

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Національний аерокосмічний університет ім. М. Є. Жуковського
„Харківський авіаційний інститут“
Факультет програмної інженерії та бізнесу
Кафедра фінансів, обліку і оподаткування

Пояснювальна записка до дипломної роботи

магістра

(освітній ступінь)

на тему „Організація обліку, аудиту та аналізу виробничих запасів
сільськогосподарського підприємства“

ХАІ.604.96001/2.071. .210

Виконала: студентка 6-го курсу групи 96001/2
спеціальності 071 „Облік і оподаткування“
освітньої програми „Облік і оподаткування“

Краснодубець О. В.

Керівник:

Дзюбенко О. В.

Рецензент:

Михайленко Д. Г.

Міністерство освіти і науки України
Національний аерокосмічний університет ім. М. Є. Жуковського
„Харківський авіаційний інститут“

Факультет *Програмної інженерії та бізнесу*
 Кафедра *Фінансів, обліку і оподаткування*
 Рівень вищої освіти *другий (магістерський)*
 Спеціальність *072 „Облік і оподаткування“*
 Освітня програма *„Облік і оподаткування“*

ЗАТВЕРДЖУЮ
 Завідувачка кафедри
 д-р екон. наук, проф.
 _____ Т. В. Калінеску
 „12“ жовтня 2020 року

ЗАВДАННЯ
НА ДИПЛОМНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Краснодубець Олені Володимирівні

1 Тема дипломної роботи: *Організація обліку, аудиту та аналізу виробничих запасів сільськогосподарського підприємства*

керівник дипломної роботи *Дзюбенко Олег Володимирович, канд. техн. наук, доцент*

затверджені наказом Університету від „2“ грудня 2020 року № 1906-уч

2 Термін подання студентом дипломної роботи: *22 лютого 2021 року*

3 Вихідні дані до роботи:

– *баланс, звіт про прибутки і збитки, звіт про рух грошових коштів ТОВ „Альфа“ за 2015 – 2019 роки;*

– *основні економічні показники роботи підприємства за 2015 – 2019 роки;*

– *дані про виробничі запаси підприємства.*

4 Зміст пояснювальної записки

Вступ

1 Теоретичні засади обліку, аудиту і аналізу виробничих запасів підприємства

2 Облік виробничих запасів підприємства

3 Контроль і аудит виробничих запасів підприємства

4 Аналіз виробничих запасів ТОВ „Альфа“

Висновки

Перелік джерел посилання

Додатки

5 Перелік графічних матеріалів:

– *презентація обсягом 10–15 слайдів з результатами роботи;*

– *слайди презентації, роздруковані на аркушах форматом А4 в 3 прим.*

6 Консультанти розділів роботи

Розділ	Науковий ступінь, вчене звання, посада, ініціали і прізвище консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв

Нормоконтроль _____ *О. В. Дзюбенко* „____“ _____ 2021 року
(підпис) (ініціали та прізвище)

7 Дата видачі завдання: 12 жовтня 2020 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Номер етапу	Назва етапу дипломної роботи	Строк виконання етапу	Примітка
1	<i>Збирання матеріалу, обґрунтування актуальності теми роботи</i>	<i>28.11.20</i>	
2	<i>Огляд теоретичних та методологічних основ обліку, аудиту і аналізу виробничих запасів підприємства</i>	<i>14.12.20</i>	
3	<i>Дослідження обліку, контролю і аудиту виробничих запасів підприємства на прикладі ТОВ "Альфа"</i>	<i>30.12.20</i>	
4	<i>Аналіз виробничих запасів підприємства ТОВ „Аль-фа“</i>	<i>15.01.21</i>	
5	<i>Оброблення результатів досліджень і аналізу</i>	<i>29.01.21</i>	
6	<i>Написання пояснювальної записки</i>	<i>12.02.21</i>	
7	<i>Попередній захист</i>	<i>22.02.21</i>	

Студентка _____ *О. В. Краснодубець*
(підпис)

Керівник роботи _____ *О. В. Дзюбенко*
(підпис)

РЕФЕРАТ

Дипломна робота: 130 с., 4 розд., 33 табл., 16 рис., 4 дод., 66 джерел.

ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ, МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ, ОБЛІК, АУДИТ, АНАЛІЗ, ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА, УДОСКОНАЛЕННЯ, ПІДПРИЄМСТВО

Предмет дослідження — методика й організація обліку і аудиту виробничих запасів підприємства.

Об'єкт дослідження — сільськогосподарське підприємство.

Мета дипломної роботи — вивчити та систематизувати основні організаційні основи і методичні принципи вдосконалення обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів підприємства в умовах чинного законодавства.

Використано такі методи дослідження як: аналіз, синтез, спостереження, економіко-статистичний, порівняльний, групування, узагальнення і класифікації, системного та структурного підходів.

Проаналізовано сутність і особливості виробничих запасів підприємства як економічної категорії та об'єкта обліку і аудиту. Розглянуто основи побудови обліку, аналізу й аудиту виробничих запасів підприємства, а також міжнародні стандарти обліку виробничих запасів. Розглянуто методологічні основи обліку і аудиту виробничих запасів підприємства. Розглянуто організацію і виконання синтетичного, аналітичного, податкового і управлінського обліку, а також аудиту виробничих запасів сільськогосподарського підприємства. Виконано факторний аналіз динаміки, складу і структури виробничих запасів підприємства, проаналізовано забезпеченість підприємства виробничими запасами. Розглянуто удосконалення обліку й аудиту виробничих запасів підприємства з використанням інформаційних технологій.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування розроблених пропозицій і рекомендацій для вдосконалення обліку, аудиту і аналізу виробничих запасів сільськогосподарського підприємства.

РЕФЕРАТ

Дипломная работа: 130 с., 4 разд., 33 табл., 16 рис., 4 прил., 66 источник.

ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ, МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ, УЧЕТ, АУДИТ, АНАЛИЗ, учетная политика, СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ, ПРЕДПРИЯТИЕ

Предмет исследования — методика и организация учета и аудита производственных запасов предприятия.

Объект исследования — сельскохозяйственное предприятие.

Цель дипломной работы — изучить и систематизировать основные организационные основы и методические принципы совершенствования учета, анализа и аудита производственных запасов предприятия в условиях действующего законодательства.

Использованы такие методы исследования как: анализ, синтез, наблюдение, экономико-статистический, сравнительный, группировки, обобщения и классификации, системного и структурного подходов.

Проанализированы сущность и особенности производственных запасов предприятия как экономической категории и объекта учета и аудита. Рассмотрены основы построения учета, анализа и аудита производственных запасов предприятия, а также международные стандарты учета производственных запасов. Рассмотрены методологические основы учета и аудита производственных запасов предприятия. Рассмотрена организация и выполнение синтетического, аналитического, налогового и управленческого учета, а также аудита производственных запасов сельскохозяйственного предприятия. Выполнен факторный анализ динамики, состава и структуры производственных запасов предприятия, проанализированы обеспеченность предприятия производственными запасами. Рассмотрены совершенствования учета и аудита производственных запасов предприятия с использованием информационных технологий.

Практическое значение полученных результатов заключается в возможности применения разработанных предложений и рекомендаций по совершенствованию учета, аудита и анализа производственных запасов сельскохозяйственного предприятия.

ABSTRACT

Thesis: 130 pp., 4 sections, 33 tables, 16 figures, 4 appendix, 66 sources.

INVENTORIES, METHODOLOGICAL APPROACHES, ACCOUNTING, AUDIT, ANALYSIS, ACCOUNTING POLICY, IMPROVEMENT, ENTERPRISE

Subject of research — methods and organization of accounting and auditing of production stocks of the enterprise.

Object of research — agricultural enterprise.

The purpose of the thesis — to study and systematize the basic organizational bases and methodological principles of improving the accounting, analysis and audit of inventories enterprises under current legislation.

Used research methods such as: analysis, synthesis, observation, economic-statistical, comparative, grouping, generalization and classification, system and structural approaches.

The essence and features of production stocks of the enterprise as an economic category and object of accounting and audit are analyzed. The bases of construction of the account, the analysis and audit of industrial stocks of the enterprise, and also the international standards of the account of industrial stocks are considered. The methodological bases of accounting and auditing of production stocks of the enterprise are considered. The organization and implementation of synthetic, analytical, tax and management accounting, as well as the audit of inventories of agricultural enterprises are considered. The factor analysis of dynamics, structure and structure of production stocks of the enterprise is executed, the maintenance of the enterprise with production stocks is analyzed. Improvement of the account and audit of production stocks of the enterprise with use of information technologies is considered.

The practical significance of the obtained results lies in the possibility of application developed proposals and recommendations for improving the accounting, auditing and analysis of inventories of agricultural enterprises.

1	ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АУДИТУ І АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА	10
1.1	Сутність і характеристика виробничих запасів як економічної категорії та об'єкта обліку, аудиту і аналізу	10
1.2	Основи побудови обліку, аналізу і аудиту виробничих запасів підприємства	13
1.3	Міжнародні стандарти обліку виробничих запасів підприємства .	29
2	МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА	34
2.1	Облікова політика як система інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємства	34
2.2	Документальне оформлення, систематизація та узагальнення даних про виробничі запаси в облікових регістрах та звітності .	41
2.3	Методика перевірки державними контрольними органами стану обліку виробничих запасів на підприємствах	49
3	ОБЛІК І АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА (НА ПРИКЛАДІ ТОВ „АЛЬФА“)..	54
3.1	Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів підприємства	54
3.2	Податковий облік операцій з виробничими запасами на підприємстві	64
3.3	Управлінський облік виробничих запасів підприємства	67
3.4	Аудит виробничих запасів та типові порушення, виявленні під час його проведення на підприємстві	72
4	АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ Й АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ..	81
4.1	Аналіз динаміки, складу і структури виробничих запасів підприємства	81
4.2	Аналіз забезпеченості підприємства виробничими запасами . . .	86
4.3	Удосконалення обліку й аудиту виробничих запасів в умовах використання інформаційних технологій	94
	ВИСНОВКИ	100
	ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ.....	103
	Додаток А Розрахунок собівартості придбаних запасів.....	108
	Додаток Б Розрахунок вибуття запасів.....	110
	Додаток В Аналіз зміни витрат матеріалів.....	113
	Додаток Г Фінансові звіти ТОВ „Альфа“ за 2015–2019 роки.....	115

ВСТУП

Актуальність теми дослідження обумовлена тим, що для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства використовують виробничі запаси, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства.

Виробничі запаси [2] займають особливе місце не лише у складі майна підприємства, а й особливе місце їм належить у структурі витрат, оскільки виробничі запаси є основною складовою при формуванні собівартості готової продукції. Враховуючи це виробничі підприємства особливу увагу приділяють саме обліку, аналізу і аудиту виробничих запасів.

Дослідження виробничих запасів задля ефективного управління виробничим процесом у сучасних умовах господарювання дозволить керівництву підприємства отримувати якісну інформацію. При переході діяльності економічних суб'єктів на ринкові відносини, що потребують об'єктивно зміни бухгалтерського обліку наближення його до міжнародних стандартів, правильна організація бухгалтерського обліку виробничих запасів є необхідною умовою для діяльності підприємства. Від вирішення цієї проблеми залежить фінансовий стан підприємства, конкурентоспроможність його продукції на ринку [3]. Рациональне керування матеріальними ресурсами і виробничо-господарським процесом в нинішніх умовах можливе лише за допомогою детального обліку і обґрунтованої економічної оцінки. У цьому зв'язку будь якому підприємству необхідна інформація про склад, кількість, вартість матеріальних ресурсів, які використовуються в господарській діяльності [4].

Мета і завдання дослідження. Мета роботи полягає у вивченні та систематизації основних організаційних основ і методичних принципів вдосконалення обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів підприємства в умовах діючого законодавства.

Для досягнення мети в роботі поставлено та вирішено такі завдання:

- а) досліджено економічну сутність та теоретичні основи виробничих запасів як об'єкту обліку, аналізу та аудиту;
- б) розглянуто міжнародні стандарти обліку виробничих запасів;
- в) досліджені документальне оформлення, аналітичний та синтетичний облік виробничих запасів підприємства;
- г) вивчено управлінський облік виробничих запасів підприємства;
- д) досліджено методичні аспекти зовнішнього (незалежного) аудиту виробничих запасів;
- е) вивчено методика аналізу забезпеченості та ефективності використання виробничих запасів;
- є) розглянуто технологію використання інформаційних систем у процесі обліку, аудиту і аналізу виробничих запасів підприємства.

Предмет і об'єкт дослідження. Предметом дослідження є методика й організація обліку і аудиту виробничих запасів підприємства. У якості об'єкта дослідження обрано ТОВ „Альфа“.

Методологія та методика дослідження. Теоретико-методологічною основою випускної роботи є законодавчі акти та нормативні документи, матеріали наукових видань, аналітичні та статистичні матеріали, облікові та звітні дані підприємства.

Структура і обсяг роботи. Дипломна робота складається зі вступу, чотирьох розділів, висновків, переліку джерел посилання і додатків.

У вступі обґрунтована актуальність обраної теми, визначені мета, основні задачі, об'єкт та предмет дослідження, його методологія та методика, структура та обсяг роботи.

У першому розділі розкрито економічну сутність виробничих запасів як об'єкта обліку, аналізу і аудиту, їх значення в процесі діяльності підприємств, розглянуті міжнародні стандарти обліку виробничих запасів підприємства.

У другому розділі розглянуто методологічні основи обліку і аудиту виробничих запасів, чинну систему документального оформлення, систематизації та узагальнення інформації про виробничі запаси підприємства, розкривається облік надходження та вибуття запасів на виробництво та вказуються особливості управлінського обліку виробничих запасів.

У третьому розділі викладено питання організації процесу обліку і аудиту виробничих запасів на підприємстві.

У четвертому розділі виконано аналіз та дано загальну оцінку динаміки і структури виробничих запасів підприємства, виконано факторний аналіз виробничих запасів, розглянуто питання вдосконалення обліку, аудиту та аналізу виробничих запасів підприємств в умовах використання інформаційних систем і технологій.

У висновках сформульовані основні висновки та пропозиції результатами дослідження з обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів підприємства.

1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ, АУДИТУ І АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Сутність і характеристика виробничих запасів як економічної категорії та об'єкта обліку, аудиту і аналізу

Важливою обліково-економічною категорією, об'єктом обліку, фактором ефективності виробничого процесу є запаси, які займають вагоме місце в складі оборотних активів будь-якого підприємства, тому обґрунтування сутності таких понять, як „запаси“, „виробничі запаси“ та „товарно-виробничі запаси“, для підприємств мають вирішальне значення.

Для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовуються товарно-виробничі запаси, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства. Вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Товарно-виробничі запаси є складовою частиною групи матеріальних ресурсів, які формують економічні (виробничі) ресурси. Товарно-виробничі запаси у складі економічних ресурсів можна представити у вигляді рис. 1.1.

В літературі з обліку зустрічаються багато різних понять, пов'язаних із запасами, проте, слід врахувати, що кожне з них має власне тлумачення. Таким чином часто застосовуються поняття „виробничі запаси“, замінене поняттям „матеріали“. Деякі автори при визначенні поняття „матеріальні оборотні активи“ застосовують термін „цінності“. Однак, поняття „цінність“ є описовою категорією, ознакою, якісним показником, що характеризує запаси як економічні елементи, які мають користь для їх власника і можуть принести йому економічні вигоди [23].

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

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

Термін „товарно-виробничі запаси“ найбільшою мірою відображає характерні властивості матеріальних елементів виробництва, основне призначення яких — обробка у процесі виробництва, формування основи виробів, при цьому



Рисунок 1.1 — Товарно-виробничі запаси у складі економічних ресурсів [24]

враховується можливість перебування їх у складі резервів у вигляді виробничих запасів на складі або готових виробів (товарів), що перебувають на складах [??].

Поряд з цим не можна не враховувати існування терміну „запаси“, який згідно з П(С)БО 9 „Запаси“ [10], об’єднує основні складові оборотних матеріальних активів. Використання цього терміну викликає певні протиріччя, які пов’язані із його тлумаченням в обліковій літературі. Так більшість авторів під терміном „запаси“ розуміють резерв матеріальних ресурсів, які не використовуються в поточній діяльності підприємства і призначені для забезпечення безперервності процесу виробництва, зберігання на випадок необхідності. Тобто поняття „запаси“ є досить специфічним. Не дивлячись на те, що термін „товарно-виробничі запаси“ є найбільш прийнятним у застосуванні термін „запаси“ набув широкого вжитку.

Отже, запаси — це товарно-матеріальні цінності, які включають товарно-виробничі запаси, товари, а також поточні біологічні активи і продукцію сільськогосподарського виробництва, якщо їх оцінку здійснено у відповідності до П(С)БО 9 „Запаси“.

Під час виробничого процесу використовуються різного роду матеріальні цінності. Одні з них повністю споживаються у процесі виробництва, інші змінюють лише свою форму або входять у виріб без будь-яких зовнішніх змін, і є такі, які не включаються в масу чи хімічний склад готової продукції. З метою зручності використання запасів прийнято спочатку їх класифікувати.

Класифікація кожного явища є дуже важливою ланкою, оскільки від її правильності буде залежати і правильність використання цього явища. Існує декілька підходів до класифікації запасів підприємства. Одним із варіантів є розподілення на власні запаси та запаси, які не є власністю підприємства, але знаходяться на його території. Кожна група в свою чергу поділяється на види запасів (рис. 1.2).

Власні запаси підприємства обліковуються на балансових рахунках. До них відносяться:

Виробничі запаси — це придбані або самостійно виготовлені запаси, які підлягають подальшій переробці на підприємстві або утримуються для іншого споживання в ході нормального операційного циклу.

Незавершене виробництво — це незакінчені обробкою та складанням деталі, вузли і вироби, а також незакінчені технологічні процеси.

Готова продукція — це продукція, яка виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.

Товари — це матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу.

