

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку і оподаткування підприємницької діяльності

МІНЬКОВСЬКИЙ Петро Петрович

Облік і внутрішній аудит виробничих запасів
(на матеріалах ВБ «Мібрук»)

Спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»
Випускна кваліфікаційна робота за освітнім ступенем бакалавр

Виконав студент групи ОПД-41
Міньковський Петро Петрович

підпис

Науковий керівник:
д.е.н., професор Крупка Я. Д.

Підпис

Випускну кваліфікаційну роботу
допущено до захисту

«__»_____ 20__ р.

В.О.зав. кафедри, к.е.н., доцент
Починок Н.В.

Прізвище, ініціали

ТЕРНОПІЛЬ – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. Методичні основи обліку виробничих запасів.....	6
1.1 Виробничі запаси як об'єкт обліку та їх класифікація.....	6
1.2. Документування і облік при надходженні та зберіганні виробничих запасів.....	18
1.3. Облік використання та вибуття виробничих запасів.....	28
Висновки до розділу 1.....	38
РОЗДІЛ 2. Організація внутрішнього аудиту виробничих запасів.....	39
2.1. Загальні принципи аудиту виробничих запасів підприємства	39
2.2. Методи документального та фактичного контролю запасів.....	44
2.3. Аудит ефективності використання запасів підприємства.....	52
Висновки до розділу 2.....	59
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	61
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	63

ВСТУП

Актуальність вибраної теми. Становлення ринкової економіки в Україні докорінно змінює економічне, правове та інформаційне середовище функціонування підприємств та відбивається на змісті і сутності господарської діяльності суб'єктів господарювання.

В процесі своєї діяльності підприємство має бути забезпечене необхідними виробничими запасами, які не повинні, з одного боку, перевищувати встановлені норми, а з іншого, - не бути замалими для здійснення нормальної роботи. Порівняння фактичних запасів на виготовлення продукції з їх нормативами, оцінити ефективність використання запасів – важливе завдання економічних служб підприємства. Без такого порівняння можуть виникати значні порушення при формуванні економічної політики підприємства та прийнятті важливих управлінських рішень.

Задля зменшення ризиків і виявлення резервів у витрачанні запасів потрібен постійний контроль за процесом виробництва, детальний їх облік та виявлення факторів, які впливають на сам процес виробництва і витрати пов'язані із використанням запасів. Тому для кожного підприємства важливим є поглиблений аналіз та контроль витрачання запасів і ефективне управління ними для досягнення необхідних результатів господарської діяльності.

Дослідженням проблем обліку і контролю виробничих запасів у підприємствах займалися такі відомі фахівці як: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Задорожний, В.І. Єфіменко, Я.Д. Крупка, В.С. Лень, М.С. Пушкар, І.Ю. Чаюн, Н.В. Чебанова. Серед західних фахівців з цього питання слід відзначити таких науковців, як Б.А. Райзберг, Г. Мюллер, Е. Бріттона, Н. Дж. Еквілайн. Тому дана тема дипломної роботи є актуальною і важливою для розвитку теорії й практики обліку і контролю виробничих запасів.

Мета і завдання дослідження. Метою написання дипломної роботи є теоретичне обґрунтування та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організаційних та методичних засад обліку виробничих запасів.

Для більш ефективного розкриття мети у дипломній роботі потрібно

вирішити такі **завдання**:

- ✓ дослідження сутності і значення категорій «запаси» та «виробничі запаси»;
- ✓ узагальнення та удосконалення системи класифікації виробничих запасів;
- ✓ визначення основних методичних аспектів обліку виробничих запасів;
- ✓ вивчення діючої практики обліку виробничих запасів на досліджуваному суб'єкті господарювання;
- ✓ вивчення особливостей документування та інвентаризації виробничих запасів;
- ✓ дослідження організаційно-методичних аспектів внутрішнього аудиту виробничих запасів та розробка рекомендації щодо його удосконалення.

Об'єктом дослідження є процес організації та стану обліку виробничих запасів у ВБ «Мібрук».

Предметом дослідження виступає процес обліку та внутрішнього аудиту виробничих запасів.

Методи дослідження. В процесі дипломного дослідження використовувалася низка загальнотеоретичних і спеціальних методів: теоретичного узагальнення, порівняльного аналізу, системного аналізу, аналогії, порівняння, статистичних та аналітичних, конкретизації, індукції та дедукції.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в уточненні економічної сутності поняття «виробничі запаси» та удосконаленні їх класифікації, розгляді проблемних питань з організації та методики обліку і аудиту виробничих запасів, а також розробці перспективних напрямів удосконалення організації обліку запасів та методики їх аудиту.

Апробація наукових досліджень. За результатами дослідження була опублікована стаття на тему: «Розкриття сутності категорії «запаси» в Збірнику

наукових праць студентів «Глобалізація обліку та звітності» (Тернопіль, 2019).

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування викладених у дипломній роботі пропозицій щодо методики та організації обліку та аудиту запасів на ВБ «Мібрук».

В дипломній роботі використано періодичні видання, методичну та спеціальну літературу, законодавчі та нормативні документи, дані обліку і звітності ВБ «Мібрук», в яких відображено питання обліку та аудиту виробничих запасів.

Структура й обсяги роботи. Дипломна робота складається з вступу, двох розділів, висновку, списку використаних джерел. Повний текст роботи складає 69 сторінок і включає 10 таблиць, 8 рисунків. Список літературних джерел налічує 74 одиниці і розміщений на 7 сторінках.

РОЗДІЛ 1

МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1.1. Виробничі запаси як об'єкт обліку та їх класифікація

Запаси відіграють немаловажну роль у діяльності суб'єктів господарювання. Вони є важливою складовою виробничого капіталу і найбільш значною частиною активів кожного підприємства. Вони займають важливе місце у складі майна та головні позиції у складі витрат підприємств різних сфер господарювання, при визначенні ефективності господарської діяльності підприємства та оцінці про фінансового стану. Тому важливим є визначення сутності даної категорії.

Найперше слід зупинитись на трактуванні категорії «запаси» у різних джерелах.

Зокрема, у Великому тлумачному словнику сучасної української мови запаси трактують як «певна кількість чогось, заготовленого заздалегідь; наявність чогось, що нагромаджується за певний період часу» [12, 188].

Бутинець Ф.Ф. визначає запаси як все те, що завезено на склади підприємства і ще не вступило в першу стадію обробки, тобто частина сукупних запасів, призначених для виробничого споживання [8,59].

Сопко В.В. розглядає запаси з боку накопичених ресурсів, що використовуються у процесі виробництва для подальшого продажу продукту виробництва. Фактично, він вважає, зміст тут зовсім інший, запаси – це сукупність вироблених матеріальних благ, невідомо для чого й кого, які навряд чи колись взагалі будуть використані за призначенням [65, 56-57]. А все це тому, що ці запаси заготовляє, зберігає зовсім не той, хто їх у майбутньому споживатиме. А тому заготівник (держава) заготовляє те, що йому заготовляти зручніше і вигідніше, а зовсім не те, що може знадобитись конкретним споживачам – підприємствам, організаціям, тим більше, окремим громадянам. Основним завданням збільшення ефективності промислового виробництва має стати не орієнтація на обсяги виробництва, а на ринковий попит. Тобто, на

відміну від державно-монополістичної системи господарювання, яка ґрунтувалась на принципі «продавати те, що виробляється» ринкова система має ґрунтуватись на принципі «виробляти те, що продається» [4, 119].

Лень В.С., Гливенко В.В. вважають, що створення запасів, їхнє збереження, витрачання і поповнення характерне для всіх видів господарської діяльності – від домогосподарства до економіки [39, с.112].

Різні трактування зустрічаються й у нормативних документах (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Трактування категорії запаси у нормативно-правовій базі

Нормативний документ	Визначення
Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [58]	Запаси - це активи, які: - що утримуються для їх подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; - перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; - утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [45]	Запаси - це активи, які: - утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; - перебувають у процесі виробництва для такого продажу; - існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг
Інструкція з бухгалтер. обліку запасів банків України [25]	Запаси - це активи, що утримуються підприємством для забезпечення безперервної роботи банку, надання послуг
Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку [43]	Запаси - це активи, які: - зберігаються для наступного продажу в умовах звичайної господарської діяльності; - перебувають у процесі виробництва з метою наступного продажу продукту виробництва; - зберігаються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також для управління підприємством
Наказ про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства [51]	Запаси - це оборотні активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності (готова продукція, товари); перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва (незавершене виробництво); утримуються для використання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг (сировина, матеріали тощо)

Проаналізувавши різні джерела, можна сформулювати і уточнити поняття запаси на сучасному етапі на основі трактувань запасів різними науковцями, відображених у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Трактування сутності запасів різними науковцями

Автори	Визначення сутності запасів
Василенко В.О. Ткаченко Т.І. [9, 47]	Резерви матеріальних ресурсів підприємства.
Живко З. Б. Живко М.О. Живко І. Ю. [20, 121]	Ресурси (активи) підприємства, які зберігаються для продажу за умов звичайної господарської діяльності або перебувають у процесі виробництва для такого продажу, або утримуються для споживання у виробничому процесі чи при наданні послуг, а також для управління підприємством (сировина і матеріали, комплектуючі вироби, готова продукція, паливо, будівельні матеріали, товари, малоцінні та швидкозношувані предмети)
Зінь Е.А. [5, 105]	Будь-які ресурси підприємства, що призначені для використання, але тимчасово не використовуються (сировина, матеріали, паливо, обладнання, машини, електроенергія)
Козловський В.А. Козловська Е.А. Савруков Н.Т. [28, 95]	Будь-який ресурс, який використовується для того, щоб задовольнити поточну або майбутню потребу (заготовки та вихідні матеріали, напівфабрикати, що перебувають у виробничому процесі і готові вироби)
Нашкерська Г.В. [52, 208]	Оборотні активи підприємства, які використовуються переважно в одному операційному циклі діяльності підприємств
Посилкіна О.В. Сагайдак-Нікітюк Р.В. Доровський О.В. Кубасова Г.В.[57, 123]	Матеріальні ресурси, які знаходяться на різних стадіях виробництва і збуту, тобто це сукупність сировини, основних і допоміжних матеріалів та інших товарів, які очікують входження у процес виробничого споживання, або готової продукції, яка очікує відвантаження споживачу
Райзберг Б.А. Лозовский Л.Ш. Стародубцева Е.Б. [60, 113]	Матеріальні цінності, оборотні кошти у вигляді сировини, матеріалів, палива, напівфабрикатів, готової продукції, які не використовуються в даний момент у виробництві, що зберігаються на складах або в інших місцях і призначені для наступного використання
Савкович В.А. [62, 8]	Все те, на що є попит, але що в даний момент виключено з виробничого або особистого споживання, це всі матеріальні, фінансові, трудові та інші ресурси, які в даний момент не використовуються
Чаюн І.Ю., Бондар І.Ю. [73, 44]	Матеріальні ресурси, які потрібні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери матеріального виробництва та задоволення в потреб населення, які зберігаються на складах або в інших місцях з метою їх наступного використання

Аналізуючи вищенаведені трактування, можна зробити висновок, що запаси – це оборотні активи, які утримуються для продажу за умови звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва або утримуються для використання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг чи управління підприємством.

Зважаючи на сутність запасів, не менш важливою є їх класифікація. Основним нормативним документом, що регулює облік запасів, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО) 9 «Запаси», згідно якого запаси класифікуються за трьома ознаками (табл. 1.3).

Таблиця 1.3.

Групування запасів за П(С)БО 9 «Запаси»

Ознаки групування	Вид запасів
Призначені для реалізації в умовах звичайної діяльності	готова продукція, товари
Знаходяться в процесі виробництва з метою виробництва	незавершене виробництво, напівфабрикати, брак у виробництві
Призначені для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг, а також управління підприємством	матеріали, малоцінні і швидкозношувані предмети

Як бачимо в таблиці 1.3, у П(С)БО 9 «Запаси» чітко прописана класифікація запасів, проте немає такої єдності щодо класифікації запасів серед різних науковців. Так, К.М. Таньков, О.М. Тридід, Т.О. Колодизева поділяють запаси на виробничі, запаси незавершеного виробництва, готову продукцію [66, 160].

Р.Р. Ларіна, В.Л. Пілюшенко, В.Н. Амітан, Б.А. Анікіна, В.М. Кислий, О.А. Біловодська, О.М. Олефіренко, О.М. Соляник, О.М. Тридід, Т.О. Колодизева виділяють серед запасів на поточні та гарантійні (страхові) і підготовчі (буферні), а також виробничі і товарні [38, 55].

Є.В. Крикавський дає класифікацію запасів двома видами, зокрема за фазовим поділом: запаси у постачанні (матеріали, сировина, покупні частини), запаси у виробництві (напівфабрикати, запаси на робочих місцях, запаси в

дистрибуції); та за функціональним поділом: поточні (циклічні), гарантійні, сезонні, спекулятивні, мертві запаси [28, 226].

