

ЗАТВЕРДЖЕНО

**Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н**

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик
«__» листопада 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему:

«Організація і методика обліку та аудиту виробничих запасів»

(за матеріалами ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод»)

**зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
за освітньою програмою «Облік і аудит»
ступеня «магістр»**

Виконавець роботи Турлюн Вікторія Сергіївна

_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник д.е.н., доцент Кулик Вікторія Анатоліївна

_____ 26.11. 2019 р.

Полтава – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ.....	7
1.1. Сутність виробничих запасів, їх класифікації, визнання та оцінка	7
1.2. Значення і завдання обліку та аудиту виробничих запасів	16
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» та постановка обліково-аналітичної роботи	24
Висновки за розділом 1.....	34
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ.....	36
2.1. Організація обліку виробничих запасів	36
2.2. Методика обліку виробничих запасів	44
2.3. Удосконалення обліку виробничих запасів.....	53
Висновки за розділом 2.....	63
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ.....	65
3.1. Організація аудиту виробничих запасів	65
3.2. Методика аудиту виробничих запасів	74
3.3. Узагальнення результатів аудиту виробничих запасів	79
Висновки за розділом 3.....	86
ВИСНОВКИ.....	87
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	92

ВСТУП

Актуальність теми. В процесі господарської діяльності підприємство використовує різного роду запаси, які відносяться до оборотних засобів, називаючи їх виробничі запаси.

На сьогодні управління запасами відіграє велику роль на кожному підприємстві. Важливою умовою правильної організації обліку виробничих запасів є їх відповідне групування. На різних підприємствах виробничі запаси можуть мати різне призначення залежно від функцій, які вони виконують у процесі виробництва. Саме тому важливо правильно згрупувати (класифікувати) виробничі запаси на підприємстві за їх призначенням та роллю у процесі виробництва.

Актуальною проблемою в економіці України є не залучення виробничих запасів і нарощування обсягів, а їх використання. Прискорення обороту виробничих запасів на один лише день дасть змогу, у цілому по країні, вивільнити значну частину коштів, що зайнята у сфері обігу. Для цього потрібний дійовий економічний механізм впливу на ефективність використання виробничих запасів у державному секторі економіки.

Спроби виявити сутність поняття «виробничі запаси» при багатоваріантному їх дослідженні не дали бажаних результатів. Виходячи з цього, для попередження непорозумінь в бухгалтерському обліку необхідно чітко визначити сутність поняття «виробничі запаси». Чітке визначення категорії «виробничі запаси» потрібне ще й для ведення аналітичного обліку запасів. Особливо це матеріали - основні і допоміжні, паливо, тара, технологічне переоснащення та інше. В рамках субрахунків виробничі запаси потрібно розподіляти. Таким чином, ми будемо точніше знати наші потреби і планувати виробничі запаси на реалізацію у виробництві.

Питання обліку виробничих запасів вивчали такі вчені, як: Сопко В. В.

та Завгородній В. П., Бутинець Ф.Ф., Верхогляд В., Покропивний С. Ф., Лень В. С. та Гливенко В. В., Гончаров Ю. В., Китайчук Т.Г., Дерев'янка С.І., Бутинець Ф.Ф., Зубілевич С.Я., Юревич Н.С., Свірко С.В. Аналіз показав, що кожен з дослідників має своє бачення сутності терміну, кожне з яких по своєму віддзеркалює поняття виробничі запаси.

Мета і завданням роботи. Метою роботи є теоретичне обґрунтування обліку та аудиту виробничих запасів та надання пропозицій і рекомендацій з їх удосконалення в діяльності ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод». Для досягнення визначеної мети в роботі було поставлено й вирішено такі завдання:

- з'ясувати сутність виробничих запасів, їх класифікації, визнання та оцінки;
- дослідити значення і завдання обліку та аудиту виробничих запасів;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» та проаналізувати постановку обліково-аналітичної роботи;
- визначити особливості організації обліку виробничих запасів;
- дослідити методіку обліку виробничих запасів;
- розглянути можливості удосконалення обліку виробничих запасів;
- проаналізувати організацію аудиту виробничих запасів;
- дослідити методіку аудиту виробничих запасів;
- узагальнити результати аудиту виробничих запасів.

Об'єктом дослідження в роботі є управління виробничими запасами в сучасних умовах господарювання.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні, організаційні та практичні аспекти обліку аудиту аналізу виробничих запасів підприємства.

У ході дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Методи теоретичного узагальнення, групування і порівняння дали можливість уточнити понятійний апарат роботи. За допомогою логічного

методу визначено особливості організації облікової та аналітичної роботи на досліджуваному підприємстві. За допомогою методів індукції і дедукції, причинно-наслідкового зв'язку розкрито методику обліку та аналізу виробничих запасів. У процесі аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства використані методи аналітичного групування, зведення та вибіркового метод, а для побудови діаграм, таблиць і схем – графічні методи.

Інформаційно-методологічною базою для проведення дослідження є Кодекси та Закони України, підзаконні нормативні акти, Національні Положення (станданти) бухгалтерського обліку, фінансова та статистична звітність підприємства, первинна документація, узагальнюючі реєстри бухгалтерського обліку.

Суб'єкт дослідження – ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод».

Наукова новизна полягає в обґрунтуванні теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо обліку та аудиту виробничих запасів, зокрема формалізовано підходи до визначення виробничих запасів, удосконалено їх класифікацію.

Практичне значення одержаних результатів полягає у впровадженні наукових обґрунтованих рекомендацій щодо вдосконалення методології обліку та аудиту виробничих запасів.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1.1. Сутність виробничих запасів, їх класифікації, визнання та оцінка

Ринкові умови господарювання потребують підвищення ефективності управління виробничими запасами на підприємствах. В свою чергу ефективність управління напряду залежать від обліково-аналітичної інформації про виробничі запаси. Питання щодо обліку виробничих запасів потребують особливої уваги, оскільки вони є інформаційною основою управління на різних етапах виробничо-фінансової діяльності:

- вони є складовою системи «підприємство – зовнішню середовище»;
- виробничі запаси є базою носіїв витрат під час виробництва продукції впродовж усього виробничого циклу – від відпуску сировини та матеріалів для виробництва продукції і до її передачі на склад.

Виробничі запаси – одна з основних складових матеріальних витрат у структурі собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг тощо. Від того, наскільки правильно організовано їх облік, залежить точність визначення фінансових результатів підприємства і, що не менш важливо, збереження самих запасів.

Для окремих підприємств для ведення господарської діяльності незалежно від форм власності та методів господарювання важливе значення має використання виробничих запасів. Запаси сировини та матеріалів, палива, запасних частин – це один із найнеобхідніших елементів у будь-якій системі економіки, якій вдається згладжувати нерівномірність виробничого процесу, споживання і розподілу благ матеріального характеру. Присутність значної кількості виробничих запасів на підприємствах промисловості здатна спричинити як негативний, так і позитивний ефект на загальний економічний

стан підприємства.

У науковій літературі з обліку та оцінки наводяться багато різних понять, пов'язаних із виробничими запасами, проте слід зауважити, що кожне з них має власне тлумачення. Так, у економічній літературі часто застосовується поняття «виробничі запаси», яке замінене поняттями «ресурси», «матеріальні ресурси», «виробничі ресурси», «активи». Деякі автори при визначенні поняття «матеріальні оборотні активи» застосовують термін «матеріальні цінності». Однак поняття «матеріальні цінності» є описовою категорією, ознакою, якісним показником, що характеризує виробничі запаси як економічні елементи, що мають користь для їх власника і можуть принести йому економічні вигоди.

Термін «запаси» у вітчизняній науковій літературі з'явився в період реформування бухгалтерського обліку в Україні з метою наближення його до міжнародних стандартів. В табл. 1.1 представлено аналіз та узагальнення різних підходів до визначення термінів «запаси».

Таблиця 1.1

Визначення поняття «запаси» у працях вітчизняних вчених-економістів

Автор, джерело	Зміст поняття
Анікін Б. О. [1, с. 225]	сировина, матеріали, комплектуючі і готова продукція становлять матеріальні цінності, що очікують промислового або особистого споживання
Ніколайчук В. Є. [21, с.144]	сукупність засобів виробництва, що зберігаються у відповідних господарських структурах, як сфери виробництва, так і сфери збуту
Логвин О.О. [19, с. 129]	наявність відповідних матеріальних ресурсів, до яких належать
Родніков А. Н. [32, с. 73]	матеріальна продукція, що чекає вступу в процес виробничого чи особистого споживання або в процес продажу
Палагін І. Ю. [24, с. 19]	кількість матеріалів, товарів та інших матеріальних об'єктів, що є в даній точці (наприклад, на складі, прилавку, робочому місці) в даний момент часу
Уотерс Д. [37, с. 362]	товари та матеріали, що постачаються та зберігаються на підприємстві. Вони утворюються кожен раз коли ресурси, що надходять чи виходять, на підприємстві не використовуються, хоч і доступні
Джонсон Д. [12, с. 333]	це товари і матеріали, які зберігаються для різних цілей

Аналіз поняття «запаси» показав, що визначення О.О. Логвина є найбільш точним, оскільки «запаси» визначаються орієнтуючись на причини їх створення та вказуючи на місце їх знаходження, однак це не зазначає, що запаси існують в певному часовому проміжку.

Поняття «виробничі запаси» є складовим поняттям терміну «запаси». У табл. 1.2 представлено погляди вчених на поняття «виробничі запаси».

Таблиця 1.2

Визначення поняття «виробничі запаси»

Автор	Визначення
Чаюн І.Ю. та Бондар І.Ю. [40, с. 44]	матеріальні ресурси, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, які зберігаються на складах або в інших місцях з метою їх наступного використання.
Бутинець Ф.Ф. [8, с. 303]	придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві. До них відносяться: паливо, тара і тарні матеріали, сировина і матеріали, запасні частини, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, будівельні матеріали, матеріали, передані в переробку, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали.
Балабанова Л.В. [2, с. 91]	засоби виробництва, що надійшли на підприємство і ще не використовуються у виробничому процесі, їх обсяг створюється у таких розмірах, які б забезпечували рівномірну, безперебійну роботу підприємства
Бланк І.А. [5, с. 246]	це різні елементи виробництва, що використовуються як предмети праці у технологічному процесі. Вони цілком споживаються у кожному виробничому циклі й повністю переносять свою вартість на виготовлену продукцію.
Гаценко О.П. [10, с. 74]	запаси засобів виробництва, які знаходяться на складах суб'єктів господарювання та потрібні для забезпечення безперервного виробничого процесу, це лише ті предмети праці, які ще не беруть участь у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму.
Пилипів Н. [46, с.302]	розуміє запаси засобів виробництва, які знаходяться на складах суб'єкта господарювання і необхідні для забезпечення безперервного виробничого процесу, причому це лише ті предмети праці, які ще не задіяні у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму.
Ощепков О.П. [46, с. 72]	придбані або самостійно виготовлені запаси, які підлягають подальшій переробці на підприємстві або утримуються для іншого споживання в ході нормального операційного циклу.

Результати аналізу наукових праць дали змогу стверджувати, що неоднозначність підходів до трактування економічної категорії «виробничі

запаси» різними вченими свідчить про необхідність поглиблення їх сутності та уточнення визначення. Розгляд змістовних характеристик виробничих запасів у контексті їх використання підприємствами промисловості дав можливість запропонувати визначення їх терміну, як матеріальних цінностей, придбаних (набутих) підприємством для отримання в майбутньому економічних вигод у процесі використання з перенесенням їх вартості до складу матеріальних витрат.

Для повного розкриття інформації про об'єкт дослідження необхідно розглянути класифікаційні ознаки запасів, що допоможе виробити напрями вдосконалення процедур бухгалтерського обліку й економічного контролю, конструювати їх моделі. Класифікація є методом пізнання об'єкта, що вивчається: чим більше ознак класифікації, тим вища міра їх вивченості, а це сприяє підвищенню ефективності управління об'єктом.

В економічній літературі також є різні підходи до класифікації запасів. Питання класифікації запасів цікавили й продовжують цікавити багатьох науковців, про що свідчить значна кількість різних думок щодо цього. Проте чіткого єдиного підходу до класифікації запасів, який задовольняв би всі вимоги, досі нема. Існуючі класифікації мають багато дискусійних, спірних та невирішених питань, що негативно впливає на вирішення завдання щодо ефективного управління процесом матеріального забезпечення. Про постійний інтерес до окресленої проблематики, свідчить той факт, що практично жодна з дисертаційних робіт не обходиться без огляду класифікації запасів.

В цілому до запасів відносять:

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

– незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів;

– готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбачених договором або іншими нормативно-правовими актами;

– товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

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

– поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання [22, с. 82].

Класифікація виробничих запасів на будь-якому підприємстві залежить від особливостей технології й організації виробничого процесу. Одним із основних класичних принципів при дослідженні класифікації виробничих запасів був принцип «чим більше виділено ознак класифікації виробничих запасів, тим вищий ступінь їх пізнання».

В економічній літературі найчастіше наводяться наступні класифікації виробничих запасів: виходячи з призначення і ролі окремих видів виробничих запасів на різних стадіях операційного циклу підприємства (економічна класифікація); залежно від технічних ознак (технічна класифікація); відповідно до сфери діяльності господарюючого суб'єкта; залежно від способу включення у собівартість (основні та допоміжні).

Розглядаючи підходи до класифікації виробничих запасів, можна зазначити, що І. М. Юркова відокремлює економічну та технічну класифікацію виробничих запасів [48, с. 220].

Дмитренко А. В. та Балабась І. В. поділяють виробничі запаси на ті, що дані природою (сировина), та ті, що створені людиною (основні та допоміжні матеріали) [47, с. 151].

Бондаренко Н. М. вказує, що виробничі запаси класифікуються за певними ознаками: за способом включення у собівартість (основні та

допоміжні), за групами матеріалів (лісові, текстильні, чорні, кольорові метали, електротовари, лаки й фарби тощо), за вартістю (дорогоцінні, високої, середньої та низької вартості), за способом зберігання – відкритого та закритого зберігання, за частотою використання (масові, часто й мало використовувані) [49, с. 275].

На наш погляд, поділ виробничих запасів на сировину, матеріали, паливо тощо також можна віднести до умовного, навіть у межах одного підприємства, тому що те, що вчора було придбано як товар, завтра може стати сировиною, або матеріалами, і навпаки, будівельні матеріали можуть стати паливом, а паливо – сировиною тощо.

Норд Г.Л. вважає, що в процесі виробництва продукції виробничі запаси використовуються по-різному. Деякі з них повністю споживаються у технологічному процесі (сировина і матеріали), інші – змінюють тільки свою форму і розмір (мастильні матеріали і фарби), треті – лише сприяють виготовленню виробів, але не включаються до їх маси, або хімічного складу (МШП) [50, с. 123].

Росва О.С. вважає, що всі матеріали за метою їх використання і призначення у виробничому процесі можна поділити таким чином: сировина, основні матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, допоміжні матеріали, відходи основного виробництва, тара, паливо, запасні частини, малоцінні та швидкозношувані предмети [50, с. 163-164].

Гармаш А. дотримуються думки, відповідно до якої до виробничих запасів відносять: сировину, основні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріали, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва і адміністративних потреб [52, с. 19].

Досить ґрунтовно представлена класифікація виробничих запасів згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку, який складений на основі

наукового обґрунтування класифікації виробничих запасів. У ньому передбачається їх детальна структура, побудована відповідно до цілей макроекономіки, потреб соціально-економічної статистики [28].

Бурдейна Л.В. пропонує класифікувати виробничі запаси за способом надходження на підприємство (рис. 1.1).

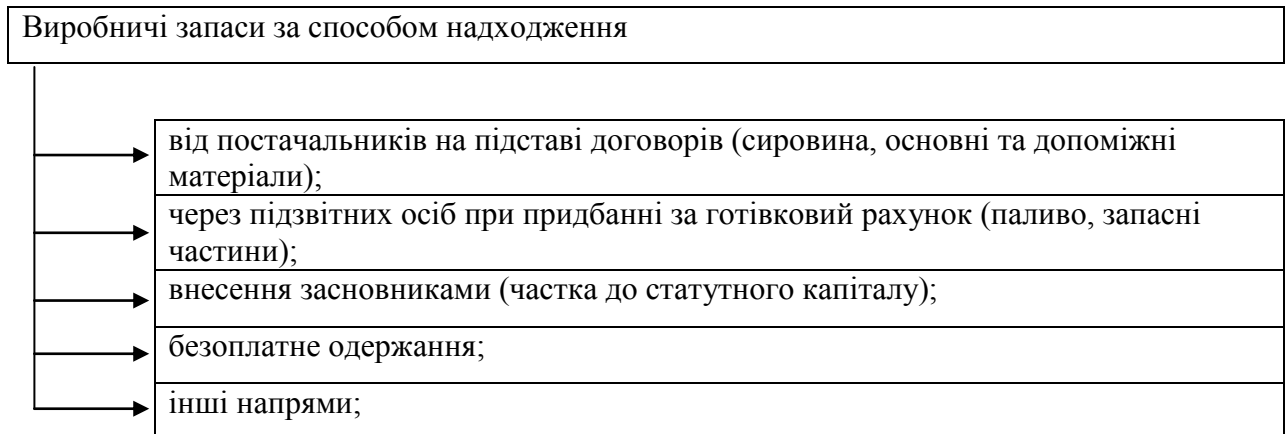


Рис. 1.1. Класифікація виробничих запасів за способом надходження на підприємство [7, с. 23]

Бровин А.П. також подає класифікацію запасів за планом рахунків бухгалтерського обліку, проте паралельно ще пропонує класифікацію запасів за економічним змістом, виділяючи дев'ять класифікаційних ознак: за місцем перебування, наявністю на підприємстві, наявністю на початок та кінець періоду, стосовно до балансу, ступенем ліквідності, обсягом, сферою використання, складом та структурою [53, с. 145].

Дослідження оцінки у бухгалтерському обліку у ринкових умовах господарювання в Україні не лише не втрачає свого значення, а й набуває нової актуальності. Великою мірою цьому сприяє оновлена концепція оцінки як елемента методу бухгалтерського обліку. Сьогодні оцінка в бухгалтерському обліку традиційно розглядається як спосіб вираження в узагальнюючому грошовому вимірнику господарських засобів та їх джерел та як один із елементів методу бухгалтерського обліку [54, с. 133]. Проте

такий підхід до тлумачення оцінки визнавався не завжди.

