.В. Іващенко, Ю.Є Студенікіна // Вісник економічної науки України. Науковий журнал. – 2008. - №1 (13). – С. 43–46.

41. Ізмайлова К.В. Фінансовий аналіз: Навч. посіб. / К.В. Ізмайлова – К.: МАУП, 2008. – 152 с.

42. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів: затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69.

43. Костирко Р.О. Розвиток методології внутрішнього контролю витрат підприємства / Р.О. Костирко // Финансы, учет, банки. – Выпуск № 1 (15) – 2009. – С.9–19.

44. Крейнер С. Ключевые идеи менеджмента. Мыслители, которые изменили мир менеджмента / С. Крейнер. – М.: ИНФА-М, 2002. – 347 с.

45. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник, - К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.

46. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К.: Каравела, 2010. – 568 с.

47. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: Навч.посіб. – К.: «Каравела» Львів: «Новий світ - 2000», 2009. – 504 с.

48. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: Начальний посібник / В.С. Лень, В.В. Гливенко – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 556 с.

49. Марущак Л.І. Економічна сутність виробничих запасів / Л.І. Марущак // Вісник Національного університету «Львівська політехніка» Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. - №577. – С. 225–230.

50. Марчук У.О. Сутність внутрішньогосподарського контролю: теоретичні засади та наукові підходи / У.О. Марчук // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 4. – С. 89-91.

51. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р. № 2.

52. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс] / затв. наказом М-ва аграр. політики України від

18.05.2001 р. № 132 // Картотека законодавства України. Серія: Українські комп'ютерні правові системи: ЗЗУ. Пошукова система «Омега».

53. Михалевич С.Г. Облік і внутрішньогосподарський контроль виробничих запасів: теорія і практика): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С.Г. Михалевич. – К.: 2009. – 22 с.

54. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року / Пер. з англ. мови О.В. Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.А. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков.- К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «Статус», 2006. – 1152 с.

55. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики / Пер. з англ.; О.В. Селезньова, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик та ін. – К.: ТОВ ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2004. – 1028 с.

56. Муравський В.П. Документування в умовах повної автоматизації обліку / В.П. Муравський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 5. – С. 48 – 52.

57. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73.

58. Облік об'єктів інтелектуальної власності та прав користування у складі нематеріальних активів: Навчальний посібник / За ред. Жука В.М., Бездушної Ю.С. - К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2013. – 188 с.

59. Організація бухгалтерського обліку : підруч. для студ. спец. «Облік і аудит» вищ. навч. закладів / під ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 3-тє вид., допов. і переробл. – Житомир : Рута, 2002. – 592 с.

60. . Огійчук М. Деякі аспекти розвитку економічного контролю в Україні / М. Огійчук, І. Рагуліна, І. Новіков // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. - №4(253). – С. 31–35.

61. Пантелєєв В.П. Аудит / В.П. Пантелєєв – К.: «Видавничий дім «Професіонал», 2008. – 400 с.
62. Палюх М.С. Нові підходи до організації обліку на підприємствах агропромислового виробництва / М.С. Палюх, О.П. Скирпан // Економічний аналіз. – 2010. Випуск 6. – С.135 – 137.
63. Петрик О. А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності : навч. посіб. / О. А. Петрик, В. Я. Савченко, Д. Є. Свідерський / за заг. ред. О. А. Петрик. – К. : КНЕУ, 2008. – 472 с.
64. Петрик О. Законодавчо-нормативне регулювання аудиторської діяльності в Україні: реалії сьогодення / О. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. - № 8-9. – С. 70-77.
65. Пилипенко А.А. Організація обліку і контролю / А.А. Пилипенко, В.І. Отенко. – Харків: вид. ХДЕУ, 2002. – 288 с.
66. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування / затв. наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. № 291 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 52. – С. 206.
67. Подолянчук О.А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: дис. ...канд. екон. Наук: 08.00.09 / О.А. Подолянчук. – К., 2009 – 286 с.
68. Політична економія: Навчальний посібник/К.Т. Кривенко, В.С.Савчук, О.О. Беляєв та ін. За ред. Д-ра екон. наук, проф. К.Т. Кривенко. – К.: КНЕУ, 2001. – 508 с.
69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» / затв. наказом М-ва фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 10. – С. 75–80.
70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств» / затв. наказом М-ва фінансів України від 7.07.1999 р. № 163 // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 15. – С. 11–14.