Оскільки в літературних джерелах науковцями немає чіткої єдності у виділенні відповідних видів запасів, а також системності у їх розкритті та використанні, в деяких випадках відбувається суміщення (змішування) класифікаційних ознак та одиниць. Тому доцільно комплексно систематизувати класифікацію відповідно до розроблених науковцями ознак та такими запасами, що є у використанні підприємств. Для потреб обліку нами сформована узагальнена класифікація запасів, відображена у табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Класифікація запасів та характеристика їх основних видів

№ з/п	Класифікаційна ознака	Вид запасів	Характеристика
1	2	3	4
1	За напрямом використання	Виробничі	Запаси, які підлягають подальшій переробці
		В переробці	Запаси, які знаходяться на стадії переробки
		Товарні	Запаси, які призначені для подальшого перепродажу, при цьому підприємство не вносить суттєвих змін у їх фізичну форму
2	За призначенням і причинами утворення	Постійні	Запаси, які дають змогу забезпечити безперервність виробничого процесу між двома поставками
		Сезонні	Запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи сезонному транспортуванні
3	За місцем перебування	Складські	Запаси, що знаходяться на складах підприємства
		У виробництві	Запаси, що перебувають у процесі обробки
		В дорозі	Запаси, не перебувають у власності підприємства і ще не отримані замовником, а знаходяться в дорозі
4	За відповідністю нормативній кількості	Нормативні	Запаси, які є в наявності і відповідають потребам необхідним для забезпечення безперебійної роботи підприємства
		Наднормативні	Запаси, які є більшими за їх нормативну кількість
5	За наявністю на початок і кінець звітної періоду	Початкові	Кількість запасів на початок звітної періоду
		Кінцеві	Кількість запасів на кінець звітної періоду

Закінчення табл.1.4

1	2	3	4
6	За походженням	Первинні	Запаси, які отримало підприємство ззовні від інших підприємств і не підлягли обробці на даному підприємстві
		Вторинні	Матеріали і вироби, що після первинного використання можуть застосовуватись вдруге на підприємстві (відходи виробництва)
7	За сферою використання	У сфері виробництва	Запаси, що перебувають у процесі виробництва(виробничі запаси, незавершене виробництво)
		У сфері обігу	Запаси, які в сфері обігу (готова продукція, товари)
		У невиробничій сфері	Запаси, що не використовуються у виробництві
8	За метою формування	Поточні	Запаси, забезпечують безперервність використання матеріальних ресурсів у виробничому процесі, а також можливість безперервної реалізації готової продукції підприємствами-виробниками і організаціями торгівлі в період між постачаннями.
		Підготовчі (буферні)	Запаси, що вимагають додаткової підготовки перед використанням у виробництві.
		Гарантійні (страхові і резервні)	Запаси, що призначені для безперервного постачання продукцією споживача в разі непередбачених обставин, таких відхилення в періодичності і у величині постачань від запланованих, затримки постачань в дорозі, зміни інтенсивності
		Сезонні	Запаси, що утворюються при сезонному характері виробництва, вжитку або транспортування продукції.
		Рекламні	Запаси, що створюються і підтримуються в каналах розподілу для швидкої реакції на маркетингову політику, що проводиться фірмою.
		Спекулятивні	Запаси, що створюються в цілях захисту від можливого підвищення цін або введення протекціоністських квот або тарифів, а також, щоб використовувати кон'юнктуру ринку для здобуття додаткового прибутку.
9	За відображенням у балансі	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і обліковуються на балансових рахунках.
		Позабалансові	Запаси, які знаходяться на території підприємства, але не є власністю підприємства і обліковуються поза балансом

У вище наведеній таблиці відображено додаткову ознаку - за напрямками використання, де окрім вже наявних виробничих та товарних запасів, виділено категорію запаси в переробці, а також запропонована нами ознака – за відображенням у балансі, згідно якої запаси поділяються на: балансові та позабалансові.

За запропонованими ознаками структурувати запаси можна таким чином:

1. Балансові – це власні запаси підприємства, обліковуються на балансових рахунках:

1.1. Виробничі запаси – це придбані, самостійно виготовлені або отримані іншим чином запаси, які утримуються для подальшого використання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг чи іншого споживання в ході нормального операційного циклу. До них відносять:

- сировину;
- основні й допоміжні матеріали;
- комплектуючі вироби, покупні напівфабрикати та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб;
- малоцінні та швидкозношувані предмети, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року (інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо).

1.2. В переробці – це запаси, які знаходяться на стадії переробки, удосконалення. До них відносять:

- незавершене виробництво (незакінчені обробкою та складанням деталі, вузли і вироби, а також незакінчені технологічні процеси);
- поточні біологічні активи (дорослі тварини на відгодівлі і в нагулі; тварини, вибракувані з основного стада та прийняті від населення для реалізації; молодняк тварин; птиці; звірі; кролі та сім'ї бджіл).

1.3. Товарні – це запаси, які призначені для подальшого перепродажу, при цьому підприємство не вносить суттєвих змін у їх фізичну форму. До них належать:

- готова продукція (продукція, яка виготовлена власними силами підприємства, і призначається для подальшого продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбачених договором або іншим нормативно-правовим актом);

- товари (матеріальні цінності, які отримуються та утримуються підприємством з метою подальшого продажу).

2. Позабалансові – це запаси, які не перебувають у власності підприємства, і обліковуються на позабалансових рахунках та не включаються до балансу підприємства. До таких запасів відноситься:

2.1. Давальницька сировина – матеріали, прийняті для переробки, які не оплачуються одержувачем і залишається власністю замовника.

2.2. Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні – матеріальні цінності, які реалізовані підприємством і право власності на які перейшло покупцю, але за умовами договору вони знаходяться на відповідальному зберіганні у підприємства-продавця. Крім того, сюди включаються матеріальні цінності, які одержані підприємством від постачальника, але не сплачені і заборонені до витрачання; отримані надміру, ніж у видаткових документах постачальників; на які є відмова від акцепту розрахункових документів постачальників.

2.3. Товари на комісії – це товари, що надійшли на підприємство в 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.

Для одержання інформації за даними класифікаційними ознаками запасів потрібно організувати облік і контроль, який має забезпечувати виконання таких завдань обліку та контролю:

- оптимальне визначення складу запасів підприємства та формування номенклатури-цінника;
- правильне функціонування складського господарства;
- визначення первісної вартості запасів;
- правильність здійснення переоцінки запасів на дату балансу та методів їх оцінки в разі вибуття;
- розкриття інформації про запаси у примітках до фінансової звітності.

Усі перераховані завдання сприяють формуванню інформації для управління запасами. Загальноприйнята класифікація впроваджується на підприємствах на території України, проте не виключено те, що на певний запас на різних підприємствах може даватись різна назва.

Проаналізувавши класифікацію запасів, більш детально зупинимося на структурі виробничих запасів. Зважаючи на те, що у нормативно-правовій базі та літературних джерелах немає єдиної класифікації виробничих запасів, вважаємо за необхідно запропонувати власну структурування виробничих запасів, що подана на рис. 1.1. З рис. 1.1 видно, що варто виділяти такі складові запасів:

1) Сировина та матеріали, до яких відносяться сировина, основні та допоміжні матеріали.

Сировина – це видобуті, вирощені власними силами або придбані на стороні оборотні ресурси, які на момент придбання не пройшли жодної стадії промислової обробки і призначені для споживання власним виробництвом, як необхідний компонент майбутнього продукту цього виробництва.

Основні матеріали – це матеріали, що становлять основу виробництва.

Допоміжні матеріали – це матеріали, які використовуються для обслуговування процесу виробництва і управління. До цієї групи належать запаси, що входять до складу виробничих продуктів і обліковуються на субрахунку 201 «Сировина і матеріали».

1) Паливо – економічно належить до допоміжних матеріалів, але відокремлюється в обліку у зв'язку з його належною роллю у господарстві й

великою частиною у загальних витратах матеріалів. Обліковують на субрахунку 203 «Паливо».



Рис. 1.1. Загальна структура виробничих запасів

2) Напівфабрикати – це продукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування. Для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва підприємства застосовують різні рахунки залежно від напрямку використання таких напівфабрикатів, якщо напівфабрикати реалізуються на сторону як готова продукція, то їх облік ведуть на 25 «Напівфабрикати», якщо ж вони використовуються тільки для виробництва, то на субрахунку 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби».

3) Тара і тарні матеріали.

Тара – це запаси, що призначені для транспортування, зберігання і продажу продукції. Тарні матеріали – це запаси, призначені для виготовлення і ремонту тари. До цієї групи належать предмети, призначені для пакування продукції, які обліковуються на рахунку 204 «Тара і тарні матеріали».

4) Будівельні матеріали – це матеріальні активи, призначені для використання у капітальному будівництві об'єктів, що зводяться господарським або підрядним способом, до яких належать будівельні матеріали, конструкції і деталі, обладнання, що підлягають встановленню на об'єктах, які будуються, інші матеріальні цінності, які призначені для потреб капітального будівництва. Ці матеріальні цінності обліковуються на субрахунку 205 «Будівельні матеріали».

5) Запасні частини – це окремі запасні частини машин, обладнання, транспортних засобів, призначені для виконання ремонтів, заміни зношених частин, реконструкції обладнання. Вони обліковуються на субрахунку 207 «Запасні частини».

6) Матеріали сільськогосподарського призначення – це виробничі запаси сільськогосподарського підприємства, або підприємства, що займається вирощуванням продукції сільського господарства в межах своєї звичайної діяльності (насіння, корми, садівний матеріал). Складові цієї групи

обліковуються на субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

7) Поточні біологічні активи – це біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. Облік цієї групи здійснюється на рахунку 21 «Поточні біологічні активи».

8) Малоцінні та швидкозношувані предмети – це предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік. Їх облік ведеться на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

9) Незавершене виробництво – це продукція, що не пройшла передбачений технологією повний цикл виробництва. Специфікою будівельної галузі є те, що як незавершене виробництво у будівництві обліковуються об'єкти незавершеного будівництва, тобто будівлі, споруди або передавальні пристрої, які фактично не експлуатуються внаслідок того, що перебувають у недобудованому стані. Облік цієї групи здійснюється на рахунку 23 «Виробництво».

10) Готова продукція — це, закінчена виробництвом та укомплектована продукція, що відповідає технічним та якісним характеристикам та призначена для збуту. Обліковується вона на рахунку 26 «Готова продукція».

11) Товари – це придбані або отримані запаси, що утримуються з метою подальшого продажу. Їх облік ведеться на рахунку 28 «Товари».

Завершуючи дане питання, можна сказати, що від правильної характеристики і визначення категорії запаси залежить і правильність подальшого її обліку. Запаси являються невід'ємним елементом функціонування підприємств. Їх оптимальний розмір забезпечує безперервність діяльності та уникнення низки ризиків пов'язаних з відсутністю запасів. Сформоване на основі узагальнення наукової літератури поняття запасів дає уявлення про структуру запасів, а класифікація відображає їх види.

1.2. Документування і облік при надходженні та зберіганні виробничих запасів

Для стабільного виробництва підприємство, постійно повинно бути забезпечене запасами. Від правильності ведення обліку надходження запасів залежить достовірність даних про отримані оборотні активи та збереження самих запасів. В свою чергу вирішення проблеми ефективного використання запасів потребує повної, об'єктивної, своєчасної і достовірної інформації про їх надходження та використання. Основним носієм такої інформації є первинний документ, від своєчасності та повноти складання якого в значній мірі залежить ефективність прийняття управлінських рішень.

Необхідними передумовами правильної організації обліку виробничих запасів є:

- ✓ ефективності управління надходженням запасів;
- ✓ раціональна організація складського господарства;
- ✓ розробка номенклатури запасів;
- ✓ визначена облікова політика щодо оцінки в обліку виробничих запасів;
- ✓ правильне групування (класифікація) запасів;
- ✓ розробка норм витрачання запасів.

Процес документального оформлення операцій з руху запасів є досить складним і трудомістким. Дослідження організації обліку запасів та застосування типових форм первинних документів показують ряд недоліків, які потребують додаткового вивчення з метою врегулювання. Зокрема, це стосується дублювання записів у бухгалтерських документах та необхідності підвищення їх контрольної функції. А тому, актуальним залишається питання зменшення трудомісткості складання первинних документів з одночасним забезпеченням наявності вичерпної інформації про здійснювані операції з метою контролю за правильністю їх відображення в обліку.

Джерела надходження запасів, які зараховуються на баланс підприємства, представлені на рис. 1.2.



Рис. 1.2. Джерела надходження виробничих запасів

Кожен із зазначених на рисунку 1.2. варіантів передбачає особливий порядок оформлення документів і відображення операцій у бухгалтерському обліку і при оподаткуванні.

Про вагомому роль первинної документації зазначають ряд вітчизняних та зарубіжних вчених. Так, Н.Борщ говорить про те, що правильна раціональна організація обліку матеріальних цінностей забезпечується чіткою системою документообігу визначеним порядком оформлення операцій з руху матеріалів [7, 9]. Б.Ф.Усач, Р.К. Шурпенкова трактують документ як письмовий доказ фактичного здійснення господарської операції [70, с.91], або письмове розпорядження на виконання, доповнюють М. Должанський та А. Должанський [18, 41]. Ряд зарубіжних вчених, зокрема Г. Мус та Р. Ханшманні під документом розуміють письмове підтвердження господарської операції, яка повинна знайти відображення в обліку [47, 217]. М.В. Кужельний та В.Г. Линик зазначають про те, що слово документація є похідним від слова документ, тобто письмове свідчення, що підтверджує факти здійснення

господарської операції [35, 53], а А.Н. Діденко трактує документ як матеріальний об'єкт, що містить у зафіксованому вигляді інформацію, оформлений у заведеному порядку й має відповідно до чинного законодавства юридичну силу [20, 5].

При надходженні запасів на підприємство, оформляються документи, форми яких затверджені Наказом Міністерства статистики України № 193 від 21.06.1996 р. «Про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини матеріалів» [46].

Відповідно до призначення та ролі документів у обліку запасів, їх можна класифікувати на такі, що:

- ✓ сприяють надходженню виробничих запасів (договір, доручення);
- ✓ засвідчують факт оприбуткування (накладна, прибутковий ордер, акт приймання матеріалів);
- ✓ підтверджують законність вибуття та цільове використання (лімітно-забірна картка, акт списання);
- ✓ забезпечують ведення складського обліку (картка складського обліку).

Найпершим документом що оформляється між покупцем і постачальником є договір тобто, на основі прийнятих рішень щодо вибору шляхів підтримання оптимальних запасів і варіантів дій з надходження їх на підприємство укладаються договори з постачальниками на поставку сировини й матеріалів.

Для дотримання вимог обліку типові договори матеріально-технічного постачання потрібно суттєво доповнити. Зокрема, у типових умовах поставок необхідно чітко визначити обсяг окремих партій, терміни виконання кожного замовлення чи їхню періодичність. Особливо важливим є обумовлення цього в договорах, коли суб'єктом господарювання прийнято рішення створювати мінімальні виробничі запаси. Саме при такому підході взаємовідносини з контрагентами можуть будуватись за принципом «точно вчасно», що має бути забезпечене в договорі матеріально-технічного постачання жорсткою системою фінансових санкцій: штрафів, пені, компенсацій, знижок чи надбавок.