Одним із головних призначень бухгалтерського обліку є забезпечення зовнішніх і внутрішніх користувачів повною й достовірною інформацією для прийняття управлінських рішень. На відміну від інших видів обліку, бухгалтерський облік передбачає відображення господарських засобів, джерел і господарських процесів у грошовому вираженні, тобто у вартісному вимірюванні. Таким чином, однією з ключових проблем бухгалтерського обліку стає вибір підходів та методик вартісного вимірювання активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства. Економічна наука має вагомий надбання з питань оцінювання, проте теоретичні підходи і практичні рекомендації вирішують не всі проблемні питання, зокрема питання вартісного оцінювання виробничих запасів.

У фахівців із бухгалтерського обліку спостерігається розбіжність поглядів щодо способів і методів оцінки виробничих запасів. Так, Ф. Ф. Бутинець дотримується думки, що «оцінка – це процес усвідомлення позитивної чи негативної значимості будь-яких господарських явищ, результатів праці, форм виробничо-трудової діяльності, матеріальних подій, потреб, інтересів, цілей суб'єкта...» [8, с. 70].

Цапова М.С. зазначають, що оцінка – це спосіб, завдяки якому виникає можливість порівняти витрати підприємства з результатами його діяльності [55, с. 133].

Михалевич С. Г. розглядає питання оцінювання, яке вважає способом вартісного визначення господарських фактів, явищ і процесів, за допомогою чого натуральні характеристики перетворюються на вартісні [56, с. 60].

Відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» оцінка виробничих запасів здійснюється у трьох випадках: при надходженні, при списанні й на дату складання звітності (на дату балансу) [28].

Оцінка у системі формування вартості виробничих запасів

підприємства дозволяє формувати обліково-економічну інформацію про фактори генерування та зміни вартості на всіх етапах облікового процесу, починаючи з оформлення первинних документів і завершуючи підготовкою фінансової звітності. Вартісне вираження факторів генерування та зміни вартості виробничих запасів в обліку є передумовою їх відображення в системі бухгалтерських рахунків. Визнання кожного фактора генерування та руйнування вартості виробничих запасів в бухгалтерському обліку передбачає його вираження через проведення оцінки для подальшого відображення в системі обліку та звітності [7, с. 34].

У вітчизняних та зарубіжних публікаціях розглядаються проблеми використання різних методів визначення вартості (оцінки) виробничих запасів, які полягають у тому, що за умови використання однакових факторів, показників та вихідних даних їх застосування дає, як правило, різні значення вартості. Така ситуація ускладнює вибір адекватного методу оцінки виробничих запасів підприємства і вимагає врахування багатьох внутрішніх та зовнішніх факторів у кожному конкретному випадку [57, с. 142].

При пооб'єктній оцінці виробничих запасів підприємств промисловості важливе значення мають не загальні економічні погляди, а специфічні бухгалтерські методи оцінки:

- оцінка виробничих запасів, що відображаються (формується) на рахунках бухгалтерського обліку, а не вартісне вимірювання абстрактних економічних категорій;
- розгляд об'єктів обліку в рамках балансу і поза ним, їх безпосередня оцінка або шляхом особливих розрахунків (калькуляційних, кошторисних, планових, стандартизованих, за алгоритмами середніх оцінок тощо);
- відображення результатів оцінювання на бухгалтерських рахунках і наступне їх балансування за визначеними сумами;
- підхід до оцінки у контексті «вступ до Балансу», «перебування на

Балансі», «вихід з Балансу»;

– обґрунтування величини оцінок, що застосовуються до обліку виробничих запасів.

Отже, на нашу думку, під виробничими запасами доцільно розуміти сукупність матеріальних цінностей, придбаних (набутих) підприємством для отримання в майбутньому економічних вигод у процесі використання з перенесенням їх вартості до складу матеріальних витрат.

Щодо класифікації виробничих запасів відсутня єдність вчених. На нашу думку на будь-якому підприємстві вона залежить від особливостей технології й організації виробничого процесу. Найбільш доцільною видається класифікація виробничих запасів за планом рахунків бухгалтерського обліку.

Оцінка виробничих запасів є важливим інструментом організації ефективної господарської діяльності підприємств промисловості та викликає значний практичний інтерес у зв'язку з потребою визначення їх реальної вартості для забезпечення інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів з метою прийняття управлінських рішень.

1.2. Значення і завдання обліку та аудиту виробничих запасів

Для ефективності діяльності підприємства важливу роль набуває управління виробничими запасами. Вчені виділяють такі загальні функції управління: планування, організація, координування, контроль, регулювання, облік, аналіз. Важливою функцією управління є облік, який дає можливість бачити ефективність вжитих заходів, дати кількісну і якісну оцінку результатів процесу. Належним чином організований облік виробничих запасів, тобто якісна інформація про їх наявність та рух, має суттєве значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства.

На думку Л.В. Бурдейної, важливе практичне значення та виробничу спрямованість мають питання обліку виробничих запасів, оскільки це є передумовою подальшого розвитку виробничого процесу на підприємствах [7, с. 12]. В табл. 1.3 представлено концептуальні положення обліку виробничих запасів в умовах інформаційної економіки.

Таблиця 1.3

**Концептуальні положення обліку виробничих запасів в умовах
інформаційної економіки**

Концептуальні положення	Стислий зміст положень
1	2
Мета обліку виробничих запасів	Формування релевантної інформації про стан і рух виробничих запасів на підприємстві для забезпечення ефективності діяльності підприємства в умовах становлення інформаційної економіки
Завдання обліку виробничих запасів	Завдання I рівня – забезпечення дотриманням вимог Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»
	Завдання II рівня – інформаційне забезпечення ефективності управління виробничими запасами
Об'єкти обліку виробничих запасів	Виробничі запаси, що надійшли (від постачальника, за операціями з давальницькою сировиною, як внесок до статутного капіталу, безоплатно одержані, з інших джерел)
	Виробничі запаси, що зберігаються (власні, на відповідальному зберіганні)
	Виробничі запаси, що вибули (у виробництво, на господарські потреби, реалізовані на сторону, інше вибуття)
Суб'єкти обліку виробничих запасів	Зовнішні користувачі облікової інформації
	Внутрішні користувачі інформації, а також учасники облікового процесу
	Особлива група користувачів інформації (науковці, розробники інформаційних технологій в обліку)
Процедури обліку виробничих запасів	Визнання виробничих запасів (власних, на відповідальному зберіганні)
	Оцінка виробничих запасів (для цілей бухгалтерського, податкового обліку, управлінського обліку і бюджетування, фінансової звітності)
	Документування (первинне, зведене)
	Відображення операцій у системі рахунків фінансового, управлінського обліку
	Формування форм звітності (фінансової, внутрішньої)

На думку Л.В. Бурдейної завданнями обліку виробничих запасів є наступні:

- забезпечення своєчасного, достовірного документального оформлення руху виробничих запасів;
- контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням виробничих запасів та їх збереження у місцях зберігання і на всіх стадіях обробки;
- забезпечення відповідності складських виробничих запасів встановленим нормативам;
- достовірна оцінка виробничих запасів підприємств промисловості;
- розрахунок фактичної собівартості витрачених виробничих запасів та їх залишків;
- відображення операцій із оприбуткування та витрачання виробничих запасів у системі бухгалтерського обліку [7, с. 25-26].

На думку О. В. Овсійчук основні завдання обліку запасів полягають в наступному:

- своєчасне документування операцій з руху запасів;
- оцінка запасів при їх надходженні і вибутті;
- періодичне уточнення вартості залишків запасів на складі і в незавершеному виробництві;
- проведення інвентаризації запасів з метою виявлення непотрібних та таких, що втратили свою цінність;
- контроль за збереженістю і цільовим використанням запасів [22, с. 82].

Балашук Д.М. вважає, що головними завданнями обліку виробничих запасів є:

- правильне та своєчасне документальне оформлення всіх операцій з руху матеріальних цінностей;
- виявлення та відображення витрат, пов'язаних з їхньою заготівлею;
- контроль за надходженням, заготівлею матеріальних цінностей, їх зберіганням;
- одержання точних відомостей про залишки запасів, що знаходяться

на складах і в коморах;

– правильне та своєчасне виявлення запасів, які не використовуються на підприємстві та підлягають реалізації [3].

На рис. 1.2. представлено узагальнений підхід щодо завдань обліку виробничих запасів.

Перераховані завдання сприяють формуванню інформації для управління виробничими запасами підприємств промисловості. У питанні управління виробничими запасами важливою є інформація щодо формування необхідного обсягу та складу з метою забезпечення безперервного процесу виробництва та реалізації продукції з одночасною мінімізацією поточних витрат із обслуговування та забезпечення ефективного контролю за їх рухом. Сформована у системі управління облікова інформація використовується для:

– визначення принципів підходів до формування інформації про виробничі запаси підприємств промисловості;

– оперативного отримання інформації про надходження та витрачання виробничих запасів у розрізі їх кількості, якості та матеріально відповідальних осіб;

– аналізу наявності та руху виробничих запасів за попередні періоди;

– безперервної оцінки реальної вартості виробничих запасів на складах підприємств промисловості;

– оптимізації обсягу закупівлі виробничих запасів, виявлення резервів зниження витрат, пов'язаних із заготівлею запасів;

– оптимізації обсягу основних груп виробничих запасів підприємств промисловості;

– вибору методу оцінки виробничих запасів при їх вибутті, який є найкращим для підприємств промисловості;

– створення ефективної системи контролю за рухом виробничих запасів на підприємствах промисловості;

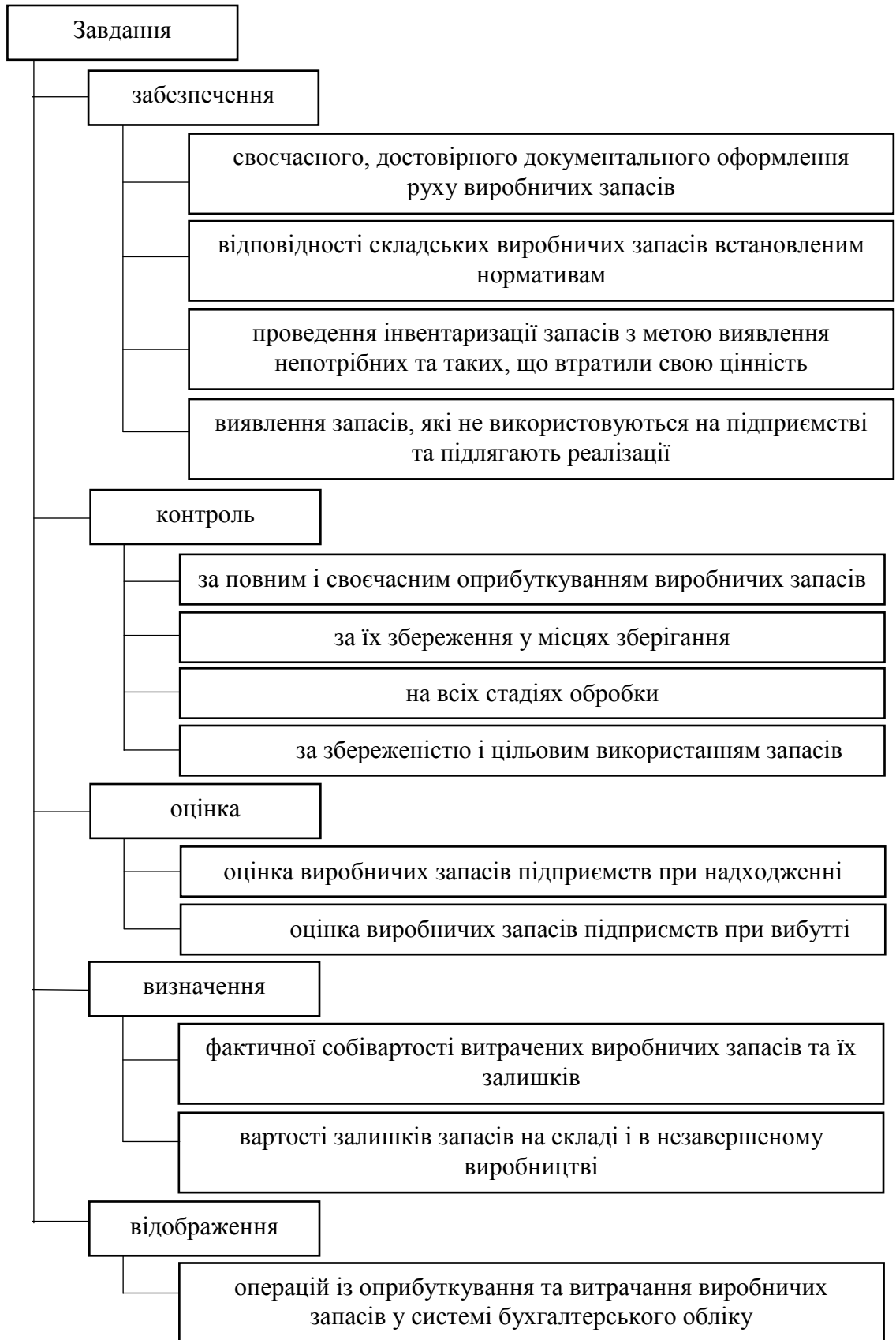


Рис. 1.2. Завдання бухгалтерського обліку виробничих запасів
[узагальнення автора]

- контролю за дотриманням встановлених підприємствами промисловості норм виробничих запасів;
- підвищення достовірності відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій із надходження та витрачання виробничих запасів;
- своєчасного складання та подання звітності про рух виробничих запасів підприємств промисловості.

Проблеми обліку виробничих запасів в умовах реформування економіки набувають особливої актуальності в зв'язку з потребою отримання точної і достовірної інформації. Система їх обліку, яка склалася роками, не задовольняє вимогам ринку, оскільки умови функціонування значно розширюють коло операцій, що стосуються запасів.

Крім самого обліку важливе значення має питання перевірки, тобто ревізії запасів на підприємстві. Перевірку особливостей обліку виробничих запасів здійснюють і за допомогою аудиту.

На думку Г. Сиротюк, аудит виробничих запасів – невід'ємна частина загального аудиту, оскільки вони складають домінуючу частину активів підприємства і тим самим відіграють вагомую роль у формуванні структури витрат підприємства, а їх вартість суттєво впливає на рівень рентабельності виробництва [34, с. 93].

Фазульянова З.З. вважає, що мета аудиту виробничих запасів – висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків запасів у всіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам [58, с. 12].

Аналогічної думки дотримується Т.І. Кісілевич. Автор вважає, що «виходячи з вимог чинного законодавства, метою аудиту виробничих запасів є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків виробничих запасів на підприємстві в усіх суттєвих

аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам» [59, с. 599].

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

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» поняття аудиту розглядається як перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам [29].

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

- перевірити правильність визнання запасів активами суб'єкта господарювання;
- перевірити, чи відповідають чинному законодавству методи оцінки та обліку виробничих запасів в обліковій політиці підприємства, та встановити, наскільки вибір суб'єкта господарювання є оптимальним;
- встановити, чи дотримується підприємство прийнятих методів оцінки та обліку виробничих запасів;
- перевірити й оцінити стан внутрішнього контролю та системи обліку виробничих запасів;
- перевірити, чи здійснюється контроль за збереженням виробничих запасів у місцях їх зберігання та на всіх етапах їх руху;
- встановити, чи здійснюється контроль за використанням виробничих запасів у виробництві;

- встановити, чи своєчасно виявляються залишки виробничих запасів, непотрібні для підприємства, з метою їх реалізації чи обміну;

- перевірити, чи правильно та своєчасно здійснюється документальне відображення операцій, і чи забезпечуються достовірною інформацією користувачі інформації із заготівлі, надходження, відпускання та використання виробничих запасів;

- перевірити, чи правильно та своєчасно здійснені господарські операції з виробничими запасами відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;

- встановити, чи немає на підприємстві протизаконних дій, пов'язаних із рухом виробничих запасів, суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності [35, с. 252].

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

Вибір методики аудиту виробничих запасів починається на етапі ознайомлення з підприємством, коли формується розуміння концептуальної основи його фінансової звітності.

Таким чином, ефективна система управління запасами дозволить його керівництву отримувати якісну інформацію про наявність та рух запасів. Від правильності ведення обліку та аудиту виробничих запасів залежить достовірність даних про отриманий підприємством прибуток та збереження самих запасів.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» та постановка обліково-аналітичної роботи

ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» – одне з підприємств, яке займається виробництвом машин і устаткування для виготовлення харчових продуктів і напоїв, перероблення тютюну, ремонтом і технічним обслуговуванням машин і устаткування промислового призначення. Юридичною та фізичною адресою підприємства є: м. Каховка, вул. Мелітопольська 1Б.

ПрАТ «Каховський Експериментальний Механічний Завод», згідно з даними радянського періоду, заснований в 1928 році, як артіль «Рекорд», яка спеціалізувалася на ремонтних роботах, і випуск інвентарю та насосів.

Артіль «Рекорд» організувалася навколо ливарного ділянки з сусідніми майстернями, в яких на токарних і фрезерних верстатах, проводилася обробка деталей, з подальшими складальними і лакофарбовими роботами. Незважаючи на те, що номенклатура продукції, що випускається, включала в себе ряд серійної техніки, основною спеціалізацією все ж вважалися, в першу чергу, ремонтні роботи, а в другу, поставка деталей і комплектуючих для більших, українських, машинобудівних виробництв. У такому ключі підприємство розвивалося аж до кінця сімдесятих років. І хоча в післявоєнний період підприємство називалося «Каховський РЕММАШ Завод» профіль залишався тим же.

Все кардинально змінилося з 1981 року. Наказом Міністерства харчової промисловості СРСР, підприємство було введено до складу одеського галузевого об'єднання НДІ «Консервпромкомплекс», як виробничий майданчик, для впровадження розробок інституту. З цього моменту починається історія заводу, як підприємства орієнтованого на виробництво харчового обладнання.

На ринку постачальників нового технологічного обладнання для харчової та переробної промисловості, підприємство працює вже більше 40 років.