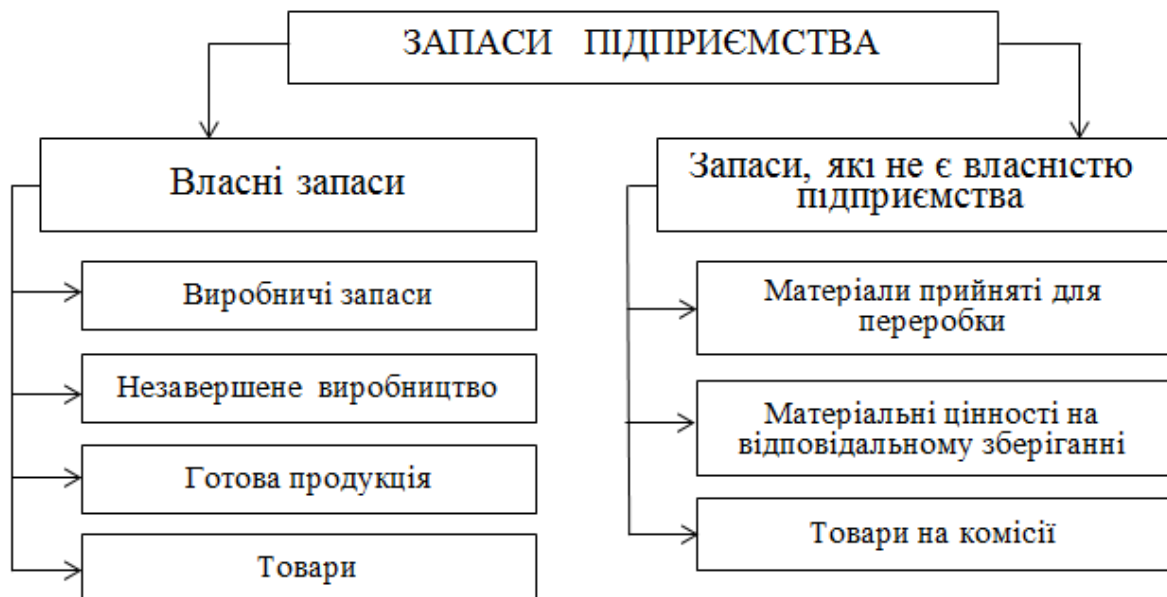


Рисунок 1.2 — Класифікація запасів підприємства

Запаси, які не є власністю підприємства до запасів підприємства, у якого вони знаходяться, не включаються та обліковуються поза балансом (позабалансові рахунки 022, 023, 024) [12]. До них відносяться:

а) матеріали, прийняті для переробки — давальницька сировина, яка не оплачується одержувачем і залишається власністю замовника.

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

в) товари на комісії — це товари, одержані в межах договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари.

Важливим етапом аналітичної роботи на підприємстві є організація групування виробничих запасів за технологічними ознаками та за призначенням і роллю в процесі виробництва. З метою обліку запаси групують (таблиця 1.1)

Для зручності та правильної організації обліку запаси можливо класифікувати за рядом ознак [11] (таблиця 1.2).

Така класифікація запасів забезпечує виконання основних завдань обліку та контролю запасів серед яких є такі:

- а) забезпечення своєчасного документального оформлення руху запасів;
- б) достовірне визначення первісної вартості запасів;
- в) контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням запасів та їх збереження у місцях зберігання і на всіх стадіях обробки;
- г) забезпечення відповідності складських запасів нормативам;
- д) достовірна оцінка запасів;
- е) розрахунок фактичної собівартості витрачених матеріалів та їх залишків;
- є) відображення операцій з оприбуткування та витрачання запасів у системі бухгалтерського обліку;
- ж) розкриття інформації про запаси у примітках до фінансової звітності.

Перераховані завдання сприяють формуванню інформації для управління запасами.

1.2 Основи побудови обліку, аналізу і аудиту виробничих запасів підприємства

Методологічні засади формування інформації про визнання, оцінку запасів, їх розкриття у фінансовій звітності визначено у П(С)БО 9 „Запаси“. Визначення сутності запасів згідно з П(С)БО 9 можна представити наступним чином (рис. 1.3).

Норми П(С)БО 9 „Запаси“ не розповсюджуються на:

незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними;

фінансові активи;

поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю відповідно до П(С)БО 30 „Біологічні активи“, корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до інших П(С)БО.

Виробничі запаси — це важлива економічна та облікова категорія, невід’-

Таблиця 1.1 — Групування запасів підприємства

Група запасів	Визначення	Рахунок
1 Сировина та основні матеріали	Предмети праці, що входять до складу вироблюваних продуктів і становлять їх основу (наприклад, бавовна для виробництва пряжі, метал для виробництва станків, залізна руда для виробництва чавуну тощо)	Рахунок №201 і „Сировина матеріали“
2 Допоміжні матеріали	Матеріали, які або приєднуються до основних матеріалів, щоб надати їм визначеної якості (фарба для цукерок у кондитерському виробництві), або знаряддя виробництва, що витрачаються в процесі роботи (мастильні матеріали), або ті, що витрачаються для обслуговування процесу виробництва (електричні лампочки тощо)	Рахунок №201 і „Сировина матеріали“
3 Купівельні напівфабрикати	Вироби, що придбаваються для комплектації продукції, що виготовляється на підприємстві, але ще потребують обробки чи збирання (комплектуючі вироби, конструкції, деталі)	Рахунок №201 „Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби“
4 Запасні частини для проведення ремонтів	Окремі запасні частини машин, обладнання, транспортних засобів, призначені для виконання ремонтів, заміни зношених частин тощо, і такі, що не належать до основних засобів.	Рахунок №207 „Запасні частини“
5 Матеріали сільськогосподарського призначення	Насіння, корми, посадковий матеріал як власного виробництва, так і куплені	Рахунок №208 „Матеріали сільськогосподарського призначення“
6 Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю	Наявність та рух поточних біологічних активів рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих тощо).	Рахунок №211 „Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю“
7 Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю	Наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних активів тваринництва (молодняк тварин на вирощуванні, тварини на відгодівлі, птиця, доросла худоба, що вибракувана з основного стада, тощо).	Рахунок №212 „Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю“

Продовження таблиці 1.1

Група запасів	Визначення	Рахунок
8 Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю	Наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо, унаслідок чого їх оцінка здійснена відповідно до П(С)БО 9 „Запаси“. Аналітичний облік ведеться за видами (групами) поточних біологічних активів тваринництва.	Рахунок №212 „Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю“
9 Малоцінні та швидкозношувані предмети	Предмети, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік.	Рахунок №22 „МШП“
10 Незавершене виробництво	Виступає у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів.	Рахунок №23 „Виробництво“
11 Брак	Продукція, напівфабрикати, деталі, вузли і роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані лише після додаткових витрат на виправлення.	Рахунок №24 „Брак у виробництві“
12 Напівфабрикати	Сировина і матеріали, які пройшли стадії обробки, але ще не є готовою продукцією. У виготовлені продукції вони виконують таку ж роль, як і основні матеріали, тобто утворюють її матеріальну основу.	Рахунок №25 „Напівфабрикати“
13 Готова продукція	Продукція, яка виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом.	Рахунок №26 „Готова продукція“
14 Продукція сільськогосподарського виробництва	Продукція, одержана від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад в дитячі садки, їдальні тощо).	Рахунок №27 „Продукція сільськогосподарського виробництва“
15 Товари	Матеріальні цінності, що придбані (отриманні) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу.	Рахунок №28 „Товари“

Таблиця 1.2 — Класифікація запасів та їх характеристика

Ч. ч.	Класифікаційна група запасів	Вид запасів	Характеристика
1	За призначенням та причинами утворення	Постійні	Частина виробничих і товарних запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками.
		Сезонні	Запаси, що утворюються, при сезонному виробництві продукції чи при сезонному транспортуванні.
2	За місцем знаходження	Складські	Запаси, що знаходяться на складах підприємства.
		У виробництві	Запаси, що знаходяться в процесі обробки.
		В дорозі	Продукція, що відвантажена споживачу і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі.
3	За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Запаси, що відповідають запланованим обсягом запасів, необхідним для забезпечення безперервної роботи підприємства.
		Понаднормативні	Запаси, що перевищують їх нормативну кількість.
4	За наявністю на початок і кінець звітного періоду	Початкові	Величина запасів на початок звітного періоду.
		Кінцеві	Величина запасів на кінець звітного періоду.
5	Відносно балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі.
		Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству і знаходяться у нього через певні обставини.
6	За ступенем ліквідності	Ліквідні	Виробничі та товарні запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів.
		Неліквідні	Виробничі та товарні запаси, які не можливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів.
7	За обсягом	Вільні	Запаси, що знаходяться у надлишку на підприємстві.
		Обмежені	Запаси, що знаходяться в обмеженій кількості на підприємстві.

Продовження таблиці 1.2

Ч. ч.	Класифікаційна група запасів	Вид запасів	Характеристика
8	За сферою використання	У сфері виробництва	Запаси, що знаходяться в процесі виробництва (виробничі запаси, незавершене виробництво)
		У сфері обсягу	Запаси, що знаходяться у сфері обігу (готова продукція, товари).
9	За походженням	Первинні	Запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягали обробці на даному підприємстві.
		Вторинні	Матеріали та вироби, що після первинного використання можуть застосовуватися в друге у виробництві.
10	За складом і структурою	Запаси виробничі (предмети і засоби праці)	Запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, палива, запчастин, тари і тарних матеріалів, МШП.
		Запаси незавершеного виробництва (предмети праці)	Частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки та неприйнята відділом технічного контролю (ВТК).
		Запаси готової продукції (продукти праці)	Продукція закінчена виробництвом, що прийнята ВТК і знаходяться на складі.
		Запаси товарні (продукти праці)	Товари, що знаходяться у сфері обігу, а також продукція, що знаходиться в дорозі.

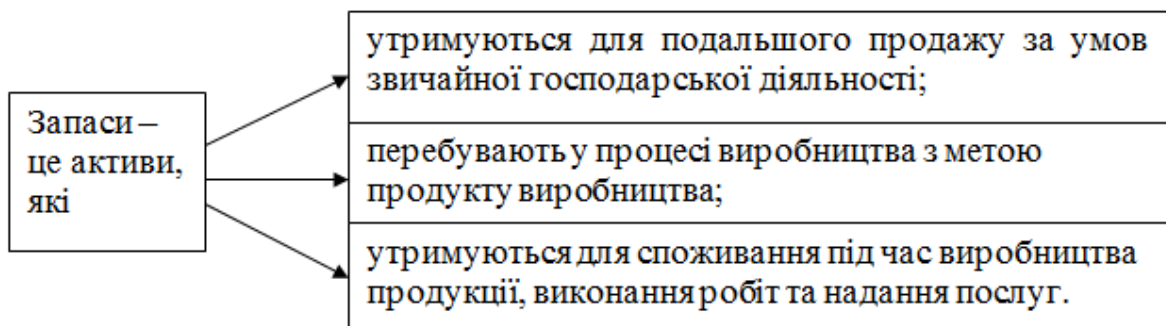


Рисунок 1.3 — Визначення сутності запасів згідно з П(С)БО 9

емна умова функціонування будь-якого підприємства. Вони завжди були об'єктами дослідження багатьох учених, таких як Ф. Ф. Бутинець, П. С. Безруких, С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко, М. С. Пушкар, Н. М. Ткаченко, І. А. Бланк, І. Б. Швець, І. А. Бондарева, Р. З. Чейз, Н. Дж. Еквілайн, Р.Ф. Якобс та ін. [25], [26], [59].

Огляд навчальної та наукової літератури обліку запасів подано в таблиці 1.3.

Запаси займають значну частку в активі балансу промислових підприємств, тому від правильної оцінки та відображення їх в обліку залежать показники фінансового стану.

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

Таким чином, не всі товарно-виробничі запаси визнаються активами, а отже, можуть обліковуватись у складі запасів і повинні відображатись у складі активів при складанні фінансової звітності. Це можуть бути товарно-виробничі запаси, придбані для благодійної діяльності або для задоволення особистих потреб працівників підприємства.

Такі запаси обліковуються як витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства [9].

Оцінка запасів на підприємстві, враховуючи вимоги П(С)БО 9 „Запаси“, здійснюється на трьох етапах їх руху:

- коли запаси надходять;
- коли запаси вибувають;
- на дату складання балансу.

Облікова вартість, за якою враховують запаси на всіх етапах руху відображена на рисунку 1.4.

Розглянемо особливості оцінки на кожному з етапів руху запасів.

При надходженні основою визначення вартості запасів є вартість їх придбання або собівартість. Первісна вартість запасів визначається залежно від способу їх надходження на підприємство. При надходженні запасів на підприємство їх первісна вартість формується за правилами (таблиця 1.4).

Для правильного визначення первісної вартості придбаних запасів необхідно враховувати, що не всі витрати, пов'язані з надходженням запасів, включаються до їх первісної вартості (рисунок 1.5).

Транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ) — один з елементів витрат, який включається до первісної вартості (собівартості) запасів, придбаних за плату.

ТЗВ, що виникають у процесі придбання запасів, можуть обліковуватись за двома варіантами:

- а) прямо включатися до собівартості придбаних запасів;

Таблиця 1.3 — Огляд навчальної та наукової літератури з питань обліку запасів

Ч. ч.	Автор, джерело	Проблемні питання, що розглядаються	Пропозиції автора
Огляд навчальної літератури			
1	Бутинець Ф. Ф. [22]	Роль та вплив законодавчого регулювання обліку в різних країнах, проблема впливу різних факторів на побудову та розвиток національних систем обліку різних країн.	Вдосконалення методики складання та подання фінансової звітності відповідно до національних вимог та міжнародних стандартів обліку.
2	Виговська Н. Г. [23]	Аудиту і ревізії виробничо-фінансової діяльності підприємств та господарського контролю.	Вдосконалення процесу документального оформлення аудиту та ревізії.
3	Єфіменко В. І. [28]	Теоретичні та практичні основи фінансового обліку й звітності в зарубіжних країнах з високорозвиненою ринковою економікою відповідно до міжнародних стандартів у порівнянні з вітчизняним веденням обліку	Вдосконалення організації управлінського обліку як інформаційної бази для прийняття оптимальних управлінських рішень.
4	Чумаченко М. Г. [36]	Забезпечення організації бухгалтерського обліку запасів і економічного аналізу на підприємстві, котра б сприяла максимальному використанню інформації в управлінні виробництвом.	Підвищення оперативності бухгалтерського обліку і економічного аналізу як важливої структурної частини інформаційної системи управління викладені.
Огляд наукової літератури			
5	Гамова О. В. [30]	Невдосконалені шляхи обліку та організації внутрішньогосподарського аналізу виробничих запасів для раціонального їх використання і підвищення ефективності виробництва.	Мінімізація матеріальних запасів в припустимих межах, яка зумовлює прискорення обороту виробничих запасів.
5	Дунаєва М. В.	У процесі діяльності суб'єктів господарювання фактична собівартість запасів підлягає суттєвим коливанням.	Для оцінки запасів на конкретну дату необхідно користуватися різними методами.
7	Єрмоленко Г. М. [38]	Проблема теоретичного визначення сутності, змісту, ролі запасів в господарській діяльності.	Організація автоматизованого складського обліку за допомогою програми „1С:Бухгалтерія“, комп'ютеризація обліку.
8	Костиренко Л. В. [56]	Вибір правильного методу вибуття запасів для отримання максимально можливого прибутку.	Попередній розрахунок очікуваного прибутку при використанні різних методів вибуття запасів. Обрання вдалого методу для отримання максимального прибутку.

Продовження таблиці 1.3

Ч. ч.	Автор, джерело	Проблемні питання, що розглядаються	Пропозиції автора
9	Кравець М. О.	Низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств	підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств, яке забезпечується запровадженням інформаційних технологій обробки економічної інформації
10	Кузьменко О. М.	Проблема складності обліку матеріалів та підвищення відповідальності за його організацію.	Виділити домінуючі фактори, що впливають на класифікацію виробничих запасів на підприємствах по виробництву будівельних матеріалів.
11	Кухарський М. О.	Проблема визначення первісної вартості запасів залежно від напрямків їх надходження на підприємство.	Прийняті методи оцінки запасів не повинні змінюватися впродовж року чи більшого періоду, а їх зміна повинна мати обґрунтування, яке обов'язково розкривається у примітках до фінансової звітності.
12	Лищенко О. Г.	Питання організації внутрішньогосподарського обліку та аналізу виробничих запасів у відповідності зі специфікою виробництва.	Мінімізація матеріальних запасів в припустимих межах, яка зумовлює прискорення обороту виробничих запасів та підвищення конкурентоспроможності продукції.
13	Лопатіна В. В.	Проблема аналізу підходів щодо трактування поняття „виробничі запаси“ у вітчизняній та зарубіжній науковій літературі, що надасть можливість уточнити та поглибити економічну сутність поняття.	Необхідність створення якісно нової системи управління виробничими запасами.
14	Олійник Т. О. [58]	Недосконала система організації бух.обліку, наявність великих розривів в часі між моментом одержання обліково-економічної інформації та моментом її використання.	Щомісячне складання, так званих, часткових нагромаджувальних відомостей з надходження і вибуття матеріальних цінностей в межах їх кожної підгрупи, що підвищує оперативність виявлення можливих помилок у складському і бухгалтерському обліку.
15	Олініченко І. В.	Невідповідний рівень контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів, обмеженість контролю використання виробничих запасів	Чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств (застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів)

Продовження таблиці 1.3

Ч. ч.	Автор, джерело	Проблемні питання, що розглядаються	Пропозиції автора
16	Попович П. А.	Сутність та особливості організації операційного аналізу виробничих запасів за умов функціонування робочих місць на підприємствах.	Запропонована система показників операційного аналізу виробничих запасів. Визначені вихідні форми носіїв інформації, котрі відображають результати проведеного аналізу.
17	П'яткіна Е. В.	Проблеми ведення обліку виробничих запасів на підприємстві через відсутність інформаційного забезпечення	Удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами та обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації виробничих запасів
18	Рета М. В.	Проблема дослідження окремих аспектів бухгалтерського обліку запасів придбаних за іноземну валюту.	Підтвердження доцільності використання механізмів обліку запасів придбаних за валютні кошти, які б дозволяли врахувати зміни валютних курсів та мінімізувати їх вплив на результати діяльності підприємства.
19	Сайко О. В. [61]	Негативні сторони наявної методики обліку виробничих запасів на підприємствах молокопереробної промисловості	Для даних підприємств доцільно звернути увагу на те, що потрібно доопрацювати та вдосконалити діючі форми документації з оперативного обліку виробничих запасів, а саме їх рух у процесі виробництва, доцільно ввести нові форми первинної документації, що мають забезпечити своєчасність надходження та вибуття виробничих запасів підприємства.
20	Ткаченко Н. М. [62]	Проблема визначення первісної вартості запасів залежно від напрямків їх надходження на підприємство.	Прийняті методи оцінки запасів не повинні змінюватися впродовж року чи більшого періоду.
21	Федченко Т. В. [50]	Постановка питання щодо необхідності автоматизації аналізу на базі комп'ютера.	Необхідність створення якісно нової системи управління виробничими запасами.
22	Цвентарна В. Я.	Проблема обліку виробничих запасів та продукції с\г виробництва на сільськогосподарських підприємствах.	Запаси повинні підлягати повному обліку, маркуванню та етикетуванню.
23	Шумляєв Б. А.	Проблема низького рівня оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств.	Модернізація комп'ютерних систем на підприємстві.