При цьому обов'язковою є двобічність їх застосування, оскільки відносини підприємства з постачальниками слід будувати на рівноправності та паритетності. Заодно у договорі треба передбачати суворе дотримання номенклатури та якості поставлених сировини і матеріалів, обумовити заохочення за їхню високу якість і точну відповідність асортименту й кількості.

Важливим аспектом є визначення в договорі умов оплати, особливо тоді, коли поставки є ритмічними (щоденними, раз у тиждень), що дає змогу не тільки забезпечити повне довір'я між партнерами, а й чітко спланувати рух коштів.

При надходженні товарно-матеріальних цінностей (далі – ТМЦ) на склад у кожному окремому випадку оформляються різними первинними документами. Підставою для оприбуткування товарно-матеріальних цінностей на склад є:

- ☞ Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення матеріалів)
- ☞ Прибутковий ордер
- ☞ Акт приймання матеріалів

Після приймання і звіряння якості та фактичної наявності товарно-матеріальних цінностей із документами постачальника матеріально-відповідальна особа на складі заповнює відповідні первинні документи.

Накладна що виписується на відпуск матеріальних цінностей підприємством, виписується у трьох примірниках. Вона повинна містити наступну інформацію: дату виписки, назву підприємства-постачальника, назву підприємства що здійснює замовлення на постачання, номенклатура і характеристику запасів, що відпускаються, їх ціну, кількість та суму, хто здійснив відпуск матеріальних цінностей, дату і номер довіреності підприємства-покупця. Дозвіл від підприємства постачальника підписує уповноважена особа підприємства та головний бухгалтер. Перший примірник накладної передається підприємству одержувачу запасів, для оприбуткування запасів, другий залишається на підприємстві для контролю рухом запасів підприємства.

У тому випадку коли при надходженні запасів є кількісні чи якісні відхиленнями від даних, що вказаних у договорі та супроводжувальних документах, складається «Акт про приймання матеріалів» (ф. М-7). Для оприбуткування таких запасів за наказом керівника створюється спеціальна комісія, в яку обов'язково повинні входити представники постачальника, а у разі виникнення суперечливих питань з метою з'ясування непорозумінь можна залучити відповідних спеціалістів-експертів (юристів, аудиторів). Акт складається у двох примірниках і підписується членами комісії, після чого затверджується підписом керівника підприємства.

Первісна оцінка запасів здійснюється залежно від шляхів їх надходження на підприємство (рис. 1.3):



Рис. 1.3. Визначення первісної вартості запасів залежно від напрямів надходження

Собівартість запасів включає всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів на склад підприємства, а також витрати на доведення до стану, придатного для використання у запланованих цілях. Витрати на придбання запасів складаються з ціни придбання за вирахуванням непрямих податків, що повертаються підприємству податковими органами (ПДВ і акцизного збору), витрат на транспортування, вартості робіт навантаження, розвантаження та складування запасів, суми непрямих податків, якщо не передбачено їх повернення підприємству, витрат на страхування ризиків перевезення запасів, інших витрат, які безпосередньо можна пов'язати з придбанням запасів та доведенням їх до стану, у якому вони придатні до використання.

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

Відповідно до ПС(Б)О № 9 «Запаси» на ВБ «Мібрук» вважаються запасами активи, які відповідають таким нижче переліченим критеріям:

- вважаються оборотними активами, призначеними для виробництва продукції з подальшим її продажем, чи для реалізації, а також для надання послуг чи для управління підприємством;
- підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням активу;
- вартість активу може бути достовірно визначена.

Для відображення в обліку запасів підприємства використовуються рахунки класу 2 «Запаси» (рис. 1.4), які призначені для узагальнення інформації про наявність і рух готової продукції, товарів, предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів.

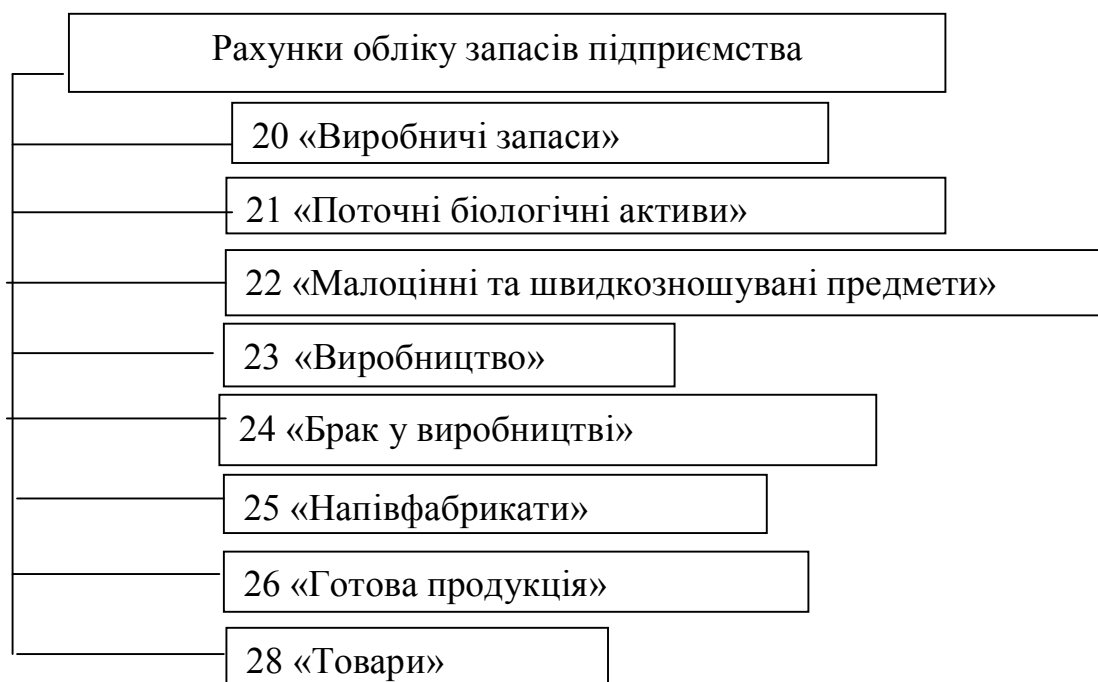


Рис. 1.4. Рахунки класу 2 «Запаси»

Згідно з Інструкцією № 291 від 30.11. 1999 р. «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» на рахунку 20 «Виробничі запаси» підприємством відображається інформація щодо сировини та матеріалів. ВБ «Мібрук» найбільше використовує такі субрахунки рахунку 20 в обліку виробничих запасів:

201 Сировина та пакувальні матеріали, які входять до складу готової продукції;

203 Нафтопродукти (бензин, газ, дизельне паливо), тверде паливо, мастильні матеріали;

205 Будівельні матеріали та інші матеріальні цінності необхідні для виконання будівельно-монтажних робіт;

207 Шини та запчастини для автомобілів, запчастини до обладнання та інші запчастини ;

209 Використовується для обліку інших матеріалів (витратні матеріали для лабораторії, канцелярські приналежності, тощо).

Відображення надходження запасів на рахунках бухгалтерського обліку можна побачити у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Кореспонденція рахунків по відображенню надходження виробничих запасів у Виробника бруківки «Мібрук»

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Оприбутковано отримані від постачальника запаси	20, 22	63
3	Вартість транспортних послуг по доставці запасів	20, 22	685
5	Оприбутковано запаси, придбані підзвітною особою за грошові кошти	20, 22	372
4	Нарахована заробітна плата за розвантаження придбаних запасів	20, 22	661
6	Нараховано внески на соціальні заходи на фонд оплати праці вантажника	20, 22	65
7	Оприбутковано безоплатно одержані виробничі запаси	20, 22	718

Однією із складових організації обліку запасів є організація складського обліку – кількісно-сортового обліку матеріальних цінностей, який ведеться на місці їх зберігання безпосередньо матеріально-відповідальною особою, але організовується головним бухгалтером. Він встановлює форми реєстрів обліку, оформляє і передає їх на склад, інструктує матеріально-відповідальних осіб про порядок ведення складського обліку та систематично слідкує за ефективністю ведення складського обліку.

Першою передумовою складського обліку є порядок організації складського господарства. Складське господарство являє собою складну систему з багатьох елементів (навантажувально-розвантажувальна техніка, яка повинна володіти рухомістю, маневреністю, економічністю; стелажне обладнання; перевантажувальні тамбури; секційні ворота; включаючи комп'ютерні програми, які дозволяють управляти та контролювати технологічні процеси на складі). Організація складського господарства передбачає побудову єдиної злагодженої системи з цих елементів.

На ВБ «Мібрук» для забезпечення виробничої програми відповідними матеріальними ресурсами створені спеціальні склади для зберігання основних і допоміжних матеріалів, палива, запасних частин, МШП та інших виробничих запасів: цементу, арматури, пластифікаторів та інших наповнювачів. Пісок, щебінь, гравій, камінь та інші сипучі матеріали зберігаються на відкритих площадках. Крім центральних складів, в різних структурних підрозділах підприємства функціонують комори, які виконують функції проміжних складів. Кожному складу наказом по підприємству присвоєно порядковий номер, який надалі зазначається на всіх документах, які відносяться до операцій складу.

На складах матеріальні цінності розміщують по секціях, а в середині них – за групами, типо- та сорторозмірами у штабелях, ящиках, контейнерах, на стелажах, поличках, комірках, піддонах, що забезпечує швидке їх приймання, відпуск та контроль за відповідністю фактичної наявності обліковим даним, а також встановленим нормам необхідних запасів.

Склади повинні бути забезпечені справними вагами, вимірювальними пристроями та мірною тарою.

Складський облік організують за видами об'єктів, що зберігаються, за місцями зберігання, за кількістю матеріальних цінностей. За необхідністю складський облік організують за партіями надходження запасів. Наприклад, ВБ «Мібрук» одержує цемент від різних постачальників: Миколаївського, Івано-Франківського, Кам'янець-Подільського цементних заводів. Облік таких матеріалів ведеться за кожною партією, що надійшла від різних постачальників, через різні ціни та якість запасів.

На ВБ «Мібрук» складський облік організований належним чином, що забезпечує кількісно-якісне збереження матеріальних ресурсів, зокрема: з усіма матеріально-відповідальними особами укладені договори матеріальної відповідальності, приміщення складів обладнані належними вагомірними приладами, дотримується технологія зберігання матеріалів. Облік матеріалів на складі здійснюється завідуючим складом, який є відповідальним за приймання та відпуск матеріальних цінностей, за правильне і своєчасне оформлення цих

операцій, а також цілісність матеріальних цінностей. Його приймають на роботу, переводять та звільняють, як правило, за згодою головного бухгалтера. З комірником укладається типовий письмовий договір у встановленій формі про повну індивідуальну матеріальну відповідальність.

Аналітичний облік виробничих запасів на ВБ «Мібрук» ведеться на складах за допомогою карток складського обліку, що розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника. Вони відкриваються в бухгалтерії в такому ж порядку, як і книга складського обліку. Для кожного найменування предметів чи продуктів праці, що мають окремий номенклатурний номер, відкривається окрема картка складського обліку, в якій заповнюють такі реквізити: номер картки і складу, назва матеріалу, одиниця виміру, технічна характеристика (марка, сорт, профіль, розмір), облікова ціна, номенклатурний номер, норма запасу (максимум, мінімум). Картку підписує головний бухгалтер, його заступник або за його дорученням бухгалтер матеріального відділу.

Заготовлені таким чином картки передають завідувачу складу чи комірнику під розписку у спеціальному реєстрі видачі карток складського обліку матеріальному складу. Реєстр має типову форму, в якому вказані дата відкриття картки, номенклатурний номер матеріалу, порядковий номер картки, назва матеріалу, одиниця виміру, облікова ціна, особистий підпис комірника про одержання картки, помітка про повернення. За кожним складом ведеться окремий реєстр видачі карток складського обліку.

В отриманих картках складського обліку форми № М-12 завідуючий складом (комірник) заповнює реквізити, що характеризують місця зберігання матеріалів (стелажі, тощо). Крім того, у місцях зберігання товарно-матеріальних цінностей прикріплюється матеріальний ярлик форми № М-16.

У бухгалтерії облік сировинних запасів здійснюється в комп'ютерному режимі за видами, сортами, найменуваннями, партіями сировинних запасів. Результатом такого обліку є оборотно-сальдова відомість із зазначенням кількісно-сумових показників стосовно залишків на початок місяця,

надходжень за місяць, витрачання на виробництво чи інше вибуття, залишків на кінець звітного періоду.

Через це на практиці виникає деякий розрив між обліком на складі та обліком в бухгалтерії. Складський облік за застарілою системою у карточках не завжди узгоджується з комп'ютерною системою обліку в бухгалтерії, що не сприяє встановленню дієвого контролю за зберіганням та ефективним використанням матеріальних ресурсів на підприємстві.

Важливим напрямом вдосконалення обліку запасів на ВБ «Мібрук» може бути повна комп'ютеризація складського обліку, встановлення комп'ютерного обладнання на складі, його комунікаційний зв'язок з бухгалтерією. Це дозволить на базі одноразового уведення інформації про надходження матеріалів на склад чи їх відпуск зі складу мати достовірну інформацію про рух запасів як на складі, так і в бухгалтерії та оперативно реагувати при невідповідності їх залишків необхідній потребі.

2.3. Облік використання та вибуття виробничих запасів

Запаси в основному відпускаються із складу для виробничих потреб, зокрема для виготовлення готової продукції, надання послуг, виправлення браку, обслуговування устаткування, пакування готової продукції тощо. Також, запаси можуть бути використані для реалізації на сторону або передачі іншим суб'єктам у якості фінансових інвестицій.

У відповідності до П(С)БО 9 вибуття виробничих запасів може відбуватися з наступних причин:

- ❖ відпуску у виробництво та на інші потреби підприємства;
- ❖ реалізації на сторону;
- ❖ передачі іншому підприємству;
- ❖ списання у зв'язку з невідповідністю запасів критеріям визнання активу;
- ❖ списання у зв'язку із псуванням, розкраданням;

❖ безоплатної передачі іншим юридичним чи фізичним особам.

Важливе значення має оцінка запасів при їх відпуску, оскільки саме на цій фазі виникають проблеми з вибором варіантів, з урахуванням впливу оцінки на вартість продукції, що виготовляється, ціну готових виробів, попит споживачів і розмір прибутку. Від правильності вибору методу оцінки запасів залежить об'єктивність даних про отриманий підприємством прибуток, оскільки неправильно вибраний метод списання в умовах збільшення або зменшення ринкових цін на ті чи інші запаси може призвести до завищення або заниження оподаткованого прибутку підприємств.