Виробництво почалося з виробництва тунельних пастеризаторів РЗ-КСД для дитячого харчування (протерті фруктові та овочеві соки). Далі був освоєний випуск нержавіючого транспортного полотна для тунельних пастеризаторів типу «Лер». А далі почалося активне нарощування виробничої потужності. Кадровий склад НДІ «Консервпромкомплекс» в ті роки нараховував до 300 конструкторів, тому, з кожним роком, номенклатура серійного випуску машин для харчової і переробної промисловості виробництва Каховського Експериментального Механічного Заводу поповнювалася все новими і новими одиницями. Бланширователі РЗ-КБА, протиральні машини РЗ-КІМ, луко очищувальні машини РЗ-КЧК, машини для різання кабачка на гуртки РЗ-КІЛ, і т.п.

У дев'яностих роках, у зв'язку з перехідним економічним періодом в Україні та втратою ринків збуту, відбулося різке скорочення обсягів виробництва.

З 2004 р. обсяги виробництва збільшено в 17 разів, освоєно понад сто двадцять одиниць нового, технологічного обладнання.

Головною складовою нашого успішного розвитку (починаючи з 2005 року ми щороку подвоюємо обсяги виробництва) є націленість на інноваційні рішення, і можливість їх оперативної реалізації. Приміром комплекс по переробці салатного перцю ВК-КОП, що складається з цілого ряду різного технологічного устаткування, на підприємстві розробили, зібрали і відвантажили, в перебігу двох з половиною місяців.

Історія створення ВК-КОП, є традиційною для переважної більшості продуктів від ВАТ «КЕМЗ».

У числі постійних замовників продукції заводу такі відомі бренди як «Чумак», «Верес», «Ніжин», «Сандора», «Господарочка», «ФініФрут», «Рошен», «Коблево» і багато, багато інших.

Крім того, практично з перших днів історії, підприємство позиціонує себе, як експортно-орієнтованих підприємство. Частка експорту в річному обсязі коливається в межах 60-80%.

Одним із основних завдань управління ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» є забезпечення ефективності фінансово-господарської діяльності. Тому, на підставі інформації Дод. А, Б, В проаналізуємо основні показники фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Показники фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» за 2016–2018 рр.

Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення		2018 р. у % до:	
				(+,-) 2018 р. від:		2016 р.	2017 р.
				2016 р.	2017 р.		
1. Джерела:							
1. Капітал (станом на кінець періоду), тис. грн.	3390	6709	4527	1137	-2182	133,54	67,48
1.1. Власний капітал, у тому числі:	2195	1920	1551	-644	-369	70,66	80,78
власний оборотний капітал	86	-49	-301	-387	-252	-350	614,29
нерозподілений прибуток або непокриті збитки	-2162	-2437	-2806	-644	-369	129,79	115,14
1.2. Позиковий капітал, у тому числі:	1195	4789	2976	1781	-1813	в 2,4р.	62,14
поточні зобов'язання за розрахунками	503	497	181	-322	-316	35,98	36,42
2. Ресурси:							
2.1. Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн	2136,5	1996	1889	-247,5	-107	88,42	94,64
2.2. Середньорічна вартість оборотних активів, тис. грн	1437,5	3010,5	3707,5	2270	697	257,91	123,15

Продовж. табл. 1.4

Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення		2018 р. у % до:	
				(+,-) 2018 р. від:		2016 р.	2017 р.
				2016 р.	2017 р.		
у тому числі запасів	1141,5	2416	2731	1589,5	315	239,25	113,04
2.3.Середньо-облікова чисельність працівників, осіб	53	47	49	-4	2	92,45	104,26
2.4. Фонд оплати праці, тис. грн	1222	1304	1472	250	168	120,46	112,88
3. Економічні показники:							
3.1.Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	2132	3127	7216	5084	4089	338,46	230,76
3.2. Собівартість реалізованої продукції, тис.грн	1880	2436	6358	4478	3922	338,19	261
3.3.Витрати, тис. грн	2656	3503	7414	4758	3911	279,14	211,65
витрати на 1 грн. виручки від реалізації	1,25	1,12	1,03	-0,22	-0,09	82,4	91,96
3.4.Прибуток (збиток), тис. грн							
від операційної діяльності	-428	-285	-68	360	217	15,89	23,86
від звичайної діяльності до оподаткування	-428	-275	-68	360	207	15,89	24,73
3.5.Продуктивність праці, тис. грн	40,23	66,53	147,27	107,04	80,74	366,07	221,36
3.6.Фондовіддача, грн / коп	0,998	1,567	3,82	2,822	2,253	382,77	243,78
4. Фінансові показники:							
автономності	0,647	0,286	0,343	-0,304	0,057	X	X
фінансової залежності	1,544	3,494	2,919	2,918	-0,575	X	X
абсолютної ліквідності	0,001	0	0,001	0	0,001	X	X
термінової ліквідності	0,124	0,124	0,254	0,13	0,13	X	X
загальної ліквідності	1,072	0,99	0,899	-0,173	-0,091	X	X

Розрахунки табл. 1.4 свідчать, що капітал підприємства у 2018 р. становив 4527 тис. грн, що перевищує показник 2016 р. на 1137 тис. грн або на 33,54 %, але є нижчим від показника 2017 р. – на 2182 тис. грн або складає 67,48% від рівня 2017 р. Графічно його динаміка відображена на рис. 1.3.

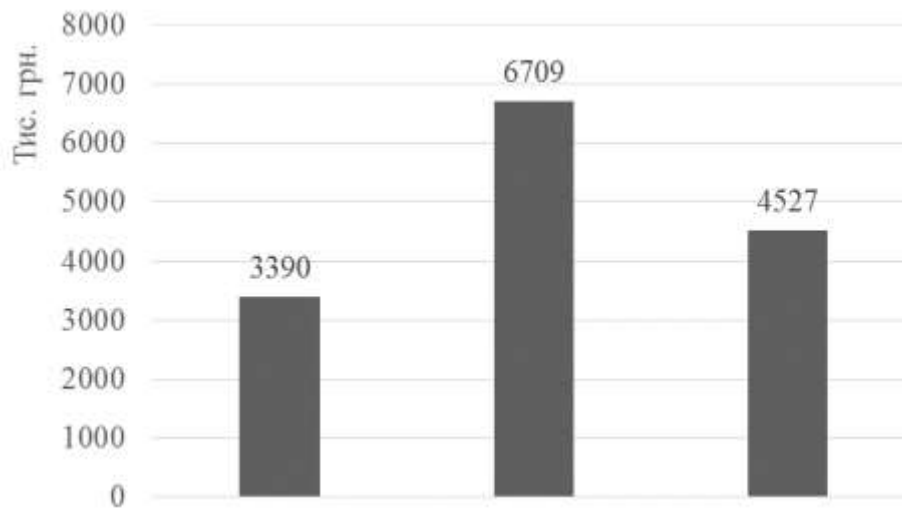


Рис. 1.3. Динаміка вартості капіталу ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» за 2016–2018 рр. [узагальнення автора]

З рис. 1.3 видно, що така динаміка склалася внаслідок зміни складових капіталу, а саме: власного та позикового капіталу. Так, власний капітал у 2018 р. порівняно з 2016 р. зменшився на 644 тис. грн, а порівняно з 2017 р. на 69 тис. грн, що у відсотках становить – 70,66,0 % та 80,78 % відповідно.

Одночасно спостерігається зміна розміру власного оборотного капіталу. У 2018 р. власний оборотний капітал становив -301 тис. грн, що на 387 тис. грн менше ніж у 2016 р. та на 252 тис. грн менше порівняно з 2017 р. Спостерігається і збільшення суми нерозподіленого збитку, а саме: сума нерозподіленого збитку у 2018 р. збільшилась на 644 тис. грн порівняно з 2016 р. та на 369 тис. грн порівняно з 2017 р.

На рис. 1.4 представлено структуру капіталу ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» за 2016–2018 рр.

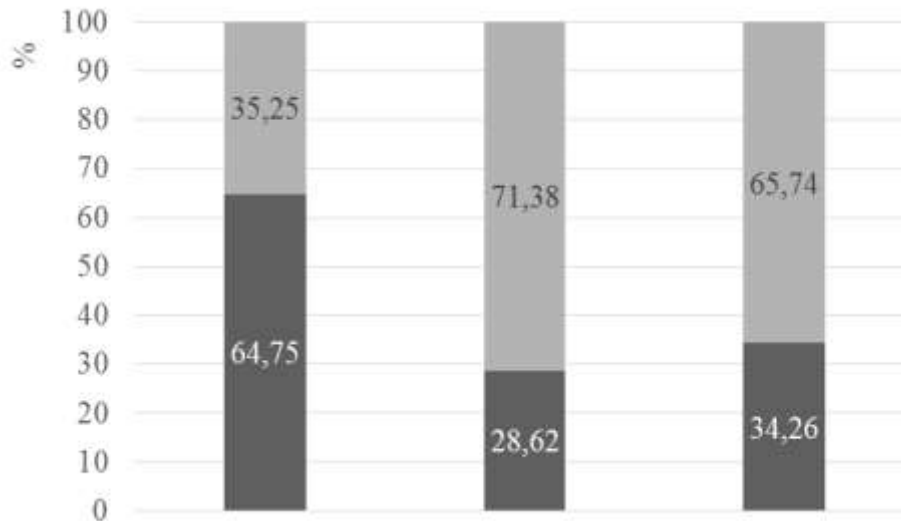


Рис. 1.4. Структура капіталу ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» за 2016–2018 рр.

З рис. 1.4 видно, що протягом 2016-2018 рр. основну частку у загальному розмірі капіталу підприємства, в 2016 р. займає власний капітал (2016 р. – 64,75 %), а з 2017 р. – позиковий капітал (в 2017 р. – 71,38 %, 2018 р. – 65,74 %). Це свідчить, що досліджуване господарство в 2016 р. використовувало власний капітал не лише для формування необоротних активів, а і для формування оборотних активів. З 2017 р. політика підприємства змінилася і для формування оборотних активів використовується вже позиковий капітал.

Позиковий капітал підприємства у 2018 р. збільшився на 1781 тис. грн або в 2,49 р. порівняно з 2016 р. та зменшився на 1813 тис. грн порівняно з 2017 р. У тому числі, поточні зобов'язання за розрахунками станом на кінець 2018 р. становили 181 тис. грн, що значно менше показника 2016 р. на 322 тис. грн і показника 2017 р. на 316 тис. грн.

Отже, динаміка власного капіталу, власного оборотного капіталу, позикового капіталу свідчить, що підприємство в 2016 р. значно менше залежало від зовнішніх джерел фінансування. В 2017 р. ця залежність зросла, а в 2018 р. скоротилася але все ще залишалася на високому рівні.

Негативно можна оцінити зменшення середньорічної вартості основних

засобів та позитивно оцінити зростання середньорічної вартості оборотних активів. Так, середньорічна вартість основних засобів у 2018 р. скоротилася на 247,5 тис. грн порівняно з 2016 р. та на 107 тис. грн порівняно з 2017 р. Середньорічна вартість оборотних активів збільшилась на 2270 тис грн або на 2,5 р. проти 2016 р. та на 697 тис. грн або на 23,15 % проти 2017 р. У тому числі запаси у 2018 р. склали 2731 тис. грн, що на 1589,5 тис. грн або 3239,25 % більше значення 2016 р. та на 315 тис. грн або на 13,04 % більше 2017 р.

Середньооблікова чисельність працівників у 2018 р. становить 49 осіб, що менше у порівнянні з 2016 р. на 4 особи та більше порівняно з 2017 р. на 2 особи.

Фонд оплати праці працівників підприємства збільшився на 20,46 % у порівнянні з 2016 р. та на 12,88 % у порівнянні з 2017 р.

Позитивним моментом діяльності підприємства є нарощування обсягів реалізації у 2018 р. порівняно з 2016 р. на 5084 тис. грн та у порівнянні з минулим роком на 4089 тис. грн.

Але необхідно звернути увагу на зростання собівартості у порівнянні з 2016 р. та 2017 р. Тому, керівництву аналізованого підприємства доцільно проводити аналіз структури та динаміки витрат за елементами та в розрізі статей.

Що ж стосується показників ефективності діяльності підприємства, то основним фактором, який призвів до їх зміни є динаміка обсягових показників. Так, продуктивність праці працівників протягом 2016-2018 рр. зросла на 107,04 % та 80,74 % відповідно, що свідчить про ефективність політики управління трудовими ресурсами.

До позитивних моментів діяльності досліджуваного господарства слід віднести ефективне використання основних засобів. Так, у 2018 р. фондоддача основних засобів становила 3,82 грн, що більше порівняно з 2017 р. на 2,253 коп.

Протягом 2016-2018 рр. підприємство працювало збитково. Так, збиток від звичайної діяльності до оподаткування у 2016 р. становив – 428 тис. грн, у 2017 р. – -275 тис. грн, 2018 р. – -68 тис. грн.

Показники фінансово-господарської діяльності підприємства свідчать, що воно працювало недостатньо ефективно. Коефіцієнт абсолютної ліквідності вказує на те, яку частину поточної заборгованості можна погасити негайно на дату складання звітності. Даний показник протягом трьох років знаходяться за межами нормативного значення (0,2-0,3), тому аналізоване підприємства не можна вважати платоспроможним. Даний факт підтверджує розраховані коефіцієнти термінової та загальної ліквідності, які за проведеними розрахунками мають значення нижче за нормативні.

Основним показником фінансової стійкості є коефіцієнт автономності, який характеризує незалежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування або частку власного капіталу у загальній вартості майна. Як свідчать розрахунки, коефіцієнт автономності відповідає нормативному значенню (більше 0,5) лише в 2016 р. Це підтверджує, що власний капітал підприємства складав більшу частку у загальній вартості майна в цей період. З 2017 р. цей показник не відповідає нормативному.

Коефіцієнт фінансової залежності вказує на ступінь залежності аналізованого підприємства від зовнішніх джерел фінансування. Якщо його значення наближається до одиниці (або 100%), то це означає, що власники повністю фінансують своє підприємство. Протягом аналізованого періоду коефіцієнти фінансової залежності підприємства мають значення вищі від нормативного.

Бухгалтерський облік на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) відповідно до законодавства та установчих документів. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох

років, несе власник, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації. На ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» було обрано створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. При цьому до складу бухгалтерії входить 2 особи – головний бухгалтер та бухгалтер.

Головний бухгалтер на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод»:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

- організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства;

- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, представництвах, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

На ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» використовується журнально-ордерна форма обліку. Господарські операції відображаються в облікових регістрах під час надходження первинних документів або за підсумками за місяць, залежно від характеру і змісту операцій. На документах, дані яких включені до облікових регістрів, зазначають номери відповідних облікових регістрів і порядкові номери записів у них (номер рядка). За документами, дані яких відображені в облікових регістрах загальним підсумком, номер регістру і номер запису вказують на окремому аркуші, який додається до зброшурованих документів.

В облікових регістрах, показники яких переносять в Головну книгу або в інші облікові регістри, роблять відповідну позначку про це у відповідному

рядку реєстру. Головна книга використовується для узагальнення даних журналів, взаємної перевірки правильності записів за окремими рахунками і складання фінансової звітності. До Головної книги заносяться із журналів підсумки оборотів з кредиту рахунків.

У Головній книзі відображаються: сальдо на початок і кінець поточного місяця; обороти за поточний місяць за кредитом цього рахунку, які наводяться однією сумою; обороти за поточний місяць за дебетом цього рахунку, які наводяться сумою за кореспондуючими рахунками із журналів. Головна книга ведеться протягом календарного року. На кожний синтетичний рахунок у Головній книзі відводять окрему сторінку. Перевірку правильності записів у Головній книзі здійснюють підрахунком суми оборотів і сальдо за усіма рахунками Суми дебетових і кредитових оборотів, а також сальдо за дебетом і кредитом повинні бути відповідно рівні.

ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» для перевірки правильності складання облікових реєстрів застосовує оборотну відомість за рахунками бухгалтерського обліку, яка складається з даних оборотів на рахунках бухгалтерського обліку Головної книги після занесення до неї оборотів із усіх журналів. Відомості аналітичних даних заповнюються, як правило, після складання Журналів – реєстрів синтетичного обліку.

На підприємстві ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» застосовується автоматизована система обліку. Автоматизація здійснюється за допомогою бухгалтерської програми 1С: Бухгалтерія 7.7 ПРОФ для України USB.

Таким чином, фінансово-господарську діяльність підприємства протягом 2016-2018 рр. слід оцінити негативно, адже результатом його ефективної діяльності є забезпечення прибутковості, а підприємство в аналізує мий період є збитковим.

На ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» було обрано створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. На ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» використовується

журнально-ордерна форма обліку. На підприємстві ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» застосовується автоматизована система обліку. Автоматизація здійснюється за допомогою бухгалтерської програми 1С: Бухгалтерія 7.7 ПРОФ для України USB.

Висновки за розділом 1

Питання щодо обліку виробничих запасів потребують особливої уваги, оскільки вони є інформаційною основою управління на різних етапах виробничо-фінансової діяльності:

- вони є складовою системи «підприємство – зовнішню середовище»;
- виробничі запаси є базою носіїв витрат під час виробництва продукції впродовж усього виробничого циклу – від відпуску сировини та матеріалів для виробництва продукції і до її передачі на склад.

Виробничі запаси – одна з основних складових матеріальних витрат у структурі собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг тощо. Від того, наскільки правильно організовано їх облік, залежить точність визначення фінансових результатів підприємства і, що не менш важливо, збереження самих запасів.

Класифікація виробничих запасів на будь-якому підприємстві залежить від особливостей технології й організації виробничого процесу. Одним із основних класичних принципів при дослідженні класифікації виробничих запасів був принцип «чим більше виділено ознак класифікації виробничих запасів, тим вищий ступінь їх пізнання».

В економічній літературі найчастіше наводяться наступні класифікації виробничих запасів: виходячи з призначення і ролі окремих видів виробничих запасів на різних стадіях операційного циклу підприємства (економічна класифікація); залежно від технічних ознак (технічна класифікація); відповідно до сфери діяльності господарюючого суб'єкта;

залежно від способу включення у собівартість (основні та допоміжні).