Кінець таблиці 1.3

Ч. ч.	Автор, джерело	Проблемні питання, що розглядаються	Пропозиції автора
24	Яременко Л. М.	Виявлення та аналіз основних проблем ведення обліку виробничих запасів на підприємствах та шляхи усунення.	Узгодження механізмів бухгалтерського і податкового обліку виробничих запасів, чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств.
25	Ярошенко Т. В.	Проблема дослідження окремих аспектів бухгалтерського обліку запасів придбаних за іноземну валюту.	Підтвердження доцільності використання механізмів обліку запасів придбаних за валютні кошти, які б дозволяли врахувати зміни валютних курсів та мінімізувати їх вплив на результати діяльності підприємства.

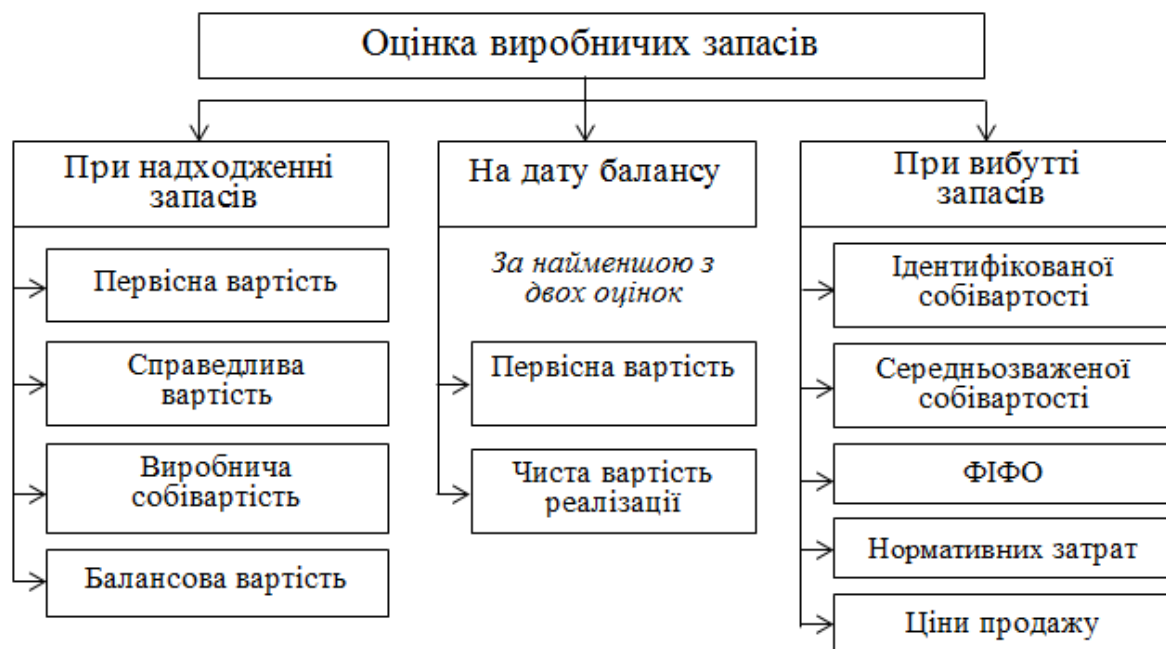


Рисунок 1.4 — Оцінка виробничих запасів

Таблиця 1.4 — Порядок формування первісної вартості запасів

Ч. ч.	Надходження	Формування первісної вартості
1	Придбання за грошові кошти та їх еквіваленти	Собівартість запасів, яка складається з фактичних витрат на їх придбання. Формується на стадії закупівлі, транспортування і зберігання цих запасів до моменту передачі їх у виробництво.
2	Виготовлення власними силами	Собівартість їх виробництва визначається за П(С)БО 16 „Витрати“. Формується на стадії виробництва.
3	Внесення до статутного капіталу	Погоджена засновниками (учасниками) підприємства справедлива вартість запасів з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника.
4	Безоплатне одержання	Справедлива вартість запасів з урахуванням витрат, що вкл. до перв.вар. запасів, придбаних у постачал.
5	Придбання в результаті обміну на подібні активи	Балансова вартість переданих запасів. Якщо балансова вартість перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.
6	Придбання в результаті обміну на неподібні активи	Справедлива отриманих вартість запасів.

б) відображатися на окремому субрахунку рахунків обліку запасів і щомісячно розподілятися між залишками невикористаних і використаних за місяць запасів.

При останньому варіанті застосовують метод „середнього відсотка“. Його застосовують, якщо витрати, пов’язані з придбанням та доставкою запасів, неможливо пов’язати з конкретними одиницями запасів.

Для визначення суми ТЗВ, яка підлягає списанню в кінці місяця, визначається середній відсоток ТЗВ (ТЗВ%) за формулою

$$\text{ТЗВ}\% = \frac{\text{ТЗВ}_{\text{поч}} + \text{ТЗВ}_{\text{до}}}{\text{ЗАП}_{\text{поч}} + \text{ЗАП}_{\text{до}}},$$

де $\text{ТЗВ}_{\text{поч}}$ — залишки ТЗВ на початок місяця;

$\text{ТЗВ}_{\text{до}}$ — дебетовий оборот (надходження) ТЗВ протягом місяця;

$\text{ЗАП}_{\text{поч}}$ — залишки запасів на початок місяця;

$\text{ЗАП}_{\text{до}}$ — дебетовий оборот (надходження) запасів протягом місяця.

Оцінка запасів під час їх відпуску має важливе значення, оскільки саме тут виникають проблеми з вибором варіанта, з урахуванням впливу оцінки на вартість продукції, що виготовляється, ціну готових виробів, попит споживачів і розмір прибутку. Від правильності вибору методу оцінки запасів залежить об’є-

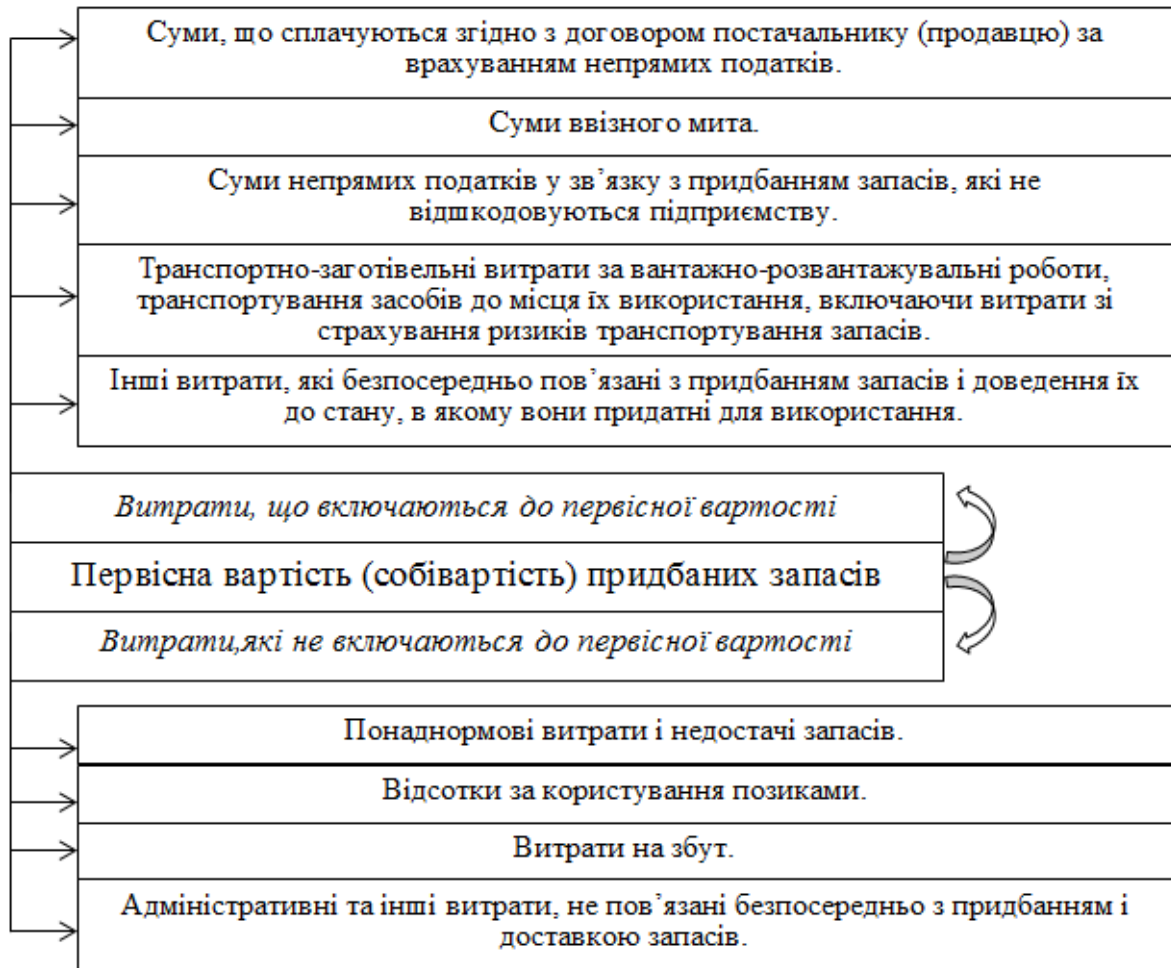


Рисунок 1.5 — Витрати, що виникають у процесі надходження запасів

ктивність (реальність) даних про отриманий підприємством прибуток, оскільки неправильно вибраний метод списання в умовах збільшення або зменшення ринкових цін на ті чи інші запаси може призвести до завищення або заниження оподаткованого прибутку підприємств. Порівняння методів оцінювання вибуття запасів подано у таблиці 1.5.

При вибутті запасів підприємство має право застосовувати одночасно декілька методів оцінки, проте, існує наступне обмеження: для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується виключно один з наведених методів. Тому допустима ситуація, коли в обліку підприємства різні запаси оцінюватимуться по різному, якщо є можливість підтвердити різницю в умовах їх використання.

Отже, на основі існуючих підходів до оцінки виробничих запасів при їх надходженні на підприємство необхідно дотримуватися принципу „об’єктивності“; встановлювати порядок визначення вартості виробничих запасів залежно від шляхів надходження їх на підприємство; правильно включати до первісної вартості транспортно-заготівельні витрати, в залежності від способу їх розподілу (при оприбуткуванні чи при використанні), що залежить від діяльності та закріплюється обліковою політикою і підприємства [19].

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

Основним нормативним документом, який регулює аудиторську діяльність є Закон України „Про аудиторську діяльність“ [5], згідно з яким аудит — це 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.

Метою аудиту виробничих запасів є встановлення об’єктивної істини щодо достовірності та об’єктивності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності операцій та доведення цієї істини через висновок до користувачів.

Мета аудиту визначається завданнями аудиторської перевірки. Завдання аудиту виробничих запасів такі:

- перевірка збереження цінностей;
- перевірка правильності і своєчасності документального відображення операцій по надходженню, заготівлі, переміщенню і витратах виробничих запасів;
- перевірка забезпечення внутрішнього контролю виробничих запасів при транспортуванні і збереженні матеріалів в місцях їх використання і зберігання;
- ефективність контролю за витратами виробничих запасів;

Таблиця 1.5 — Оцінювання запасів у випадку їх вибуття

Метод	Характеристика	Переваги	Недоліки
Ідентифіковані собівартості	Передбачає особливе маркування кожної одиниці запасів, що дозволяє в будь-який момент визначити вартість, а також встановити дату витрачання кожної одиниці запасу певного виду.	Найбільш точний метод. Особливе маркування дозволяє визначити собівартість, таким чином підприємство може регулювати прибуток шляхом реалізації більш дорогих або більш дешевих запасів.	Трудомісткість методу. У результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно.
Середньозваженої собівартості	Проводиться за кожною одиницею запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця та вартості одержаних у звітному місяці на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й одержаних у звітному місяці запасів.	Дає об'єктивну картину руху матеріальних цінностей на підприємстві. Чистий прибуток буде мати середнє значення, яке найбільш відповідає фактичному. рівномірністю списання запасів, реальність стану залишків запасів у балансі та вартості витрачених матеріальних цінностей. Полегшує роботу і не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею товарів.	Не приділяється увага останнім за часом цінам, що більш доречні в оцінці доходу й при прийнятті управлінських рішень. У період підвищення цін метод призводить до того, що підприємства оголошують більший прибуток, ніж справедливий, у результаті чого сплачуються надлишкові кошти у вигляді податків.
ФІФО	Базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство відображені в бухгалтерському обліку, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво, оцінюються за собівартістю перших за часом надходження товарів	Простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком. Залишки невикористаних матеріалів відображаються в активі балансу за цінами, які максимально наближені до реальної ринкової вартості, на дату складання звітності; вигідно застосувати при плановому скороченні закупки матеріалів та при очікуванні падіння цін на продукцію, що виготовляється.	Призводить до заниження величини витрат, які списуються за закупівельними цінами на собівартість продукції, що реалізується. У період зростання цін підприємства оголошують більший прибуток, ніж справжній і виплачують надлишкові кошти у вигляді прибуткових податків. Завищує фінансові результати, що в умовах інфляції призведе до зниження частки купівельної вартості.

Продовження таблиці 1.5

Метод	Характеристика	Переваги	Недоліки
Нормативних витрат	Полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції, що встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і актуальних цін.	Можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм. Відокремлений облік змін норм, тобто контроль за здійсненням режиму економії. Охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат. Можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва	Постійний перегляд норм використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін.
За ціною продажу	Базується на застосуванні середнього відсотку торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати підприємства, що мають значну та змінну номенклатуру з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки.	Даний метод розповсюджений у роздрібній торгівлі.	Б балансі відображається продажна вартість товарів за вирахуванням нереалізованої торговельної націнки, яка розраховується за допомогою середнього відсотка торговельних націнок. Розрахована у такий спосіб величина досить приблизна і може відхилятися від реальної вартості товарів

- правильність проведення систематичної переоцінки матеріалів та
- відображення в бухгалтерському обліку.

При проведенні аудиту виробничих запасів використовуються різні способи і прийоми. Основним із них є контрольне порівняння фактичних залишків виробничих запасів з даними наступної інвентаризації, надходженням і документованими витратами цих виробничих запасів.

Джерелами інформації для перевірки виробничих запасів є записи на рахунках бухгалтерського обліку та первинна документація (прибуткові накладні, лімітно-забірні карти, картки складського обліку матеріалів, накладна-вимога, доручення, журнали-ордери, Головна книга, баланс) [17].

Аудиторська перевірка операцій обліку виробничих запасів починається з розробки детального плану їх перевірки із зазначенням строків виконання. Етапи проведення аудиту виробничих запасів зазначені на рисунку 1.6.

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

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

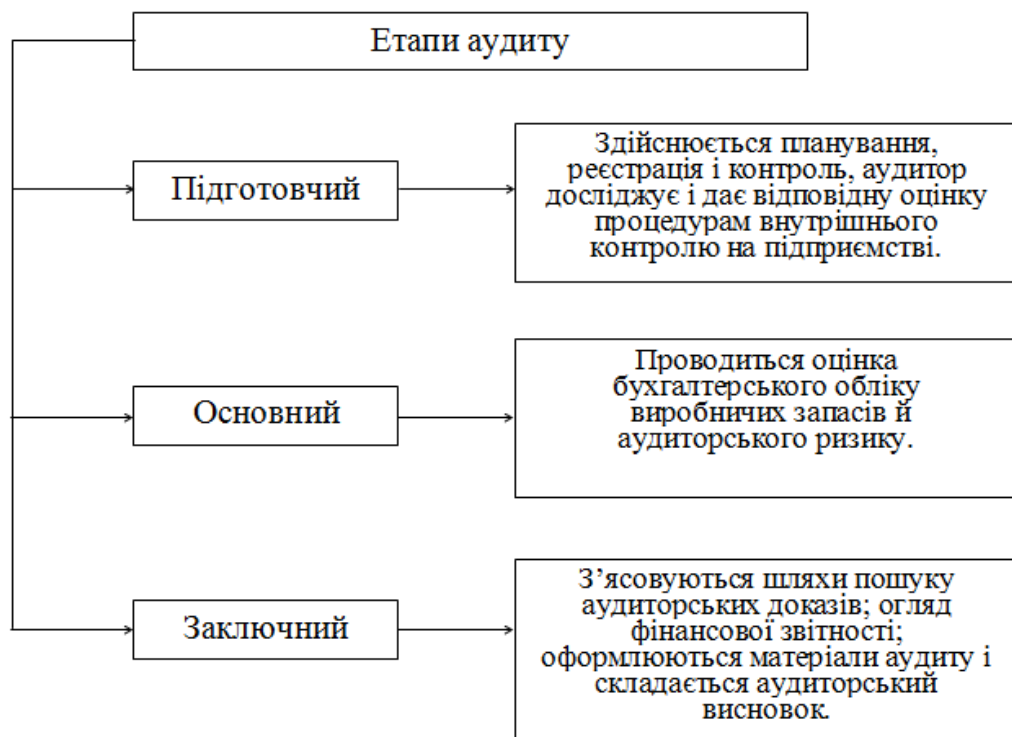


Рисунок 1.6 — Етапи проведення аудиту виробничих запасів

Важливе місце у вдосконаленні економічної системи управління та підвищення рівня економічної роботи посідає економічний аналіз, якому властивий потужний арсенал способів та прийомів дослідження господарських процесів за будь-який відрізок часу, що сприяє підвищенню оперативності управління і прийняттю оптимального управлінського рішення.

Однією з умов безперебійної роботи підприємства є повна забезпеченість потреби в матеріальних ресурсах джерелами покриття. Вони можуть бути зовнішніми і внутрішніми.