Правильність оцінки матеріальних цінностей при їх вибутті залежить від ефективності системи ведення бухгалтерського обліку, організації систем контролю та управління запасами. Облік запасів на підприємстві, як правило, є досить трудомістким, оскільки до складу запасів можуть входити десятки та сотні видів найменувань, а отже, цей процес потребує багато часу та значних витрат праці. Таким чином, зважаючи на те, що кожне підприємство має право самостійно обирати метод списання запасів, на бухгалтера покладено відповідальність вибрати саме той метод, який дасть змогу оптимізувати витрати праці та спростити облік запасів (рис. 1.5).

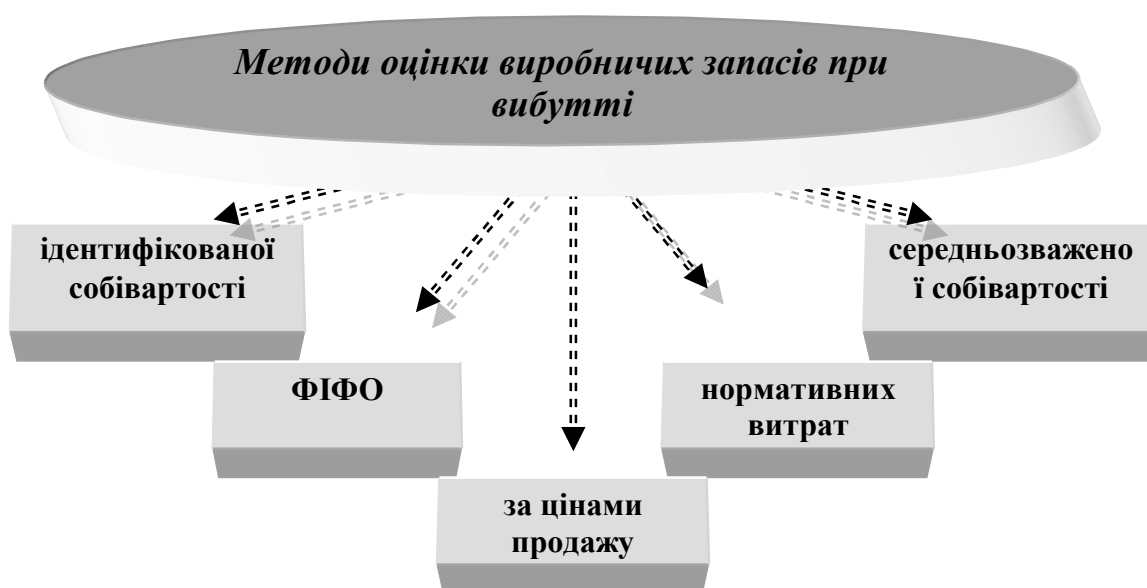


Рис. 1.5. Методи оцінки виробничих запасів при вибутті

Кожен з методів оцінки запасів при їх вибутті має свої переваги та недоліки, а тому перед підприємством постає завдання вибору такого методу, який би найбільше відповідав його потребам:

- не завищував фінансових результатів діяльності;
- не занижував собівартості готової продукції;
- був простим та легким у застосуванні.

Для всіх господарських одиниць і підрозділів зі збереження запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів. Для запасів різного призначення можуть використовуватись одночасно різні методи оцінки.

Одним з методів оцінки виробничих запасів при їх використанні у виробництві, визначеним у П(С)БО № 9 «Запаси», є метод ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів. Використання даного методу передбачає особливе маркування кожної одиниці матеріально-виробничих запасів, що дає змогу в будь-який момент часу визначити її собівартість, а також встановити дату використання кожної одиниці конкретного виду запасу, собівартість використаного запасу та вартість запасів, що залишилися у підприємства. Даний метод доцільно використовувати на підприємствах:

- при невеликій номенклатурі запасів;
- у випадку виконання спеціальних замовлень та проектів;
- у тих випадках, коли одиниця запасу має унікальну характеристику і використовується підприємством в особливому порядку (дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння та ін.) або коли запаси не можуть звичайним чином замінювати один одного.

Як позитив методу ідентифікованої собівартості є той факт, що це єдиний спосіб при якому суміщаються фізичні і вартісні обороти матеріально-виробничих запасів, тобто при використанні цього методу рух вартості запасів співпадає з їх фізичним рухом.

Проте метод ідентифікованої собівартості має ряд недоліків. По-перше, можливість застосування цього методу обмежена по причині різноманітної

номенклатури і великої кількості однакових запасів, як, наприклад у ВБ «Мібрук». Іншим недоліком цього методу є можливість маніпулювання сумою прибутку, здійснюючи суб'єктивний вибір, який запас використати у певний період часу.

Для більшості підприємств цей метод неприйнятний через складність і непрактичність відслідковувати придбання і використання (продаж) конкретних одиниць кожного найменування запасів. Хоча, як показує облікова практика, цей метод є цілком прийнятним при застосуванні комп'ютерних бухгалтерських програм, оскільки вони дозволяють відстежувати факти придбання та використання (відпуск у виробництво, продаж) конкретних одиниць кожного найменування запасів.

При використанні методу середньозваженої собівартості оцінка проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця та одержаних у звітному місяці запасів. Середнє значення зазвичай обчислюється на періодичній основі, хоча з нашої точки зору цілком обґрунтованим може бути й обчислення середнього значення з отриманням кожної додаткової партії запасів. Собівартість запасів, розрахована за методом середньозваженої собівартості, буде залежати від придбання запасів за вищою ціною наприкінці місяця. За рахунок питомої ваги дорогих запасів, придбаних наприкінці місяця, у загальній сумі запасів середньозважена ціна одиниці запасів буде вище, а відповідно, собівартість запасів, що вибули, збільшиться, що буде сприяти збільшенню витрат та зниженню податку на прибуток, на що не погоджуються податкові органи. Цей метод не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею запасів і найбільш часто використовується підприємствами.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що собівартість запасів, придбаних у першу чергу, повинна бути віднесена до запасів, що вибули у першу чергу. Собівартість запасів, що є в наявності на кінець періоду, відноситься до останніх придбань, а собівартість запасів, що

вибули, відноситься до більш ранніх придбань. При застосуванні цього методу в умовах постійного зростання вартості придбання запасів, запаси, які знаходяться у залишку і відображені у балансі будуть мати оцінку наближену до їх реальної вартості (поточної ринкової вартості). Метод ФІФО часто використовується з метою оцінки виробничих запасів, тому що він має певні переваги:

- даний метод може застосовуватися як при періодичній, так і при постійній системі обліку;
- метод ФІФО забезпечує майже повне співпадання руху вартості з фізичним рухом запасів;
- використання методу ФІФО максимально наближує вартість запасів до поточної ринкової вартості;
- цей метод є послідовним та найбільш об'єктивним; метод
- запобігає можливостям маніпулювання сумою прибутку.

У зв'язку з цим метод ФІФО рекомендований як найбільш правильний метод оцінювання запасів при оподаткуванні прибутку підприємства. Він визначений як єдино правильний. Його використання контролюється податковими органами, а за його ігнорування на підприємство накладаються штрафні санкції.

Проте, недоліком застосування методу ФІФО є те, що в період значної інфляції він забезпечує наявність невинувато завищеної суми прибутку, податку на нього. Це пояснюється тим, що при зростанні цін на запаси підприємство підвищує реалізаційну вартість продукції, не враховуючи, що вона була виготовлена з матеріалів, які були придбані до моменту росту цін. Тому даний метод не вигідний підприємству.

Якщо ж вибулі виробничі запаси оцінюються з використанням встановлених норм витрат на одиницю продукції та діючих цін, то, в подальшому, необхідно постійно порівнювати фактичні та нормативні показники. Коливання купівельних цін, нестабільність економіки, важке

фінансове становище підприємств не сприяють практичному застосуванню даного методу.

Метод оцінки за нормативними витратами базується на застосуванні норм витрат на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг). Такі норми розраховуються з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін. Для того, щоб на підприємстві забезпечувався максимально наближений рівень нормативних витрат з фактичними, необхідно постійно аналізувати відхилення від норм, та у разі необхідності переглядати встановлені норми. При коригуванні нормативних і фактичних цін виникають деякі розбіжності. Якщо нормативні ціни вищі за фактичні, то різницю виправляють методом «червоне сторно», а якщо навпаки, то способом додаткових проведення. Оцінка готової продукції на дату балансу коригується до фактичної виробничої собівартості.

На думку Т.О.Гуренко, оскільки на підприємстві облік запасів ведеться за фіксованими цінами, а відхилення від них – на окремому субрахунку, то оцінку запасів за нормативними затратами доцільно проводити за обліковими (фіксованими) цінами з урахуванням відхилень від цих цін [16, с.25].

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами, які мають мережу власних фірмових магазинів і поряд виробленням продукції займаються роздрібною торгівлею, середнього проценту торговельної націнки товарів. Він характерний для підприємств роздрібною торгівлі.

Загалом переваги і недоліки оцінки запасів при вибутті можна відобразити в табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Порівняння методів оцінки запасів

Метод	Переваги	Недоліки
Ідентифікованої собівартості	<ul style="list-style-type: none"> найбільш точний метод; для кожної одиниці запасів використовується спеціальне маркування, яке дозволяє визначити її собівартість 	<ul style="list-style-type: none"> трудомісткість методу; однакові запаси обліковуються за різною вартістю
ФІФО	<ul style="list-style-type: none"> метод простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком; залишки невикористаних матеріалів відображаються в активі балансу за цінами, які максимально наближені до реальної ринкової вартості, на дату складання звітності; вигідно застосувати при плановому скороченні закупок матеріалів та при очікуванні падіння цін на продукцію, що виготовляється 	<ul style="list-style-type: none"> призводить до заниження величини витрат, які списуються за закупівельними цінами на собівартість продукції; у період інфляції завищує фінансові результати, що призведе до зниження частки купівельної вартості та до «вимивання» оборотних коштів та їх нестачі для придбання нових партій товарів за цінами, які постійно зростають
За ціною продажу	<ul style="list-style-type: none"> Зручний для торговельних підприємств оскільки враховує вже торгову націнку 	<ul style="list-style-type: none"> у балансі відображається продажна вартість товарів за вирахуванням торгової націнки, яка розраховується за допомогою середнього відсотка торгових націнок
Нормативних витрат	<ul style="list-style-type: none"> можливість оперативного обліку витрат, відхилень від норм; відокремлений облік змін норм, тобто контроль дотримання режиму економії; укрупнення об'єктів обліку; нормативні калькуляції складають за видами виробів, а відхилення враховують за групами однорідної продукції, унаслідок чого зменшується число об'єктів калькулювання; охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат; можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва 	<ul style="list-style-type: none"> постійний перегляд норм використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін

Відпуск сировини, матеріалів, конструкцій, деталей, палива та інших матеріальних цінностей з центральних складів у виробництво на ВБ «Мібрук» має свої особливості.

Відпуск матеріалів у виробництво, як правило, повинен здійснюватися на підставі попередньо встановлених лімітів. Ліміти витрачання матеріалів встановлюються згідно запланованих обсягів випуску продукції та норм витрачання окремих видів матеріалів за наперед розробленими калькуляціями. Документи, які традиційно оформлюють при видачі матеріалів зі складу, такі як Накладна-вимога (т. ф. № М-11), Лімітно-забірні картки (т. ф. № М-28 та М-28а) не використовують. Зокрема, для відпуску матеріалів на виробництво використовують звичайну накладну типової форми № М-20, що не дозволяє здійснювати контроль витрачання матеріальних цінностей на запланований обсяг випуску продукції.

Звітує завідувач складом перед бухгалтерією один раз в місяць складанням Матеріального звіту (т. ф. № М-19). Такий підхід не можна назвати раціональним, оскільки звіт складається вручну, багато часу витрачається на перенесення кількісно-сумових залишків з попереднього звітного періоду, можливі описки, арифметичні помилки. Вручну важко контролювати дотримання правил списання матеріалів за методом ФІФО, чого вимагають податкові органи.

Більш раціонально було б такий звіт формувати за номенклатурою матеріальних запасів, їх видами, сортами, партіями надходження, кількісно-сумовими показниками у вигляді оборотно-сальдової відомості по складу, виконаної в комп'ютерному режимі. Надходження і витрачання матеріалів має здійснюватися на підставі прибуткових і видаткових документів. Витрачання матеріалів на виробництво має узгоджуватися з розробленими і затвердженими калькуляціями та обсягами випуску кожного виду продукції.

За відсутності відповідного програмного забезпечення при вузькій номенклатурі виробів та нескладній технології виробництва, як це спостерігається у ВБ «Мібрук», таку роботу можна виконувати за допомогою

електронних таблиць, сформованих у Microsoft Excel. За заданими формулами можна проводити підрахунки кількісно-сумових показників за кожним найменуванням і по складу загалом. Розроблені електронні таблиці доцільно будувати у формі оборотно-сальдових відомостей. Вони служать регістром аналітичного обліку, підсумкові залишки яких переносяться на відповідні синтетичні рахунки 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та інші.

Списання МШП здійснюється так само як і списання матеріалів. Зокрема, вартість МШП, переданих в експлуатацію, списується на витрати залежно від виду продукції, що випускається і напряму діяльності підрозділу, у якому ці МШП експлуатуватимуться. Особливістю обліку МШП є те, що згідно П(С)БО 9 після передачі в експлуатацію на підприємстві повинен бути організований оперативний кількісний облік таких предметів протягом строку їх фактичного використання за місяцями експлуатації та відповідальними особами. Проблемним питанням є повернення МШП з експлуатації на склад, адже ні П(С)БО 9 «Запаси», ні Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів від 10.01.2007 р. № 2 конкретних роз'яснень з цього питання не містять. Разом з тим, згідно Інструкції про застосування Плану рахунків, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, рекомендується при поверненні на склад з експлуатації МШП, придатних для подальшого використання, оприбутковувати їх за дебетом рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та кредитом рахунка 71 «Інший операційний дохід». При повторній передачі МШП в експлуатацію або при подальшій реалізації підприємство зможе відобразити витрати.