71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» / затв. наказом М-ва фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 // Облік і фінанси АПК. – 2006. – № 6. – С. 4–8.

72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (затверджено Наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.99 р. зареєстровано в Міністерстві юстиції України за № 751/4044 від 02.11.99 р).

73. Популярна юридична енциклопедія / Кол. авт.: В.К. Гіжевський, В.В. Головченко, В.С. Головченко, В.С. Ковальський (кер.) та ін. – К.: Хрінком Інтер, 2002. – 528 с.

74. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 23.01.96 р. № 116.

75. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22 квітня 1993 року № 125-ХІІ (з наступними змінами і доповненнями)

76. Про внесення змін до Закону України «Про аудиторську діяльність»: Закон України від 14.09.2006 р. № 140-V.

77. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / затв. Наказом М-ва фінансів України від 29 груд. 2000 р. № 356. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/find:Методичні+рекомендації+по+за+стосуванню+реєстрів+бухгалтерського+обліку+№+356/MF00062.html.

78. Про затвердження спеціалізованих форм реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій щодо їх застосування [Електронний ресурс] / затв. Наказом М-ва аграр. політики України від 4 черв. 2009 р. № 390. – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN48748.html.

79. Про інформацію: від 2 жовт. 1992 р. № 2657 – ХІІ. – за станом на 23 чер. 2005 р. / Вісник Верховної Ради. – 1992. - № 48. – Ст. 650. – (Закон України).

80. План рахунків, П(С)БО: нормативний довідник бухгалтера / Редакційна колегія: Позов А.Х., Кузьмінський Ю.А., Воронова М.О. – Дніпропетровськ: Баланс-Клуб, 2012. – 303 с.

81. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (зі змінами, внесеними наказом Мінфіну від 26.09. 2011 р.№1204).

82. Савченко В.Я. Аудит: Навч. Посібник / В.Я. Савченко – К.: КНЕУ, 2002. – 322 с.

83. Сагайдак Р.А. Організація внутрішнього аудиту і оцінка його ефективності в сільськогосподарських підприємствах / Р.А. Сагайдак // Облік і фінанси АПК. – 2011. - № 1. – С. 88–92.

84. Сайко О.В. Облік і контроль виробничих запасів (на прикладі підприємств молокопереробної промисловості України): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / О.В.Сайко – К.:, 2004. – 21 с.

85. Сардачук І.І. Обліково-інформаційне забезпечення внутрішньогосподарського контролю / І.І. Сардачук. – Вісник національного університету «Львівська політехніка»: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку, 2009. - № 647. – 651 с.

86. Симоненко Н.Н. Основы аудита: Учеб. пособие. / Н.Н. Симоненко – Комсомольск-на-Амуре: Комсомольский-на-Амуре гос. техн. ун-т, 2001. – 133 с.