До зовнішніх джерел відносяться матеріальні ресурси, що надходять від постачальників відповідно до укладених договорів.

Внутрішні джерела — це скорочення відходів сировини, використання вто-

ринної сировини, власне виготовлення виробничих запасів і напівфабрикатів, економія виробничих запасів у результаті впровадження досягнень науково-технічного прогресу.

Реальна потреба в завезенні матеріальних ресурсів з боку — це різниця між загальною потребою у визначеному виді матеріалу і сумою власних внутрішніх джерел її покриття.

У процесі фінансово-економічного аналізу виробничих запасів підприємства виникають питання, які пов'язані з аналізом матеріального забезпечення підприємства та ефективності використання матеріальних ресурсів. Мету й основні завдання аналізу виробничих запасів відображено на рис. 1.7.

Для характеристики ефективності використання виробничих запасів застосовується система узагальнювальних та приватних показників.

Першу групу складають первинні показники витрат матеріальних цінностей: спільне і питома витрачання, матеріалоемність, коефіцієнти корисного використання матеріальних цінностей, витратний коефіцієнт виходу продукції.

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

Для підвищення рівня аналізу використання матеріальних ресурсів в процесі виробництва, перш за все, необхідно чітко визначити мету аналізу та завдання, що сприяють її досягненню. Аналіз раціонального використання матеріальних ресурсів має вирішити питання про дійсний стан з використанням матеріальних ресурсів. Мета аналізу показників використання виробничих запасів полягає в зниженні частки матеріальних витрат в собівартості продукції. Для того, щоб впевнитись в правильності використання виробничих запасів та відображення їх в обліку проводиться інвентаризація [13], [24].

Підводячи підсумки, варто зазначити, що на матеріальні витрати припадає 50–80% собівартості продукції, тому вони визначають конкурентоспроможність продукції підприємства. Пошук резервів зменшення матеріальних витрат є однією з проблем, що вирішується комплексом управлінських рішень, втіленням заходів, які зменшують матеріальні витрати на одиницю продукції, робіт, послуг.

1.3 Міжнародні стандарти обліку виробничих запасів підприємства

Вибір європейського шляху розвитку, першим етапом якого був вступ України до Світової організації торгівлі (СОТ), призвело до необхідності реформування всіх галузей економіки та удосконалення бухгалтерського обліку у відповідності до міжнародних стандартів. Ідея гармонізації різних систем бухгал-



Рисунок 1.7 – Організаційно-методична модель аналізу виробничих запасів

терського обліку реалізується в рамках Європейського співтовариства (ЄС) ще з 1961 року. Суть її полягає в тому, що в кожній країні може існувати своя модель організації обліку і система стандартів, що їх регулюють. Необхідною умовою є те, що ці стандарти не повинні суперечити аналогічним стандартам в країнах-учасниках співтовариства, тобто повинні знаходитись в відносній гармонії одне з одним.

Згідно з МСБО №2 [27] запаси — це активи, які:

- утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва для такого продажу;
- існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Необхідно відзначити, що визначення запасам у П(С)БО №9 дане майже ідентичне. За винятком того, що в останньому пункті крім споживання у виробничому процесі або при наданні послуг зазначене можливе споживання запасів у керуванні підприємством. Таке доповнення є цілком доречним, тим більше що процес виробництва — це не процес здійснення якої-небудь діяльності. Процес виробництва, наприклад, не містить у собі такі процеси, як заготівля, збереження або реалізація.

Взагалі, визначення вартості запасів є головною метою МСБО №2, як сказано в самому стандарті, що підкреслює значення даного процесу. Відповідно до п. 6 МСБО №2 запаси слід вимірювати за найменшим з двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації.

Вибір оціни за одним з двох найменших показників пояснюється тим, що однією з концептуальних основ МСБО відносно якісних характеристик фінансової звітності є вірогідність, складовою частиною якої є обачність, зокрема, в оцінках активів. В МСБО принцип обачності посідає одне із найголовніших місць, в той час коли в П(С)БО цей принцип використовується не завжди.

Національні стандарти з обліку були розроблені на основі міжнародних з врахуванням національних особливостей економіки України тому П(С)БО 9 „Запаси“ має ряд спільних моментів з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО) 2 „Запаси“, зокрема, щодо умов визнання запасів і основних понять, пов'язаних з ними; рекомендації щодо використання методів оцінки запасів; розкриття інформації про запаси у формах фінансової звітності. Однак, поряд з цим можна виділити наступні відмінності й спільне у положеннях (таблиця 1.6).

Підбиваючи підсумки, варто зазначити наступне: вступ до СОТ та євроінтеграція України вимагає гармонізації П(С)БО та МСБО. Безумовно це призведе до полегшення співпраці вітчизняних підприємств з іноземними партнерами, особливо в торгівельній галузі, оскільки значна кількість продукції, що реалізується населенню України є імпортованою. Але при узгодженні П(С)БО та

Таблиця 1.6 — Порівняння міжнародних та національних стандартів з обліку запасів

Ознака	МСБО 2 „Запаси“	П(С)БО 9 „Запаси“
Визнання запасів	Запаси - це активи, які: - утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; - перебувають у процесі виробництва для такого продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.	Запаси - активи, які: - утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; - перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; - утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.
Класифікація запасів	Запаси включають: - товари, що були придбані та утримуються для перепродажу; - готову вироблену продукцію або незавершене виробництво суб'єкта господарювання; - основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі виробництва.	Запаси включають: - сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб; - незавершене виробництво; - готову продукцію; - товари у вигляді матеріальних цінностей; - малоцінні та швидкозношувані предмети; - поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим Положенням (стандартом).
Оцінка запасів при надходженні	Собівартість запасів повинна включати: - всі витрати на придбання (ціни придбання, ввізного мита та інших податків (окрім тих, що згодом відшкодовуються суб'єктові господарювання податковими органами), а також з витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням); - витрати на переробку; - інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.	Первісною вартістю запасів: а) що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків та всіх інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведення їх до стану, в якому вони придатні для використання. б) що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість; в) що внесені до статутного капіталу, визнається погоджена засновниками справедлива вартість; г) одержаних безоплатно, визнається їх справедлива вартість.
Оцінка запасів на дату балансу	Запаси оцінюються за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації.	Запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Кінець таблиці 1.6

Ознака	МСБО 2 „Запаси“	П(С)БО 9 „Запаси“
Визначення чистої вартості реалізації	Чиста вартість реалізації - попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.	
Витрати, які не включаються до первісної вартості запасів	Витрати, які виключаються із собівартості запасів і визнаються як витрати періоду: - понаднормові відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати; - витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва; - адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан; - витрати на продаж.	Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені): - понаднормові втрати і нестачі запасів; - фінансові витрати; - витрати на збут; - загальногосподарські 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.
Методи оцінки вибуття запасів	- конкретної ідентифікації; - середньозваженої собівартості; - „перше надходження - перший видаток“ (ФІФО); - стандартних витрат; - роздрібних цін.	- ідентифікованої собівартості - відповідної одиниці запасів; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); - нормативних затрат; - ціни продажу.

МСБО потрібно проаналізувати до чого це може призвести в кінцевому результаті, оскільки МСБО також мають певні недоліки, а економіка України має ряд особливостей, не характерних іншим європейським країнам.

2 МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1 Облікова політика як система інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємства

Згідно статті 5 Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні“ [4] підприємство самостійно визначає облікову політику. Облікова політика — це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, тобто це вибір самим підприємством певних і конкретних методик, форми і техніки ведення бухгалтерського обліку, виходячи з діючих актів і особливостей діяльності підприємства.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві та забезпечення фіксування фактів здійснення усіх господарських операцій в первинних документах, реєстрах і звітності протягом встановленого терміну несе власник або уповноважений ним орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством [17].

Основною метою облікової політики є забезпечення одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

Підприємство самостійно визначає свою облікову політику і вибирає форму ведення бухгалтерського обліку з дотриманням принципів, встановлених законодавством. Формування облікової політики підприємства здійснюється головним бухгалтером і затверджується наказом або розпорядженням керівника. Ступінь свободи підприємства у формуванні облікової політики обмежений державною регламентацією бухгалтерського обліку, яка надана переліком методик і облікових процедур і визначається можливістю вибору конкретних способів оцінки, калькуляції, переліку бухгалтерських рахунків тощо. Отже, облікова політика підприємства — це не просто сукупність способів ведення обліку, але й вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку.

На вибір облікової політики підприємства впливають такі фактори:

- форма власності та організаційно-правова форма (ТОВ, ВАТ, ЗАТ тощо);
- галузь або вид діяльності (промисловість, будівництво, торгівля, транспорт тощо);
- система оподаткування (звільнення від різних податків, ставки податків, пільги з оподаткування);

- ступінь свободи дій в умовах переходу до ринку (можливість самостійного прийняття рішень з питань ціноутворення, вибору партнерів);
- стратегія фінансово-господарського розвитку (цілі й задачі економічного розвитку організації на довгострокову перспективу, очікувані напрямки інвестицій, тактичні підходи до вирішення перспективних задач);
- наявність матеріальної бази (забезпеченість комп'ютерною технікою та іншими засобами оргтехніки, програмно-методичне забезпечення тощо);
- рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів, економічної сміливості, ініціативності та підприємливості керівників;
- система матеріальної зацікавленості працівників в ефективності роботи підприємства та матеріальної відповідальності за виконання своїх обов'язків тощо;

Облікову політику підприємства повинні знати:

- керівник підприємства, який несе відповідальність за її формування;
- бухгалтер підприємства за участю якого можна грамотно і всебічно обґрунтувати зміст облікової політики;
- аудитор, оскільки облікова політика є одним з об'єктів дослідження, з вивчення яких розпочинається процес аудиторської перевірки;
- податковий інспектор, адже від багатьох принципів облікової політики залежить порядок формування того чи іншого об'єкту оподаткування.

Для ведення бухгалтерського обліку необхідно забезпечити:

- незмінність протягом поточного року прийнятої методології відображення окремих господарських операцій та оцінки майна;
- повноту відображення в обліку за звітний період всіх господарських операцій, що були проведені за цей час, та результатів інвентаризації майна і зобов'язань;
- правильність віднесення доходів та витрат до відповідних звітних періодів, незалежно від часу надходження доходів та оплати витрат, якщо інше не встановлено чинним законодавством;
- розмежування в обліку поточних витрат на виробництво та капітальних інвестицій;
- тотожність даних аналітичного обліку оборотам та залишкам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.

При формуванні облікової політики передбачається майнова відокремленість і безперервність діяльності підприємства, послідовність застосування облікової політики.

Облікова політика ТОВ „Альфа“ висвітлена в Наказі про облікову політику і містить перелік всіх пунктів прийнятої на звітний рік облікової політики.

Наказ про облікову політику складається з чотирьох розділів:

- а) Загальні положення;

- б) Організація бухгалтерського обліку;
- в) Організація податкового обліку;
- г) Організаційні питання.

Складовою частиною організації обліку на підприємстві є перелік документів, що використовуються для первинного відображення господарських операцій, а також перелік облікових реєстрів, необхідних для накопичення і систематизації інформації. Перелік документів затверджений в наказі керівника підприємства про облікову політику і включає:

- робочий план рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні і аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського обліку;
- форми первинних облікових документів, що застосовуються для формування фактів господарської діяльності, за якими передбачені типові форми первинних облікових документів, а також форми документів для внутрішньої господарської звітності;
- порядок проведення інвентаризації активів і зобов'язань;
- методи оцінки активів і зобов'язань;
- графік документообігу;
- порядок контролю за господарськими операціями.

Відповідно до принципу послідовності ТОВ „Альфа“ постійно з року в рік застосовує обрану облікову політику.

При формуванні облікової політики на рівні суб'єкта господарювання необхідно кваліфікувати всі матеріальні активи за різними критеріями, що обумовлює необхідність врахування особливостей формування матеріальних ресурсів та їх використання. А тому важливим елементом облікової політики виробничих запасів є відпрацювання аналітичного рівня робочого плану рахунків та побудова аналітичного обліку, що повинно базуватися на їх економічно обґрунтованій класифікації.

У виробничому процесі підприємства використовують велику кількість виробничих запасів, які включають: сировину, матеріали, напівфабрикати, паливо, тару і тарні матеріали, запасні частини. Склад запасів на кожному конкретному підприємстві залежить від особливостей його діяльності.

Розрізняють економічну й технічну класифікації. В основу економічної класифікації виробничих запасів покладено їх значення для процесу виробництва, оскільки використовувані в ньому матеріали відіграють різну роль. Одні формують речовинну основу майбутнього продукту, інші беруть участь у процесі виробництва, надаючи виробам відповідних властивостей або сприяючи виробничому процесові. Першу групу називають основними матеріалами, другу — допоміжними.

При значній кількості для правильного планування потреби у виробничих запасах, раціональної організації їх обліку й контролю за використанням у виро-

бництві, крім економічної, використовують класифікацію за технічними ознаками. Залежно від технічних ознак матеріали класифікують на групи та підгрупи за найменуваннями, типом, ґатунком, розміром тощо. Така класифікація матеріалів відображається у номенклатурі систематизованого переліку матеріалів, які розробляються безпосередньо на підприємстві. Облік виробничих запасів організують за назвою (видами) сировини і матеріалів, а в межах кожного виду — за розділами, типами, групами, ґатунками й окремими найменуваннями, тобто за окремими номенклатурними номерами. За кожною назвою, сортом, розміром матеріалів закріплюється постійний шифр, що має бути проставлений на всіх документах, пов'язаних з обліком матеріалів. Цим шифром також користуються в аналітичному обліку.

Аналітичний облік виробничих запасів може вестися за такими ознаками:

- місцями їх зберігання (склади, цехи, комори);
- матеріально-відповідальними особами;
- групами виробничих запасів; центрами витрат;
- видами діяльності;
- іншими ознаками.

При побудові ефективної системи обліку виробничих запасів також доцільно виокремлювати їх по відношенню до такого напрямку управління як нормовані та ненормовані, а також для забезпечення доцільної структури фінансування матеріальних оборотних активів та їх оцінки відповідно до рівня ліквідності та співвідношення історичної собівартості та чистої вартості реалізації.

Для цілей аналітичного обліку виробничих запасів також важливим є відпрацювання такого елемента облікової політики як одиниця обліку запасів. Діюче законодавство, зокрема п. 7. П(С)БО 9 „Запаси“, визначає одиницю бухгалтерського обліку запасів як їх найменування або однорідну групу (вид). На практиці одиницею обліку виробничих запасів підприємств може бути їх найменування, вид, тип, ґатунок, одиниця виміру, кількість, якість або однорідна група. Визначення груп, видів запасів при виборі одиниці обліку залежить від специфіки запасів та особливостей підприємства (рис. 2.1).

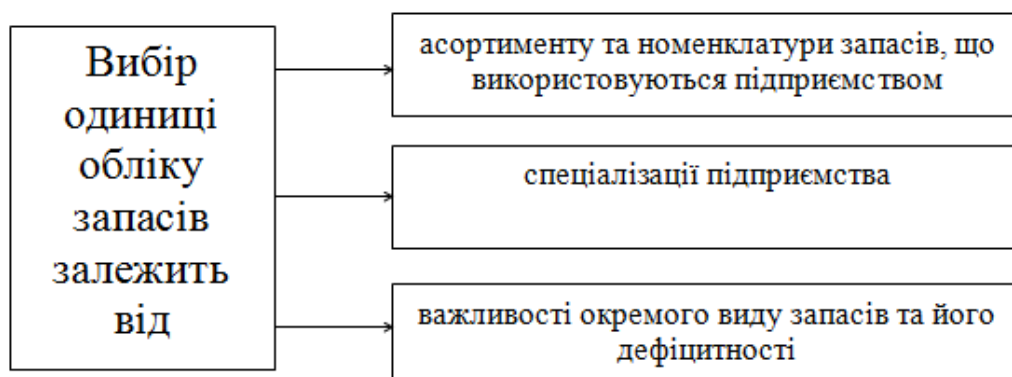


Рисунок 2.1 — Вибір одиниці обліку виробничих запасів

Обґрунтований вибір одиниці обліку запасів є важливою передумовою організації дієвого контролю за збереженням та витрачанням запасів. Про неправильний вибір одиниці обліку запасів можуть свідчити часті пересортиці, що виявляються за результатами проведених інвентаризацій запасів. Пересортиці є результатом виявлення кількісних та сумових невідповідностей даних аналітичного обліку.

При побудові аналітичного обліку запасів в межах визначених одиниць обліку (видів, груп) визначаються підгрупи. В межах останніх — сорти, марки тощо. Така класифікація запасів оформлюється номенклатурою систематизованого переліку, де здійснюється відповідне кодування запасів. Зазначені коди використовуються у всіх первинних документах щодо руху запасів, що запобігає помилковому оприбуткуванню та списанню одних запасів замість інших.

Найбільш проблемним аспектом облікової політики виробничих запасів є вибір їх оцінки, що обумовлено наявністю варіативних підходів. Оцінка запасів здійснюється за трьома напрямками:

- первісна оцінка запасів;
- оцінка вибуття запасів;
- оцінка запасів на дату балансу.

Придбані або виготовлені запаси відповідно до п.п. 8-13 П(С)БО 9 „Запаси“ зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка залежить від шляхів надходження запасів (рис. 2.2).