Непридатні для подальшої експлуатації предмети (на ВБ «Мібрук» це лопати, відра, кельми, рукавиці, спецодяг і спецвзуття та інші) списуються з аналітичного обліку заповненням типових форм: МШ-4 «Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів» чи МШ-5 «Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні» (для оформлення списання інструментів і пристроїв, які стали непридатними).

Вибуття запасів на підприємствах відбувається не тільки в результаті їхнього витрачання, а й внаслідок реалізації, внутрішнього переміщення. В останньому випадку вони вибувають з одних місць зберігання (складів) і надходять на інші.

Однак це може відобразитись лише на основі належним чином оформлених первинних документів – накладних-вимог на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, тип. ф. № М-11, що виписується у двох примірниках. Накладну підписують головний бухгалтер і завідувач складу, який відпустив за нею матеріали, і особа, яка їх отримала. Якщо відбулось внутрішнє переміщення матеріалів, один примірник накладної залишається на складі, звідки матеріали видано, і є основою для списання, а інший передається завідувачу виробництвом, який їх отримав.

При реалізації матеріалів така накладна використовується, як правило, у випадках, коли покупцями є фізичні особи, хоч згідно з нормативними документами вона може використовуватись і при розрахунках з підприємствами. На практиці ж у таких випадках здебільшого застосовують товарно-транспортні накладні.

На основі наведених первинних документів завідувач складом проводить записи у карточках складського обліку і після кожного вибуття запасів визначає їх залишок, що необхідно відразу ж порівнювати зі встановленою нормою витрачання матеріальних цінностей, повідомляючи про невідповідність цих даних менеджерів служби постачання, інших відповідальних осіб, які мають вжити заходів для забезпечення підприємства сировиною й матеріалами відповідно до потреби, щоб не допустити простоїв виробництва через відсутність необхідної кількості запасів.

Таку реєстрацію доцільніше проводити в комп'ютерному режимі, що скоротить витрати на обробку інформації, підвищить оперативність даних та захистить вихідну інформацію від можливих арифметичних і логічних помилок, інших неточностей.

Висновки до розділу 1

1. Дослідження літературних джерел, нормативних документів дає можливість зробити висновок, що запаси – це оборотні активи, які утримуються для продажу за умови звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва або утримуються для використання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг чи управління підприємством.

2. Аналітичний облік виробничих запасів на ВБ «Мібрук» ведеться на складах за допомогою карток складського обліку, що розміщуються в картотечі за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника. Важливим напрямом вдосконалення обліку запасів на ВБ «Мібрук» може бути повна комп'ютеризація складського обліку, встановлення комп'ютерного обладнання на складі, його комунікаційний зв'язок з бухгалтерією. Це дозволить на базі одноразового уведення даних про надходження матеріалів на склад чи їх відпуск зі складу мати достовірну інформацію про рух запасів як на складі, так і в бухгалтерії та оперативно реагувати при невідповідності їх залишків необхідній потребі.

3. За відсутності відповідного програмного забезпечення при вузькій номенклатурі виробів та нескладній технології виробництва, як це спостерігається у ВБ «Мібрук», таку роботу можна виконувати за допомогою електронних таблиць, сформованих у Microsoft Excel. За заданими формулами можна проводити підрахунки кількісно-сумових показників за кожним найменуванням і по складу загалом. Розроблені електронні таблиці доцільно будувати у формі оборотно-сальдових відомостей.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

2.1. Загальні принципи аудиту виробничих запасів підприємства

Основним завданням управління запасами є підтримання їх оптимального рівня імобілізації капіталу у запасах та вирішення таких завдань, як визначення норми запасу і створення системи контролю за фактичним його розміром. Тому для підвищення ефективності системи управління виробничими запасами необхідно проводити постійну їх діагностику в рамках внутрішнього аудиту або внутрішнього контролю.

Внутрішньогосподарський контроль, як зазначають Крупкам Я.Д та Романчук А.Л., - це безперервний нагляд за економічною ефективністю діяльності господарюючого суб'єкта, забезпечення збереження грошових та матеріальних ресурсів [34, с.148].

До предмета аудиту запасів належать процеси та явища, відображені документально, пов'язані з рухом запасів, їх залишками, оцінкою тощо [34, с. 168]. Джерела інформації аудиту запасів становлять предметну область дослідження. Це нормативні документи, облікова політика підприємства та джерела, у яких зафіксована інформація, що характеризує залишки і рух запасів. Основна мета перевірки запасів - встановлення законності, достовірності та доцільності операцій з матеріалами, правильності їх відображення в обліку.

Виходячи з вимог чинного законодавства, метою аудиту запасів є визначення аудитором, чи відповідає інформація щодо руху і залишків запасів на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам. Так, облік забезпечує відображення фактів господарських операцій які відбулися, а аудит перевіряє їх достовірність цим фактам, законність та повноту відображення.

Також потрібно пам'ятати, що аудиторське дослідження може виходити за межі бухгалтерського обліку.

Для того щоб досягнути достовірності аудиту, а також задовольнити потреби користувачів в отриманні повної, правдивої та неупередженої інформації щодо виробничих запасів аудиторю необхідно виконати такі завдання:

- ◆ Здійснити перевірку правильності визнання запасів активами суб'єкта господарювання;
- ◆ Переконатися, чи відповідають чинному законодавству методи оцінки та обліку виробничих запасів в обліковій політиці підприємства, та встановити, наскільки вибір суб'єкта господарювання є оптимальним;
- ◆ Перевірити, чи дотримується підприємство прийнятих методів оцінки та обліку запасів;
- ◆ Здійснити перевірку і оцінку стану внутрішнього контролю та системи обліку запасів;
- ◆ Переконатися, чи здійснюється контроль за збереженням запасів у місцях їх зберігання та на всіх етапах їх руху;
- ◆ Визначити, чи встановлений контроль за використанням запасів у виробництві;
- ◆ Встановити, чи своєчасно виявляються залишки запасів, непотрібні для підприємства, з метою їх реалізації чи обміну;
- ◆ Переконатися, чи правильно та своєчасно здійснюється документальне відображення операцій, і чи забезпечуються достовірною інформацією користувачі інформації із заготівлі, надходження, відпускання та використання запасів;
- ◆ Здійснити перевірку, чи правильно та своєчасно здійснені господарські операції з запасами відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- ◆ Впевнитися, чи немає на підприємстві протизаконних дій, пов'язаних із рухом запасів, суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та

звітності.

Під час проведення аудиту запасів підприємства аудитор насамперед повинен керуватися нормами, викладеними у П(С)БО 9 «Запаси», та нормами податкового законодавства.

До основних джерел отримання інформації та формування аудиторських доказів при проведенні аудиту запасів відносять: наказ про облікову політику, первинні документи з обліку запасів, облікові регістри з обліку запасів, дані про проведення інвентаризації, документи з результатами та інформацією про проведення попередньої аудиторської перевірки, фінансова звітність та інші документи.

До основних первинних документів з обліку запасів, які є джерелами отримання аудиторських доказів, слід віднести:

1. Доручення – документ, який видає підприємство лише власним працівникам на одержання товарно-матеріальних цінностей, де мають бути перелічені всі цінності до отримання.
2. Прибутковий ордер - документ, оформлення якого здійснюється матеріально відповідальною особою для оприбуткування всіх матеріалів, що надійшли на склад підприємства.
3. Акт про прийняття матеріалів складають на матеріали, що надходять без супровідних документів для оприбуткування.
4. Лімітно-забірна картка. Оформляється зі складу на виробництво, виписується на кожний вид запасів і в кінці місяця на підставі лімітно-забірних карток підраховується кількість та сума відпущених матеріалів за місяць.
5. Накладна-вимога, накладна на відпуск матеріалів на сторону, які складаються у разі відпуску цінностей зі складу або внутрішнього переміщення чи надходження на склад матеріалів від розбирання тимчасових споруд, від ліквідації основних засобів.
6. Накладна-вимога на додатковий відпуск матеріалів і на заміну.
7. Відомість розкрою матеріалів.

8. Картка обліку матеріалів, у якій ведеться кількісно-сортний облік матеріалів на складі.
9. Товарно-транспортна накладна, інший документ, що супроводить матеріали, на основі якого здійснюється їх оприбуткування.
10. Відомість обліку залишків матеріалів на складах, яка складається на основі карток складського обліку і заповнюється матеріально відповідальними особами.
11. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів і розрахунків.

Джерела інформації для обліку МШП такі: первинні документи, рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, а також відповідні облікові регістри: «Картка обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів»; «Акт вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів»; «Акт на списання інструментів (пристосування) та обмін їх на придатні»; «Відомість обліку видачі (проведення) спецодягу, спецвзуття і запобіжного пристосування»; «Акт на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів».

Предметна область дослідження запасів включає:

1. Внутрішні нормативні та загальні документи клієнта.
2. Політику клієнта щодо обліку запасів.
3. Договори з матеріально відповідальними особами.
4. Договори з контрагентами.
5. Документацію суб'єктів внутрішнього контролю з питань контролю за раціональним використанням та збереженням запасів.
6. Первинні документи та регістри обліку за рахунками, призначеними для ведення бухгалтерського обліку запасів.
7. Регістри зведеного синтетичного обліку (Головна книга), оперативну, статистичну та фінансову звітність.
8. Інші документи, що відображають факти господарської діяльності, пов'язані з придбанням та списанням запасів.
9. Місця зберігання запасів, у тому числі ваговимірні пристрої.

10. Технологічний процес виробництва, а саме: інформаційні потоки щодо руху сировини і матеріалів від складу матеріалів до складу готової продукції, тобто проходження матеріалів від однієї стадії виробництва до іншої, їх перетворення на готову продукцію.

Вивчаючи внутрішні нормативні та загальні документи клієнта, можна одержати інформацію: про підприємство; його діяльність; особливості технології; перелік запасів, їх потребу та наявність; кількість місць зберігання.

Особлива увага приділяється вивченню наказів про призначення та просування по службі матеріально відповідальних осіб, а також наказів про проведення тих чи інших заходів внутрішнього контролю - ревізій та інвентаризацій. Це дасть змогу аудиторів визначити обсяг інформації, що підлягає дослідженню, оцінити власні можливості, а також час, необхідний для проведення перевірки.

Досліджуючи внутрішні нормативні та загальні документи, аудитор визначає питання, на яких необхідно загострити свою увагу при подальшому вивченні інформації. Так, якщо в результаті дослідження аудитор дійшов висновку, що окремий вид сировини є дефіцитним, то виникає необхідність простежити за її рухом та встановити, чи не було випадків її недовкладання або підміни іншою зі зниженням якості виготовленої продукції. Аналіз інформації з наказів про призначення матеріально відповідальних осіб та їх характеристик за даними особової справи дає можливість сконцентрувати увагу на ступені довіри до них. Наявність наказів про проведення контрольних заходів щодо збереження запасів, про одержані результати ревізій та інвентаризацій формує думку аудитора щодо довіри до системи внутрішнього контролю.

Вивчення договорів (індивідуальних та колективних) із матеріально відповідальними особами дає можливість аудитору скласти думку про дотримання вимог чинного законодавства клієнтом у роботі з цією категорією працівників.

Усі документи, які оформляються на прибуткові і видаткові операції на складах, діляться на дві групи: ті, що відображають нормальний перебіг

надходження і видачі матеріалів, і такі, які фіксують порушення в цих операціях. Особлива увага приділяється останнім. До них належать комерційні акти, акти приймання матеріальних цінностей у разі невідповідності їх документам постачальника по кількості і якості матеріалів, вимоги на відпуск матеріалів понад установлені норми і на заміну. У цих випадках необхідно звернути увагу на визначення втрат за відповідними операціями, установлення винуватця і пред'явлення до нього претензій щодо відшкодування допущених втрат і нестач.

2.2. Методи документального та фактичного контролю виробничих запасів

Методи перевірки при внутрішньому аудиті виробничих запасів підрозділяють на дві групи: методи фактичної перевірки; методи документальної перевірки.

До основних методів фактичної перевірки, якими можуть користатися аудитори, виходячи з права самостійно визначати форми і методи перевірки, керуючись вимогами нормативних актів і умов договору з суб'єктом чи змісту доручення державних органів, відносяться:

- ✓ огляд, обстеження;
- ✓ інвентаризація;
- ✓ контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво;
- ✓ лабораторний аналіз якості матеріалів, сировини і готової продукції;
- ✓ експертна оцінка;
- ✓ опитування;
- ✓ перевірка обсягів виконаних робіт.

Аудитору також необхідно дослідити контрольні процедури, такі як:

- ✓ наявність внутрішніх інструкцій;
- ✓ посібників і реальність їхнього застосування;
- ✓ розподіл обов'язків;
- ✓ методи складання документації і записів;

✓ схеми документообігу.

До методики документальної перевірки відносять правопорушення, які зовні відбиваються в облікових даних в основному в трьох формах:

- 1) протиріччя в змісті окремого документа;
- 2) протиріччя між змістом декількох взаємопов'язаних документів;
- 3) відхилення від звичайного порядку руху цінностей.

Аудиторська перевірка операцій з обліку матеріальних цінностей розпочинається із складання детального плану перевірки обліку товарно-матеріальних цінностей. Цей план повинен відображати послідовність проведення аудиту і включати перелік питань, які необхідно розглянути при перевірці. [86, с.289]

Провівши детальний аналіз внутрішніх нормативних та загальних документів клієнта, можна одержати інформацію про: підприємство; його діяльність; особливості технології; перелік виробничих запасів, їх потребу та наявність; кількість місць зберігання. Особлива увага приділяється вивченню наказів про призначення та просування по службі матеріально-відповідальних осіб, а також наказів про проведення тих чи інших заходів внутрішнього контролю – ревізій та інвентаризацій. Це дасть змогу аудитору встановити обсяг інформації, що підлягає дослідженню, оцінити власні можливості, а також час, необхідний для проведення перевірки.