Для ефективності діяльності підприємства важливу роль набуває управління виробничими запасами. Вчені виділяють такі загальні функції управління: планування, організація, координування, контроль, регулювання, облік, аналіз. Важливою функцією управління є облік, який дає можливість бачити ефективність вжитих заходів, дати кількісну і якісну оцінку результатів процесу.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

2.1. Організація обліку виробничих запасів

Організація бухгалтерського обліку - це система впорядкованих дій зі створення системи бухгалтерського обліку, що включає складання облікових реєстрів і первинних носіїв облікової інформації, облікову політику підприємства, організацію облікового процесу.

На думку С.А. Ткаченко основою організації бухгалтерського обліку на підприємстві є облікова політика, яка у свою чергу забезпечує нормальне функціонування систем обліку та управління [41, с. 230]. Тому дослідження організації обліку виробничих запасів в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» необхідно розпочати з аналізу особливостей облікової політики.

На думку Н.М. Селіванової облікова політика підприємства – це сукупність варіантів реалізації конкретним підприємством (установою, організацією) методів та процедур бухгалтерського обліку, з метою досягнення ним поставленої мети у фінансово господарській діяльності, в межах діючого законодавства і базуючись на принципах бухгалтерського обліку [42, с. 18]. Розробка та прийняття облікової політики ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» повинна сприяти поліпшенню бухгалтерського обліку, зміцненню його правової основи і забезпечувати належну ефективність роботи відповідної господарської одиниці.

Облікова політика ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» відображена у відповідному наказі. На 2018 рік на підприємстві наказ № 26 було прийнято 25 грудня 2017 року.

В наказі про облікову політику вказується, що бухгалтерський облік

здійснюється бухгалтерською службою підприємства, яку очолює головний бухгалтер. При цьому кількісний та якісний склад бухгалтерії визначається штатним розписом і затверджується окремим наказом керівника підприємства. Разом з тим такого наказу на підприємстві немає. Хоча бухгалтерська служба як відокремлений підрозділ існує і включає в себе головного бухгалтера, його замісника та двох бухгалтерів.

Їх повноваження повинні бути закріплені у відповідних посадових інструкціях. В наказі про облікову політику не вказується, що головний бухгалтер в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» наділений правом другого підпису, який він повинен ставити на первинних бухгалтерських документах, реєстрах бухгалтерського обліку та відповідних звітах згідно з переліком, наведеним у додатку до наказу «Про бухгалтерський облік та формування облікової політики ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод». Негативним моментом є відсутність в наказі «Про бухгалтерський облік та формування облікової політики ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» додатків.

Важливим в наказі є п. 4, відповідно до якого бухгалтерський облік на підприємстві, у тому числі й облік виробничих запасів ведеться за допомогою бухгалтерської програми 1С Підприємство.

Одним з найважливіших етапів організації бухгалтерського обліку є первинний облік. Первинний облік - це одна зі стадій господарського обліку, на якій фіксується господарське явище чи процес на первинних носіях облікової інформації, які в подальшому забезпечують отримання необхідних даних для управління тими чи іншими об'єктами господарювання, здійснення контролю за господарськими явищами та процесами для аналізу діяльності й реальної оцінки результатів роботи підприємства. В процесі первинного обліку здійснюється документальне оформлення господарських операцій, у тому числі й з виробничими запасами [43, с. 156].

В наказі «Про бухгалтерський облік та формування облікової політики ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» відсутня вказівка

про те, що наказом затверджується правила й графік документообігу відповідно до додатка до цього наказу за переліком документів, затверджених керівником. Такий додаток відсутній. Аналогічне можна стверджувати і стосовно переліку первинних документів, які застосовуються підприємством у практичній діяльності й офіційно затверджені відповідними державними органами, який повинен бути затверджений у додатку до цього наказу, а також і стосовно форм первинних облікових документів (зведених первинних документів).

В наказі також повинно бути визначено, що місцем зберігання (архівом підприємства) первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, виготовлених як на паперових, так і на магнітних носіях інформації (дискети, компакт-диски), у тому числі й тих, які стосуються виробничих запасів, є, наприклад, шафа біля столу головного бухгалтера.

В п. 5 наказу «Про бухгалтерський облік та формування облікової політики ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» відмічається лише те, що згідно П(С)БУ № 1 ведення бухгалтерського обліку і складання фінансових звітів здійснюються по принципу нарахування, щоб результати операцій та інших подій відображати в облікових регістрах і фінансових звітах тоді, коли вони мали місце (в випадку отримання документів, які підтверджують факт здійснення операції не в періоді в якому вони мали місце, допускається відображення таких операцій в періоді отримання відповідних документів).

Пункт 2 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [30] визначає, що обов'язковими реквізитами бухгалтерських документів є:

- назва документа та код форми документа;
- дата і місце складання документа;
- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст і обсяг господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарських операцій і

правильність її оформлення;

– особистий підпис осіб, відповідальних за здійснення господарських операцій.

Відсутність будь-якого з перелічених реквізитів може стати підставою для визнання первинного документа, який підтверджує операцію з виробничими запасами в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» недійсним.

Запаси, що надходять в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод», оформляють бухгалтерськими документами в наступному порядку.

Запаси надходять в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» у результаті їх придбання у постачальників відповідно до укладених договорів з ними або придбання підзвітною особою, внеску засновників підприємства до статутного капіталу, безоплатного отримання від власного виробництва неврахованих запасів на балансі, обмін на неподібний актив.

Купівля виробничих запасів на підприємстві здійснюється за договором постачання, в якому визначено умови поставки, вид виробничого запасу, його ціну, якість та інші істотні умови у відповідності з Цивільним та Господарським кодексами України.

Оплата здійснюється на підставі реквізитів постачальника в договорі або наданому рахунку-фактурі. Оплата виробничих запасів здійснюється через платіжне доручення банку, або готівковим способом – через звітну особу (авансовий звіт, видатковий касовий ордер).

Кожна операція з оприбуткування, переміщення або списання виробничих запасів повинна підтверджуватися первинним документом. На будь-якому сільськогосподарському підприємстві першим пунктом, куди надходять запаси, що придбаваються, перш ніж підприємство розпочне їх використання, є склад, тут і оформляються всі первинні документи щодо руху запасів.

Разом з відвантаженням матеріалів постачальник передає ПрАТ

«Каховський експериментальний механічний завод» розрахункові та інші супровідні документи – накладні, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги, квитанцію до залізничної накладної тощо, правильність оформлення яких перевіряється бухгалтерією.

На підставі документів, що надходять, перевіряють відповідність договірним умовам обсягу, асортименту, термінів постачання, цін, якості матеріалів тощо. В результаті такої перевірки на розрахунковому або іншому супровідному документі роблять відмітку про повний або частковий акцепт (згода на оплату).

Перевірені платіжні вимоги передаються до бухгалтерії, а квитанції транспортних організацій - експедитору для одержання і доставки матеріалів. Для одержання матеріалів зі складу постачальників, що знаходяться в інших містах, експедитору видають наряд і довіреність, в яких зазначають перелік та кількість матеріалів, які належить одержати.

Прийняті вантажі експедитор доставляє на склад підприємства і здає завідувачу складу, який перевіряє відповідність кількості і якості запасів даним супровідних документів. Прийняті комірником запаси оформляють прибутковими ордерами, які підписують завідувач складу і експедитор.

У тих випадках, коли кількість і якість оприбуткованих на склад запасів не відповідають даним супровідних документів, приймання запасів здійснюється комісією, у складі якої обов'язково повинен бути представник постачальника. За результатами перевірки кількості і якості запасів складається акт про приймання запасів, який є підставою для пред'явлення претензії постачальнику.

Вибуття виробничих запасів здійснюється у результаті їх передачі зі складу ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» для виробництва продукції, надання послуг, виправлення браку, списання у зв'язку з псуванням та розкраданням, реалізації стороннім організаціям, передачі до статутного капіталу іншого підприємства або безоплатної передачі іншим юридичним особам.

Виробничі запаси відпускаються у виробництво на підставі правильно оформлених первинних облікових документів за вагою, обсягом, площею або на підставі рахунку з вказівкою кодів замовлень, об'єктів, видів робіт, для виконання яких вони відпущені, у суворій відповідності до норми витрачання ресурсів, що безпосередньо розробляються підприємством та щорічно затверджується його керівником.

Відпуск запасів зі складу в обліку відображається не як списання запасів на виробництво, а як їх переміщення в середині підприємства.

Фактичне витрачання запасів на виконання робіт за об'єктами обліку відображається в регістрах бухгалтерського обліку на підставі матеріальних звітів.

В ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» використовуються різні види запасів, що зберігаються на відкритих майданчиках: зокрема, окремі види каменю, пісок, гравій, щебінь, блоки, дошки тощо. При використанні запасів відкритого зберігання видаткові документи не складаються, а фактична наявність і витрачання запасів в такому разі визначаються шляхом проведення щомісяця їх інвентаризації за станом на останнє число кожного місяця. Результати інвентаризації, а також кількість використаних у виробництві запасів визначається за даними акту інвентаризації на списання запасів відкритого зберігання. Згідно з даними інвентаризації фактичне визначення запасів визначається як різниця між сумою залишку на кінець місяця, і кількості запасів, проданих та відпущених на сторону.

Необгрунтовані перевитрати матеріалів на собівартість робіт не відносяться, а підлягають відшкодуванню винними особами у порядку, встановленому чинним законодавством.

Крім вищесказаного в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» використовуються «Подорожні листи трактора», акт використання виробничих запасів.

В цілому схема первинного обліку виробничих запасів та запису в

регістрах обліку на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» має наступний вигляд:



Рис. 2.1. Схема первинного обліку виробничих запасів та запису в регістрах обліку на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» [узагальнення автора]

На підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» затверджено робочий план рахунків із використанням рахунків першого, другого та третього порядків, в якому визначено синтетичні рахунки, що використовуються при обліку виробничих запасів на підприємстві.

В наказі «Про бухгалтерський облік та формування облікової політики ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» стосовно елементів облікової політики щодо виробничих запасів міститься недостатньо. Зокрема в п. 12 розділу I наказу вказується, що облік вибуття запасів здійснюється за середньозваженою вартістю. Стосовно такої вказівки існують різні думки. Наприклад, М.О. Юнацький вважають, що способи обліку готової продукції та товарних запасів, оцінки незавершеного

виробництва взагалі не повинні визнаватися елементами облікової політики та не повинні розкриватися в нормативних документах [44, с. 42]. Важливим пунктом наказу є п. 3 розділу II, в якому зазначено, що при списанні матеріалів загальногосподарського призначення, ПММ та запчастин, для проведення переоцінок ОЗ, МНМА, МБП та продукції на складах і в місцях роздрібній торгівлі комісія створюється на підставі усного або письмового розпорядження директора або головного бухгалтера. Її склад формується з працівників підрозділу в якому проводиться списання або переоцінка.

Підводячи підсумки, можна зробити висновок про те, що основи документального оформлення операцій з виробничими запасами в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» відображено в обліковій політиці підприємства. Запаси надходять в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» у результаті їх придбання у постачальників відповідно до укладених договорів з ними або придбання підзвітною особою, внеску засновників підприємства до статутного капіталу, безоплатного отримання від власного виробництва неврахованих запасів на балансі, обмін на неподібний актив.

Кожна операція з оприбуткування, переміщення або списання виробничих запасів повинна підтверджуватися первинним документом. На будь-якому сільськогосподарському підприємстві першим пунктом, куди надходять запаси, що придбаваються, перш ніж підприємство розпочне їх використання, є склад, тут і оформляються всі первинні документи щодо руху запасів.

2.2. Методика обліку виробничих запасів

Для обліку запасів в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» застосовується синтетичний рахунок 20 «Виробничі запаси», який призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини та матеріалів (в т.ч. сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запчастин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

За дебетом рахунку 20 в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на надання будівельних послуг, переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

В ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» для обліку виробничих запасів використовуються наступні субрахунки (рис. 2.2).

На субрахунку 201 «Сировина й матеріали» в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» відображаються наявність та рух сировини та основних матеріалів, які використовуються при здійсненні сільськогосподарських робіт.

На субрахунку 203 «Паливо» (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали) в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» обліковуються наявність та рух палива, що придбається чи заготовляється для технологічних потреб виробництва та експлуатації транспортних засобів. Тут також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ.

На субрахунку 204 «Тара й тарні матеріали» в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» відображаються наявність і рух усіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а

також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари і її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо).

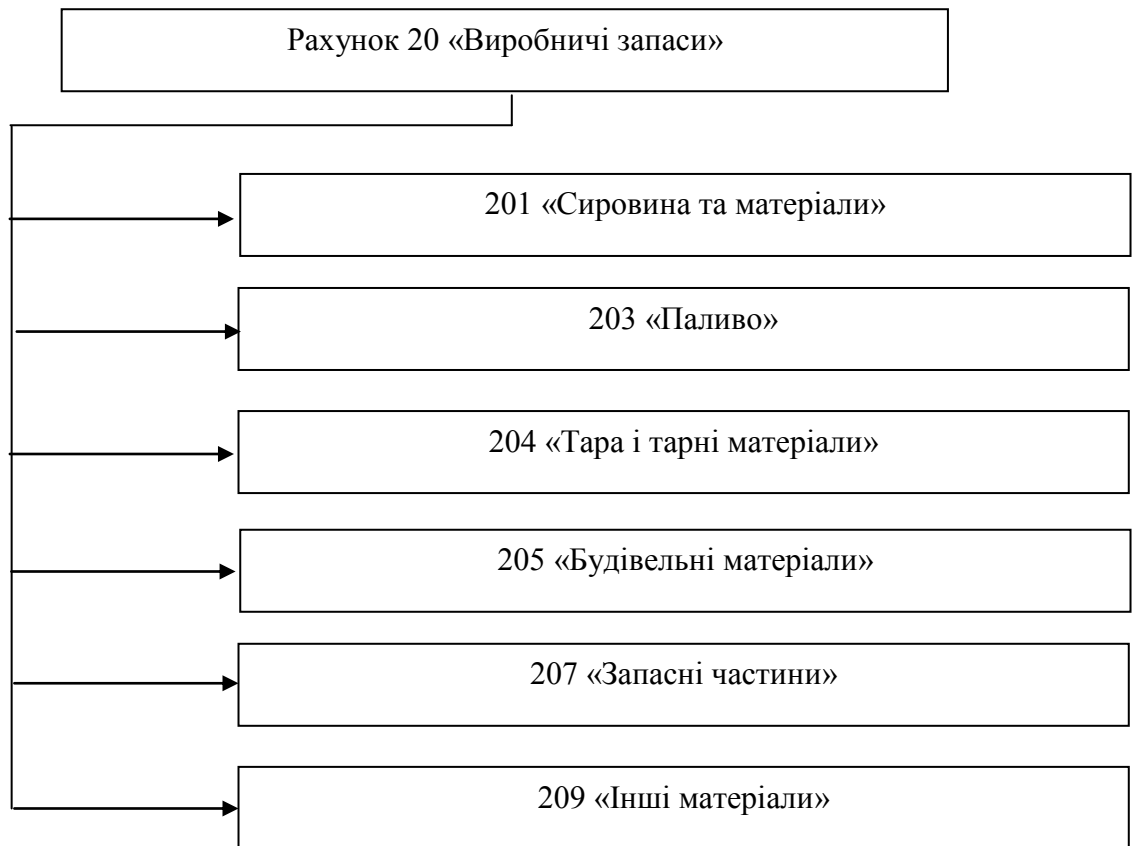


Рис. 2.2. Субрахунки, які використовуються для обліку виробничих запасів на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод»

На субрахунку 205 «Будівельні матеріали» ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.

На субрахунку 205 «Будівельні матеріали» не враховується обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, вільно розміщені верстати, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірювальні та інші прилади, виробничий інвентар та інше.

Витрати на придбання такого обладнання, що не потребує монтажу, відображаються безпосередньо на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» у міру надходження їх на склад чи інше місце зберігання, експлуатації.

Устаткування й будівельні матеріали, що передані підряднику для монтажу й виконання будівельних робіт, списується з субрахунку 205 на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» після підтвердження їх монтажу й використання.

В ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» на субрахунку 207 «Запасні частини» ведеться облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті.

За дебетом субрахунку відображається залишок та надходження, за кредитом – витрачання, реалізація та інше вибуття запасних частин. Слід відмітити, що автомобільні шини, що є на колесах та в запасі при автомобілі, які враховані в ціні автомобіля та включені в його інвентарну вартість, обліковуються у складі основних засобів.

На субрахунку 209 «Інші матеріали» обліковуються бланки суворого обліку (за вартістю придбання) відходи виробництва (обрубки, обрізка, стружка тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини тощо.

Постачання виробничих запасів на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» найчастіше оформляється кореспонденцією Дт 20 «Виробничі запаси» за відповідними субрахунками та Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками».

Списання виробничих запасів на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» з балансу відбувається внаслідок:

- відпуску у виробництво;
- реалізації;
- списання в результаті невідповідності критеріям активу;
- списання у зв'язку із псуванням, розкраданням;
- списання внаслідок надзвичайних подій;
- списання внаслідок передачі до статутного капіталу іншого підприємства;
- обміну на інші активи.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» на підприємстві можна використовувати один із шести методів оцінки запасів при їх вибутті або декілька одночасно. Але при цьому слід уточнити, що для усіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

На ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» застосовують метод FIFO. Розглянемо процедуру оцінки товарних запасів на прикладі запасних частин BR-17. На 1 січня 2018 р. у підприємства в залишку значилося 70 шт. BR-17 вартістю 7 грн. за 1 шт. на суму 490 грн. Підприємство протягом місяця придбало ще декілька партій BR-17 за такими цінами і в такій послідовності:

3 січня – 90 шт. по 7,05 грн. = 634,5 грн. (ПДВ – 126,9 грн.);

10 січня – 100 шт. по 7,12 грн. = 712 грн. (ПДВ – 142,4 грн.);

18 січня – 80 шт. по 7,2 грн. = 576 грн. (ПДВ – 115,2 грн.).

У тому самому періоді було відпущено у виробництво 180 шт. з них:

12 січня – 100 шт.

20 січня – 80 шт.

Використання методу FIFO ґрунтується на припущенні, що одиниці запасів, які були придбані першими, першими і вибувають. Отже, вартість запасів на кінець звітного періоду відображається фактично за вартістю останніх за часом придбань.