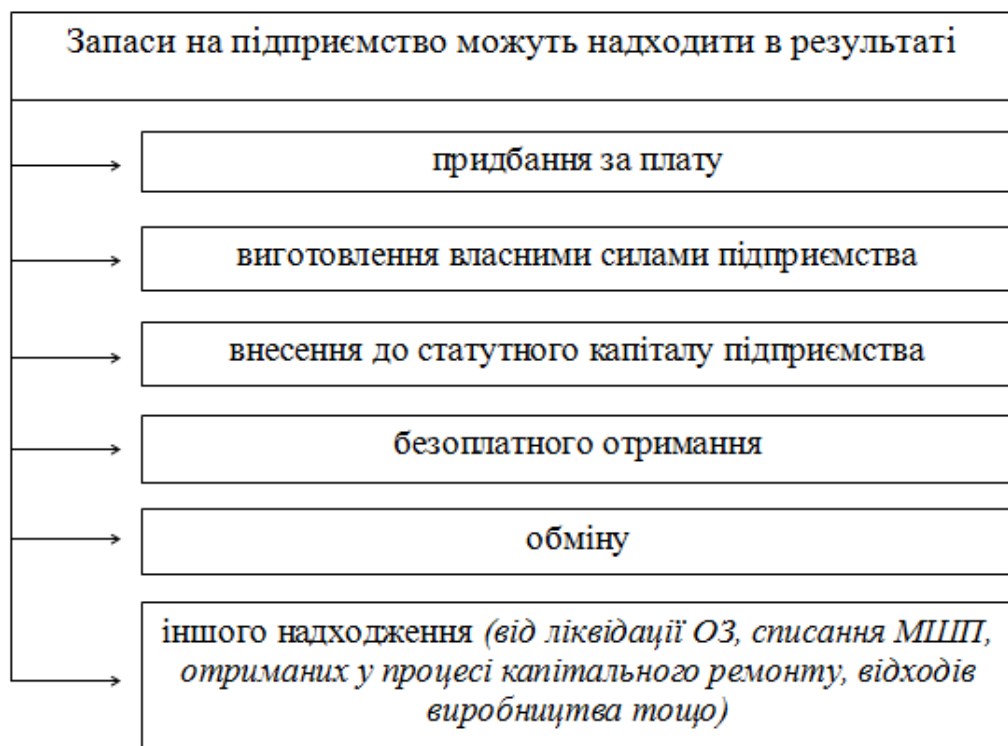


Рисунок 2.2 — Шляхи надходження запасів

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджених

наказом Мініну України від 10.01.07 №2 та П(С)БО 9 „Запаси“ відповідно до вищезазначених напрямків визначають порядок оцінки запасів [19]. Порядок формування первісної вартості виробничих запасів відповідно до конкретних шляхів та джерел їх надходження повинен регламентуватися обліковою політикою підприємства. Згідно діючого законодавства важливою складовою первісної вартості запасів придбаних за плату, яка має проблеми при формуванні облікового відображення є транспортно-заготівельні витрати, які включають затрати на заготівлю запасів, оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів. Можливими є різні варіанти віднесення транспортно-заготівельних витрат до вартості запасів. Тому на кожному підприємстві в рамках облікової політики повинна бути відпрацьована процедура списання транспортно-заготівельних витрат. Варіанти віднесення транспортно-заготівельних витрат до собівартості придбаних запасів зображено в таблиці 2.1.

Значне місце у процесі формуванні облікової політики в виробничих запасів посідає оцінка при їх списанні, так як саме за цим напрямком виникають проблемні питання, пов'язані з вибором більш оптимального методу, що має враховувати варіанти впливу на вартість продукції, яка виготовляється, ціну готових виробів, розмір прибутку, одержаного від реалізації.

Вибір методу оцінки вибуття запасів здійснюється підприємством самостійно. Він повинен бути задекларований в Наказі про облікову політику підприємства. Вибір підприємством оптимального методу оцінки вибуття запасів сприяє збільшенню оборотних коштів, залученню інвестицій, що в підсумку дає можливість отримати більші прибутки та в цілому покращити фінансовий стан підприємства. Для відображення у фінансовому обліку відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продажу та іншого вибуття діюче законодавство передбачає наступні методи оцінки вибуття запасів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Як показує практика обліку, для оцінки виробничих запасів сільськогосподарських підприємств найбільш прийнятним є метод ФІФО. Окремі підприємства використовують метод середньозваженої собівартості. На підприємстві ТОВ „Альфа“ використовується метод оцінки виробничих запасів ФІФО.

Таблиця 2.1 — Методи розподілення транспортно-заготівельних витрат

Метод прямого віднесення	Метод середнього відсотку	Комбінований метод
Визначення		
Передбачає безпосередню ідентифікацію ТЗВ з відповідною одиницею запасів. Є найбільш об'єктивним і чітко показує вартість одиниць запасів.	Передбачає паралельний облік запасів за цінами придбання від постачальників і накопичення ТЗВ на окремому рахунку з подальшим їх розподілом.	Передбачає поєднання методу прямого віднесення та методу середнього відсотку.
Особливості використання методу		
Може бути використаний тоді коли можна точно визначити витрати, пов'язані із транспортуванням та заготівлею тих чи інших одиниць запасів у вартісному чи натуральному виразі.	Віднесення ТЗВ не здійснюється безпосередньо при одержанні запасів. Потім вони розподіляються між сумою залишку запасів на кінець звітного періоду і сумою залишку запасів, що вибули. При використанні цього методу розподіл витрат здійснюється не між одиницями запасів, а між запасами, що вибули та запасами, що залишилися не використаними на кінець звітного періоду.	При цьому методі прямі ТЗВ можуть безпосередньо ідентифікуватися за одиницями запасів, а загально-заготівельні повинні накопичуватися на окремому рахунку з подальшим їх розподілом. При використанні цього методу у межах облікової політики необхідно передбачити не лише вибір методу розподілу ТЗВ, а й перелік прямих та загально-заготівельних витрат.
Переваги й недоліки		
На практиці сфера його застосування обмежена оскільки в більшості підприємств одночасно придбаються різні запаси, що унеможлиблює їх безпосередню ідентифікацію з ТЗВ. Використання методу доцільно при неширокій номенклатурі запасів за умови закупівлі однорідних запасів великими партіями.	Показники є достатніми для цілей фінансового обліку, але не завжди задовольняють вимоги управлінського персоналу. У випадку наявності запасів, які різко відрізняються за ціною, вагою тощо опосередкована собівартість запасів не дозволяє приймати виважені управлінські рішення.	Цей метод дозволяє уникнути недоліків попередніх та одержати найточнішу оцінку запасів з мінімальними затратами для підприємств, що використовують обширну номенклатуру різнорідних запасів та мають відокремлені підрозділи матеріально-технічного постачання.

2.2 Документальне оформлення, систематизація та узагальнення даних про виробничі запаси в облікових регістрах та звітності

Матеріальні, сировинні та паливні ресурси є одним з найважливіших на підприємстві, тому й документальне оформлення надходження, наявності і витрачання зазначених ресурсів є досить відповідальним процесом, який повинен забезпечити необхідну інформацію як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом матеріальних цінностей.

Для забезпечення документального відображення в бухгалтерському обліку наявності і руху виробничих запасів необхідно користуватися відповідними нормативними документами. Так, наказом Міністерства статистики України №193 від 21.06.1996р. „Про затвердження типових форм первинних типових документів з обліку сировини та матеріалів“ затверджено і введено в дію з 01.07.1996 р. типові форми відповідної облікової документації [17].

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

Основні первинні документи, якими оформляються операції з руху виробничих запасів, наведено в таблиці 2.2.

Проте, головний бухгалтер на свій розсуд може визначитися з тим, які документи доцільно використовувати на підприємстві, враховуючи специфіку підприємства. Крім цього структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечити вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю й оперативного управління за рухом виробничих запасів.

Для своєчасного відображення господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку на ТОВ „Альфа“ визначений графік руху документів з обліку матеріалів до бухгалтерії підприємства для відповідного їх оформлення (таблиця 2.3).

Усі операції надходження запасів на підприємство оформляються відповідними первинними документами, незалежно від напрямів надходження запасів на підприємство.

Основні напрями надходження запасів на підприємство такі:

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

При отриманні запасів безпосередньо від постачальника, контроль за ви-

Таблиця 2.2 — Перелік форм первинних документів для обліку виробничих запасів

Номер форми	Назва форми
М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли
М-2	Довіреність
М-2а	Акт списання бланків довіреностей
М-3	Журнал реєстрації довіреностей
М-4	Прибутковий ордер
М-5	Товарно-транспортна накладна
М-6	Товарно-транспортна накладна
М-7	Акт про приймання матеріалів
М-8	Лімітно-забірна картка (на одне найменування матеріалу на багаторазовий відпуск)
М-9	Лімітно-забірна картка (для багаторазового відпуску 2-5 найменувань матеріалів)
М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів
М-11	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення матеріалів)
М-12	Картка складського обліку матеріалів
М-13	Реєстр приймання-здачі документів
М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі
М-15а	Акт приймання-передачі устаткування до моменту
М-16	Матеріальний ярлик
М-17	Акт про виявленні дефекти устаткування
М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу
М-19	Матеріальний звіт
М-20	Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (бланк суворої звітності)
М-21	Інвентаризаційний опис
М-22	Акт про списання матеріалів відкритого зберігання
М-23	Акт про витрату давальницьких матеріалів
М-26	Картка обліку устаткування для встановлення
М-28	Лімітно-забірна картка (для будівельних організацій)
М-28а	Лімітно-забірна картка

Таблиця 2.3 — Графік надходження до бухгалтерії первинних документів з обліку матеріалів

Найменування первинного документа	Складання і передача документа		Оброблення документа		Оброблення і узагальнення даних в бухгалтерії
	Відповідальний за складання і передачу документа	Строк передачі документа	Служба що прийняла документ	Коли і кому передається	
Рахунок постачальника	Касир-інкасатор	В день отримання	Відділ матеріально-технічного постачання	Щодня до бухгалтерії	Оплата або підготовка відмови від оплати На другий день після отримання матеріалів завскладом
Прибутковий ордер	Завідувач складом на час надходження матеріалів	Кожного 1, 4, 8 і т.д. числа.	Відділ матеріально-технічного постачання, обчислювальний центр	Бухгалтерії кожного 5, 9, 13 числа	Обчислювальний центр не пізніше другого дня після одержання, поточний архів
Накладна вимога	Завідувач складом	Щодня	Відділ матеріально-технічного постачання	Бухгалтерії наступного дня після отримання	Обчислювальний центр не пізніше другого дня після одержання
Лімітнозабірна картка (ярлик)	Завідувач складом	Щодня	Відділ матеріально-технічного постачання	Бухгалтерії наступного дня після отримання	Обчислювальний центр

конанням плану договорів, вчасним надходженням і оприбуткуванням виробничих запасів здійснює служба постачання на договірних засадах. Порядок документального оформлення придбання запасів, які надходять на підприємство від постачальника на ТОВ „Альфа“ представлено на рис. 2.3.

Для отримання запасів від постачальника ТОВ „Альфа“ виписується довіреність (ф. М-2), бланки довіреностей є документами суворої звітності, підприємство купує їх. Наказом керівника підприємства визначено перелік працівників підприємства, які можуть отримувати довіреності. Видача кожного бланку довіреності реєструється в журналі реєстрації виданих довіреностей (ф. М-3). При видачі довіреностей у журналі вказується інформація про дату, місце та підставу їх видачі, а також строк дії довіреності. Строк дії не може перевищувати 10 днів. У бланку довіреності відображається номенклатура та кількість запасів, які має отримати його представник, та засвідчується підписом.

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

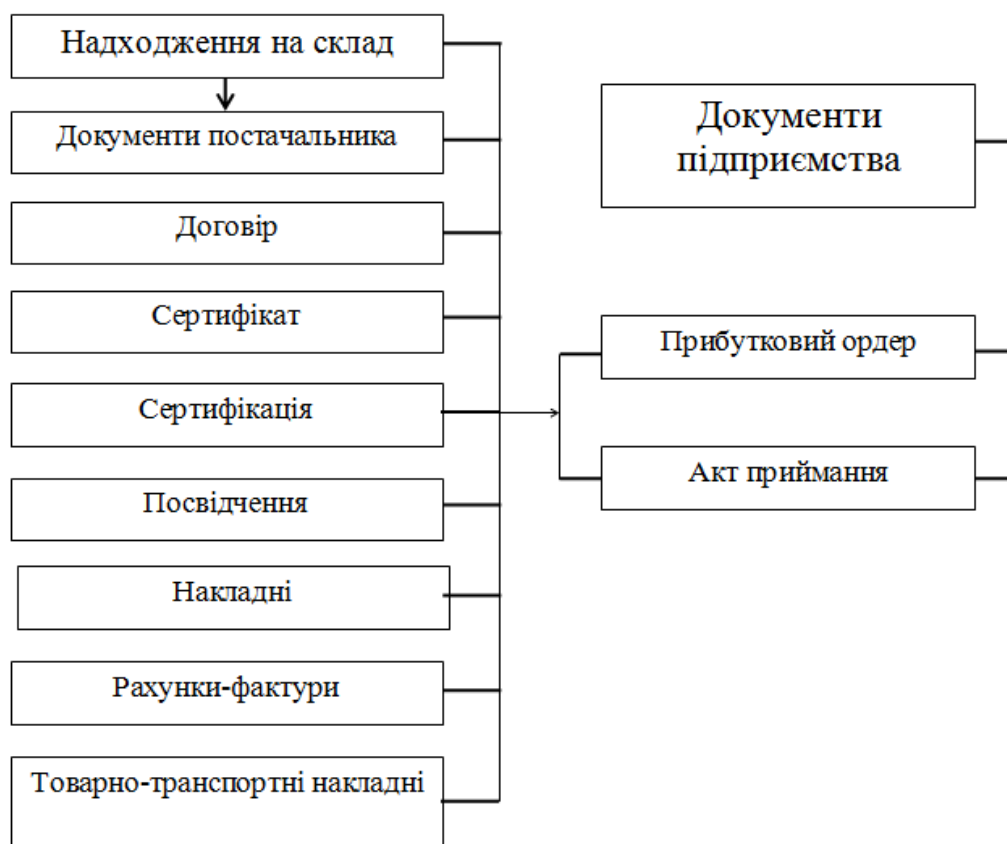


Рисунок 2.3 — Порядок документального оформлення запасів, які надходять на ТОВ „Альфа“ від постачальника

Запаси, які надходять на підприємство, приймаються за кількістю і якістю. Якщо фактична наявність поставлених матеріалів відповідає угоді та супровід-

ним документам (накладні ф. М-11 прийомні акти ф. М-7, товарно-транспортні накладні ф. М-6), їх оприбуткування здійснюється за документами постачальника або за прибутковим ордером (ф. М-4) [14]. Прибуткові ордери виписуються на кожну партію поставки. У випадку виявлення розбіжностей фактичної поставки запасів до вказаної в супровідних документах чи в договорі створюється за наказом керівника спеціальна комісія, в яку обов'язково мають входити представники постачальника, а у випадку виникнення суперечливих питань з метою з'ясування непорозумінь можна залучати відповідних спеціалістів-експертів (юристів, аудиторів). Ця комісія складає акт про приймання матеріалів (ф.М-7). Даний документ застосовують у разі наявності розбіжностей у кількості та або якості товару, який надходить, незалежно від того, з чієї вини виникла розбіжність (постачальника чи транспортної організації), і від виду транспортного перевезення вантажу.

У складеному акті перелічують лише ті позиції запасів, за якими встановлено розбіжності. Запаси, за якими розбіжності за кількістю та якістю не виявлені, в акті не перелічуються, про що роблять відмітку (в кінці акта) „За іншими товарно-матеріальними цінностями розбіжностей немає“. Акт складають у трьох примірниках: перший примірник акта разом з товаросупровідними документами передають до бухгалтерії для обліку руху матеріальних цінностей; другий разом з претензійним листом надсилають постачальнику або транспортній організації, яка доставила вантаж; третій залишають у матеріально відповідальній особи (завскладом).

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

У разі псування або пошкодження товару під час перевезення автомобільним транспортом оформляють спеціальний акт, який додають до товарно-транспортної накладної або шляхового листа і підписаний представником вантажоодержувача і водія. Кожна зі сторін, якщо вона не згодна зі змістом акта,

має право викласти свої зауваження у розділі „Особливі відмітки“. Про те, що такий акт складено, роблять відповідну відмітку в розділі „Відмітки про складенні акти“ зворотної сторони товарно-транспортної накладної.

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

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

У разі недостачі запасів в межах природного убутку діє загальне правило: комерційний акт не складають, а роблять відмітку про це в накладній. При цьому згідно з п.27 Правил видачі вантажів затверджених наказом Міністерства транспорту України від 21.11.2000р. №644, вантаж вважають доставленим без втрат, якщо різниця між масою, зазначеною у залізничній накладній у пункті відправки, і масою, визначеною на станції призначення, не перевищує норм природного убутку та граничної розбіжності у визначенні маси нетто. У комерційному акті зазначають найменування товару, його кількість або масу згідно з документами та фактичну, а також розмір завданого збитку. Акт підписують начальник станції (його заступник), завідуючий вантажним двором (складом), представник одержувача та особи, які беруть участь у перевірці вантажу. Комерційний акт заповнюють на бланках встановленої форми у трьох примірниках. Якщо недостачі або псування запасів не виявлено, експедитор розписується про його приймання у дорожній відомості, а представник залізниці підтверджує передачу вантажу своїм підписом у залізничній накладній.

При надходженні запасів на підприємство шляхом придбання підзвітними особами первинними документами, що підтверджують вартість є товарний рахунок, акт (довідка), а оприбуткування здійснюється шляхом складання прибуткового ордеру (ф. М-4) в одному примірнику. Після надходження запасів документи на їх оприбуткування відображаються у реєстрі приймання-здачі документів (ф. М-13), який передається завідувачем складу в бухгалтерію в одному примірнику разом з первинними документами.

При надходженні запасів на склад, виготовленими власними силами, їх оприбуткування здійснюється на підставі накладної вимоги (ф. М-11). Вона

складається матеріально відповідальною особою, що передає записи у двох примірниках. Перший примірник є основою для списання запасів з матеріально відповідальної особи цеху (комірника, бригадира), другий — передається на склад для оприбуткування запасів.

Для правильної організації обліку бухгалтерією виписується картка складського обліку матеріалів (ф. М-12) на кожне найменування, вид або номенклатурний номер матеріалів, яка записується у реєстрі і отримує реєстраційний номер. В ній проводяться записи по кожному факту надходження та вибуття запасів. Підставою для запису в картках складського обліку є прибутковий ордер (ф. М-4), акт про приймання матеріалів (ф.М-7) товарно-транспортна накладна (ф. М-6) - по надходженню, а по видатку — „Лімітно-забірні картки“ (ф.М-8, М-9, М28а), акт-вимога на заміну (додатковий відпуск матеріалів ф.М-10), накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення матеріалів ф.М-11).

Тільки після того, як запаси оприбутковано, дозволяється їх відпускати зі складу.

Відпуск виробничих запасів зі складу здійснюється за такими напрямками:

- відпуск на виробництво та загальновиробничі потреби;
- відпуск для задоволення адміністративних потреб;
- відпуск для задоволення потреб відділу збуту;
- списання за невідповідності критеріям визнання активом;
- безоплатна передача;
- реалізація на сторону;
- обмін на подібні та неподібні активи.