Детальне обстеження загальних документів та внутрішніх нормативних документів аудитор визначає питання, на яких необхідно загострити свою увагу при подальшому вивченні інформації. Так, якщо в результаті дослідження аудитор дійшов висновку, що окремий вид сировини є дефіцитним, то виникає необхідність прослідкувати його рух та визначитися, чи не допускалися випадки його недовкладення або підміни іншим із зниженням якості виготовленої продукції. Аналіз інформації з наказів про призначення матеріально-відповідальних осіб та їх характеристик за даними особової справи дає можливість сконцентрувати увагу на ступені довіри до них. Наявність наказів про проведення контрольних заходів щодо збереження запасів, про

одержані результати ревізій та інвентаризацій формує думку аудитора щодо довіри до системи внутрішнього контролю.

Аудитор у процесі свого дослідження повинен чітко відслідковувати інформаційні потоки, які пов'язані з господарськими діями чи подіями, від прийняття рішення про здійснення господарської операції до відображення факту здійснення в первинних документах, зведених документах, регістрах обліку та звітності. Аналіз облікової політики дає змогу встановити, яких методів дотримується підприємство з питань первісної оцінки виробничих запасів та їх переоцінки.

Одним із найважливіших методів внутрішнього контролю запасів на підприємстві є періодичне і своєчасне проведення інвентаризації. Інвентаризація - це перевірка і документальне підтвердження наявності та стану, оцінка активів та зобов'язань.

Мета інвентаризації – забезпечити достовірність даних бухгалтерського обліку і перевірити фактичну наявність запасів на підприємстві. Проводиться вона перед складанням річної фінансової звітності (не раніше 1 жовтня). Її періодичність встановлюється наказом керівника підприємства, але не повинна бути рідше одного разу на рік [46].

При виявленні тих або інших недоліків спектр завдань інвентаризації суттєво розширюється (рис. 2.1.

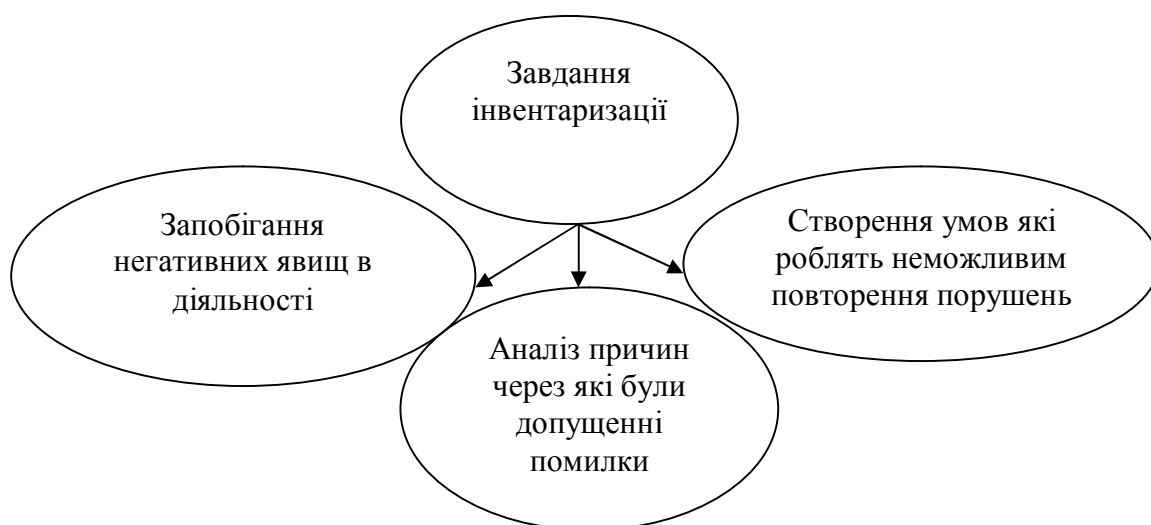


Рис. 2.1. Основні завдання при проведенні інвентаризації

При виробництві будівельних матеріалів, що є основним видом діяльності ВБ «Мібрук», питома вага таких запасів як матеріали більше 50%, а в окремих випадках може перевищувати й 60%. Особливої уваги потребують будівельні матеріали відкритого зберігання (пісок, щебінь, камінь тощо), адже найчастіше виявляються факти розкрадання саме цих запасів, а за статистикою близько 90% нестач та розкрадань виявляють під час інвентаризації [42]. Тому, особливістю інвентаризації у будівельній індустрії є те, що навалені та сипучі матеріали перевіряють шляхом обмірів (визначення об'єму певної геометричної форми) та відповідних розрахунків. Інші матеріали перевіряють шляхом зважування, перерахунку тощо.

Тому перед проведення інвентаризації сипучих матеріалів матеріально відповідальні особи виконувати певну роботу, яку пропонується виконувати у вигляді етапів, що відображені на рис. 2.2. Дані особливості викликані специфікою таких запасів як будівельні матеріали.

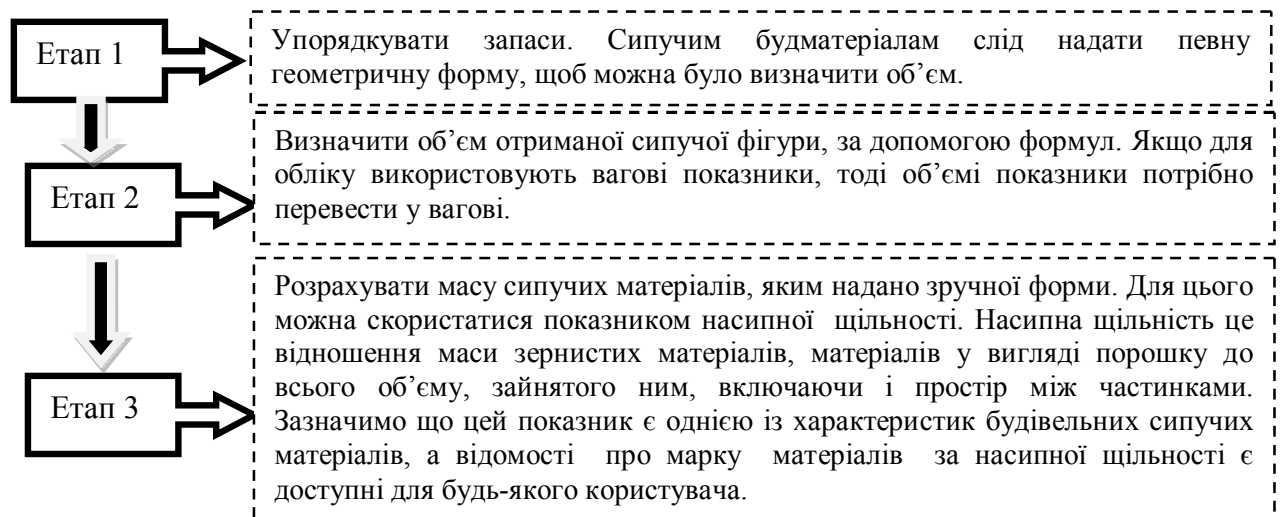


Рис 2.2. Етапи проведення інвентаризації сипучих виробничих запасів

Особливістю практики проведення інвентаризації до цього часу є те, що перевірка в натурі товарно-матеріальних цінностей базується на застосуванні ручної праці. Виконання великого обсягу робіт із зняттям фактичних залишків з

об'єктів майна є трудомісткою операцією, тому що необхідно перевірити десятки і сотні тисяч одиниць елементів об'єкта, їхню якість і ціну, провести таксування і підрахунки підсумків в інвентаризаційних описах. В окремих випадках намагання скоротити строки інвентаризації при ручному способі їх оформлення і обробки призводить до їх неякісного та невчасного проведення, і, відповідно, до не виявлення фактів розкрадань та зловживань. У зв'язку з цим постає проблема використання в процесі інвентаризації обчислювальної техніки і комп'ютерних програм.

Після закінчення інвентаризації оформлені описи (акти) здаються в бухгалтерію для перевірки, виявлення і відображення в обліку результатів інвентаризації. При цьому кількісні та цінові показники за даними бухгалтерського обліку проставляються проти відповідних даних опису і шляхом співставлення виявляються розходження між даними інвентаризації і даними обліку.

Найбільш поширені проведення по відображенню результатів інвентаризації наведені в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Кореспонденція рахунків по відображенню результатів інвентаризації на ВБ «Мібрук»

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	На суму виявлених нестач, спричинених винною особою	375	716
3	Списання нестач у межах норм природних втрат	91	20
4	Якщо на час виявленої нестачі не встановлено винної особи, то разом із списанням цінностей на витрати балансова вартість цінностей зараховується на позабалансові рахунки.	072	
6	Списання виявлених нестач та псування матеріальних цінностей за балансовою вартістю у випадку, якщо не встановлена винна особа.	947	20,22

Отже, при проведенні інвентаризації запасів на ВБ «Мібрук» проводиться згідно Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, грошових коштів і документів, товарно-матеріальних цінностей, розрахунків та інших статей балансу.

Разом з тим на даному підприємстві є певні особливості проведення інвентаризації, що притаманні лише для суб'єктів господарювання промисловості.

Об'єкти незавершеного будівництва і сипучі будівельні матеріали – це особливі об'єкти для проведення інвентаризації. Тому, їх інвентаризацію необхідно проводити з урахуванням таких особливостей:

Інвентаризація сипких матеріалів в дечому вимагає творчого підходу, а також знання точних наук. Саме тому у складі інвентаризаційної комісії будівельного підприємства повинні бути особи, які володіють бухгалтерськими навичками, а також ті, які досконально знають та вміють застосовувати на практиці будівельні норми, технічні вимоги і норми природних втрат.

Дуже важливо пам'ятати, що запаси на дату балансу відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. При аудиті запасів насамперед перевіряється правильність формування первісної вартості запасів, що виготовляються власними силами підприємства; які внесені до статутного капіталу підприємства; які одержані підприємством безплатно; які придбані у результаті обміну на подібні і неподібні запаси.

Перевіряється правильна організація складського господарства. Матеріальні цінності, які піддаються впливу природних умов, повинні зберігатися в закритих приміщеннях. У ВБ «Мібрук» до таких матеріалів відноситься цемент, гіпс, вапно. Легкозаймісті матеріали (розчинники, пластифікатори) мають зберігатися в спеціальних приміщеннях, територіально ізольованих від інших складів.

Окремо треба зберігати матеріальні цінності, які не належать даному підприємству, прийняті для переробки або на відповідальне зберігання, забраковані при прийманні. ВБ «Мібрук» частину продукції виготовляє з давальницької сировини.

Запаси, які зберігаються на складах, розміщуються на стелажах, полицях, у ящиках з таким розрахунком, щоб був забезпечений легкий доступ до них. До матеріалів прикріплюються ярлики з їх номенклатурним номером і короткою характеристикою. Місця зберігання мають бути спеціалізовані за видами, сортами, марками і розмірами матеріалів установленої номенклатури, забезпечені ваговими і вимірювальними приладами, а також протипожежними засобами. Склади забезпечуються номенклатурами-цінниками, списками посадових осіб, яким дозволено вимагати матеріали зі складів, зразками їхніх підписів. Необхідно перевірити, чи всі цінності закріплені за матеріально відповідальними особами, чи є укладені з цими особами договори про повну матеріальну відповідальність.

Перевіряється також: відповідність ведення оперативного кількісного обліку руху матеріалів на складах з аналітичним і синтетичним обліком у бухгалтерії; правильність ведення обліку довіреностей на отримання матеріальних цінностей в інших організацій; терміни видачі і використання довіреностей, ведення обліку їх як бланків суворої звітності; відповідність реквізитів довіреностей реквізітам первинних документів на оприбуткування матеріальних цінностей; наявність невикористаних і обов'язково погашених довіреностей[43].

Типовими помилками під час здійснення операцій з запасами є:

- незадовільна організація складського господарства,
- завищення собівартості придбаних матеріалів,
- порушення правил приймання вантажів,
- неповне оприбуткування запасів,
- нераціональне витрачання матеріалів на виробництво,
- порушення норм і лімітів відпуску матеріалів,
- порушення проведення порядку інвентаризації,
- помилки і підробки в документах,
- заміна нових матеріалів старими,
- незадовільне ведення бухгалтерського обліку.

Таким чином, проведений аналіз типових помилок дає основу для коригування діючої методики аудиту (стосовно формування пріоритетних напрямів (етапів) перевірки), або навіть формування нової, універсальної. Також наведені рекомендації допоможуть скоротити час на проведення перевірки, надати вищий ступінь гарантії виявлення помилок та знайти своє відображення в аудиторському висновкові.

Не менш важливим при аудиті запасів є використання аналітичних процедур. Зокрема, за допомогою таких процедур можна здійснити аналіз руху виробничих запасів на складах за 2018 р., (що відображено в таблиці 2.2).

Таблиця 2.2.

Аналіз руху запасів ВБ «Мібрук» за 2018 р.

тис. грн.

№	Найменування виробничого запасу	Балансова вартість на поч. 2018 р.	Надходження	Вибуття	Балансова вартість на кін. 2018. тис. грн.	Зміна балансової вартості
1	Щебінь	18,0	235,9	216,6	37,3	19,3
2	Цемент	20,4	271,0	244,2	47,2	26,8
3	Пластифікатор	1,9	40,0	23,3	18,6	16,7
4	Пігмент	12,4	160,0	148,9	43,5	11,1
	Разом	52,7	706,9	633,0	146,6	73,9

Як можна побачити за даними табл. 2.2, велику частку у структурі виробничих запасів підприємства займають щебінь, цемент та пластифікатор, що на кінець 2018 р. становлять відповідно 19,3 тис. грн., 26,8 тис. грн. та 16,7 тис. грн. Проаналізувавши дані, можна сказати, що в 2018 році балансова вартість запасів зросла на 73,9 тис. грн., що пов'язано із переважанням надходження над витрачанням. Найбільший відсоток виробничих запасів, які використовує суб'єкт господарювання, припадає на щебінь (216,6 тис. грн.) та цемент (244,2 тис. грн.).

2.3. Аудит ефективності використання запасів підприємства

Головне завдання управління запасами й виробництвом у ринкових умовах – підтримка оптимального рівня імобілізації капіталу в товарно-матеріальні запаси та вирішення двох основних завдань: визначення розміру необхідного запасу (тобто норми запасу) і створення системи контролю за фактичним розміром запасу та своєчасним його поповненням відповідно до встановленої норми. Діагностику та рекомендації щодо підвищення ефективності системи управління запасами пропонуємо проводити в рамках аудиту ефективності використання запасів.