Враховуючи те, що ПрАТ «Каховський експериментальний механічний

завод» використовує систему періодичного обліку, 180 шт. BR-17, списаного протягом звітнього періоду у виробництво, розподіляються так:

Залишок на початок періоду – 70 шт. по 7 грн. = 490 грн.

Перше придбання – 90 шт. по 7,05 грн. = 634,5 грн.

Друге придбання – 20 шт. по 7,12грн. = 142,4 грн.

Разом списано у виробництво протягом звітнього періоду 180 шт. вартістю 1266,9 грн.

Наступний етап – визначення облікової вартості залишку на кінець звітнього періоду, що визначається за вартістю останніх надходжень. У нашому випадку: останнє придбання – 80 шт. по 7,2 грн. = 576 грн.

Залишок від передостаннього придбання – 80 шт. по 7,12грн. = 569,6 грн. Разом залишок на кінець звітнього періоду – 160 шт. вартістю 1145,6 грн.

Ці операції в бухгалтерському обліку відображаються наступним чином (табл. 2.1):

Таблиця 2.1

Відображення в обліку ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» відпуску запасів

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Залишок матеріалу на початок звітнього періоду	205	–	70
Відображено надходження матеріалу протягом звітнього періоду	205	631	270
Відображено суму податкового кредиту щодо ПДВ	641	631	270
Відображено списання матеріалу у виробництво за методом FIFO	23	205	180
Залишок матеріалу на кінець звітнього періоду	205	–	160

У процесі господарської діяльності виникає ситуація, коли зникає потреба в певних видах матеріальних запасів. В таких випадках ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» реалізує ці запаси. Так, наприклад, в 2018 році було припинено виробництво АГ-20. Після чого було реалізовано залишок матеріалів на суму 500 грн. В обліку операції з

реалізації відображались наступним чином (табл. 2.2).

Відповідно до П(С)БО 9 запаси відображаються в обліку за найменшою з двох вартостей: первісною або чистою вартістю реалізації. Уцінювання запасів необхідно тоді, коли вони морально чи фізично застаріли, втратили свою первісну вартість. Уцінювати запаси потрібно до чистої вартості реалізації. Чиста вартість реалізації – це очікувана ціна реалізації при звичайній діяльності підприємства.

Таблиця 2.2

Відображення в обліку ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» операції з реалізації залишків запасів, які не використовуються

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
	Дебет	Кредит	
Отримано передоплату за матеріали	311	681	600
Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ	643	641	100
Відображено відвантаження матеріалів і дохід від їх реалізації	377	712	600
Відображено списання раніше нарахованих податкових зобов'язань щодо ПДВ	712	643	100
Списано облікову вартість реалізованих матеріалів	943	201	500
Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих запасів	791	943	500
Списано на фінансовий результат доходи від реалізації запасів	712	791	500
Відображено взаємне зарахування заборгованостей	681	377	600

Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів шляхом віднімання від очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Дооцінка запасів вище їх балансової вартості не допускається і на підприємстві не проводиться.

Уцінка товарів і продукції проводяться у випадках, коли:

- продукція залежалася (не має збуту більше трьох місяців) і не користується попитом у споживачів;

- продукція та товари частково втратили свою первісну якість;
- надлишки товарно-матеріальних цінностей, що більше трьох місяців не можуть бути використані на виробництво продукції, оскільки таку продукцію виробляти недоцільно за відсутності попиту на неї.

Для виявлення товарно-матеріальних цінностей, що підлягають уцінці, та проведення їх уцінки керівник (власник) підприємства затверджує комісію, до складу якої входять спеціалісти підприємства, обізнані з кон'юнктурою і попитом на ринку. Переліки товарів, продукції та надлишкових товарно-матеріальних цінностей, що підлягають уцінці і містяться в описі-акті, подаються на розгляд керівнику (власнику) підприємства для прийняття рішення. Затверджені описи-акти передаються: перший примірник – бухгалтерській службі; другий примірник – матеріально відповідальній особі. Результати уцінки відображаються у тому місяці, у якому було складено опис-акт уцінки. Уцінені товари, продукція та надлишкові товарно-матеріальні цінності повинні бути перемарковані. Перемаркування цін являє собою закреслення попередньої ціни і позначення нової ціни на кожній одиниці товару з підтвердженням її підписом голови комісії. Якщо закреслити стару ціну неможливо, то нові ціни позначаються шляхом наклеювання або навішування ярликів. Крім того, суб'єкти, які провели уцінку товарно-матеріальних цінностей та здійснюють їх розпродаж, можуть використовувати рекламні засоби для повідомлення про старі й нові ціни, відсоток уцінки та інші дані про об'єкти уцінки.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їхньої реалізації і вартість повністю втрачених (зіпсованих або таких, що не вистачає) запасів, списується на витрати звітного періоду з відображенням зазначеної вартості в позабалансовому обліку на рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

Відображення уцінки у бухгалтерському обліку наведено у табл. 2.3.

У випадку підвищення ціни на раніше уцінені запаси їхня балансова вартість зростає на відповідну суму, але не вище попереднього рівня ціни. При цьому списується сума уцінки з 072 рахунку.

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

Таблиця 2.3

Відображення в обліку ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» операції з уцінки виробів

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано комплектуючі вироби	205	631	3250
2	Відображено податковий кредит щодо ПДВ	641	631	650
3	Відображено уцінку комплектуючих виробів до чистої вартості реалізації	946	205	250
4	Відображено збільшення вартості комплектуючих виробів (методом «червоне сторно»)	946	205	150

Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено, що облік витрат операційної діяльності може здійснюватися як із використанням 8 класу плану рахунків «Витрати за елементами», так і без нього. В ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» облік витрат здійснюється з урахуванням рахунків 8 класу.

В ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» використовуються наступні субрахунки для списання виробничих витрат:

801 «Витрати сировини й матеріалів»

803 «Витрати палива й енергії»

804 «Витрати тари й тарних матеріалів»

805 «Витрати будівельних матеріалів»

806 «Витрати запасних частин»

807 «Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення»

809 «Інші матеріальні витрати»

На субрахунку 801 «Витрати сировини й матеріалів» узагальнюється інформація про витрати сировини й матеріалів, які використані як основні й допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 803 «Витрати палива й енергії» в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» узагальнюється інформація про витрати придбаних палива й енергії всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, в тому числі на вироблення з палива тепло- та електроенергії, що спожиті в операційній діяльності.

На субрахунку 804 «Витрати тари й тарних матеріалів» узагальнюється інформація про витрати тари й тарних матеріалів, що використані в операційній діяльності.

На субрахунку 805 «Витрати будівельних матеріалів» узагальнюється інформація про витрати будівельних матеріалів, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 806 «Витрати запасних частин» в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» узагальнюється інформація про витрати запасних частин, які використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів підприємства.

На субрахунку 809 «Інші матеріальні витрати» відображається вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції, обробки сировини й матеріалів; проведення іспитів з випробування сировини й матеріалів, які використовуються у виробництві; транспортні послуги, які є складовою технологічного процесу виробництва, тощо).

В подальшому витрати списуються на собівартість – на рахунок 90 «Собівартість реалізації», який призначено для узагальнення інформації про собівартість виконаних ПрАТ «Каховський експериментальний механічний

завод» робіт та наданих послуг.

Підводячи підсумки, можна зробити висновок про те, що для обліку запасів в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» застосовується синтетичний рахунок 20 «Виробничі запаси», який призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини та матеріалів (в т.ч. сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запчастин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

2.3. Удосконалення обліку виробничих запасів

Для забезпечення збереження виробничих запасів, правильного приймання, зберігання та відпуску велике значення має наявність на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» в достатній кількості складських приміщень, оснащених ваговими і вимірювальними приладами, мірною тарою та іншими пристосуваннями.

Особливо важливим для ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» є раціоналізація первинного обліку. Суцільна та безперервна реєстрація у документах даних про всі господарські операції, що здійснюються, є важливим засобом контролю за об'єктами господарської діяльності, та, зокрема, правильним і раціональним використанням запасів підприємства. Значну роль при цьому відіграє принцип превалювання сутності над формою, який передбачає, що всі господарські операції, пов'язані з наявністю та рухом запасів, обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Тобто, для забезпечення

документування виробничих запасів передбачено використання ряду типових форм документів.

Дані, відображені в документах, систематизуються на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку за допомогою подвійного запису. Крім того, для забезпечення своєчасного відображення господарських операцій у реєстрах бухгалтерського обліку, на підприємстві повинні бути чітко визначені терміни передачі документів з обліку запасів до бухгалтерії. Рекомендується закріпити це положення в наказі про облікову політику.

Удосконалення організації обліку та управління виробничими запасами в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» можливе за наступними напрямками (рис. 2.3):



Рис. 2.3. Рекомендовані напрями вдосконалення організації обліку та управління виробничими запасами на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод»

Взагалі ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» слід приділити наказу про облікову політику більш пильну увагу. Особливо це стосується виробничих запасів. Запаси повинні визнаватися активом лише за умови, що підприємство отримає у майбутньому від їх використання економічні вигоди і вартість запасів може бути достовірно визначена. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, окрім зазначених критеріїв, передбачають використання таких додаткових критеріїв як: підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності або з правом повного господарського відання (оперативного управління), на придбані (отримані) запаси; підприємство здійснює управління і контроль за запасами. Тому ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» при врегулюванні питання щодо відображення інформації про визнання запасів активом доцільно відображати всі чотири критерії визнання запасів активами.

До інших витрат, що входять до первісної вартості запасів при їх придбанні, відносять витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До них відносять прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Проте, Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів пропонується до інших витрат первісної вартості запасів, що придбані за плату, відносити втрати і нестачі запасів в межах норм природного убутку, виявлені при оприбуткуванні придбаних запасів, що сталися при їх транспортуванні. При цьому зазначено, що такі втрати і нестачі можуть оцінюватися виходячи із первісної вартості одиниці придбаних товарів. Тому доцільно вибрати обґрунтовану для підприємства методику обліку та оцінки інших витрат, що входять до первісної вартості запасів і відобразити його у наказі про облікову політику підприємства.

При придбанні виробничих запасів не включають до первісної вартості запасів, а відносять до витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені (встановлені) такі витрати: відсотки за користуванням позиками (крім запасів, які можуть бути визнані кваліфікаційним активом), понаднормові втрати і нестачі запасів, витрати на збут, адміністративні витрати та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. При цьому в Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів, окрім перелічених вище витрат, пропонується не включати до первісної вартості запасів витрати на утримання відділів постачання та інших служб підприємства з аналогічними функціями. Тому ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод», враховуючи специфіку своєї діяльності, доцільно в наказі про облікову політику зазначити перелік витрат, які не будуть включатися до первісної вартості запасів, а будуть визнаватися витратами звітного періоду.

В результаті здійснення ремонту і поліпшення (модернізації, добудови, реконструкції тощо) та ліквідації основних засобів будь-яке підприємство може отримати відходи, які зможе використовувати у подальшій господарській діяльності. Оцінити такі запаси підприємство може залежно від каналів їх подальшого використання - за чистою вартістю реалізації (при реалізації їх на сторону) або в оцінці можливого їх використання (при використанні у подальшій господарській діяльності). Остання може бути визначена виходячи з вартості подібних запасів при наявності їх на балансі підприємства, з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації. Про обрану методику оцінки таких запасів рекомендуємо зазначити в наказі про облікову політику підприємства.

При проведенні інвентаризації виробничих запасів в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» можуть бути виявлені надлишки запасів. Їх оцінка може здійснюватися за чистою вартістю

реалізації запасів або в оцінці їх можливого використання. Перший вид оцінки запасів доцільно використовувати за їх можливої реалізації, а другий – при використанні запасів на підприємстві. Це рекомендуємо відобразити в наказі про облікову політику підприємства.

Виробничі запаси можуть оцінюватися на кінець року за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. При цьому слід враховувати, що розрахунок чистої вартості реалізації повинен враховувати мету, заради якої були придбані (виготовлені) запаси. Так, чиста вартість реалізації виробничих запасів, що утримуються для виконання контрактних зобов'язань, базується на ціні контракту. Проте чиста вартість реалізації виробничих запасів, що утримуються для продажу, базується на загальних цінах продажу. Це рекомендується враховувати в наказі про облікову політику підприємства.

У складі собівартості виробленої продукції ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» важлива частка витрат припадає на вартість використаних виробничих запасів. У свою чергу, первісну вартість придбаних виробничих запасів формують купівельна вартість та витрати, понесені при придбанні цих запасів та транспортно-заготівельних витрат. При цьому розрахунок транспортно-заготівельних витрат має незначний вплив на величину первісної вартості придбаних виробничих запасів.

Слід також зазначити, що невідповідність у чинних нормативних документах і невизначеність щодо обліку запасів та транспортно-заготівельних витрат свідчить про те, що це питання не до кінця вивчене і потребує додаткового дослідження.

Удосконалення обліку виробничих запасів було і залишається одним із найцікавіших питань бухгалтерського обліку. Полеміка щодо обліку придбаних виробничих запасів, ефективності їх використання, особливостей розподілу та списання транспортно-заготівельних витрат триває й досі. Про

це свідчить велика кількість публікацій, де піднімається проблема вдосконалення обліку виробничих запасів і транспортно-заготівельних витрат.

Можливо ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» потрібно відокремити витрати з придбання виробничих запасів за видами для здійснення їх аналізу. Для цього доцільно змінити назву рахунку 93 «Витрати на збут» на «Витрати за операціями з руху запасів» із введенням двох субрахунків.

В такому випадку списання транспортно-заготівельних витрат доцільно здійснювати з включенням або:

- безпосередньо до собівартості запасів;
- на витрати виробництва;
- на витрати звітного періоду.

Водночас при цьому зміна назви існуючого рахунку «Витрати на збут» на «Витрати за операціями з руху запасів» поставить перед бухгалтерами нову проблему відображення в обліку витрат, понесених при збуті продукції, бо саме для обліку цих витрат і призначено діючий рахунок.

ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» пропонується побічні витрати, які є незначними і не мають суттєвого впливу на формування вартості придбаних запасів, не відносити до вартості товарно-матеріальних цінностей, а відображати окремо. Як вартість придбаних товарів у цьому випадку береться лише їх чиста вартість.

Для ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» не вирішеною проблемою є відображення транспортно-заготівельних витрат в обліку.

Дуже часто за одним транспортним документом придбаються виробничі запаси не тільки різні за найменуванням, а й за одиницею виміру, купівельною вартістю, вагою, сортом тощо. У такому випадку розподіл

незначної суми транспортно-заготівельних витрат між видами придбаних запасів є трудомісткою і невиправданою ділянкою роботи, оскільки потребує калькуляції кожного найменування запасів. В окремих випадках розподіл транспортно-заготівельних витрат просто неможливий із-за невчасного надходження розрахункових транспортних документів тощо.

На нашу думку, саме відображення транспортно-заготівельних витрат у складі витрат звітного періоду вирішить проблему їх обліку на даному підприємстві. Для цього пропонуємо призначити в робочому плані рахунків 209 субрахунок для обліку ТЗВ, за дебетом якого будуть відображатися транспортно-заготівельні витрати, а за кредитом - їх списання. І загальну суму щомісячно розподіляти між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані).

На нашу думку, вирішити проблему транспортно-заготівельних витрат можна шляхом їх відображення у складі витрат звітного періоду. Облік таких витрат доцільно здійснювати на субрахунку 209 «Транспортно-заготівельні витрати».

Враховуючи значну номенклатуру виробничих запасів, необхідно від відповідальних за закупівлю осіб помічати на заявках призначення ТМЦ та передбачувані терміни їх використання. Це дасть змогу бухгалтерії уникнути складнощів при оприбуткуванні ТМЦ та віднесенні їх до окремих рахунків обліку, що може потребувати спеціальних знань з технології виробництва.

При відпуску запасів у виробництво ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» рекомендується дотримуватись наступних вимог:

1) запаси повинні обліковуватись за вагою, обсягом, масою відповідно до нормативів витрат на визначений обсяг виробництва;

2) відпуск запасів, як правило, повинен здійснюватися у межах попередньо встановлених лімітів. Лімітування здійснюється відділом

матеріально-технічного постачання чи плановим відділом;

3) з головним бухгалтером повинні узгоджуватися списки осіб, яким надано право отримувати зі складів запаси, а також отримуються зразки їх підписів. Ці дані повинні бути доведені до працівників складів (комор). Запаси у виробництво передаються зі складів тільки представникам відділів тощо, які офіційно визначені для їх отримання.

Приймаючи реєстри, бухгалтеру рекомендується перевіряти правильність записів у картках складського обліку, всіх документів і виведення залишків у натуральних одиницях. Виконана робота підтверджується підписом у графі картки «контроль». Завдяки кількісному обліку запасів, який ведеться на складах за допомогою карток складського обліку бухгалтер повинен відображати запаси в грошовому вимірнику, тобто вести вартісний облік.

Запаси приймаються матеріально відповідальною особою як за кількістю, так і за якістю. Тому порядок відображення запасів у бухгалтерському обліку пов'язаний з моментом настання матеріальної відповідальності. Якщо приймання за кількістю співпадає з прийманням за якістю, то настає матеріальна відповідальність у повному обсязі. Тому на підприємстві обов'язково необхідно укласти відповідні договори про матеріальну відповідальність з відповідними особами, які відповідають за зберігання виробничих запасів. Крім того, в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» доцільно змінити порядок заповнення «Матеріального звіту», оскільки наявний не позбавлений вад.

По-перше, заповнення «Матеріального звіту» матеріально відповідальною особою тільки в кількісному вираженні створює деякі проблеми з ідентифікацією запасів. На ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» виключення вартісної характеристики запасу призводить до того, що відрізнити один вид запасу від іншого ми

можемо тільки за найменуванням і одиницею вимірювання. Одиницю вимірювання як характеристику запасу, що допомагає його ідентифікувати, також можна виключити, оскільки стосовно однорідних запасів вона, як правило, одна і та ж.

Отже, залишається тільки найменування запасу. Але однакові за найменуванням запаси можуть мати різну ціну. В результаті може виникнути ситуація, коли матеріально відповідальна особа при заповненні «Матеріального звіту» об'єднає однакові за найменуванням, але різні за ціною запаси. Бухгалтерія у цьому випадку не спроможна визначити, за якою конкретно ціною списувалися запаси. Така схема запрограмована на виникнення пересортиці у матеріально відповідальній особі.