Відпуск цінностей зі складу здійснюється тільки особами, які мають на це право. Список цих працівників складений і затверджений головним бухгалтером та керівником підприємства. Підставою для відпуску матеріалів зі складу у виробничі цехи, дільниці для одноразового відпуску є: накладна-вимога (ф. М-11), а для систематичного відпуску цінностей — лімітно-забірні картки (ф. М-8, М-9, М-28). Ліміт встановлюється для кожного підрозділу на підставі розрахунків бухгалтерії підприємства і затверджується керівником.

Для багаторазового відпуску запасів протягом місяця використовують лімітно-забірні картки (ф. М-8). Відпускаючи запаси зі складу на підставі лімітно-забірних карток, комірник зобов'язаний слідкувати за встановленим лімітом. Підвищення ліміту допускається тільки з дозволу керівника. В цьому випадку складається акт-вимога на заміну (додатковий відпуск матеріалів ф. М-10) у двох примірниках, один з яких залишається у замовника, а інший у комірника.

При реалізації і безкоштовній передачі матеріалів на сторону складають накладну на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф. М-20) або товарно-транспортну накладну (ф. М-6). Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей виписується підприємством, що здійснює їх відпуск у трьох примір-

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

Товарно-транспортна накладна використовується при перевезенні матеріальних цінностей вантажним автотранспортом. У ній відображують перелік усіх матеріальних цінностей що підлягають перевезенню на даному автомобілі, та наводять їх характеристики. За неможливості переліку в товарно-транспортній накладній усієї номенклатури запасів, що будуть перевозитись, до неї додається товарна накладна, накладна на відпуск матеріалів, сертифікат. Відвантаження матеріалів покупцям здійснюється на підставі довіреності (ф. М-2).

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

Бухгалтер приймає реєстр безпосередньо на складі, здійснюючи вибіркочну перевірку правильності і повноти заповнення карток складського обліку і виведення підсумків. Оскільки облік на складі ведеться в кількісному виразі, станом на останній день звітної місяця матеріально відповідальна особа складає в кількісному виразі відомість обліку залишків матеріалів на складі (ф.М-14). У випадку, коли залишок наявних запасів є меншим за розрахований, то завскладом складає сигнальну довідку про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасів (ф.М-18). Бухгалтер проставляє ціни, здійснює таксування та виводить обороти (надходження і вибуття запасів) та підсумки залишків на складі [33].

У бухгалтерії матеріальний звіт (ф.М-19) з доданими до них документами перевіряються, обробляються, котируються (вказується кореспонденція рахунків за господарськими операціями). І лише після завершення обробки первинних документів інформація, що міститься в них переноситься до облікових реєстрів.

2.3 Методика перевірки державними контрольними органами стану обліку виробничих запасів на підприємствах

Основні напрями контролю стану складського господарства і дотримання умов зберігання матеріальних запасів:

Перевірка організації зберігання матеріальних запасів на підприємстві. Під час проведення інвентаризації матеріальних запасів здійснюється контроль забезпечення надійності їхнього зберігання, а саме:

- а) стану охорони складських приміщень (укріплення дверей, наявність ґрат на вікнах і сигнальних пристроїв, реєстрація в журналі здавання об'єктів під охорону та їхнього приймання);
- б) стану протипожежної безпеки;
- в) дотримання санітарних норм, температурних режимів, порядку складування матеріальних цінностей;
- г) забезпеченості складів вимірювальними приладами та технікою.

Перевірка закріплення матеріальної відповідальності за працівниками, які приймають, відпускають матеріальні запаси та забезпечують їхнє збереження. При цьому методом обстеження у відділі кадрів підприємства треба перевірити особові справи щодо своєчасності укладення з усіма матеріально відповідальними особами угоди про повну матеріальну відповідальність, а в бухгалтерії - наявність актів приймання-передавання матеріальних цінностей при звільненні з роботи одних та прийнятті на роботу нових працівників.

Методом порівняння даних Книги головних рахунків та оборотних відомостей про залишки матеріальних цінностей за матеріально відповідальними особами й аналізу даних про фактично відпрацьований ними час за ревізований період в особових рахунках розрахунків з оплати праці виявляються „фіктивні“ матеріально відповідальні особи (фактично звільнені з роботи, які не передали матеріальних цінностей, або особи, що перебувають у декретних відпустках, довгострокових відпустках для догляду за дітьми до трьох років чи на тривалому лікарняному).

Перевірка дотримання працівниками встановлених правил щодо приймання і відпуску матеріальних запасів, своєчасності та правильності ведення записів у картках складського обліку.

Перевірка організації пропускнуої системи на підприємстві при ввезенні й вивезенні матеріальних цінностей (аналіз даних книги реєстрації перепусток, актів перевірки органів правопорядку, наказів про вжиті заходи з ліквідації порушень) [48].

Перевірка добору кадрів матеріально відповідальних осіб (чи мають спеціальну підготовку, чи не мають правових обмежень щодо посади за вироком суду).

Інвентаризація матеріальних запасів [49]. Організація, техніка та документальне оформлення проведення інвентаризації визначені Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженою наказом Міністерства фінансів України. Систематизація даних про порушення з організації збереження матеріальних запасів дає можливість обґрунтувати критерії для вибору об'єктів інвентаризації під час проведення ревізії підприємства з урахуванням конкретних матеріально відповідальних осіб, видів і номенклатури запасів, де найімовірніші нестачі, крадіжки, факти безгосподарності та витрачання матеріальних цінностей.

Перевірка операцій з надходження матеріальних запасів починається з ознайомлення ревізора з особливостями організації забезпечення матеріальними ресурсами, технологіями оперативного та бухгалтерського обліку операцій з їхнього надходження, використання і витрачання в разі застосування комп'ютерної техніки.

Джерела інформації, які використовуються при здійсненні ревізії:

а) первинні документи: господарські угоди на матеріально-технічне забезпечення, специфікації, прибуткові накладні, вимоги, лімітно-видаткові карти (відомості), рахунки-фактури, акти приймання матеріалів, квитанції тощо, звіти матеріально відповідальних осіб, реєстри прибуткових документів;

б) облікові реєстри: книга реєстрації доручень на отримання матеріальних цінностей, журнал реєстрації вантажів, картки складського обліку, відомість 5.1 аналітичного обліку запасів, оборотні відомості за аналітичними рахунками в розрізі матеріально відповідальних осіб та відповідних синтетичних рахунків, журнали № 3, 5 і 5А, Книга головних рахунків з рахунків 20 „Виробничі запаси“, 22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети“, 25 „Напівфабрикати“ і 23 „Виробництво“. Основні напрями та послідовність контролю операцій з надходження матеріальних запасів зображено на рисунку 2.4.

Контролюючи повноту оприбуткування матеріальних цінностей, внутрішні документи підприємства порівнюють з документами постачальників, облікових реєстрів на відповідність даних про назви постачальника, номер документа, дату, асортимент, ціну, кількість, вартість, ПДВ, суму до сплати [44].

Крім того, ревізор повинен перевірити обґрунтованість оформлення актів на розбіжності за кількістю, асортиментом, якістю в документах постачальника і фактично при прийманні, своєчасність висунення претензій до постачальників чи транспортної організації.

Одночасно з перевіркою повноти оприбуткування матеріальних цінностей ревізор вивчає правильність їхньої оцінки (договірні ціни, транспортно-заготівельні витрати на придбання матеріальних цінностей, їхній розподіл за групами матеріальних цінностей, облік та розподіл відхилень від облікових цін) та пере-

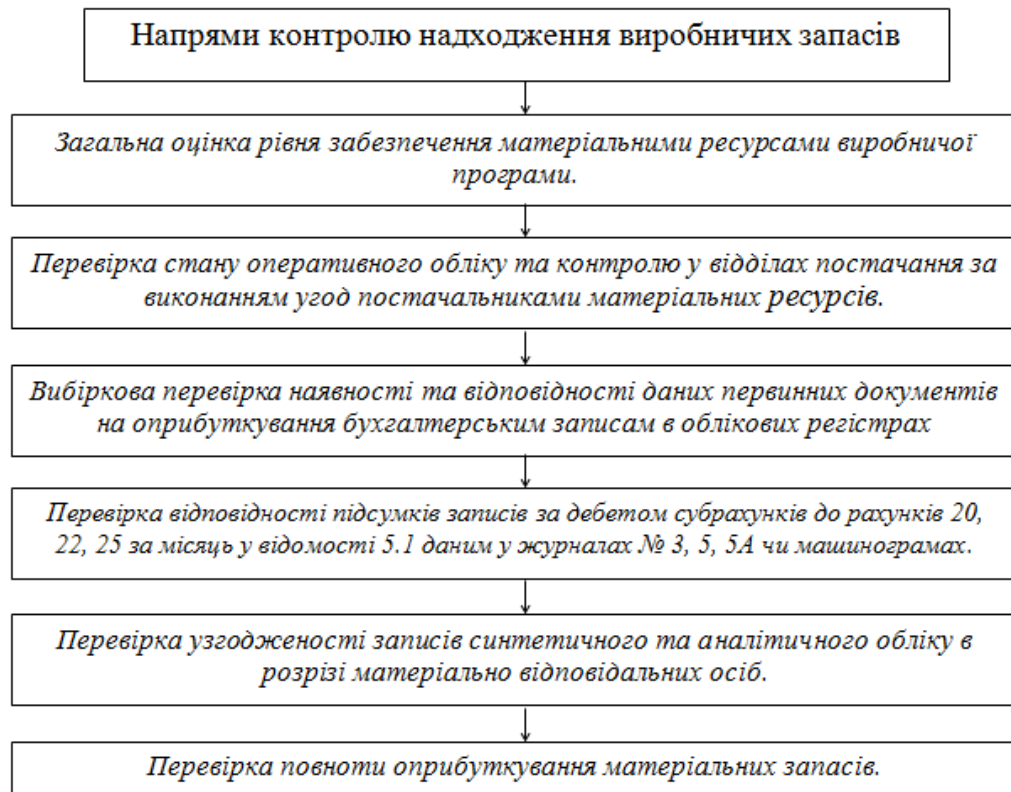


Рисунок 2.4 — Основні напрями та послідовність контролю

оцінки матеріальних запасів (дооцінки, уцінки).

Як свідчать матеріали проведених ревізій, до основних порушень слід віднести: запусненість аналітичного обліку, „вуалювання“ операцій про отримання запасів (матеріали в дорозі, на відповідальному зберіганні), несвоєчасність оприбуткування матеріальних запасів; завищення договірних цін, необґрунтованість включення до складу транспортно-заготівельних витрат, які відносяться на собівартість придбання окремих видів запасів; наявність прихованих нестач, крадіжок, утрат і псування матеріальних цінностей, порушення податкового обліку витрат на придбання матеріальних запасів.

Послідовність дій з контролю операцій з витрачання матеріальних запасів складається з чотирьох корків.

Крок 1. Перевірка відповідності загального підсумку вибуття та залишків матеріалів на початок місяця в усіх структурних підрозділах (матеріально відповідальних особах) кредитовим оборотам та залишкам на кінець місяця за рахунками матеріальних цінностей (у розрізі субрахунків 201-209) у Книзі головних рахунків.

Крок 2. Перевірка операцій з відпуску запасів у виробництво охоплює:

а) перевірку документації таких операцій (у межах установлених лімітів за нормами, понад норми, при заміні матеріалів);

б) контроль обґрунтованості встановлених норм витрат на виробництво.

Вибіркові інвентаризації залишків виробничих запасів у цехах, відділе-

ннях дають можливість визначити наявні надлишки запасів у цехових складах або незавершеному виробництві. Ефективним прийомом виявлення фактів завищення норм витрат є контрольний запуск сировини, аналіз даних про витрати за кілька звітних періодів.

Крок 3. Перевірка операцій з витрачання виробничих запасів на інші цілі:

- а) невиробничі потреби підприємства;
- б) при реалізації матеріалів іншим підприємствам, відпуску в рахунок виплати заробітної плати працівникам, безкоштовної передачі окремим організаціям чи фізичним особам.

Одночасно з контролем повноти та достовірності первинних документів (накладних, розпоряджень адміністрації, довіреностей покупців, податкових накладних) треба перевірити, чи не занижені продажні ціни, чи правильно відображені ці операції в обліку на рахунках, пов'язаних із цим, обсягів нарахування ПДВ та визначення джерел відшкодування таких витрат.

Крок 4. Перевірка правильності оцінки виробничих запасів при їхньому списанні з кредиту рахунків обліку матеріальних цінностей у дебет рахунків 23, 24, 91, 92, 93, 94.

Треба врахувати, що в аналітичному обліку виробничі запаси обліковуються за договірними, покупними цінами в розрізі їхньої номенклатури з відокремленням транспортно-заготівельних витрат на їхнє придбання за підгрупами матеріальних запасів.

Таким чином, щоб оцінити за фактичною собівартістю матеріальні витрати в розрізі їхнього фактичного цільового використання, треба розподіляти транспортно-заготівельні витрати щомісяця. Здійснюючи контроль, вивчається обґрунтованість включення витрат до складу транспортно-заготівельних, а потім, застосовуючи метод техніко-економічних розрахунків - правильність їхнього розподілу за місяць на залишок запасів на кінець місяця та на обсяг використаних запасів за напрямом витрачання (виробництво, невиробниче споживання, реалізація матеріалів, безкоштовне передання іншим організаціям).

Перевірка правильності відображення операцій зі списання виробничих запасів в обліку. При здійсненні контролю ревізор керується П(С)БО 9 „Запаси“, затвердженим наказом МФУ.

Завершуючи документальну перевірку господарських операцій за вищевказаними напрямом ревізії, ревізор методом аналізу змісту господарських операцій визначає правомірність записів у первинних документах і кореспонденцій бухгалтерських рахунків у журналах № 5, 5А, 3 або машинограмах по рахунках 23, 24, 91, 92, 93, 94, 99, 374.

Основні порушення:

- а) списання виробничих запасів на витрати виробництва при нестачах, псуванні та втратах від безгосподарності, фактично використаних на капіталь-

ний ремонт чи капітальне будівництво, невиробниче споживання;

б) відсутність первинних документів чи їхня фальсифікація, необґрунтовані виправлення за минулі звітні періоди.

Основні типові порушення, що виявляються в процесі контролю запасів, які впливають на розрахунки з бюджетом:

а) заниження оцінки обсягу відшкодування збитків у разі виявлення нестач, псування, розкрадання матеріальних цінностей, які підлягають відшкодуванню винними особами (у розрахунках не застосовуються підвищуючі коефіцієнти, не нараховується податкове зобов'язання по ПДВ, акцизний збір, несвоєчасне перерахування в дохід бюджету);

б) заниження валового доходу в розрахунку податку на прибуток через порушення порядку заліку пересортиці матеріальних цінностей;

в) порушення правил проведення інвентаризацій щодо термінів їхнього проведення, повноти об'єктів, оформлення документації та результатів інвентаризацій;

г) порушення методики відображення результатів інвентаризацій на рахунках бухгалтерського обліку.

3 ОБЛІК І АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА (НА ПРИКЛАДІ ТОВ „АЛЬФА“)

3.1 Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів підприємства

Важливою умовою чіткої організації обліку виробничих запасів є їхнє правильне групування. На різних підприємствах виробничі запаси можуть мати різне призначення залежно від функції, яку вони виконують у процесі виробництва. Тому важливо правильно згрупувати (класифікувати) матеріальні цінності на підприємстві за їх призначенням та роллю у процесі виробництва.

Інструкція про застосування Плану рахунків для ведення обліку наявності й використання виробничих запасів передбачає застосування активного синтетичного рахунку 20 „Виробничі запаси“, що містить такі субрахунки:

- „Сировина і матеріали“;
- „Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби“;
- „Паливо“;
- „Тара і тарні матеріали“;
- „Будівельні матеріали“;
- „Матеріали передані в переробку“;
- „Запасні частини“;
- „Матеріали сільськогосподарського призначення“;
- „Інші матеріали“.

На рахунку 20 „Виробничі запаси“ відображають наявність та рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів, покупних напівфабрикатів та комплектуючих виробів (у тому числі сировини і матеріалів, що перебувають у дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари і тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

По дебету цього рахунку на підставі прибуткових документів (рахунків-фактур, вимог, ТТН, прибуткових ордерів, накладних тощо) відображається кількість і вартість виробничих запасів. По кредиту рахунку на підставі витратних документів (вимог, накладних, лімітно-забірних карток, ярликів тощо) списується кількість і вартість відпущених матеріалів на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка, за обліковими цінами (рис. 3.1).

Кожне підприємство обліковує різні запаси на синтетичному рахунку 20 „Виробничі запаси“, в залежності від специфіки виробництва продукції (робіт, послуг). Приклад товарів, які відображає ТОВ „Альфа“ на даному рахунку приведено в таблиці 3.1.

Для обліку виробничих запасів, що не належать підприємству Планом ра-

Таблиця 3.1 — Відображення обліку запасів на субрахунках рахунку 20 „Виробничі запаси“

Назва субрахунку	Призначення	Облік запасів на ТОВ „Альфа“
201 „Сировина і матеріали“	Відображаються наявність і рух сировини та основних матеріалів, що становить основу встановленої продукції або є необхідними компонентами при її виготовленні, сприяють процесу виготовлення (допоміжні матеріали).	Матеріали та інструменти для лікування тварин (шприци, голки, бахіли, леза хірургічні, катетери); побутова хімія (мило, рукавички, пральний порошок, шампунь).
202 „Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби“	відображається наявність і рух купівельних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів, придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці для їх обробки або для зберігання.	Субрахунок не використовується.
203 „Паливо“	обліковується наявність та рух нафтопродуктів, твердого палива та мастильних матеріалів, які купуються чи заготовлюються підприємством для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для виробітку енергії та опалення будинків.	Тверде паливо та мастильні матеріали (бензин, дизпаливо, масло моторне, антифриз нігрол та ін.).
204 „Тара і тарні матеріали“	Відображається наявність і рух усіх видів тари, окрім такої, що використовується як господарський інвентар, а також матеріали і деталі, які використовують для виготовлення тари та для її ремонту (деталі для збирання ящиків, тощо).	Мішки, ящики.
205 „Будівельні матеріали“	Не обліковується обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, верстати, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірювальні та інші прилади. Витрати на придбання такого обладнання, що не потребує монтажу, відображається безпосередньо на рахунку 15 „Капітальні інвестиції“ у міру надходження їх на склад для експлуатації.	Арматура, цвяхи, гайки, вилки, пісок, цемент, двері, дюбелі, заглушки, ізолента, клапани, лампи, кріплення, муфти, пакля, плити, дріт, світильники, стяжки, трійники, труби, фільтри, хомути, шланги, шпаклівка, шифер тощо.