В ході внутрішнього аудиту проводиться порівняння досягнутих результатів виробничої діяльності з даними за минулі періоди, з показниками інших підприємств і середньогалузевими; визначається вплив різноманітних чинників на результати виробничої діяльності; виявляються недоліки, помилки, невикористані можливості, перспективи. Велика роль надається внутрішньому аудиту у визначенні і використанні резервів підвищення ефективності виробництва. Він сприяє раціоналізації, економному використанню ресурсів, виявленню і впровадженню передового досвіду, попередженню зайвих витрат, недоліків в роботі [62, с.14].

Оскільки внутрішній аудит покликаний сприяти ефективному управлінню підприємством, то його головною метою є розробка комплексу заходів щодо ефективного використання всіх ресурсів підприємства, у тому числі виробничих запасів.

Для досягнення вказаної мети під час проведення внутрішнього аудиту запасів необхідно вирішити наступні завдання:

- 1) надати оцінку достовірності відображення в обліку і звітності інформації про запаси;
- 2) оцінити дотримання законодавства по обліку запасів;
- 3) оцінити стан управління запасами на підприємстві;
- 4) оцінити економність використання запасів.

Вирішення даних завдань внутрішнього аудиту можливе при виконанні ним своїх функцій: превентивної, оперативної і захисної.

Превентивна функція внутрішнього аудиту використовується в процесі прогнозування і планування потреби в запасах для необхідного обсягу виробництва продукції (наприклад, встановлення норм витрат матеріалів), на стадії підготовки управлінських рішень (розрахунок величини страхових запасів, точки відновлення запасів), для попередження небажаних явищ («залежалі» залишки матеріалів або недостатня кількість запасів).

Оперативна функція внутрішнього аудиту реалізується в процесі виконання прийнятих рішень, забезпечуючи оптимізацію процедур по управлінню запасами.

Захисна функція відображає провідну роль внутрішнього аудиту в розробці механізмів захисту ресурсів підприємства (виробничий аудит дозволяє виявляти і запобігати необґрунтованим витратам, нецільовому і неефективному використанню, завищеним нормативам відпуску сировини).

Завдання аудитора полягає також в тому, щоб звернути увагу керівництва підприємства, на недоліки в обліку запасів і внести відповідні рекомендації по виправленню цих недоліків.

Оскільки практично на всіх підприємствах в даний час бухгалтерський облік комп'ютеризований, це істотно впливає на проведення аудиторської перевірки. Використання комп'ютера підвищує ефективність виробничого аудиту запасів, оскільки дозволяє проводити суцільну перевірку всіх документів і знижує ризик невиявлення помилок.

Аудит в комп'ютерному середовищі має наступні напрями:

- 1) проведення аудиту на підприємстві, де клієнт використовує інформаційні системи для обробки та зберігання інформації про наявність та рух запасів, управління і внутрішнього контролю запасами;
- 2) проведення аудиту з використанням комп'ютерних програм контролю і тестування.

Таким чином, комп'ютерне середовище є інформаційною підсистемою, за допомогою якої обробляються, зберігаються і передаються інформаційні потоки по обліку запасів, здійснюється бухгалтерський облік, реалізується система управління і внутрішнього контролю за ефективністю використання запасів.

Можна виділити наступні чинники, що впливають на процес комп'ютерного аудиту запасів:

- 1) вплив комп'ютерного середовища на систему обліку і внутрішнього контролю;
- 2) вплив комп'ютерного середовища на оцінку ризиків;
- 3) оптимальне виконання процедур контролю і максимальне зниження вірогідності виникнення невірних висновків і рекомендацій по певних чинниках і рівню ризиків комп'ютерного середовища [61, с.97].

Щоб оцінити, як впливає комп'ютерне середовище на систему обліку і внутрішнього контролю запасів, аудитор повинен встановити ступінь впливу комп'ютерного середовища на процес перетворення вхідної інформації з первинних облікових документів по запасах до проміжних показників і підсумкових даних (фінансовій звітності). Для цього аудитором виконуються наступні дії:

- 1) перевірка відповідності алгоритму обробки даних законодавчій і нормативній базі;
- 2) оцінка можливості ручного обходу програми, заміни алгоритму розрахунків відбору і підробки даних;
- 3) виявлення впливу комп'ютерного середовища на організаційну структуру системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- 4) оцінка доступності даних у вигляді файлів та роздрукованого матеріалу;
- 5) перевірку можливості системи генерувати повідомлення, прийнятні для використання в аудиті;
- 6) перевірка рівня автоматизації комп'ютерного середовища і його впливу на оцінку ризиків внутрішнього контролю.

Для забезпечення перевірки по вказаних алгоритмах, аудиторське програмне забезпечення повинне відповідати певним вимогам:

- 1) наявність розвинених засобів контролю операцій - контроль може здійснюватися не лише у момент оформлення документа або проведення, як це прийнято в бухгалтерських програмах, але і тоді, коли в цьому виникає потреба;
- 2) гнучкість - оскільки аудиторам доведеться працювати з різними підприємствами, і у кожного з них свої облікова політика, форми звітності і навіть план рахунків, то програма повинна мати можливість швидко переналагоджуватися на специфіку будівельної компанії, торгового дому, бюджетної організації, виробничої компанії. У комп'ютерних аудиторських системах повинні враховуватися як загальні вимоги і стандарти аудиту, так і особливості обліку фірм-клієнтів;
- 3) ергономічність - це означає наявність засобів для зручного введення великих обсягів інформації, оперативне і просте формування звітів. Іншими словами, програма має бути розрахована не на програміста або оператора, а на аудитора, знання якого у галузі комп'ютерної техніки можуть бути обмежені;
- 4) зв'язок на рівні баз даних з бухгалтерськими програмами - необхідні додаткові засоби для введення і виведення даних, представлених в різних форматах.

Окрім основних вимог, аудиторському програмному забезпеченню (як і будь-яким іншим прикладним програмам) мають бути властиві простота освоєння, швидкодія, професійна оперативна підтримка з боку розробників.

За підсумками внутрішнього аудиту аудитор повинен оцінити ефективність використання запасів на підприємстві і розробити комплекс заходів щодо її підвищення. Для підвищення конкурентоспроможності необхідно так організувати виробництво, щоб його економічні показники знаходилися на оптимальному рівні.

Для оцінки ефективності використання запасів в аудиті досить часто використовуються аналітичних процедури. Як правило, спочатку проводиться аналіз напрямів витрачання запасів, який проведемо у табл. 2.3 з використанням даних ВБ «Мібрук» за 2018 рік.

Таблиця 2.3.

Аналіз напрямів витрачання виробничих запасів за видами продукції на ВБ «Мібрук» за 2018 р.

№ з/п	Готова продукція	Собівартість, тис. грн.	Матеріальні витрати, тис. грн.	Відсоток матеріальних витрат у собівартості, %
1.	Плитка 2,5 см	4,7	2,5	53,9
2.	Плитка 3,5 см	19,3	12,8	66,1
3.	Плитка 4 см	138,4	85,8	62,0
4.	Плитка 6 см	668,9	474,0	70,9
5.	Плитка 8 см	82,8	57,9	70,0
	Всього	914,1	633,0	

Графічно напрями витрачання виробничих запасів за видами продукції відображені на рисунку 2.3.



Рис. 2.3. Відображення витрачання виробничих запасів за видами продукції на ВБ «Мібрук» за 2018 р.

Як можна побачити з діаграми аналізуючи дані з витрачання матеріалів на ВБ «Мібрук», найбільшу суму витрат запасів склали витрати на виробництво продукції «Плитка 6 см» 474,0 тис. грн. Це пов'язано із найбільшим запитом споживачів на даний вид продукції та обсягами реалізації вищенаведеної продукції а також свідчить про те, що для даного суб'єкта господарювання ця продукція є основною.

При проведенні внутрішнього аудиту запасів з використанням комп'ютерних аудиторських програм можна також запропонувати застосовувати і інші як традиційні аналітичні процедури, так і специфічні, властиві тільки комп'ютерному аудиту (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Види аналітичних процедур внутрішнього аудиту запасів

Традиційні аналітичні процедури		Процедури перевірки з використанням комп'ютерних методів аудиту
Найменування	Види	Найменування
Аналіз показників	Горизонтальний	Тестування результатів обробки інформації в системі обліку клієнта
	Вертикальний	
	Порівняльний	
	Чинниковий	Аналітичний огляд процедур для виявлення незвичайних випадків
	Кросс-секційний	
	Аналіз відносних показників	Тестування на відповідність нормативних засобів і систем управління, бухгалтерського обліку і контролю
Регресійний аналіз	-	
Трендовий аналіз	-	
Тести на відповідність	-	Доступ до файлів даних і бібліотек

Розробка відповідних заходів можлива за допомогою комп'ютерного моделювання, яке доводить ефективність пропонованих заходів усередині виробництва або виробничої програми, оскільки можуть бути зміряні періоди виготовлення продукту.

За допомогою моделювання можна також перевірити проекти гнучких виробничих ділянок, що обслуговуються автоматичними транспортними засобами, оцінити витрати на матеріально-технічне постачання виробництва. Проектування складів із застосуванням комп'ютера дає можливість отримати інформацію про їх оптимальну систему, величину необхідних капіталовкладень і витрати на експлуатацію складів.

Моделювання використовується також для вибору рівнів запасів шляхом балансування витрат на підготовчі операції або витрат на виконання замовлення і зіставлення витрат при дефіциті запасів з витратами на зберігання запасів [66, с. 162].

В умовах мінімальних запасів необхідна безперервна раціоналізація в організації і управлінні виробництвом, оскільки високий обсяг запасів маскує помилки і недоліки в цій області, вузькі місця виробництва, не синхронізовані операції, невикористані виробничі потужності, ненадійну роботу постачальників і посередників; для оцінки ефективності виробничого процесу, окрім рівня витрат і продуктивності, слід враховувати термін реалізації заявки, так звану тривалість повного виробничого циклу.

Для більш ефективного управління запасами можна запропонувати системи, які вже давно використовують зарубіжні підприємства. Так, вирішити проблему складування допоможе система «виробництво без складів», але вона потребує значних фінансових витрат. Скоротити запаси та синхронізувати процеси постачання запасів, виробництва та реалізації продукції допоможе система «канбан». Використовуючи програмне забезпечення, аудитор може не лише протестувати запропоновані системи управління запасами, але й оцінити ефект від їх впровадження:

- 1) Система «виробництво без складів» використовується для вирішення проблем складування. Проте її впровадження неможливе без кардинальних змін у всьому виробничому процесі, що вимагає значних фінансових витрат. При цьому необхідне створення точної інформаційної системи по складуванню, що дозволяє використовувати банк даних в реальному часі. При використанні даної

системи сировина і матеріали купуються тільки в розмірах, необхідних для задоволення попиту.

2) Система «канбан» полягає в тому, щоб початкові запаси по своїй кількості відповідали потребам початкової стадії виробничого процесу, а не накопичувалися, як раніше. Вирішення даної проблеми зводиться до використання порівняно невеликих партій матеріалів і комплектуючих і мінімізації часу операцій. Масштаби міжопераційного складування скорочуються унаслідок синхронізації операцій, що досягається за допомогою комп'ютеризації управління виробничим процесом і використання єдиних баз даних всіма підрозділами (відділ постачання, склад, цех, виробнича площадка, відділ збуту).

Аудиторська перевірка ефективності використання запасів є важливим напрямком виробничого аудиту, її результатами повинні бути пошук резервів зниження собівартості продукції та застосування систем ефективного управління запасами. Використання комп'ютера підвищує ефективність виробничого аудиту запасів, оскільки дозволяє проводити суцільну перевірку всіх документів і знижує ризик невиявлення помилок.

Висновки до розділу 2

1. Здійснена оцінка типових помилок в обліку надходження та зберігання виробничих запасів дає основу для коригування діючої методики внутрішнього аудиту (стосовно формування пріоритетних напрямів (етапів) перевірки), або навіть формування нової, універсальної. Також наведені рекомендації допоможуть скоротити час на проведення перевірки, надати вищий ступінь гарантії виявлення помилок та знайти своє відображення в аудиторському висновку.

2. Внутрішній аудит ефективності використання запасів є важливим напрямком виробничого аудиту, її результатами повинні бути пошук резервів зниження собівартості продукції та застосування систем ефективного управління запасами. Використання комп'ютера підвищує ефективність

виробничого аудиту запасів, оскільки дозволяє проводити суцільну перевірку всіх документів і знижує ризик невиявлення помилок.

3. При проведенні внутрішнього аудиту запасів з використанням комп'ютерних аудиторських програм пропонується сформувати систему як традиційних аналітичних процедур, так і специфічних, властивих тільки комп'ютерному аудиту, таких як: тестування результатів обробки інформації в системі обліку, аналітичний огляд процедур для виявлення незвичайних випадків, тестування на відповідність нормативних засобів і систем управління, бухгалтерського обліку і контролю, доступ до файлів даних і бібліотек.

4. Використання в аудиті аналітичних процедур дає можливість стверджувати, що у структурі виробничих запасів ВБ «Мібрук» найбільшу частку займають щебінь, цемент та пластифікатор, скорочення яких без порушення нормативної потреби у них дозволить вивільнити певну суму коштів на інші потреби.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Дослідження методики бухгалтерського обліку та організації внутрішнього аудиту виробничих запасів, проведених на основі опрацювання літературних джерел, нормативних актів та практичних матеріалів діяльності ВБ «Мібрук», дало можливість сформулювати такі висновки:

1. На виробничих підприємствах будівельної індустрії є певні особливості проведення інвентаризації, що притаманні лише для даних суб'єктів господарювання. Тому перед проведенням інвентаризації сипучих матеріалів матеріально-відповідальні особи мають провести певну роботу, яку пропонується виконувати у вигляді таких етапів: упорядкування видів запасів та надання сипучим матеріалам певної геометричної форми для визначення їх об'єму; визначення об'єму отриманої фігури сипучих матеріалів за допомогою формул; розрахунок маси сипучих матеріалів із використанням показника насипної щільності.