Якщо при інвентаризації виявиться така пересортиця, щодо кількісного обліку жодних проблем не виникне. Однакову кількість запасів, яких бракує, і надлишок запасів, що виникли в один і той же час щодо однорідного виду запасів, закривають одне одним без проблем. Але з вартістю так не виходить. Відповідно Інструкції з інвентаризації активів та зобов'язань, у випадку якщо при закритті недостачі надлишками, що виникли при пересортиці, вартість запасів, яких бракує, більша вартості надлишків запасів, то різниця, яка виникає при цьому, повинна бути віднесена на винну особу.

Таким чином, матеріально відповідальна особа, не здійснивши жодного порушення або розкрадання, може бути поставлена в ситуацію, коли їй доведеться погашати суму недостачі стосовно пересортиці, що виникла.

Стає цілком зрозумілим, чому на практиці матеріально відповідальні особи в «Матеріальному звіті» зазначають не тільки кількість запасу, але і його ціну, тобто ведуть кількісно-сумовий облік.

По-друге, складання «Матеріального звіту» в одному примірнику і подальше його передавання разом з усіма первинними документами в бухгалтерію підприємства призводить до того, що на руках у матеріально

відповідальної особи не залишається жодного документа, що підтверджує здійснення нею тих чи інших операцій, виконання робіт тощо. Тож на практиці матеріально відповідальні особи повинні складати «Матеріальний звіт» у двох примірниках. Перший примірник, разом з доданими первинними документами, передається у бухгалтерію, а другий, без первинної документації, залишається у матеріально відповідальної особи. Бухгалтер ставить підпис, який підтверджує прийняття «Матеріального звіту» і доданих до нього документів як на першому, так і на другому примірнику «Матеріального звіту». Матеріально відповідальна особа також підписує і перший, і другий примірник.

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

Таким чином, облікова політика щодо виробничих запасів на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» не є досконалою, зокрема відсутній графік документообігу, перелік документів щодо первинного обліку виробничих запасів. Запаси надходять в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» у результаті їх придбання у постачальників відповідно до укладених договорів. Кожна операція з оприбуткування, переміщення або списання виробничих запасів

підтверджується первинним документом. Виробничі запаси фіксуються в картках складського обліку та у Звіті про рух матеріальних цінностей, а потім переносяться в журнал-ордер та головну книгу і відображаються в Балансі.

Синтетичний облік виробничих запасів ведеться на рахунку №20 «Виробничі запаси». За дебетом рахунку 20 в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на надання будівельних послуг, переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо. Облік витрат здійснюється з урахуванням рахунків 8 класу.

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

Висновки за розділом 2

Облікова політика підприємства – це сукупність варіантів реалізації конкретним підприємством (установою, організацією) методів та процедур бухгалтерського обліку, з метою досягнення ним поставленої мети у

фінансово господарській діяльності, в межах діючого законодавства і базуючись на принципах бухгалтерського обліку. Розробка та прийняття облікової політики ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» повинна сприяти поліпшенню бухгалтерського обліку, зміцненню його правової основи і забезпечувати належну ефективність роботи відповідної господарської одиниці.

Для обліку запасів в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» застосовується синтетичний рахунок 20 «Виробничі запаси», який призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини та матеріалів (в т.ч. сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запчастин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

За дебетом рахунку 20 в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на надання будівельних послуг, переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Особливо важливим для ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» є раціоналізація первинного обліку. Суцільна та безперервна реєстрація у документах даних про всі господарські операції, що здійснюються, є важливим засобом контролю за об'єктами господарської діяльності, та, зокрема, правильним і раціональним використанням запасів підприємства. Значну роль при цьому відіграє принцип превалювання сутності над формою, який передбачає, що всі господарські операції, пов'язані з наявністю та рухом запасів, обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Тобто, для забезпечення документування виробничих запасів передбачено використання ряду типових форм документів.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

3.1. Організація аудиту виробничих запасів

Дослідження проблем контролю виробничих запасів в умовах подолання економічної кризи набувають особливої уваги, що впливає на процес аудиту, особливості його здійснення та формування підсумків, оскільки роль виробничих запасів дуже важлива для ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод», а їх аудит є значним етапом перевірки звітності підприємства.

У науковій літературі останніх часів поняття аудиту все частіше зводиться до абстрактного тлумачення як процесу. Аудит - перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів [29].

Більшість вчених у залежності від суб'єкта аудиту виділяють окремо аудит зовнішній і внутрішній. Зазначимо, що між зовнішнім і внутрішнім аудитом є деякий зв'язок та певні відмінності. М. С. Стасишен стверджує, що «для аудитора, який проводить згідно закону зовнішній аудит дуже важливо дослідити роль, яку відіграє в організації внутрішній аудит з метою зменшення дублювання робіт. Це можливо незалежно від того, чи охоплює внутрішній аудит фінансову систему, чи контролює такі сфери, як управління руху товарно-матеріальних цінностей або фінансовий менеджмент [51, с. 250].

На думку вітчизняних вчених, зовнішній аудит відрізняється від внутрішнього своєю метою і поставленими завданнями, об'єктами дослідження, організацією їхньої роботи, підпорядкованістю апарату управління суб'єкта перевірки, їх професійною кваліфікацією, відповідальністю, оплатою праці тощо [62, с. 65].

Одним з напрямків аудиту є аудит виробничих запасів підприємства. Значення аудиту виробничих запасів підприємства обумовлене безпосереднім впливом правильності їх відображення на майже будь-які види звітних форм. При цьому проведення такого аудиту матиме специфічне наповнення залежно від особливостей об'єкта дослідження.

За помилковий вибір операцій, що перевіряються, недостовірні висновки цілком відповідає аудитор. Тому необхідно чітко сформулювати цілі аудиту.

Мета аудиту відповідно до МСА 200 «Ціль і основні принципи аудиту фінансової звітності» полягає у висловленні аудитором незалежної професійної думки щодо правильності відображення у звітності підприємства інформації щодо основних засобів [26, с. 122].

Виходячи з цього, загальну мету аудиторської перевірки можна сформулювати як висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова звітність чинним нормативно-правовим документам, що регламентують порядок підготовки і надання фінансових звітів.

Виходячи з вимог чинного законодавства, метою аудиту виробничих запасів на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків виробничих запасів на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам. Предметом аудиту операцій із запасами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням виробничих запасів, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства та за його межами.

Завдання аудиторської перевірки запасів визначені у працях багатьох науковців. Але вони мають загальний зміст та не пов'язані з особливостями діяльності підприємств тієї чи іншої галузі.

Враховуючи особливості руху запасів на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод», організації їх обліку та управління, можна визначити основні завдання аудиторської перевірки виробничих запасів:

- перевірити повноту оприбуткування виробничих запасів;
- перевірити правильність визначення первісної вартості запасів;
- встановити достовірність даних первинних документів щодо фактичної наявності та руху виробничих запасів;
- перевірити достовірність обліку сировини;
- перевірити організацію складського господарства, стан збереження виробничих запасів;
- перевірити наявність договорів з матеріально-відповідальними особами по визначених центрах відповідальності;
- перевірити достовірність даних обліку заготівлі, придбання та витрачання запасів;
- перевірити правильність ведення обліку запасів відповідно до діючих вимог законодавства;
- перевірити дотримання норм відходів по різних технологічних процесам в монтажі та будівництві;
- перевірити дотримання норм витрат сировини при монтажі та будівництві;
- перевірити дотримання технічних норм витрачання сировини та розподіл сировинних витрат видами будівельних робіт;
- перевірити забезпечення контролю за відповідністю прогнозованої і фактичної величини витрат, а також за відображенням її в обліку;
- визначити правильність віднесення матеріальних витрат до складу витрат з будівництва та монтажу;

- перевірити наявність контролю за рухом запасів через місця виникнення витрат і центри відповідальності;
- перевірити повноту та правильність відображення виробничих запасів у звітності.

Виходячи з визначених мети та завдань, можна виділити основні об'єкти аудиту запасів щодо ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод». Об'єкти розділимо по групах:

1. Види запасів. Об'єкт визначається, враховуючи класифікацію запасів за видами (за складом сировини); за технологічними ознаками (за призначенням для подальшої переробки); за галузевими ознаками (за призначенням для споживання).

2. Запаси як елемент облікової політики. Об'єктом є: витрати, що включаються та не включаються до первісної вартості запасів; порядок визначення первісної вартості запасів, що надійшли на підприємство з різних джерел; методи оцінки вибуття запасів; включення витрат на запаси до собівартості; відображення інформації щодо запасів у звітності.

3. Операції із запасами. Об'єкт - усі господарські операції із запасами, починаючи з їх надходження на підприємство, їх використання в процеси монтажних чи будівельних робіт до підписання акту виконаних робіт (прийому-передачі).

Проведене дослідження дало змогу визначити основні етапи робіт, яких дотримується аудитор у процесі проведення перевірки виробничих запасів на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод». До них віднесено:

- 1) планування аудиту, що включає отримання уявлення про джерела інформації та їхню оцінку, а також попередню оцінку ефективності процедур внутрішнього контролю;
- 2) розробка підходу до аудиту і підготовка програми аудиту;
- 3) проведення аудиторських процедур;

4) узагальнення результатів перевірки і формування аудиторського висновку.

Планування аудиту виробничих запасів здійснюється у відповідності з МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» [61]. Аудиторська фірма розробила і склала стратегічні плани аудиторської діяльності, які розраховані на декілька років (стратегічне планування), бізнес-плани на поточний рік (поточне планування) і план та програму конкретної аудиторської перевірки (оперативне планування).

На початкових етапах проведення аудиту виробничих запасів аудитор:

- насамперед, познайомився з клієнтом (це означає розуміння діяльності клієнта, знайомство з системами бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю);

- оформлює свої відносини з клієнтом контрактом та (або) листом – зобов'язанням;

- розраховує рівень суттєвості майбутньої перевірки.

- вивчає та оцінює системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю організації клієнта. За результатами проведеного тестування, аудитором було встановлено, що організація системи бухгалтерського обліку та виконання нею своїх прямих обов'язків та робочих функцій здійснюється на високому рівні. Але, в ході тестування, аудитор виявив певні недоліки, а саме – підвищення кваліфікації робітників бухгалтерії на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» здійснюється досить рідко. Це може вплинути на якість виконання ними своїх обов'язків. Тому рекомендовано проводити підвищення кваліфікації дещо частіше. Крім того, за результатами проведеного тестування, було встановлено, що виконання обов'язків внутрішнього контролю на підприємстві здійснюється на достатньо високому рівні. Проте, слід зазначити, що аудитором було виявлено такий негативний момент – у клієнта відсутня взаємозамінність персоналу. Причиною цьому може стати висока професійна підготовка одних працівників та низька професійна підготовка інших працівників.

Відсутність взаємозамінності може призвести до того, що деякі об'єкти обліку можуть залишитись без контролю в умовах, коли відсутні відповідні працівники системи внутрішнього контролю та аудиту. Ці факти впливають на систему бухгалтерського обліку на підприємстві, але не є дуже суттєвими;

- оцінює аудиторські ризики (Дод. Ж). Відповідно до результатів розрахунків внутрішньогосподарський ризик по конкретному клієнту з урахуванням розглянутих відповідей на задані питання склав 43,34%. Іншими словами, розрахунок показав, що аудитор має справу з клієнтом, внутрішньогосподарський ризик якого попередньо їм оцінений нижче середнього. Це нормальний показник, не з гірших;

- готує загальний план та програму аудиту.

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

Аудиторська програма повинна бути досить конкретною, щоб служити комплексною інструкцією для співробітників. Кількість процедур, що мають бути включені до програми, залежить від мети аудиту та від їх суттєвості щодо запланованої перевірки.

При складанні аудиторської програми запасів необхідно враховувати особливості організації та функціонування підприємств промисловості, наявність та встановлений порядок використання запасів на виробництво продукції, побудову системи їх обліку та контролю. Тому для підприємств різних галузей розроблені аудиторські програми запасів із визначенням комплексу аудиторських процедур, що мають бути застосовані.

При складанні аудиторської програми виробничих запасів аудитор враховував особливості організації та функціонування підприємства, наявність та встановлений порядок використання запасів для виконання робіт, побудову системи їх обліку та контролю.

План та програма аудиту виробничих запасів представлено в Дод. И і К. Для досягнення ефективності та результативності аудиту, узгодження порядку проведення аудиторських процедур із внутрішнім регламентом роботи фахівців підприємства, аудитор обговорює з керівництвом та співробітниками підприємства елементи загального аудиторського плану і аудиторські процедури.

Виконання аудиторської перевірки - це фактично застосування на практиці всіх знань, якими оволодіває аудитор, вивчивши норми, в першу чергу, Міжнародних стандартів аудиту та етики, а також всіх нормативно-правових документів, якими слід керуватися при здійсненні будь-якої господарської діяльності, в т.ч. аудиторської діяльності.

Визначимо наступні аудиторські процедури, які необхідно застосовувати при аудиті виробничих запасів.

Перевірка записів або документів - це аудиторські процедури, які складаються з вивчення записів або документів, як внутрішніх, так і зовнішніх, які зберігаються на паперових, електронних або інших носіях інформації. Перевірка записів або документів надає аудитору докази різного ступеня достовірності в залежності від їх характеру і джерела, а також, у випадку внутрішніх документів і записів, в залежності від ефективності процедур контролю за їх створенням [63, с. 61].

Стосовно ділянки «Аудит операцій з виробничими запасами», аудитор перевіряє документи з надходження виробничих запасів на підприємство (наприклад, встановлює правильність визначення первинної вартості шляхом перевірки договорів купівлі-продажу, накладних, супровідних документів та актів прийому-передачі виробничих запасів тощо), документи з їх руху на підприємстві, документи зі списання виробничих запасів.

Перевірка матеріальних активів - це аудиторські процедури, які полягають у встановленні фізичної наявності активів. Перевірка матеріальних активів може дати достовірні докази щодо їх існування, але не

обов'язково докази прав і зобов'язань або оцінки вартості активів. Перевірка повинна супроводжуватися наглядом і інвентаризацією [64, с. 108].

Аудитору необхідно підтвердити наявність виробничих запасів на певну дату, у той час як за період, який пройшов з моменту складання звітності міг бути рух виробничих запасів. Тобто аудитор може перевірити фактичну наявність певних видів виробничих запасів на дату, відмінну від дати, яка підтверджується аудитом звітності. Проте, оскільки виробничих запасів відносять до оборотних активів, то їх рух на підприємство буде більш інтенсивним, порівняно із необоротними активами.

Спостереження - це аудиторські процедури, які охоплюють спостереження за процесом або процедурою, яка виконується іншими особами. Так, відповідно до частини А МСА 501 «Аудиторські докази: додаткові міркування щодо окремих статей», спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації на підприємстві, що перевіряється, дають можливість переконатися в правильності проведення інвентаризації і відображення її результатів в обліку [26, с. 219].

Запит - це аудиторські процедури, які полягають в зверненні за інформацією, як фінансовою, так і не фінансовою, до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або за його межами. Запити широко застосовуються в ході аудиторської перевірки і часто доповнюють виконання інших аудиторських процедур. Запити можуть бути різного роду: від офіційних письмових запитів до неофіційних усних. Оцінювання відповідей на запити є невід'ємною частиною процесу запиту.

Така процедура як запит використовувалася при перевірці достовірності формування первинної вартості придбаних виробничих запасів; при переоцінці проведеної професійними оцінювачами.

Підтвердження - це процес отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу або існуючих умов безпосередньо від третіх осіб. Так, наприклад, підтвердженням є акт звірки сум сплачених підприємством постачальникам виробничих запасів і т.п.

Перерахунок - це аудиторські процедури, які полягають у перевірці арифметичної точності документів або записів. Перерахунок можна виконувати із застосуванням інформаційних технологій, комп'ютеризованих методів аудиту тощо [65, с. 144].

Стосовно до даної ділянки аудиту актуальність використання перерахунку полягає в наступному. Можливі математичні помилки при формуванні первинної вартості об'єкта при проведенні переоцінки виробничих запасів, списання та ін. Тому необхідно вибірково провести перерахунок реєстрів синтетичного та аналітичного обліку.

Повторне виконання - це аудиторські процедури, які полягають у незалежному виконанні аудитором процедур або заходів контролю, які спочатку виконувалися як частина системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну, або з застосуванням комп'ютеризованих методів аудиту.

Стосовно до ділянки «Аудит операцій з виробничими запасами» це може бути повторне проведення переоцінки виробничих запасів. При відсутності автоматизації обліку на підприємстві аудитор може зробити повторне складання головної книги або окремих реєстрів обліку [66, с. 80].

Аналітичні процедури - це аудиторські процедури, які складаються з оцінки фінансової інформації шляхом дослідження важливих зв'язків між фінансовими і не фінансовими даними. Аналітичні процедури також охоплюють подальше вивчення певних відхилень і зв'язків, які суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум [64, с. 109].

Стосовно до даної ділянки аудиту виконання аналітичних процедур необхідно, якщо дата звітності, що підлягає підтвердженню, відрізняється від дати присутності аудитора на підприємстві. Крім того, аудитору необхідно провести порівняння залишків реєстрів з обліку виробничих запасів і даних фінансової звітності.

Правові і організаційні основи аудиторської діяльності в Україні регламентуються законодавством, а також нормативними актами про сертифікацію фахівців з аудиту і ліцензування їхньої діяльності. Норми аудиту передбачають основні принципи виконання аудиторських робіт, але не є методиками чи інструкціями до застосування методичних прийомів та притаманних їм процедур аудиту.

Застосування міжнародних і національних норм аудиту (стандартів) сприяє поліпшенню якості контролю та активізації діяльності суб'єктів підприємства та достовірності відображення її в бухгалтерському обліку і звітності.

Аудиторські докази отримують із відповідних джерел, притаманних тому чи іншому об'єкту аудиту.

Основними джерелами інформації для аудиту виробничих запасів на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» є:

Баланс ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод»;

Наказ про облікову політику ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод»;

реєстри синтетичного обліку товарно-матеріальних цінностей (Головна книга, відомості руху товарно-матеріальних цінностей, журнали-ордери № 6, 10, 11);

аналітичні реєстри обліку товарно-матеріальних цінностей (відомості, звіти матеріально відповідальних осіб тощо);

первинні документи з обліку виробничих запасів (картки складського обліку, накладні тощо).