Продовження таблиці 3.1

Назва субрахунку	Призначення	Облік запасів на ТОВ „Альфа“
206 „Матеріали, передані в переробку“	Обліковуються матеріали, передані в переробку та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів.	Субрахунок не використовується.
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.	Автомобільні шини, пружини, шплінти, ремені, шланги, сальники, стулки, манжети гумові, фільтри, автокамери, клапани впускні, підшипники, фільтри паливні тощо.
208 „Матеріали сільськогосподарського призначення“	Обліковуються мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. На цьому субрахунку також відображаються саджанці, насіння й корми, що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві.	Корма (БМВД, кукурудза, макуха соєва, сіль, пшениця, Премікс Міавііт, Треонін, Лізин, шрот соняшниковий); Вакцини та ліки для тварин (Амоксан-150, вакцина Мікофлекс, Чеми спрей, Хлорантоін, Нороцилін)
209 „Інші запаси“	Ведеться облік відходів виробництва (обрубків, обрізків, стружки тощо), невикористаного матеріалу, невиправного браку, матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, палива або запасних частин (металобрухт, зношених шин, бланків суворого обліку тощо)	Канцелярія (скріпки, папір, ручки, фарба штемпельна; бланки: шляхові листи, накладні, медичні книжки, відомість переміщення товарних свиней тощо)

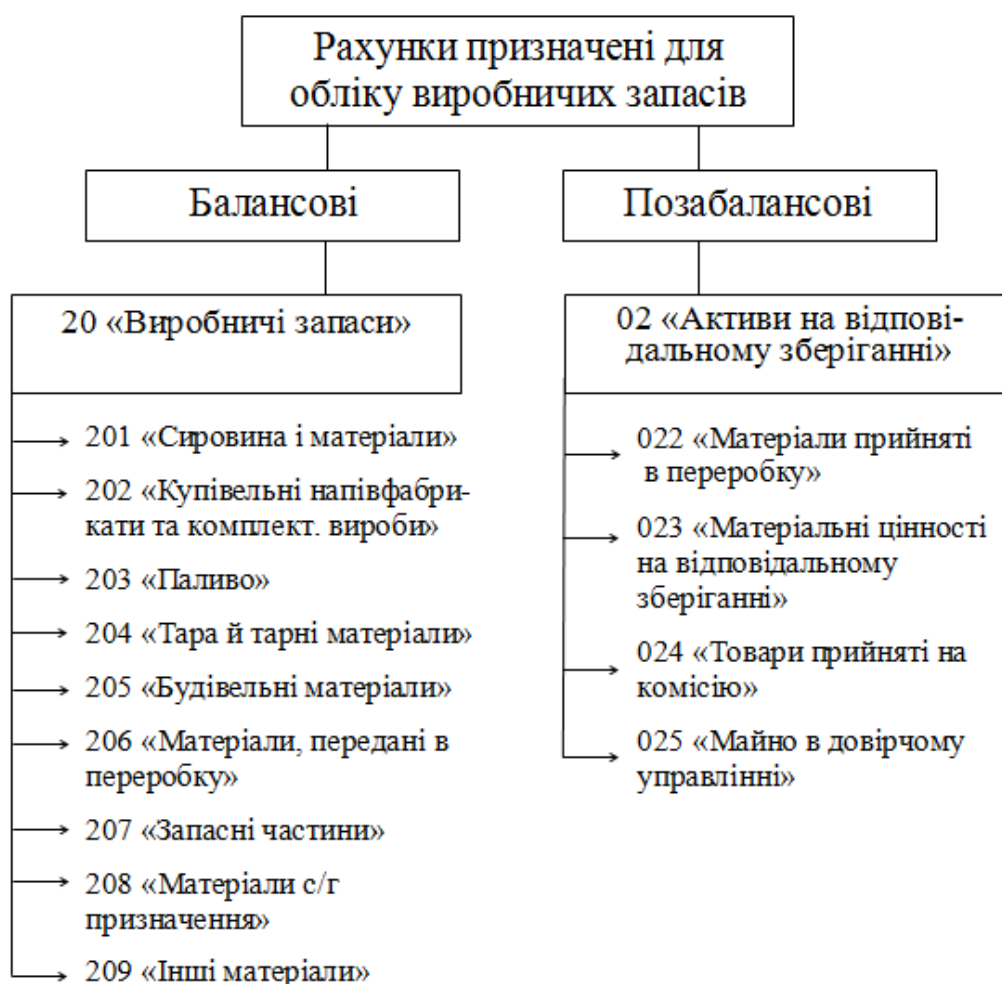


Рисунок 3.1 — Балансові та позабалансові рахунки обліку виробничих запасів

хунків передбачено використання позабалансового рахунку 02 „Активи на відповідальному зберіганні“ призначено для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, в переробку, до монтажу, в довірче управління. Облік цих цінностей ведеться за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах тощо. Всі товарно-матеріальні цінності, що обліковуються на цьому рахунку, підлягають інвентаризації в порядку і в строки, передбачені наказом про облікову політику, а також планом проведення інвентаризації.

Позабалансовий рахунок 02 „Активи на відповідальному зберіганні“ має такі субрахунки, що використовуються для обліку запасів:

- „Матеріали, прийняті для переробки“;
- „Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні“;
- „Товари, прийняті на комісію“;
- „Майно в довірчому управлінні“.

На позабалансовому субрахунку 022 „Матеріали, прийняті для переробки“ ведеться облік руху надходження сировини та матеріалів від замовників, які прийняті для переробки (давальницька сировина) і не оплачується одержувачем, та їх вибуття (в тому числі в іншому матеріальному вигляді). Облік ви-

трат з переробки чи доробки давальницької сировини здійснюється на рахунках обліку виробництва (за винятком вартості давальницької сировини замовника). Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини й матеріалів та за місцями їх зберігання чи переробки.

На позабалансовому субрахунку 023 „Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні“ ведеться облік прийнятих товарно-матеріальних цінностей на відповідальне зберігання з приводу відмови від акцепту розрахункових документів постачальників; одержаних від постачальників, але несплачених товарно-матеріальних цінностей (ТМЦ), заборонених до витрачання до їх оплати; одержаних ТМЦ надміру, чи у видаткових документах постачальників; сплачених покупцями товарно-матеріальних цінностей, які дозволено як виняток залишити на відповідальному зберіганні, оформлених охоронними розписками та не вивезених з причин, незалежних від підприємства, тощо. Аналітичний облік товарно-матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання, ведеться по підприємствах власниках, за видами, сортами та місцями, зберігання. Цінності, що залишені на відповідальне зберігання, зберігаються окремо від власних.

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

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

За допомогою синтетичного обліку неможливо контролювати наявність та рух кожного виду товарно-виробничих запасів. Для отримання деталізованої інформації, необхідної для управління запасами за їх окремими видами та процесами, організовується аналітичний облік.

До окремих субрахунків синтетичного обліку можуть бути відкриті рахунки аналітичного обліку, які дозволять визначити її обсяг в цілому та за кожним видом окремо (табл. 3.2).

Кожне підприємство відкриває аналітичні рахунки в залежності від потреби в їх кількості, необхідній для управління виробництвом. На ТОВ „Альфа“ така потреба обумовлена:

- а) значною їх кількістю;
- б) складною організаційною та виробничою структурою підприємства;
- в) наявністю складів для їх зберігання.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться в розрізі їх найменувань

Таблиця 3.2 — Аналітичний облік виробничих запасів

Субрахунки рахунку 20 „Виробничі запаси“	Розріз аналітики
201 „Сировина і матеріали“	В розрізі видів та груп сировини, місць зберігання та матеріально відповідальних осіб.
202 „Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби“	В розрізі купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, місць зберігання та матеріально відповідальних осіб.
203 „Паливо“	В розрізі видів палива, місць зберігання та матеріально відповідальних осіб.
204 „Тара й тарні матеріали“	В розрізі видів тари й тарних матеріалів і матеріально відповідальних осіб.
205 „Будівельні матеріали“	За видами (групами) та окремими об’єктами будівельних матеріалів.
206 „Матеріали, передані в переробку“	В розрізі, який забезпечує отримання даних про підприємство-переробника та контроль за операціями з переробки, за відповідними витратами.
207 „Запасні частини“	За місцями зберігання й однорідними групами.
208 „Матеріали сільськогосподарського призначення“	За групами та видами матеріалів сільськогосподарського призначення в розрізі їх номенклатури.
209 „Інші запаси“	За видами та групами інших матеріалів.

або однорідних груп. Кожна з груп, виробничих запасів поділяється за видами, сортами, марками, типами, розмірами. Кожному найменуванню, сорту, розміру виробничих запасів присвоюється коротке числове позначення (номенклатурний номер), яке записують до спеціального реєстру — номенклатури-цінника, де також вказують одиницю виміру і по можливості, облікову ціну запасу. Кодування номенклатури-цінника здійснюється за змішаною порядково-серійною системою. Інформація, що міститься у номенклатурах-цінниках записується на машинних носіях і багаторазово використовуються.

На кожному документі з руху виробничих запасів вказується не тільки найменування запасу, а і його номенклатурний номер, що дозволяє уникати помилок під час заповнення прибуткових і видаткових документів а також здійснення записів у складському бухгалтерському обліку виробничих запасів.

Облік надходжень та вибуття запасів у виробництво.

Є різні шляхи надходження запасів на підприємство, зокрема це: придбання за плату, виготовлення власними силами, безоплатне надходження, внесення до статутного фонду та інші.

Товариство з обмеженою відповідальністю „Альфа“ — сільськогосподарське підприємство, засноване 30 червня 2000 року. Засновниками Товариства є фізичні особи.

Товариство є юридичною особою відповідно до чинного законодавства

України і створене з метою розвитку аграрного сектору економіки на засадах приватної власності для отримання прибутку шляхом здійснення виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції рослинництва та тваринництва. Юридична адреса: Україна, 17591, Чернігівська обл., Прилуцький р-н., с. Жовтневе, вул. Панченка, 27.

Основними напрямками діяльності ТОВ „Альфа“ на сьогоднішній день є виробництво та реалізація сільськогосподарської продукції рослинництва такої як кукурудза, соняшник, соя, пшениця, жито та тваринництва - м'яса. Продукція рослинництва вирощується на площі 959 га взятих в оренду в пайовиків. Основними споживачами продукції рослинництва являються переробні підприємства різних областей а також зернотрейдери України. Загальна кількість поголів'я племінного стада корів української червоно-рябої породи складає 314 голів. Споживачами продукції тваринництва є молокозаводи, м'ясопереробні підприємства. Вся сільськогосподарська продукція підприємства досить високої якості і користується попитом.

Склад засновників товариства наведено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 — Засновники ТОВ „Альфа“

Показник	Фізичні особи		Юридичні особи
	Всього	В т. ч. працівники підприємства	
Чисельність	4	1	-
В тому числі мають: земельні паї	2	2	-
майнові паї	2	2	-

Виконавчим органом Товариства, що здійснює управління його поточною діяльністю, є директор, яким призначений Чайківський Валентин Віталійович. Згідно штатного розпису передбачено посаду керуючого виробництвом, яку займає Кубрак Віктор Павлович, а також посади головного інженера, головного бухгалтера, агронома, завідуючого молочно-тваринницькою фермою та зоотехніка.

Підприємство ТОВ „Альфа“ має лінійну структуру управління. Особливостями такої структури є чіткість взаємовідносин, однозначність команд, надійний контроль на підприємстві. Але за такої організаційної структури висока централізація управління, тому керівник ТОВ „Альфа“ повинен вирішувати будь-які як стратегічні, так і поточні питання діяльності підпорядкованих йому підрозділів.

Організаційну структуру підприємства представлена на рисунку 3.2.

Облік на підприємстві здійснюється відповідно Наказу №01 “Про облікову політику підприємства і організації бухгалтерського обліку”

До штату бухгалтерії ТОВ „Альфа“ входять такі фахівці:

– головний бухгалтер;

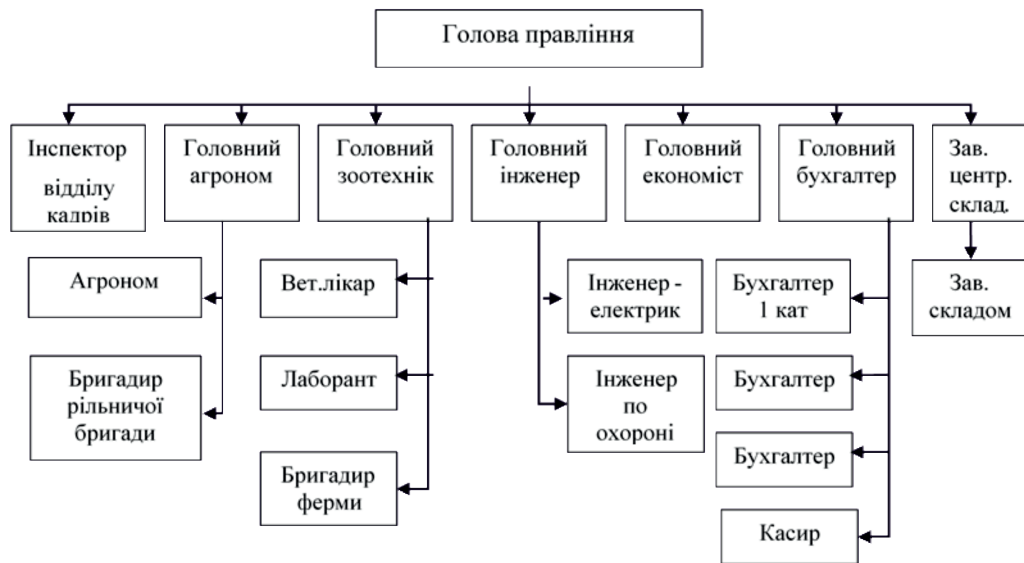


Рисунок 3.2 — Організаційна структура управління ТОВ „Альфа“

- бухгалтер з реалізації;
- бухгалтер з обліку праці і тваринництва;
- бухгалтер, що обслуговує автопарк і бюджет;
- бухгалтер відділку.

Також до штату входять касир, секретар і начальник відділу кадрів.

На ТОВ „Альфа“ запаси надходять від постачальників за плату. Придбання запасів на підприємство планується відділом постачання. Цей відділ веде спеціальну відомість, в якій записуються дані про виконання договорів постачання, а також дані про асортимент запасів, їх кількість, ціну. Придбання запасів на ТОВ „Альфа“ у постачальників здійснюється виключно на договірних засадах, шляхом укладення договорів.

ТОВ „Альфа“ співпрацює як з великими так і малими підприємствами, а також останнім часом підприємство співпрацює з приватними підприємцями. ТОВ „Альфа“ має широке коло постачальників, які забезпечують підприємство базою для виробництва продукції. При виборі постачальників підприємство враховує: ціну запасів, якість запасів, надійність постачальника, можливість отримання знижок та можливість відстрочення оплати за них. Найбільшими постачальниками є ТОВ „Інтер Дрід Фуд“, ТОВ „Майстер Спайс“, ТОВ „Армопром-Д“, ЧП „Система Оптимум“, ТОВ „Ігніс ЛТД“, ПАТ „Грим Е“, ТОВ „Хіміндустрія“, ТОВ „Фаворит-Агро“, ТОВ „Авіс“ та інші.

Для обліку та контролю за надходженням та оприбуткуванням виробничих запасів, що надійшли на ТОВ „Альфа“ використовується журнал обліку вантажів, що надійшли. Записи в журналі здійснюються відділом постачання в міру надходження виробничих запасів на склад підприємства на основі товарно-транспортних накладних, прибуткових ордерів, актів приймання матеріалів.

При оприбуткуванні виробничих запасів комірник підприємства також використовує прибутковий ордер, який складається у двох екземплярах безпосе-

редньо на ті цінності, які були ним прийняті. Крім того при оприбуткуванні запасів на ТОВ „Альфа“ здійснюється їх ретельна перевірка за кількістю і якістю. Якщо це надходження запасів відбулось із кількісними чи якісними відхиленнями вказаних у договорі та супровідних документах, складається комісією акт про приймання матеріалів у двох екземплярах, після чого один примірник передається до відділу постачання чи юридичному відділу до направлення листа — претензії постачальнику.

У бухгалтерському обліку підприємства операції з придбання запасів у постачальників відображаються згідно табл. 3.4.

Таблиця 3.4 — Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надходження запасів від постачальника

Ч. ч.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
Перша подія — оприбуткування запасів			
1	Оприбутковано запаси	201	631
2	Відображено податковий кредит з ПДВ по оприбуткованих запасах	641	631
3	Оплачено раніше отримані запаси	631	311
4	Суму витрат на транспортування включено до первісної вартості запасів	201	631
5	Відображено податковий кредит щодо ПДВ по транспортних витратах	641	631
6	Оплачено послуги за транспортування	631	311
Перша подія — оплата			
1	Проведено оплату запасів	371	311
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644
	Оприбутковано запаси	201	631
4	Списано суму раніше нарахованого податкового кредиту	644	631
5	Відображено взаємне зарахування заборгованості	631	371

При придбанні запасів підзвітними особами оприбуткування здійснюється на основі прибуткового ордера, а документами, що підтверджують вартість придбаних запасів є товарний рахунок, акт (довідка), чек. Бухгалтерські записи, які складаються при надходження запасів від підзвітних осіб, наведено в табл. 3.5.

При надходженні запасів на склад, виготовлених власними силами, їх оприбуткування здійснюється на підставі накладної вимоги. Вона складається матеріально відповідальною особою у двох примірниках і перший примірник є основою для списання запасів з матеріально відповідальної особи цеху (бригадира), другий — передається на склад для оприбуткування запасів. Оприбуткування виробничих запасів, виготовлених власними силами відображається по дебету на рахунку 20 „Виробничі запаси“, за кредитом — 23 „Виробництво“.