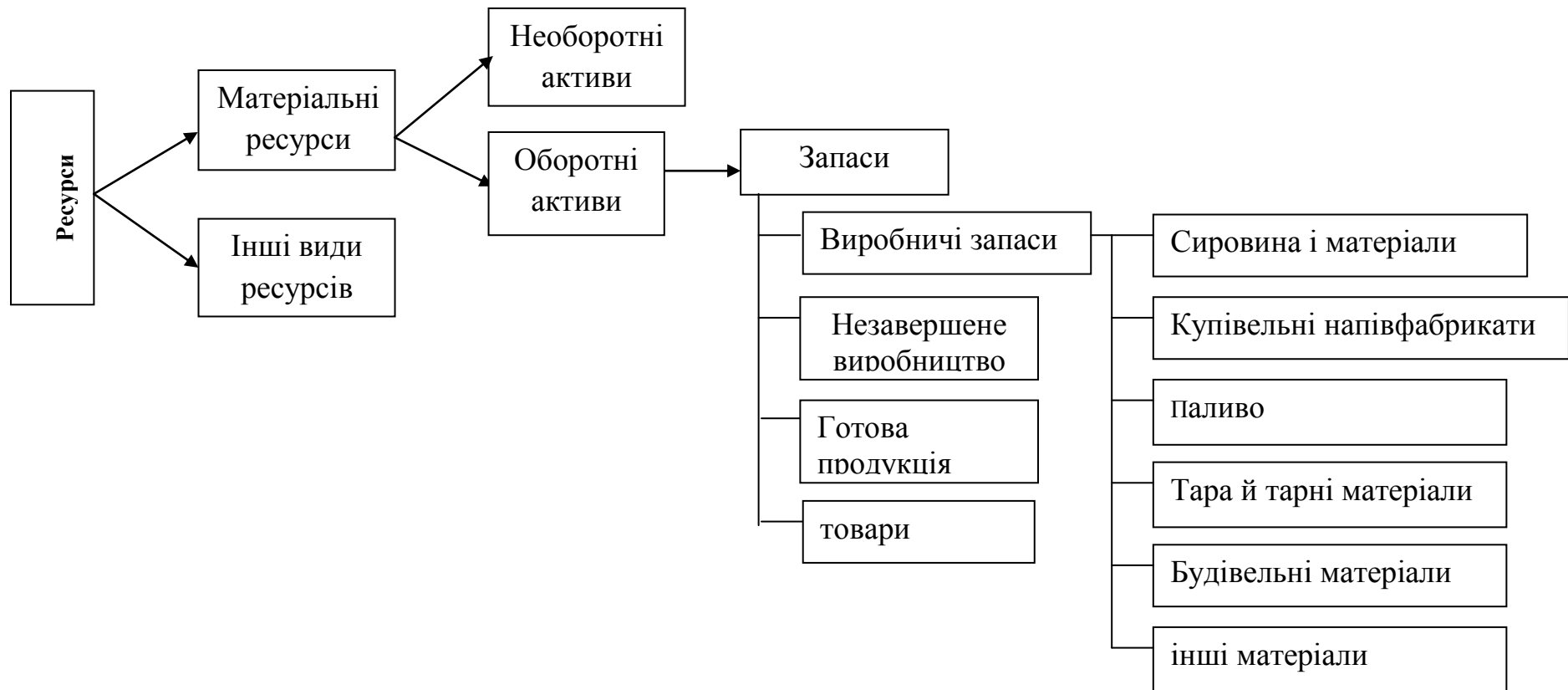
87. Скоробагата Н.Л. Бухгалтерський облік за національними стандартами: [посібник] / Н.Л. Скоробагата, В.Ф. Шпак. – К.: НАУ, 2005. – 422 с.

88. Скуміна А.В. Проблеми обліку виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах та напрями їх вирішення / А.В. Скуміна, К.В. Ломака, О.С. Ангелова // Агросвіт. – 2011. - № 24. – С. 84-86.

89. Словник іншомовних слів: 23000 слів та термінологічних словосполучень / Уклад. Л.О. Пустовіт та ін. – К.: Довіра, 2000. – 1018 с.
90. Слюсарчук Л.І. Облік і аналіз виробництва та продажу готової продукції. (Методолого – прикладний аспект) –К.: «Альтерпрес», 2001 – 258с.
91. Смоленюк П.С. Бухгалтерський облік і прийняття рішень / П.С. Смоленюк – Хмельницький, НВП «Евріка», 2001. – 380 с.
92. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / В. Сопко – Тернопіль: Астон, 2005. – 496с.
93. Схеми бухгалтерських проведення: типові, нестандартні, галузеві / Редакційна колегія: Позов А.Х., Кузьмінський Ю.А., Воронова М.О. – Дніпропетровськ: Баланс-Клуб, 2012. – 111 с.
94. Стендер С.В. Аудит як структурний елемент контрольної функції управління / С.В. Стендер // Облік і фінанси АПК. – 2010. - № 1. – С. 112-117.
95. Суков Г.С. Вирішення проблем обліку запасів / Г.С. Суков // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 340 с. – С. 187–195.
96. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник для студ. вищ. навч. закл. економ. спец. 5-те вид., доп. і переробл. –К.: А.С.К., 2000, – 784 с.
97. Тлумачний словник української мови: за ред. д-ра філологічних наук, проф. В.С. Калашникова. – Х.: Прапор, 2002. – 992 с., 1999. – 392 с.
98. Україна. Закони. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755 // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14 ; № 15–16 ; № 17. – С. 112.
99. Україна. Закони. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – С. 365.