3.2. Методика аудиту виробничих запасів

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

Проводити суцільну перевірку виробничих запасів недоцільно - це потребує великих матеріальних і трудових затрат. Аудитор складає репрезентативну вибірку і проводить вибіркочну перевірку. Для того щоб визначитися з процедурами, які він використовуватиме під час аудиту, необхідно дати оцінку системі внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку.

Під час вивчення й оцінки системи внутрішнього контролю проводиться тестування, в результаті якого з'ясувати: чи необхідно проводити суцільну фактичну перевірку; чи є необхідним проведення суцільної документальної перевірки окремих напрямів надходження і використання запасів; необхідну кількість аудиторських процедур.

Тестування дає змогу вивчити слабкі і сильні сторони внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку.

Під час аудиту виробничих запасів аудитор приділяє увагу обліковій політиці підприємства, оскільки, перш ніж перевіряти, як здійснюється облік, треба перевірити, як цей облік на підприємстві організований. В обліковій політиці відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» [41] повинні бути вказані методи оцінки виробничих запасів, їх класифікація на підприємстві, як проводиться списання виробничих запасів у виробництво.

Аудитор мусить перевірити відповідність облікової політики чинному законодавству та бухгалтерським вимогам щодо виробничих запасів. Він встановлює, наскільки доцільно застосовувати ту чи іншу форму організації бухгалтерського обліку, чи відповідає вона конкретним умовам роботи підприємства.

Стратегія проведення аудиту виробничих запасів розробляється, виходячи з норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», де

зазначено, що планування аудиту передбачає встановлення загальної стратегії аудиту для завдання та розробку плану аудиту [Ошибка! Источник ссылки не найден.26].

Аудит виробничих запасів проводиться, враховуючи послідовність етапів (рис. 3.1).



Рис. 3.1. Схема послідовності аудиту, наявності і руху виробничих запасів на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» [узагальнення автора]

Визначимо процедури, які передбачає в себе кожен із наведених етапів аудиту виробничих запасів.

1. Перевірка положень облікової політики в частині виробничих запасів: перевірка висвітлення критеріїв визнання виробничих запасів, їх класифікації; перевірка висвітлення методів оцінки виробничих запасів для

списання їх у виробництво; перевірка висвітлення організації аналітичного обліку виробничих запасів.

2. Перевірка наявності виробничих запасів, їх класифікації: перевірка періодичності проведення інвентаризації виробничих запасів та їх відповідності законодавчим актам; перевірка правильності оформлення результатів інвентаризації; перевірка правильності класифікації виробничих запасів.

3. Перевірка складського господарства і складського обліку: перевірка правильності зберігання виробничих запасів на складах; перевірка наявності договорів про повну матеріальну відповідальність, їх правильності і законності; перевірка відповідності складських приміщень вимогам збереження виробничих запасів від псування та розкрадання; перевірка правильності організації і ведення складського обліку.

4. Перевірка правильності оцінки виробничих запасів: перевірка оцінки виробничих запасів на момент надходження на підприємство; перевірка оцінки виробничих запасів на момент списання їх у виробництво; перевірка переоцінки виробничих запасів.

5. Аудит операцій з надходження виробничих запасів: перевірка джерел надходження виробничих запасів; перевірка правильності оформлення придбаних виробничих запасів; перевірка правильності визначення сум ПДВ при придбанні виробничих запасів; перевірка правильності використання форм первинних документів; перевірка повноти, своєчасності і правильності оприбуткування виробничих запасів від ліквідації основних засобів та малоцінних необоротних активів.

6. Аудит операцій із вибуття виробничих запасів: перевірка порядку відпуску виробничих запасів зі складу підприємства; перевірка нормування запасів; перевірка відповідності фактичного витрачання (використання) запасів даним бухгалтерського обліку; перевірка цільового характеру використання виробничих запасів; перевірка бухгалтерського обліку й оподаткування операцій з передачі виробничих запасів як внеску до

статутного капіталу положенням нормативних актів.

7. Перевірка відповідності даних обліку і звітності виробничих запасів: перевірка організації синтетичного й аналітичного обліку виробничих запасів у бухгалтерії підприємства та за матеріально відповідальними особами; перевірка відображення у звітності виробничих запасів за їх видами та відповідності даним синтетичного й аналітичного обліку.

Для аудиту виробничих запасів аудитор використовує аналітичні процедури відповідно до МСА 520 «Аналітичні процедури», згідно з яким термін «аналітичні процедури» трактується як оцінка фінансової інформації на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків між фінансовими і нефінансовими даними, що передбачають необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно різняться від очікуваного [27].

Під час аудиту виробничих запасів аналітичні процедури застосовують для порівняння наявності виробничих запасів в різні періоди, даних звіту про їх рух із даними бухгалтерського обліку для оцінки співвідношень між різними статтями звіту і порівняння їх із даними за попередні періоди.

Для проведення інвентаризації запасів застосовують такі аналітичні процедури: порівняння фактичних показників із нормативними, плановими, прогнозними значеннями; перевірка відповідності синтетичного й аналітичного обліку. Для задіяння цих процедур аудиторіві необхідно мати чітку методику проведення перевірки, яка розробляється на стадії планування й спрямована на збір аудиторських доказів із метою проведення аналізу та вживання заходів щодо підвищення ефективності використання виробничих запасів.

Процедури аналізу наявності, руху та ефективності використання виробничих запасів є трудомісткими. Тому в межах укладеного договору на проведення аудиту доцільно розробляти і програму аналізу, оскільки

методика виконання аналітичних процедур та обсяг їх застосування є предметом професійного судження аудитора.

Для проведення економічного аналізу використання виробничих запасів у рамках аудиту необхідно: в повному обсязі інформаційно забезпечити аналітиків; здійснити аналіз структури й динаміки, наявності та руху, а також ефективності використання виробничих запасів; дотримуватися системного підходу в аналізі використання виробничих запасів; відповідно до проведеного аналізу визначити можливі шляхи підвищення ефективності використання виробничих запасів.

3.3. Узагальнення результатів аудиту виробничих запасів

Питання помилок та шахрайства при аудиті запасів регулюється МСА 240 «Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності» [26].

Термін «помилка» означає ненавмисне викривлення у фінансовій звітності, включаючи пропуск суми або розкриття, наприклад:

- помилку при збиранні або обробці даних, на основі яких готуються фінансові звіти.
- неправильне облікове твердження, зроблене внаслідок пропуску або неправильної інтерпретації фактів.
- помилку в застосуванні облікових принципів щодо вимірювання, визнання, класифікації, подання або розкриття.

Залежно від періодичності здійснення помилки поділяються на:

- випадкові (арифметичні помилки, пропуски, неправильне заповнення звітних форм, неправильні проводки),

- помилки, які повторюються (постійно робиться неправильне бухгалтерське проведення).

За характером помилки, які можуть бути у звітності, можна поділити на такі види:

1. Неповнота відображення операцій: означає, що у бухгалтерському обліку не знайшли відображення всі факти господарських операцій. Такі помилки приводять до заниження звітних даних. Щоб виявити подібні помилки, аудитор повинен не тільки детально знати систему обліку в організації, але і досконально розуміти її управлінську структуру.

2. Необґрунтованість облікових записів: означає, що факт господарської операції відображений в обліку без достатніх на те підстав (включено в баланс майно, на яке підприємство не має права власності - майно, яке отримано за договором комісії). Ці помилки приводять до завищення показників звітності.

3. Помилки в періодизації: пов'язані з неправильним розподіленням операцій по облікових періодах, коли їх відображають у фінансовій звітності наслідки операцій "не свого" звітного періоду.

4. Помилки у записах: означають, що або операція відображена не на тому рахунку, на якому мала бути, або зроблена помилка у проведеній сумі.

5. Помилки в оцінці: пов'язані з тим, що були неправильно оцінені активи і пасиви, які відображені у звітності (наприклад, неправильно зроблено оцінку резерву сумнівних боргів).

6. Неправильне відображення інформації: виникає при неправильному перенесенні сальдо рахунків у звітні форми (наприклад, при взаємному згортанні дебіторської і кредиторської заборгованості), а також при відображенні результатів операцій по невідповідних статтях, недостатність інформації у звітності, тобто відсутність пояснень та розкриття.

Таблиця 3.1

Типові помилки і порушення в обліку запасів, які трапляються в обліку на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод»

Назва порушення	Нормативний акт, який	Методи дослідження
-----------------	-----------------------	--------------------

	порушено	
Неповне оприбуткування запасів, що надійшли	Наказ про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини та матеріалів № 193 від 19.04.93 р.	Документальна перевірка по суті, фактична перевірка, обстеження
Оприбуткування запасів за відсутності позначок у журналі обліку виданих довіреностей про оприбуткування запасів	Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-ХІУ, із змінами і доповненнями	Документальна перевірка, формальна перевірка (за формою)
Виявлення нестач, залишків, присвоєння запасів	Типовий порядок визначення норм запасів ТМЦ № 17-60/29, 07-102 від 31.05.93 р.,	Фактична перевірка, спостереження

Продовж. табл. 3.1

Назва порушення	Нормативний акт, який порушено	Методи дослідження
Завищення собівартості заготівельних матеріалів	Типовий порядок визначення норм запасів ТМЦ № 17-60/29, 07-102 від 31.05.93 р.,	Документальна перевірка по суті, арифметична перевірка
Необґрунтовані претензії до постачальників	Договір із постачальником	Документальна перевірка по суті, опитування
Порушення норм або лімітів списання запасів	Типовий порядок визначення норм запасів ТМЦ № 17-60/29, 07-102 від 31.05.93 р.,	Документальна перевірка, по суті, арифметична перевірка
Порушення порядку проведення інвентаризації	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань №02.09.2016 р. №879	Фактична перевірка, спостереження
Проведення інвентаризації за відсутності МВО	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань №02.09.2016 р. №879	Документальне, по суті, спостереження, опитування, обстеження
Помилки та підробки при кодуванні документів	Наказ про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини та матеріалів № 193 від 19.04.93 р.	Документальна перевірка по суті
Незадовільна постановка бухгалтерського обліку	Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-ХІУ, із змінами і доповненнями	Обстеження, опитування
Незадовільна організація складського господарства та	Закон України "Про бухгалтерський облік і	Обстеження, оглядова перевірка

зберігання запасів	фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-ХІУ, із змінами і доповненнями	
Відпускання запасів за заниженими цінами	П(с)БО 9 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси"	Документальна перевірка по суті, арифметична перевірка
Неправильне оформлення первинних документів з обліку запасів та їх неправильне застосування	Наказ Міністерства статистики України № 193 "Про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини та матеріалів" від 21.06.96 р.	Документальна перевірка за формою

Відповідальність за фінансову звітність підприємства, включно з відповідальністю за попередження та виявлення фактів шахрайства та помилок, покладається на керівництво підприємства.

Відповідно до МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», за результатом аудиту фінансової звітності надається аудиторський звіт [26].

Аудиторський звіт – це ширший за своїм змістом документ, що складається відповідно до угоди аудитора і замовника. Його складають тільки для замовника, тоді як аудиторський висновок надається широкому колу користувачів.

Аудиторський звіт складається з трьох частин: загальної, аналітичної та заключної (підсумкової).

Загальна (вступна) частина аудиторського звіту аудиторської фірми має містити такі обов'язкові дані:

- назву документа і назву клієнта;
- місце і дату складання;
- назву аудиторської фірми, її адресу;
- порядковий номер ліцензії на здійснення аудиторської діяльності, дата видачі та найменування органу, що видав ліцензію, а також строк дії ліцензії;

- номер реєстраційного свідоцтва;
- номер розрахункового рахунку;
- прізвище, ім'я та по батькові всіх аудиторів, що брали участь у перевірці.

Загальна (вступна) частина аудиторського звіту, складеного аудитором, який працює самостійно, має включати такі дані:

- прізвище, ім'я, по батькові;
- стаж аудиторської діяльності;
- найменування органу, який видав ліцензію на здійснення аудиторської діяльності, дата її видачі, а також строк дії ліцензії;
- номер реєстраційного свідоцтва;
- номер розрахункового рахунку;
- прізвище (найменування) одержувача аудиторського звіту (замовник аудиторської перевірки чи за узгодженням з ним інші юридичні або фізичні особи).

Крім того, у вступній частині аудиторського звіту має бути вказано:

- період, за який проводилася перевірка звітності;
- склад, перелік фінансових звітів (інших документів), які перевірялися;
- посилання на національні нормативи аудиту, інші документи, які використовував аудитор під час аудиту.

Аналітична частина складається з опису перевіреної фінансової інформації та опису аудиту.

Опис перевіреної фінансової інформації відображує період перевірених фінансових звітів, види звітів, вказівки на обмеження доступу аудитора до інформації, якщо вони мали місце, розподіл відповідальності між аудитором і керівництвом підприємства.

В описі аудиту наводяться посилання на закони та нормативні акти, відповідно до яких проводився аудит, розкривається алгоритм аудиторської

перевірки, використання необхідних процедур і збирання всіх доказів для складання обґрунтованого висновку, подаються результати експертизи ведення бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю, зазначаються факти неусунених у процесі аудиторської перевірки суттєвих порушень встановленого ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, а також порушень законодавства при здійсненні господарських і фінансових операцій, які можуть створити у користувачів фінансової звітності неправильне уявлення про фінансовий, майновий і економічний стан підприємства, а також завдати збитків інтересам його власників і (або) третіх осіб, посилення на роботу іншого аудитора (або) експерта, якщо цей матеріал було використано.

В аналітичній частині подається чіткий перелік ділянок діяльності клієнта, перевірених суцільним і вибіркоким методом, описуються результати перевірки стану обліку, внутрішнього контролю на підприємстві, наводяться факти недоліків і порушень в організаціях, які завдали або можуть завдати шкоди інтересам власників, державі або третім особам. Окремо вказуються ті недоліки та порушення, які не були усунені за час аудиторської перевірки, а також рекомендації аудитора на аналітичний огляд діяльності підприємств.

Заключна (підсумкова) частина являє собою висновок аудитора про достовірність перевірених фінансових звітів. По суті – це думка аудитора про перевірену фінансову звітність, яку називають аудиторським висновком, якщо вона оформлена окремим офіційним документом, тобто засвідченим підписом і печаткою (аудиторської фірми).

Аудиторський звіт адресується замовнику із зазначенням дати складання, підписується керівником аудиторської фірми (або особою, уповноваженою керівником) і аудитором, що проводив перевірку, завіряється печаткою аудиторської фірми. Кожна сторінка аудиторського звіту

підписується аудитором, який здійснював перевірку, і завіряється його особистою печаткою.

Аудиторський звіт підписується аудитором і керівником аудиторської фірми, що здійснював перевірку (або особою, уповноваженою керівником). Зазначається дата аудиторського звіту.

Проведений аналіз ситуації, яка склалася на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод», а також наукової літератури, дозволив зробити попередній висновок про те, що високою ймовірністю виступає зв'язок між економічною ефективністю діяльності підприємства та ефективністю використання виробничих запасів. В передньому підрозділі було зроблено висновок, що життєздатність підприємства та ефективність управління виробничими запасами залежить від своєчасного й адекватного реагування на зміни зовнішнього і внутрішнього середовища та прийняття відповідних рішень.

Аудиторський висновок по ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» представлено в Дод. Л.

Таким чином, аудит виробничих запасів – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання в контексті виробничих запасів з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Алгоритм перевірки виробничих запасів є наступною: перевірка положень облікової політики в частині виробничих запасів; перевірка наявності виробничих запасів, їх класифікації; перевірка складського господарства і складського обліку; перевірка правильності оцінки виробничих запасів; аудит операцій з надходження виробничих запасів;

аудит операцій із вибуття виробничих запасів; перевірка відповідності даних обліку і звітності виробничих запасів.

Результати аудиту відображено в аудиторському звіті – це ширший за своїм змістом документ, що складається відповідно до угоди аудитора і замовника. Його складають тільки для замовника, тоді як аудиторський висновок надається широкому колу користувачів.

Висновки за розділом 3

Аудит - перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Одним з напрямків аудиту є аудит виробничих запасів підприємства. Значення аудиту виробничих запасів підприємства обумовлене безпосереднім впливом правильності їх відображення на майже будь-які види звітних форм. При цьому проведення такого аудиту матиме специфічне наповнення залежно від особливостей об'єкта дослідження.

ВИСНОВКИ

Узагальнюючи підсумки проведеного дослідження, відмітимо наступне.

1. Під виробничими запасами доцільно розуміти сукупність матеріальних цінностей, придбаних (набутих) підприємством для отримання в майбутньому економічних вигод у процесі використання з перенесенням їх вартості до складу матеріальних витрат.

Щодо класифікації виробничих запасів відсутня єдність вчених. На нашу думку на будь-якому підприємстві вона залежить від особливостей технології й організації виробничого процесу. Найбільш доцільною видається класифікація виробничих запасів за планом рахунків бухгалтерського обліку.

Оцінка виробничих запасів є важливим інструментом організації ефективної господарської діяльності підприємств промисловості та викликає значний практичний інтерес у зв'язку з потребою визначення їх реальної вартості для забезпечення інформаційних потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів з метою прийняття управлінських рішень.

2. Ефективна система управління запасами дозволить його керівництву отримувати якісну інформацію про наявність та рух запасів. Від правильності ведення обліку та аудиту виробничих запасів залежить достовірність даних про отриманий підприємством прибуток та збереження самих запасів.

Завданнями обліку виробничих запасів є наступні: забезпечення своєчасного, достовірного документального оформлення руху виробничих запасів; контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням виробничих запасів та їх збереження у місцях зберігання і на всіх стадіях обробки; забезпечення відповідності складських виробничих запасів встановленим нормативам; достовірна оцінка виробничих запасів підприємств промисловості; розрахунок фактичної собівартості витрачених виробничих

запасів та їх залишків; відображення операцій із оприбуткування та витрачання виробничих запасів у системі бухгалтерського обліку.