2. Сипучі виробничі запаси – це особливі об'єкти для інвентаризації. Тому при проведенні інвентаризації необхідно знати, що перевірка таких матеріалів в дечому вимагає творчого підходу, а також знання точних наук. Саме тому у складі інвентаризаційної комісії підприємства повинні бути особи які володіють математичними та бухгалтерськими навичками, а також ті, які досконало знають та вміють застосовувати на практиці технічні вимоги і норми природних втрат будматеріалів.

3. Важливим напрямом вдосконалення обліку запасів на ВБ «Мібрук» може бути повна комп'ютеризація складського обліку, встановлення комп'ютерного обладнання на складі, його комунікаційний зв'язок з бухгалтерією. Це дозволить на базі одноразового уведення даних про надходження матеріалів на склад чи їх відпуск зі складу мати достовірну інформацію про рух запасів як на складі, так і в бухгалтерії та оперативно реагувати при невідповідності їх залишків необхідній потребі. За відсутності відповідного програмного забезпечення при вузькій номенклатурі виробів та нескладній технології виробництва, як це спостерігається у ВБ «Мібрук», таку

роботу можна виконувати за допомогою електронних таблиць, сформованих у Microsoft Excel.

4. Використання в аудиті аналітичних процедур дає можливість стверджувати, що у структурі виробничих запасів ВБ «Мібрук» найбільшу частку займають щебінь, цемент та пластифікатор, скорочення яких без порушення нормативної потреби у них дозволить вивільнити певну суму коштів на інші потреби. Найбільшу суму у витрачанні запасів склали витрати на виробництво продукції «Плитка 6 см» - 474,0 тис. грн. Це пов'язано із великим запитом споживачів на даний вид виробів та обсягами реалізації вищенаведеної продукції

5. З метою спрощення проведення аудиту узагальнено типові помилки обліку надходження та зберігання запасів. До них можна віднести: незадовільну організацію бухгалтерського обліку; неповне оприбуткування запасів, що надійшли; виявлення нестач, лишків, присвоєння запасів, зменшення собівартості заготівельних матеріалів; помилки та підробки при кодуванні документів; відсутність договору про повну матеріальну відповідальність; неправильне визначення первісної вартості запасів, виготовлених власними силами підприємства. Проведений аналіз типових помилок дає основу для коригування діючої методики аудиту (стосовно формування пріоритетних напрямів (етапів) перевірки), або навіть формування нової, універсальної. Також наведені рекомендації допоможуть скоротити час на проведення перевірки, надати вищий ступінь гарантії виявлення помилок.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Автоматизація процедури інвентаризації. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту / Івахненко С.В. Бібліотека українських підручників / Режим доступу: http://libfree.com/145082496_buhgalterskiy_oblik_ta_auditavtomatizatsiya_protseduri_inventarizatsiyi.html.
2. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік галузях економіки: навчальний посібник. Київ: «Центр учбової літератури». 2008. 324 с.
3. Багрій К.Л. Поняття матеріальних запасів підприємства: необхідність їх створення // Науковий вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. Чернівці: Книги XXI, 2009. Вип. IV Економічні науки. С. 104–109.
4. Басенко О.В. Запаси на підприємстві текстильної промисловості. // Актуальні проблеми економіки. 2005. №43. С.119-125.
5. Бланк И. А. Управление активами. К.: Ника-Центр, 2000. С. 339.
6. Большой экономический словарь / [под. ред. А.Н. Азрилияна]. – [7е изд., доп.]. М. : Институт новой экономики. 2007. 1472 с.
7. Борщ Н. Складской учет [Текст] Харків: Фактор, 2001. 112 с.
8. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / 2-е вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2001. 512 с.
9. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь [та ін.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2018. – 460 с.
10. Василенко В.О., Ткаченко І.Т. Виробничий (операційний) менеджмент: навчальний посібник. К. : ЦУЛ, 2007. 532 с.
11. Вахітова О.В. Аудит ефективності системи управління запасами підприємства Режим доступу: <http://nauka.kushnir.mk.ua/?p=14514>.
12. Вахненко С.В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики технологій. К.: Знання, 2005. 286 с.
13. Великий тлумачний словник. Сучасна українська мова [Текст]/ за ред. А.П. Загнітко, І.А. Донецьк : ТОВ ВКФ «БАО», 2008. 704 с.

14. Волинець В. І., Мельничук І.В. Автоматизований облік статутного капіталу акціонерних товариств // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. Економічні науки. 2012. Вип. 30, ч. 2. С. 151-154.
15. Губа Є. Облік надходження (вибуття) запасів // Школа бухгалтера. 2007. № 8.
16. Гуйда Л. Коли і для чого проводиться інвентаризація // Український бухгалтерський тижневик ДТ-КТ: / Режим доступу: <http://dtk.com.ua/debet/ukr/2000/47/47pr3.html>.
17. Гуренко Т. Економічна сутність та оцінка запасів // Бухгалтерія в сільському господарстві. 2011. № 2. С. 22-27.
18. Давидов Г.М. Аудит: підручник. К.: Знання 2004. 511 с.
19. Должанський М., Должанський А. М. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Ленінград: ЛБ НБУ, 2003. 494 с.
20. Економічна енциклопедія: у трьох т. [Текст] /за ред. С.В. Мочерного. Т1. К.: Видавничий центр «Академія», 2000. 864 с.
21. Живко З.Б., Живко О.М., Живко І.Ю. Словник сучасних економічних термінів. Львів : Край, 2007. 384 с.
22. Жукова Д.В. Особливості проведення інвентаризації матеріалів в будівельній галузі. Режим доступу <http://www.viem.edu.ua/konf6/art.php?id=091>.
23. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.
24. Задорожний, З. В. Облік надзвичайних витрат і доходів [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 1. – С. 54-58.
25. Задорожний, З. В. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, І. Є. Давидович, І. Я. Омецінська. – Київ : ХАЙТЕК ПРЕС, 2010. – 280 с.
26. Крупка, Я. Д. Бухгалтерський облік в будівництві [Текст] : навч. посіб.

/ Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль : ПП«Принтер-інформ», 2004. – 514 с.

27. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.

28. Задорожний, З. Логістичні витрати та їх класифікація [Текст] / Зеновій Задорожний, Анна Грицишин // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 2. – С. 109-117.

29. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» №996-XIV від 16.07.1999р. // Все про бухгалтерський облік. №10 від 30.01.2009. С. 3-8.

30. Инструкция по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств, документов и расчетов № 69 от 11.08.1994.

31. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навчальний посібник. К.: Знання-Прес, 2003. 349 с.

32. Інструкція з обліку запасів бюджетних установ [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0937-00>.

33. Карпенко О.В. Нові підходи до контролю матеріальних запасів // Вісник ЖДТУ. 2001. № 15 С. 103.

34. Класифікація запасів / Режим доступу: http://minfin.com.ua/taxes/-/gospoper/bo_2_5_2_obliczapasy.html.

35. Крикавський Є.В. Логістичне управління: підручник. Львів: Національний університет «Львівська політехніка», 2005. 684 с.

29. Крупка Я. Д., Назарова І.Я. Про масштаби та способи розкриття інформації у примітках до фінансової звітності // Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. 2009. № 7. С. 144-149.

30. Крупка Я., Назарова І. Балансове узагальнення та звітність підприємств у період реорганізаційних перетворень // Економічний часопис

Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. 2016. №1. С. 108-114.

31. Крупка Я. Д., Задорожний З.В., Гудзь Н.В. та ін. Фінансовий облік: підруч. – 4-ге вид., допов. і перероб. Тернопіль.: Економічна думка ТНЕУ, 2017. 450 с.

32. Крупка Я. Д., Питель С.В., Мельничук І.В. Облік, оподаткування і правове регулювання інвестиційно-інноваційної діяльності: навч. посіб. 3-тє вид., переробл. і доповн. - Тернопіль : Крок, 2017. 264 с.

33. Крупка, Я. Д. Методи оцінки майна та інвестицій в обліку й звітності // Економічний часопис Східноєвропейського національного університету ім. Лесі Українки. 2015. № 1. С. 76-83.

34. Крупка Я.Д., Романчук А.Л. Облік і контроль операційної діяльності на підприємствах промисловості будівельних матеріалів. Монографія. Чернівці: Місто, 2011. 296 с.

35. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку. К.: 2001. 334 с.

36. Кузнецова Т.О., О.М. Клименко, Л.В. Сидорчук Шляхи оптимізації роботи складського господарства / Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Vnuvgr/ekon/2009_4_1/v48ek026.pdf.

37. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту. Навчальний посібник. – 2-ге вид. К.: Каравела, 2009. 328 с.

38. Ларина Р.Р., Пилушенко В.Л. Логістика в управленні організаційно-економічними системами: [Монографія]. Донецьк: Изд. ВІК, 2003. 329 с.

39. Лень В.С., Гливенко В.В. Бух. Облік в Україні: основи та практика: начальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 556с.

40. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник для студентів спеціальності «Облік і аудит» ВНЗ. Тернопіль: Астон, 2005. 496 с.

41. Ловска І.Д., Організація та ведення обліку виробничих запасів в інформаційному середовищі / Режим доступу:

<http://eztuir.ztu.edu.ua/3188/1/20.pdf>.

42. Марченко В. Інвентаризація: організація та порядок проведення //Дебет-Кредит. 2009. № 44. С .24-30.

43. Методи аудиту запасів та методика його проведення / Режим доступу: <http://www.virtual.ks.ua/students/4290-methods-audit-reserves-and-its-method-of.html>.

44. Михайлович С.Г. Первинний облік надходження виробничих запасів та шляхи його удосконалення / Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/inek/2010_5/99.pdf.

45. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021.

46. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1 / пер. з англ.: Ольховська О.Л., Селезньов О.В., Зєніна О.О. та ін. К.: МФБ, АПУ, 2010. 842 с.

47. Мус Г. Бухгалтерский учет: Основы – Задания – Решения: учебное пособие; пер. с нем. С. Лобачевской / Г. Мус, Р. Ханшманн. К.: КНЕУ, 1999. 368 с.

48. Назарова І.Я. Аналіз методів оцінювання активів, зобов'язань та капіталу при реорганізації підприємств // Економічний аналіз : зб. наук. праць. 2013, № 2, т. 4. С. 214-220.

49. Назарова І. Я. Формування інформації про капітал у звітності підприємства // Інноваційна економіка. –Тернопіль: ТАЙП, 2012. Вип. 10. С. 284 -286.

50. Наказ Міністерства статистики України Про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини та матеріалів від 21. 06. 96 р. 193 // Інформаційно-правова бібліотека Експорт-Юрист. 2003.

51. Наказ про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства / Режим

доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0109-11>.

52. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник [Текст] / Г.В. Нашкерська – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.

53. Олійник А.П. Сучасні методи обліку виробничих запасів / Режим доступу: http://archive.nbuiv.gov.ua/portal/Soc_Gum/En_oif/2012_9_2/70.pdf.

54. Омелянович М. Оцінка вибуття запасів: вивчаємо методи // Все про бухгалтерський облік. 2011. №47. С. 19.

55. Омецінська І.Я. Баланс як елемент формування інформаційного середовища // Стан і перспективи розвитку обліково- інформаційної системи в Україні: матеріали III міжнар. наук. - практ. конф., 10-11 жовтня 2014 р. Тернопіль: ТНЕУ, 2014. С. 94-95.

56. Петрова В. И. Бухгалтерский учет на машиностроительном предприятии.. М.: Машиностроение, 1981. 384 с.

57. Подмешальська Ю.В. , Зайберг Є.К. Облік виробничих запасів // Ефективна економіка. 2018. № 3. Режим доступу: <http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/32018/71.pdf>

58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999р. № 246 // Податки та бухгалтерський облік. 2007. № 4 (148). С. 33-37.

59. Постанова про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку запасів матеріальних цінностей банків України / Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1650-04>.

60. Райзберг Б.А., Лозовский Л.Ш. Современный экономический словарь . [2-е изд. исправ]. М.: Инфра, 1998. 479 с.

61. Рудницький В.С., Гончарук Я.А. Аудит. Львів: Оріяна-Нова, 2007. 123 с.

62. Савкович В.А. Модели управления запасами [Текст] / под ред. М.И. Балашевича. Минск.: Наука и техника, 1986. 319 с.

63. Самородова Н.М. Витрат на зберігання запасів / Режим доступу: http://eprints.kname.edu.ua/21533/1/310-315_HM.pdf.

64. Сафохина М.А. Производственный аудит: виды и стадии развития // Аудиторские ведомости. 2006. № 10.– С.12-16
65. Сопко В. та ін. Бухгалтерський облік: навч. посібник. для студ. спец. «Облік і аудит» вищих навчальних закладів [Текст] / В. Сопко та ін. – Тернопіль: Астон, 2009. – 496 с.
66. Таньков К.М., Тридід О.М., Колодизева Т.О. Виробнича логістика: навчальний посібник [2-е вид. переробл.]. Харків: ВД «ІНЖЕК», 2006. 352 с.
67. Тиквій Н.В., Гулько Є.М. Необхідність аудиту в умовах ринкової економіки /Режим доступу: http://www.rusnauka.com/16_ADEN_2010/Economics/68842.doc.htm.
68. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підручник для студентів екон. спец. вищ. навч. зал. – 6-те вид. К.: А.С.К., 2002. 784 с.
69. Уваров С.А. Логистика: общая концепция, теория, практика [Текст] . – СПб.: «ИНВЕСТ-НП», 1996. – 232 с.
70. Усач Б. Ф., Шурпенкова Р.К. Теорія бухгалтерського обліку: навчальний посібник. К.: Знання, 2004. 302 с.
71. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Фінансовий, управлінський та податковий облік . Тернопіль, 2003. 522 с.
72. Царенко І.М. Удосконалення методики аудиту запасів підприємства / Режим доступу: <http://repository.hneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/863/1/Царенко%20І.М.%20Удосконалення%20методики%20аудиту%20запасів%20підприємства.pdf>.
73. Чаюн І.Ю., Бондар І.Ю. Управління матеріало-технічним забезпеченням підприємства: навчальний посібник. К.: Київ. нац. торг.- екон. ун-т. 2002. 111 с.
74. Шалімова Н.С. Концептуальні підходи до визначення якості аудиту // Актуальні проблеми економіки. 2009. №1. С. 55–62.