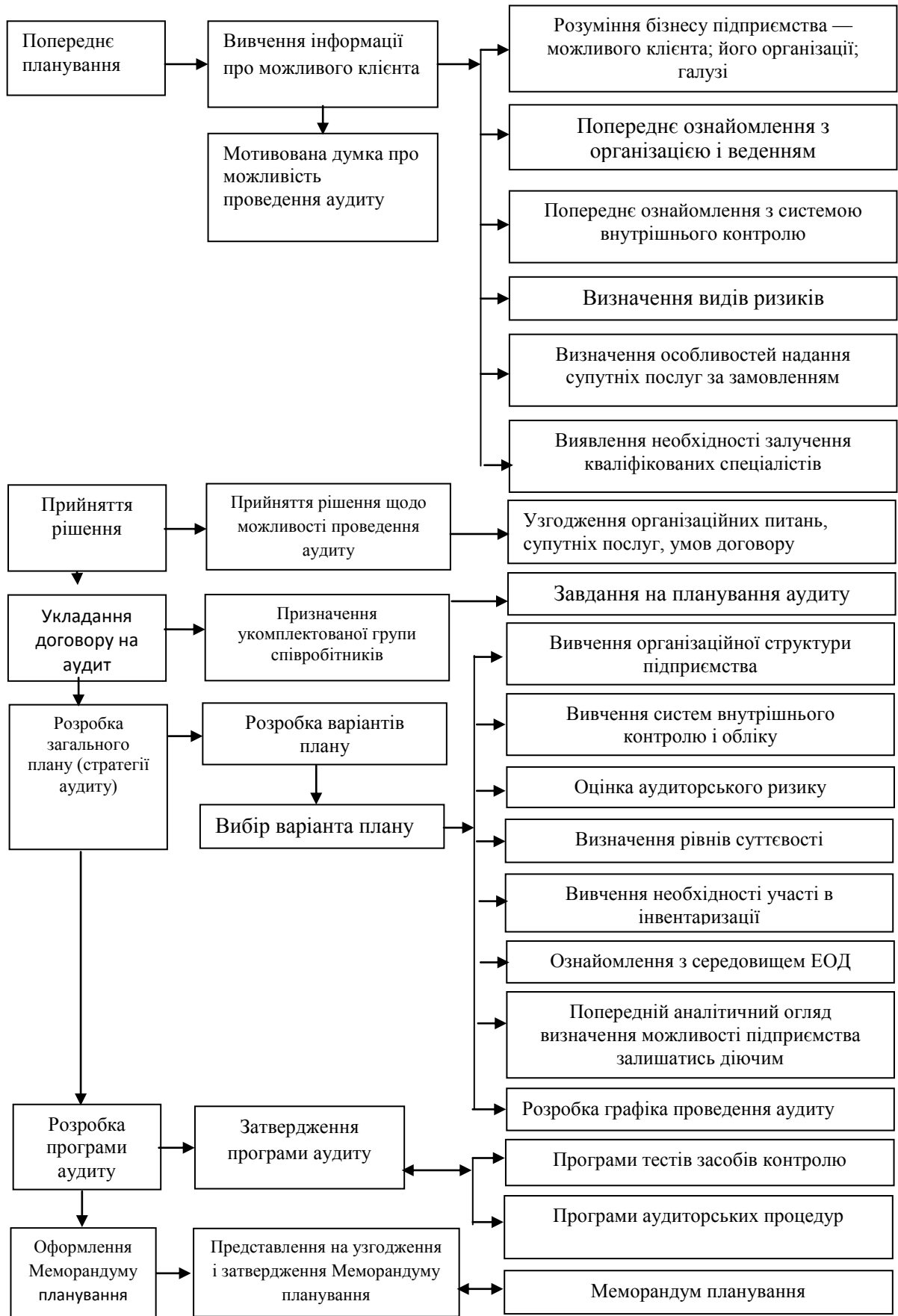
100. Универсальный экономический словарь: Менеджмент, маркетинг, реструктуризация. – К.: Поисково-издательское агентство «Книга памяти». – 1993. - 485 с.
101. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посіб. / Б.Ф.Усач – 2-ге вид., стер. – К.: Знання–Прес, 2003. – 223 с.
102. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: Підруч. – 4-те вид. стер. – К.: Знання-Прес, 2002. – 253 с.
103. Усач Б.Ф., Душко З.О., Колос М.М. Організація і методика аудиту: Підруч. – К.: Знання, 2006 – 295 с.
104. Файоль А. Управление – это наука и искусство / А. Файоль, Г. Эмерсон, Ф. Тейлор, Г. Форд – М.: Республика, 1997. – 351 с.
105. Хмелевський С.М. Облік і внутрішній аудит матеріальних запасів (на матеріалах підприємств хлібопекарної галузі промисловості): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / С.М. Хмелевський – К.: 2003. – 24 с.
106. Чаюн І.Ю. Управління матеріало-технічним забезпеченням підприємства: Навчальний посібник / І.Ю. Чаюн, І.Ю. Бондар – К.: Київ. нац. торг.- екон. ун-т. 2002. – 111 с.
107. Чернелевський Л.М., Беренда Н.І. Аудит. Навч. Посіб. – К.: Міленіум, 2002. – 466
108. Чумак О.В. О проблеме учета и контроля запасов промышленного предприятия / О.В. Чумак // Логистика: проблемы и решения. Международный научно-практический журнал. – 2007. - №1. – С. 78–79.
109. Шатковська Л.С. Економічний контроль на сільськогосподарських підприємствах. – К.: Урожай, 1994. – 272 с.
110. Юридична енциклопедія: в 6 т.; Ред.: Ю.С. Шемшученко та ін. – К.: «Укр.енцикл.», 2001. – Т.3: А-Г., 2001. – 792 с.