Для досягнення основної мети аудиту, а також задоволення потреб користувачів в отриманні повної, правдивої та неупередженої інформації щодо виробничих запасів аудиторі необхідно виконати такі завдання: перевірити правильність визнання запасів активами суб'єкта господарювання; перевірити, чи відповідають чинному законодавству методи оцінки та обліку виробничих запасів в обліковій політиці підприємства, та встановити, наскільки вибір суб'єкта господарювання є оптимальним; встановити, чи дотримується підприємство прийнятих методів оцінки та обліку виробничих запасів; перевірити й оцінити стан внутрішнього контролю та системи обліку виробничих запасів; перевірити, чи здійснюється контроль за збереженням виробничих запасів у місцях їх зберігання та на всіх етапах їх руху; встановити, чи здійснюється контроль за використанням виробничих запасів у виробництві; встановити, чи своєчасно виявляються залишки виробничих запасів, непотрібні для підприємства, з метою їх реалізації чи обміну; перевірити, чи правильно та своєчасно здійснюється документальне відображення операцій, і чи забезпечуються достовірною інформацією користувачі інформації із заготівлі, надходження, відпускання та використання виробничих запасів; перевірити, чи правильно та своєчасно здійснені господарські операції з виробничими запасами відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності; встановити, чи немає на підприємстві протизаконних дій, пов'язаних із рухом виробничих запасів, суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності/

3. ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» – одне з підприємств, яке займається виробництвом машин і устаткування для виготовлення харчових продуктів і напоїв, перероблення тютюну, ремонтом і

технічним обслуговуванням машин і устаткування промислового призначення/

Аналізуючи основні показники діяльності підприємства, зроблено висновок про наявність тенденції до зростання вартості власного капіталу, нестачі власного оборотного капіталу, хаотичну зміну вартості позикового капіталу, скорочення середньорічної вартості основних засобів, та зростання середньорічної вартості оборотних засобів, фонду оплати праці, виручки від реалізації. Водночас підприємство є збитковим.

Фінансово-господарську діяльність підприємства протягом 2016-2018 рр. слід оцінити негативно, адже результатом його ефективної діяльності є забезпечення прибутковості, а підприємство в аналізує мий період є збитковим.

На ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» було обрано створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером. На ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» використовується журнально-ордерна форма обліку. На підприємстві ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» застосовується автоматизована система обліку. Автоматизація здійснюється за допомогою бухгалтерської програми 1С: Бухгалтерія 7.7 ПРОФ для України USB.

4. Основи документального оформлення операцій з виробничими запасами в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» відображено в обліковій політиці підприємства. Запаси надходять в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» у результаті їх придбання у постачальників відповідно до укладених договорів з ними або придбання підзвітною особою, внеску засновників підприємства до статутного капіталу, безоплатного отримання від власного виробництва неврахованих запасів на балансі, обмін на неподібний актив.

Кожна операція з оприбуткування, переміщення або списання виробничих запасів повинна підтверджуватися первинним документом. На будь-якому сільськогосподарському підприємстві першим пунктом, куди

надходять запаси, що придбаваються, перш ніж підприємство розпочне їх використання, є склад, тут і оформляються всі первинні документи щодо руху запасів.

5. Для обліку запасів в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» застосовується синтетичний рахунок 20 «Виробничі запаси», який призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини та матеріалів (в т.ч. сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запчастин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

За дебетом рахунку 20 в ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на надання будівельних послуг, переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо. Облік витрат здійснюється з урахуванням рахунків 8 класу.

6. Основними напрямом вдосконалення організації обліку та управління виробничими запасами на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» є: підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємстві; удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами та обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації виробничих запасів; обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки і технології виробництва; чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств (застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів).

7. Аудит виробничих запасів – це перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання в контексті виробничих запасів з метою висловлення незалежної думки аудитора про її

достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Метою аудиту виробничих запасів на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод» є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків виробничих запасів на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам. Предметом аудиту операцій із запасами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням виробничих запасів, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства та за його межами.

8. Під час аудиту виробничих запасів аудитор приділяє увагу обліковій політиці підприємства. Для аудиту виробничих запасів аудитор використовує аналітичні процедури відповідно до МСА 520 «Аналітичні процедури». Алгоритм перевірки є наступною: перевірка положень облікової політики в частині виробничих запасів; перевірка наявності виробничих запасів, їх класифікації; перевірка складського господарства і складського обліку; перевірка правильності оцінки виробничих запасів; аудит операцій з надходження виробничих запасів; аудит операцій із вибуття виробничих запасів; перевірка відповідності даних обліку і звітності виробничих запасів.

9. В процесі проведення аудиту визначено ряд типових помилок і порушень в обліку запасів, які трапляються в обліку на ПрАТ «Каховський експериментальний механічний завод».

Результати аудиту відображено в аудиторському звіті – це ширший за своїм змістом документ, що складається відповідно до угоди аудитора і замовника. Його складають тільки для замовника, тоді як аудиторський висновок надається широкому колу користувачів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аникин Б.А. Логистика и управление цепями поставок. Теория и практика. Основы логистики: учебник / под ред. Б. А. Аникина и Т. А. Родкиной. – М.: Проспект, 2013. – 344 с.
2. Атамас П.Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. пос. - 2-ге видання / П.Й. Атамас. – К.: ЦУЛ, 2010. – 390 с.
3. Аудит: організація і методика: навч. посіб./ М.Ф. Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. – К.: Алерта, 2010. – 584 с.
4. Балабанов И. Т. Основы финансового менеджмента / И. Т. Балабанов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 224 с.
5. Балашук Д.М. Значення обліку виробничих запасів в управлінні підприємством / Д.М. Балашук [електрон. ресурс]. – Спосіб доступу: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/13218/1/170_Balashuk_404-406_69.pdf
6. Басенко О. В. Визначення запасів та їхньої класифікації на підприємствах текстильної промисловості / О. В. Басенко // Актуальні проблеми економіки: наук. економ. журнал. – К. : АТЗТ «Атопол», 2015. – №1(43). – С. 119 – 125
7. Бланк И. А. Управление активами и капиталом предприятия / И. А. Бланк. – К. : Ника-центр, Эльга, 2008. – 448 с.
8. Бондар В. П. Теорія та практика застосування аудиторських процедур щодо вхідних залишків при виконанні перших завдань з аудиту / В. П. Бондар // Облік і фінанси. - 2016. - № 2. - С. 143-149.
9. Бондаренко Н. М. Сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві / Н. М. Бондаренко, А. М. Ярьсько // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. - 2014. - № 4. - С. 273-281
10. Бровин А.П., Пластинин А.В. Порядок и условия применения классификации запасов производственных предприятий для их нормирования / А.П. Бровин, А.В. Пластинин // Известия высших учебных

заведений. Лесной журнал. – 2014. – № 6 (342). – С. 144-149.

11. Бублик М. О. Проблеми управління виробничими запасами на підприємствах та шляхи їх вирішення / М. О. Бублик // Управління розвитком. – 2014. – № 2. – С. 90-92.

12. Бурдейна Л. В. Облік та оцінка виробничих запасів у інформаційній системі підприємства : дис. канд. ек. наук : 08.00.09 / Бурдейна Людмила Володимирівна – Львів, 2015. – 266 с.

13. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – Вид. 2-ге, доп. і переробл., – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.

14. Васильєва К. Г. Організація обліку виробничих запасів з використанням автоматизованих інформаційних технологій / К. Г. Васильєва // Управління розвитком. – 2014. – № 9. – С. 47-49

15. Гармаш А. Применение многомерных методов классификации производственных запасов / А. Гармаш // Логистика. – 2013. – № 4. – С. 18-22.

16. Гаценко О.П. Економічний словник бухгалтера / О. П. Гаценко, Л. І. Курило, М. М. Матюха, О. А. Марчак. – К.: АМУ, 2009. – 181 с.

17. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

18. Джонсон Д. Современная логистика / Д. Джонсон ; пер. с англ. – 7-е изд. – М. : Издательский дом «Вильямс», 2002. – 624 с.

19. Дмитренко А. В. Економічна сутність поняття виробничі запаси / А. В. Дмитренко, І. В. Балабась // Економіка і регіон. - 2016. - № 2. - С. 149-152.

20. Должанський А. М. Нормативно-правове забезпечення обліку виробничих запасів на поліграфічних підприємствах в умовах розвитку ринкових відносин / А. М. Должанський, О. С. Юрочко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.18. – С. 179-186

21. Дулембова К. О. Автоматизація обліку виробничих запасів / К. О. Дулембова // Управління розвитком. – 2014. – № 11. – С. 42-44

22. Інструкція з обліку запасів бюджетних установ. Наказ Державного казначейства України 08.12.2000 N 125 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0937-00>
23. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунків та інших активів : Наказ від 11.08.94 р. № 69 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>
24. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ від 30.11.99 р. № 291 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>
25. Кисилевич Т.И. Аудит материально-производственных запасов / Т.И. Кисилевич // Экономика и предпринимательство. – 2016. – № 7 (72). – С. 598-601.
26. Ларікова Л. Ф. Характеристика аудиторських процедур на різних етапах проведення аудиту / Л. Ф. Ларікова // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. - 2014. - № 1. - С. 78-81.
27. Ловска І. Д. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку виробничих запасів спиртової промисловості / І. Д. Ловска // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. – 2013. – № 1. – С. 124-128
28. Логвин О. О. Поняття та сутність запасів у логістичній системі виробничого підприємства / О. О. Логвин // Управління розвитком. – 2013. – № 12. – С. 129-131.
29. Михалевич С. Г. Оцінка виробничих запасів для належної організації обліку / С. Г. Михалевич // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2010. - Вип. 7(2). - С. 299-305.
30. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. – К.: МФБ, АПУ, 2015. – 997 с.
31. Наказ про Положення про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісних майнових комплексів державних

підприємств, які не підлягають приватизації (Положення, п. 1.1) N 787 від 05.05.2001 / Фонд Державного майна України. [електрон. ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0463-01>

32. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

33. Нестеренко С. С. Достовірний облік первинних документів сьогодні – запорука успіху завтра / С. С. Нестеренко // Формування ринкових відносин в Україні. - 2013. - № 12. - С. 155-159.

34. Николайчук В. Е. Логистика / В. Е. Николайчук. – СПб: Питер, 2002. – 540 с.

35. Норд Г. Л. Особливості класифікації виробничих запасів підприємств-виробників будівельних виробів з пластмаси та металу / Г. Л. Норд, В. В. Белікова // Інвестиції: практика та досвід. - 2013. - № 10. - С. 122-126.

36. Овсійчук О. В. Удосконалення організації обліку виробничих запасів / О. В. Овсійчук // Управління розвитком. – 2014. – № 9. – С. 81-83

37. Очеретько Л. М. Шляхи вдосконалення методів оцінки вибуття виробничих запасів / Л. М. Очеретько, М. В. Пальцева // Сталий розвиток економіки. - 2014. - № 2. - С. 141-147.

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

39. Ощепков О. П. Визначення поняття "виробничі запаси" в бухгалтерському обліку / О. П. Ощепков, Н. В. Максименко // Економіка харчової промисловості. - 2011. - № 3. - С. 71-73.

40. Палагин И. Ю. Логистика : учебн. пособ. / И. Ю. Палагин. – СПб. : Академия гражданской авиации, 2001. – 64 с.

41. Пилипів Н. Поняття і сутність товарно-виробничих запасів / Н. Пилипів, М. Борисовський // Економічний аналіз. - 2013. - Т. 12(3). - С. 303-307.

42. План рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ від 30.11.99 р. № 291 / Міністерство фінансів України // Бухгалтерія. – 2007. – № 1. – С. 13–20
43. Подолянчук О. А. Процедури одержання аудиторських доказів / О. А. Подолянчук // Економічний часопис-XXI. - 2014. - № 1-2(2). - С. 60-63.
44. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» : за станом на 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
46. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси» : за станом на 20.10.99 р. № 246 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
47. Пономарьова Т. В. Основні елементи системи внутрішнього контролю якості аудиторських послуг: політика і процедури / Т. В. Пономарьова, М. М. Царенко // Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. - 2014. - № 1. - С. 107-116.
48. Про аудиторську діяльність : Закон України від 22.04.1993 р. № 3125-XII [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
49. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XIV [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996–14>.
50. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів: Наказ від 21.06.96 р. № 193 [Електронний ресурс] – Режим доступу до ресурсу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN349.html
51. Родников А. Н. Логистика : терминологический словарь / А. Н. Родников. – [2-е изд., исправ. и доп.]. – М. : ИНФРА-М, 2002. – 352 с.
52. Роева О. С. Розвиток підходів до класифікації виробничих запасів на

- підприємствах гірничо-металургійного комплексу України / О. С. Роева // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. - 2016. - Вип. 29. - С. 163-169.
53. Сафонов Т. І. Поняття і сутність внутрішнього аудиту в системі управління підприємством / Т. І. Сафонов // Незалежний аудитор. - 2013. - № 4. - С. 64-68.
54. Сахарцева І. І. Основи складання бухгалтерської звітності за вимогами Національних стандартів України : навч. посібник / І. І. Сахарцева. – К. : Кондор, 2013. – 614 с.
55. Селіванова Н. М. Облікова політика підприємства: проблеми визначення поняття та нормативно-правового регулювання / Н. М. Селіванова // Економіка. Фінанси. Право. - 2016. - № 7. - С. 18-22
56. Сиротюк Г. Методичні особливості аудиту виробничих запасів / Г. Сиротюк, К. Сиротюк // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК. – 2015. – № 22(1). – С. 92-97.
57. Скрипник М. І. Удосконалення організації і методики аудиту виробничих запасів на підприємстві / М. І. Скрипник, О. О. Григоревська, Н. Й. Радіонова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. - 2016. - Вип. 2-3. - С. 378-398
58. Стасишен М. С. Методологія та організація обліку, аналізу та аудиту використання виробничих матеріальних запасів / М. С. Стасишен, А. М. Лисенко // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер. : Економіка і управління. – 2014. – Вип. 28. – С. 250-254.
59. Тарасенко А. В. Формування інформаційного забезпечення аудиту виробничих запасів машинобудівних підприємств / А. В. Тарасенко // Облік і фінанси. – 2015. – № 2. – С. 109-113.
60. Ткаченко С. А. Характеристика сучасної практики організації бухгалтерського обліку в системі управління підприємством / С. А. Ткаченко // Наукові записки [Національного університету «Острозька академія»]. Сер. :

Економіка. - 2012. - Вип. 19. - С. 230-232

61. Уотерс Д. Логистика. Управление цепью поставок / Д. Уотерс ; пер. с англ. В. Н. Егорова. – М. : Юнити-Дана, 2003. – 504 с.
62. Фазульянова З.З. Аудит материально-производственных запасов как инструмент антикризисного управления в организациях агропромышленного комплекса / З.З. Фазульянова // Аудитор. – 2015. – Т. 1. – № 7. – С. 10-15.
63. Фінансовий аналіз [Текст]: теорія та практика: навч. посібник / О.Я. Базилінська . – 2-ге вид . – К. : Центр учб. л-ри, 2011 . – 328 с.
64. Фінансовий аналіз [Текст]: навч. посібник / Є.В. Мних, Н.С. Барабаш . – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 412 с.
65. Фінансовий аналіз [Текст]: навч. посібник / Н.І. Власюк. – Львів: Магнолія-2006, 2010 . – 328 с.
66. Фінансовий облік: навч. посібник / [В.К. Орлова, М.С. Орлів, С.В. Хома та ін.]. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 510 с.
67. Фінансовий облік: практикум: навч. посібник / за ред. П.Й. Атамаса. – К.: Центр учб. л-ри, 2013. – 444 с.
68. Філозоф О.В. Організація внутрішнього аудиту на підприємстві // Міжнародний збірник наукових праць. – 2011. - №1(13). – С. 370-375.
69. Хома Д.М. Внутрішній аудит у підвищенні ефективності діяльності підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.09 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Д.М.Хома. – Тернопіль, 2010. – 21с.
70. Цапова М. С. Методичні підходи до оцінки виробничих запасів на підприємстві / М. С. Цапова // Управління розвитком. - 2013. - № 20. - С. 132-133.
71. Цивільний кодекс України : Закон України від 16.01.2003р. № 435-IV [електрон. ресурс]. – Спосіб доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>
72. Чаюн І. Ю. Управління матеріало-технічним забезпеченням підприємства: навчальний посібник. / І. Ю. Чаюн, І. Ю. Бондар. – К. : Київ. нац. торг. – екон. ун-т. – 2002. – 111 с.

73. Швець В.Є. Розвиток обліково-аналітичних систем суб'єктів господарювання в Україні / В.Є. Швець. – Львів: Видавничий центр Львівського національного університету ім. І. Франка, 2010. – 446 с.
74. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): [монографія] / Шевчук В.О. - К.: Державний торговельно-економічний університет, 1998. - 300 с.
75. Шумило Р. Р. Організація внутрішньогосподарського контролю малоцінних необоротних і швидкозношуваних активів / Р. Р. Шумило // Вісник Житомирського державного технологічного університету. – 2011. – Випуск 3 (21). – С. 403-409.
76. Шумило Р. Р. Організація інформаційних потоків про малоцінні необоротні та швидкозношувані активи підприємства / Р. Р. Шумило // Еколого-соціальні орієнтири бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу: цивілізаційні виклики : тези виступів 10-ої Міжнар. наук. конф. (м. Житомир, 13-15 жовт. 2011 р.). – Житомир : ЖДТІ, 2011. – С. 196-198.
77. Шумило Р. Р. Організація обліку малоцінних та швидкозношуваних матеріальних активів: теорія і практика / Р. Р. Шумило // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. – 2009. – Випуск 32. – С. 144-147.
78. Шумило Р. Р. Оцінка малоцінних необоротних та швидкозношуваних активів: теоретичний та практичний аспект / Р. Р. Шумило // Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін : матеріали міжнарод. наук.-практ. конф. (м. Полтава, 7-8 жовт. 2010 р.) – Полтава : АСМІ, 2010. – С. 278-280.
79. Юнацький М. О. Сучасний стан нормативно-правового забезпечення формування облікової політики / М. О. Юнацький. // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(1). – С. 40-46.
80. Юркова І. М. Класифікація виробничих запасів на вугледобувних підприємствах / І. М. Юркова // Економічний форум. - 2013. - № 3. - С. 217-223.

81. Юркова І. М. Оцінка виробничих запасів на підприємствах вугільної промисловості / І. М. Юркова // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. - 2013. - № 4. - С. 132-137.