Додаток А



Місце виробничих запасів у складі ресурсів сільськогосподарських підприємств [84, с. 7]

Додаток Б



Планування аудиту [63, с. 176]

**Проект Висновку незалежного аудитора
про бухгалтерський облік та фінансову звітність
ТОВ «Бережани Агро» за 2012 рік**

м. Вінниця

21 лютого 2013 р.

Основні відомості про аудитора

Незалежний аудитор – фізична особа підприємець Прохорова Вероніка Григорівна

Загальна інформація про ТОВ «Бережани Агро»

Назва підприємства	ТОВ «Бережани Агро»
Юридична адреса підприємства	м. Бережани, Тернопільська обл.
Тел./факс	39-39-49
Код за ЄДРПОУ	03734027
Свідоцтво про реєстрацію підприємства	Від 10 лютого 2000 року № 04050975100010446
Форма власності	Приватна власність
Розрахунковий рахунок	260083166
МФО	362191
Назва банку	Акціонерний поштово-пенсійний банк «Аваль»
Розмір статутного фонду	2000 грн.
Середньооблікова чисельність робітників	115, з яких 30 – працівники галузі рослинництва та 85 – тваринництва
Загальна земельна площа	1508 га.
Загальна площа с.-г. угідь	1508 га.
Відділки	планово-економічний, зарплати, матеріальний, виробничих витрат та ін.
Керівник	Безпалько Валерій Дмитрович

Основні відомості про умови договору на проведення аудиту

На підставі договору № 1 від 18.01.2013 р. проведено аудиторську перевірку руху виробничих запасів ПСП «АФ «Батьківщина» станом на 31.12.2012 року.

Перевірку розпочато 10.02. 2013 року, закінчено 20.02. 2013 року.

Аудиторська перевірка здійснювалась відповідно до вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та міжнародних стандартів аудиту.

Аудиторський висновок надається замовнику – керівнику Безпальку Валерію Дмитровичу .

Перелік перевіреної бухгалтерської інформації під час аудиторської перевірки:

- Статут;
- Головна книга;
- Облікова політика;
- Наказ про проведення річної інвентаризації;
- Пакет фінансової звітності (Ф. 1, 2, 3, 4, 5, 6);
- Первинні та зведені документи з обліку розрахунків з підзвітними особами, дані синтетичного та аналітичного обліку.

Умовно-позитивний висновок

Мною, аудитором Прохоровою В.Г. згідно договору проведено аудиторську перевірку первинної та зведеної документації **ТОВ «Бережани Агро»**.

Управлінський персонал несе відповідальність за підготовку та достовірне представлення цієї інформації у відповідності до національних П(С)БО та вимог чинного законодавства.

Відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо перевіреної інформації на підставі результатів аудиту, за винятком зазначеного у наступному параграфі. Мною проведена аудиторська перевірка згідно вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та міжнародних стандартів аудиту 700, 701, 720. Ці стандарти вимагають від мене дотримання етичних вимог, а також планування й виконання аудиторської перевірки для отримання достатньої впевненості, що інформація не містить суттєвих викривлень.

Я не спостерігала за інвентаризацією розрахунків проведеною станом на 31.12. 2012 року, оскільки згідно умов договору дата передувала укладанню договору на проведення аудиту. Через характер облікових записів Підприємства я не мав змоги підтвердити усю суму дебіторської та кредиторської заборгованостей за допомогою інших аудиторських процедур.

Аудит передбачає виконання аудиторських процедур для отримання аудиторських доказів стосовно сум та розкриття інформації у фінансових звітах на підставі судження аудитора, яке ґрунтується на оцінці ризиків суттєвих викривлень фінансових звітів внаслідок шахрайства або помилок. Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосуються підготовки та достовірного представлення фінансових звітів, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Аудит

включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятність облікових оцінок зроблених управлінським персоналом, та загального представлення фінансових звітів обліковим принципам, які є загальноприйнятими в Україні.

Я вважаю, що в процесі проведення аудиторської перевірки мною отримано достатні та відповідні аудиторські докази для висловлення думки.

На мою думку, за винятком впливу коригувань, що могли бути потрібними, якщо б я була в змозі підтвердити розмір дебіторської та кредиторської заборгованості, фінансові звіти **ТОВ «Бережани Агро»** справедливо і достовірно відображають фінансовий стан станом на 31.12.2011 року, його фінансові результати та рух грошових коштів за 2012 рік, у відповідності до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України.

1. Аудит виробничих запасів

1) Облік руху виробничих запасів ведеться на рахунку 20 «Виробничі запаси».

2) За даними фінансової звітності станом на 31.12.2012 р. та журналу-ордера 5 А с.-г. Підприємство не має відхилень між даними бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо залишків виробничих запасів:

Таблиця 1

Наявність, склад та структура виробничих запасів

ТОВ «Бережани Агро» за 2011-2013 рр.

Ресурси	2013	
	тис. грн.	%
Сировина і матеріали	54	7,0
Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	-	-
Паливо	45	5,9
Тара і тарні матеріали	2	0,3
Будівельні матеріали	12	1,6
Запасні частини	12	1,6
Матеріали сільськогосподарського призначення	641	83,6
Разом виробничі запаси	766	100

3) У звітному періоді інвентаризація проводилась станом на 1 листопада 2013 року згідно Наказу «Про проведення інвентаризації» від 29 жовтня 2012 р.

Інвентаризаційною комісією розбіжностей між даними синтетичного та аналітичного обліку не виявлено.

4) На мою думку, дані фінансової звітності Підприємства відповідають даним реєстрів синтетичного та аналітичного обліку та первинним документам, наданим на розгляд аудитору.

Аудитор

Прохорова В.Г.