Таблиця 3.5 — Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надходження запасів придбаних підзвітною особою

Ч. ч.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Оприбутковано виробничі запаси, придбані підзвітною особою за готівку	201	372
2	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	641	372
3	Оплачено за придбані виробничі запаси	372	301

Після того, як запаси оприбутковані допускається їх відпуск зі складу. Бухгалтерські проведення, пов'язані з вибуттям, представлено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6 — Основні бухгалтерські проведення, за якими відображається вибуття виробничих запасів

Ч. ч.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Використано виробничі запаси для потреб виробництва	23	20
2	Використано виробничі запаси для загальновиробничих потреб	91	20
3	Використано виробничі запаси для адміністративних потреб	92	20
4	Використано виробничі запаси для потреб збуту	93	20
5	Використано виробничі запаси для потреб невиробничих підрозділів	949	20
6	Передано матеріали на переробку	206	20
7	Використано виробничі запаси для виправлення браку	24	20
8	Використано виробничі запаси для капітального будівництва, яке здійснюється підприємством	151	20
9	Використано виробничі запаси для виготовлення основних засобів	152	20
10	Списано нестачі запасів (якщо винні особи не виявлено)	947	20
11	Списано суму ПДВ	947	641

Отже, для ведення синтетичного обліку запасів на ТОВ „Альфа“ використовуються не всі субрахунки рахунку 20 „Запаси“, що обумовлено специфікою виробництва. Аналітичний облік ведеться в розрізі видів та груп сировини, постачальників, партій поставок тощо. Але для більш ефективного ведення обліку виробничих запасів на підприємстві важливим є управлінський аспект.

3.2 Податковий облік операцій з виробничими запасами на підприємстві

Податковий облік запасів повинні вести всі платники податку на прибуток. Такий облік ведеться за загальними правилами бухгалтерського обліку та згідно з обліковою політикою платника податку, але з деякими обмеженнями, що накладені нормами ПКУ. При переході на загальну систему оподаткування з інших систем оподаткування (сплата єдиного податку або фіксованого сільськогосподарського податку) бухгалтер здійснює певні процедури, щоб розпочати ведення обліку запасів з метою обкладення податком на прибуток.

Особливості обліку ПДВ під час придбання запасів встановлюються нормами пп. 139.1.6 ПКУ. У загальному випадку згідно з пп. 139.1.6 ПКУ суми ПДВ, сплачені у складі ціни запасів під час їх купівлі, не включаються до складу витрат підприємства-платника податку на прибуток і ПДВ. Це означає, що собівартість запасів при їх оприбуткуванні, обліку та вибутті не включає в себе суми ПДВ. Ті ж підприємства, які не є платниками ПДВ, навпаки — суму ПДВ включають до собівартості запасів під час їх обліку згідно з абзацом другим пп. 139.1.6 ПКУ.

Якщо підприємство (платник податку на прибуток і ПДВ) одночасно продає запаси, які оподатковуються ПДВ за ставкою 20%, 0% та які звільнені від обкладення ПДВ (відповідно до ст. 197 ПКУ) або не є об'єктом обкладення цим податком (відповідно до ст. 196 ПКУ), йому потрібно окремо визначати суму „вхідного“ ПДВ, що припадає на звільнені або неоподатковувані операції. Ця сума ПДВ включається до собівартості проданих запасів так само, як у неплатників ПДВ (абз. 3 пп. 139.1.6 ПКУ).

Якщо платник ПДВ визначає базу оподаткування для нарахування податкових зобов'язань з ПДВ виходячи з винагороди (маржинального прибутку або маржі) (статті 207, 210 ПКУ), то весь „вхідний“ ПДВ, сплачений у складі витрат на придбання запасів, включається до їхньої собівартості у момент їх списання під час їх продажу або отримання доходу від діяльності, в якій ці запаси були використані (абз. 4 пп. 139.1.6 ПКУ). Тобто поточний облік запасів ведеться так само, як і неплатниками ПДВ, а суми ПДВ до сплати визначаються безпосередньо з суми винагороди або маржі, без використання загального механізму зменшення суми податкових зобов'язань на суму податкового кредиту.

Податковий облік придбання запасів.

Найчастіше запаси придбаваються за кошти або на умовах бартеру, тобто за певну компенсацію. У цьому разі їхня собівартість під час їх подальшого споживання або продажу визначається за нормами п. 138.6 ПКУ з урахуванням пп. 139.1.6 ПКУ. В бухгалтерському обліку цей показник формується аналогічно згідно з п. 9 П(С)БО 9 (табл. 3.7).

Отже, собівартість придбаних запасів визначається однаково як у податковому, так і в бухгалтерському обліку. Хоча у податковому обліку немає собівар-

Таблиця 3.7 — Собівартість запасів, придбаних за плату

Ч. ч.	Стаття витрат за ПКУ	Норма ПКУ	Норма П(С)БО
1	Ціна придбання	П. 138.6	П(С)БО 9, пункт 9
2	Крім ПДВ, включеного до ціни товару	Абз. 1 пп. 139.1.6	–
3	Ввізне мито	П. 138.6	–
4	Суми ПДВ, які не відшкодовуються підприємству	Абз. 2 та 3 пп. 139.1.6	–
5	Витрати на доставку	П. 138.6	–
6	Витрати на доведення до стану, придатного для продажу	П. 138.6	–

тості придбання, а є собівартість реалізації (яка визначається не у момент придбання, а у момент реалізації), проте відповідно до п. 138.6 ПКУ „собівартість придбаних та реалізованих товарів формується відповідно до ціни їх придбання з урахуванням ввізного мита і витрат на доставку та доведення до стану, придатного для продажу“. Тобто не можна сформувані собівартість проданих товарів у момент реалізації, не знаючи собівартості їх придбання. У бухгалтерському обліку собівартість придбання теж використовується для визначення собівартості запасів під час їх реалізації, тобто маємо справу з однією величиною — собівартістю, в яку нам обійшлися запаси при їх придбанні. Адже цю вартість потім і списуємо на витрати.

Розглянемо відображення у бухгалтерському обліку надходження запасів відповідно до застосовуваного Плану рахунків, що зображений у таблиці 3.8.

Таблиця 3.8 — Облік операцій по придбанню запасів за грошові кошти

Ч. ч.	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	За умови попередньої оплати вартості за запаси з ПДВ	371	311
	Відображено податковий кредит	641	644
2	Відображено суму запасів, придбаних у постачальника за грошові кошти, без ПДВ	20, 21, 22	631
3	Відображено суму ПДВ, включеному до вартості запасів, на рахунку 644, якщо оприбуткуванню запасів передувала передплата, або на рахунку 641, якщо надходження запасів — перша подія	644, 641	631
4	Відображено залік заборгованості	631	371
5	Оплачено вартість запасів і сума податкового кредиту по ПДВ (після оплата)	631	311

Крім придбання виробничих запасів за грошові кошти, достатньо розпо-

всюдженими є ситуації, коли виробничі запаси одержують за бартером. При обміні подібними запасами не визначається дохід, а тому і не визначаються фінансові результати.

У зв'язку з цим зазвичай собівартість купівельних запасів під час їх списання на витрати або під час продажу в бухгалтерському обліку відповідає їхній собівартості у податковому. Але якщо до витрат на доставку запасів на склад підприємства включаються витрати на відрядження працівників, виплати працівникам, фінансування їхніх особистих потреб (харчування, питна вода тощо) й інші подібні витрати, то треба враховувати норми пп. 140.1.6, 140.1.7, 139.1.1 та 138.12.2 ПКУ. І якщо згідно з цими нормами деякі витрати не дозволяється враховувати у податковому обліку, то на відповідну суму виникає постійна податкова різниця (пп. 14.1.188 ПКУ).

Податковий облік вибуття запасів. Собівартість запасів при вибутті визначається за одним із методів, запропонованих стандартами бухгалтерського обліку та ПКУ. Вибір цих методів є частиною облікової політики підприємства.

У податковому обліку згідно з пп. 14.1.228 ПКУ собівартість реалізованих запасів визначається як витрати, прямо пов'язані з виробництвом та/або придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду запасів, виконаних робіт, наданих послуг, які визначаються відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що застосовуються у частині, яка не суперечить положенням розділу III ПКУ. З формулювання цього підпункту можна зробити висновок, що він не вимагає ідентичності податкового та бухгалтерського обліку конкретних запасів на конкретному підприємстві. Потрібно лише, щоб собівартість була визначена „відповідно до положень“ бухгалтерського обліку (а не за фактичними даними бухгалтерського обліку, в частині, що не суперечить положенням ПКУ). Тобто ПКУ прямим текстом не вимагає, аби платники податків одночасно обирали однакові альтернативи для податкового та бухгалтерського обліку собівартості реалізованих запасів і визначали собівартість у податковому обліку на підставі фактичних даних бухгалтерського обліку.

Якщо закупівельні ціни на запаси мають стійку тенденцію до зростання або зменшення, то формула ФІФО забезпечує оцінку залишку не проданих (не списаних) запасів, що числиться на балансі (тобто на дебеті рахунків 20, 22, 28 та ін.) на звітну дату за останніми цінами придбання, що найточніше відображає фактичну собівартість залишків запасів, адже вона буде сформована за найактуальнішими цінами останніх партій, які ще не були списані. Якщо ціни зростають, то з метою податкового обліку така формула може бути не дуже вигідною, адже вона забезпечує найвищий показник прибутку в найближчих звітних періодах. Якщо, наприклад, формула ФІФО передбачена обліковою політикою іноземного материнського підприємства, то чи може її вітчизняна „дочка“ - платник податку на прибуток якимось вплинути на розмір свого податку на прибуток. У такому разі у податковому обліку не заборонено використовувати іншу формулу собівартості запасів при вибутті, яка теж відповідатиме положен-

ням бухгалтерського обліку згідно з пп. 14.1.228 ПКУ. Наприклад, це може бути метод середньозваженої оцінки. Він забезпечує більш рівномірне списання вартості запасів та рівномірний розподіл оподаткованого прибутку між звітними періодами. Зміна методів списання запасів як складова облікової політики повинна відбуватися з урахуванням вимог пунктів 17 та 18 П(С)БО: зміни облікової політики підприємства здійснюються за рішенням власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) та з дотриманням принципу послідовності, який передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

При спілкуванні з податковим інспектором з питань визначення собівартості проданих товарів під час перевірки потрібно надати йому розгорнуту інформацію про облікову політику, прийняту на підприємстві: обрані альтернативи в бухгалтерському та податковому обліку та підстави такого вибору, а також відповідну облікову інформацію.

3.3 Управлінський облік виробничих запасів підприємства

Для забезпечення конкурентоспроможності підприємства промисловості змушені шукати шляхи зниження витрат на виробництво продукції. Основним з резервів зниження витрат є підвищення ефективності використання матеріальних запасів. Належним чином побудований облік матеріальних запасів безпосередньо впливає на ефективність діяльності господарюючих суб'єктів [32].

Отже, управлінський облік запасів — це насамперед управління ними. На відміну від традиційного обліку, коли увага бухгалтерів зосереджена лише на забезпеченні точного оприбуткування і повного збереження запасів, управлінський облік своєю метою має таку функціональну діяльність менеджерів, котра спрямована на доведення витрат на утримання запасів до мінімуму за умови повного постачання ними виробничих потреб.

Досвід розвинутих країн свідчить про те, що основним інструментом для підвищення ефективності є використання концепції логістики в організації економічної діяльності підприємства. Інформаційне забезпечення логістики обліково-аналітичними даними є передусім завданням управлінського обліку.

Для швидшого впровадження в практику логістичних концепцій в Україні необхідно кардинальні зміни в структурі підприємства і перехід до більш гнучких організаційних структур. Якість управління багато в чому залежить від своєчасного отримання менеджером достовірної інформації про стан об'єкта управління, яку в першу чергу надає управлінський облік [33].

В собівартості продукції питома вага затрат виробничих запасів в різних галузях народного господарства коливається в межах від 50% до 80%. Для забезпечення безперебійної роботи виробництва на складах підприємства повинні завжди знаходитися виробничі запаси в межах норм, передбачених потребами підприємства. І хоча утримання запасів пов'язане з певними витратами, під-

приємства змушені це робити. Мотивами цього є: ймовірність порушення встановленого графіка постачань виробничих запасів; можливе коливання попиту; зниження чутливості до зростання цін чи коливання валютних курсів (при поставці запасів за зовнішньоекономічними договорами); можливість своєчасного реагування на сезонні коливання виробництва (це стосується продукції сільськогосподарства, яку закупають переробні підприємства); знижки при купівлі великої партії може стати причиною створення запасу; спекуляція; витрати, пов'язані з оформленням кожного нового замовлення (так звані „транзакційні витрати“ — витрати на пошук нового постачальника, переговори, відрядження, проведення сертифікації якості, тощо); можливість рівномірного здійснення операцій з виробництва і розподілу; можливість негайного обслуговування покупців, що позитивно впливає на імідж підприємства; зведення до мінімуму простоїв у виробництві через відсутність запасних частин; спрощення процесу управління виробництвом. Наявність запасів дозволяє знизити вимоги до ступеня узгодженості виробничих процесів на різних ділянках, а отже і знизити відповідні витрати на організацію управління цими процесами. Перелічені причини свідчать про необхідність створення виробничих запасів на підприємстві.

Мета управління запасами — знайти „золоту середину“: запасів повинно бути не дуже багато, щоб не „відволікати“ гроші з обігу, і не дуже мало, щоб уникнути „порожніх складів“ і не допустити зупинки виробництва. Балансування між цими двома позиціями і складає суть керування обіговими активами в частині виробничих запасів.

Моделювання процесу трансформації оборотного капіталу із грошової у виробничу форму на основі економіко-математичного моделювання умов постачання дозволяє прискорити постачання матеріальних ресурсів, оптимізувати величину виробничих запасів, прискорити оборотність оборотного капіталу, одержати відчутний економічний ефект.

Оптимізація матеріальних потоків всередині підприємств, що створюють матеріальні блага чи надають матеріальні послуги — це мета логістики, яка на рівні підприємства виступає центром управління, планування, координації та контролю всіх основних потоків, що є на підприємстві: матеріальних та інформаційних. Побудова логістичної системи повинна забезпечувати можливість постійного узгодження і взаємного коректування планів і дій.

В умовах конкурентної боротьби за споживача, коли потенційна пропозиція перевищує попит, проблеми ефективної реалізації виготовленої продукції стають пріоритетними. Коли попит перевищує пропозицію, то впевненість у тому, що будь-яка партія виготовленої продукції буде реалізована, обумовлює функціонування витратного виробництва, більше уваги приділяється максимальному завантаженню виробничих потужностей, зниженню собівартості одиниці продукції шляхом збільшення продуктивності обладнання за одиницю часу, тоді як завдання підвищення інфраструктурних операцій і процесу реалізації мають другорядне значення. Динамічність і невизначеність попиту на

ринку робить недоцільним створення і підтримку великих запасів. Одночасно виробники зацікавлені в отриманні кожного нового, навіть невеликого замовлення. Все це обумовлює потребу в гнучких виробничих потужностях, які здатні швидко реагувати на кон'юнктуру ринку.

В управлінському обліку фігурують оцінки і плани на майбутнє (прогнозування) і використовується багато приблизних оцінок — розрахункових, експертних, очікуваних. Характерною рисою управлінського обліку є його децентралізація задля наближення його до місць виникнення витрат і прийняття рішень. Щодо виробничих запасів, то вони займають провідну роль в системі управлінського обліку. Виробничі запаси є складовою частиною виробничих витрат, а управлінський облік в своїй діяльності націлений саме на розгляд поведінки і управління витрат, методів і способів обліку витрат та калькулювання собівартості, аналізі релевантної інформації для прийняття управлінських рішень.

Для управління запасами в управлінському обліку використовують ряд процедур і технічних прийомів:

а) правильне бюджетування потреби у різних елементах запасів (сировини, напівфабрикатів, готової продукції, товарів);

б) контроль за нормативами та рівнем запасів відповідно до бюджету, розрахунок коефіцієнту оборотності запасів та середнього періоду їх оборотності як в цілому, так і за видами запасів;

в) контроль повторних замовлень виробничих запасів, що дає можливість визначити, при якому мінімальному допустимому залишку сировини необхідно оформляти повторне замовлення (так звана точка замовлення);

г) використання моделі розрахунку економічного розміру замовлення (ЕРЗ), суть якої полягає у визначенні такого розміру замовлення, при якому сумарні витрати на оформлення замовлення та зберігання запасів будуть мінімальними. На практиці під час визначення оптимального розміру замовлень доведеться враховувати більшу кількість факторів, ніж у базовій формулі. Найчастіше це пов'язано з особливими умовами постачань і характеристиками продукції, з яких можна отримати вигоду, якщо врахувати такі фактори: знижки на транспортні тарифи залежно від обсягу вантажоперевезень, знижки з ціни продукції залежно від обсягу закупівель.

д) управління запасами за категоріями (за методом „АВС“). Управління запасами, як правило, пов'язане з контролем фактичної наявності виробничих запасів на складах. Це вимагає великих витрат фінансових, трудових та інформаційних ресурсів, особливо для багатомінонатурних запасів. Для проведення „АВС“ — аналізу необхідно встановити вартість кожного товару за закупівельними цінами, розташувати товари за зменшенням ціни, знайти суму даних про кількість і витрати на придбання, розбити товари на групи, залежно від питомої ваги в загальних витратах на придбання.

Усі розглянуті системи управління запасами пов'язані з певним порядком контролю їх фактичного рівня на складах, що часто витрат фінансових, тру-

дових та інформаційних ресурсів, особливо для багатомноменклатурних запасів. Однак зазвичай із загального числа найменувань найбільша вартість запасу (або основна частка витрат на управління ними) припадає на відносно невелику їхню кількість. Однак зазвичай із загального числа найменувань найбільша вартість запасу (або основна частка витрат на управління ними) припадає на відносно невелику їхню кількість. Цю залежність демонструє АВС-аналізу. У загальному випадку АВС-аналізу є методом, за допомогою якого визначають ступінь розподілу конкретної характеристики між окремими елементами якої-небудь множини. У його основу покладено припущення, що відносно невелика кількість видів товарів, які повинні неодноразово закуповуватися, становить велику частину загальної вартості товарів, що закуповуються. Аналіз показує значення кожної групи матеріалів і допомагає звернути увагу на основні [45].

В основі методу АВС лежить правило Парето. Відповідно до принципу Парето, безліч керованих об'єктів поділяється на дві нерівні частини (80/20). Широко розповсюджений метод АВС пропонує глибший поділ — на три частини.

Для проведення АВС-аналізу необхідно виконати наступні дії (рис. 3.3)

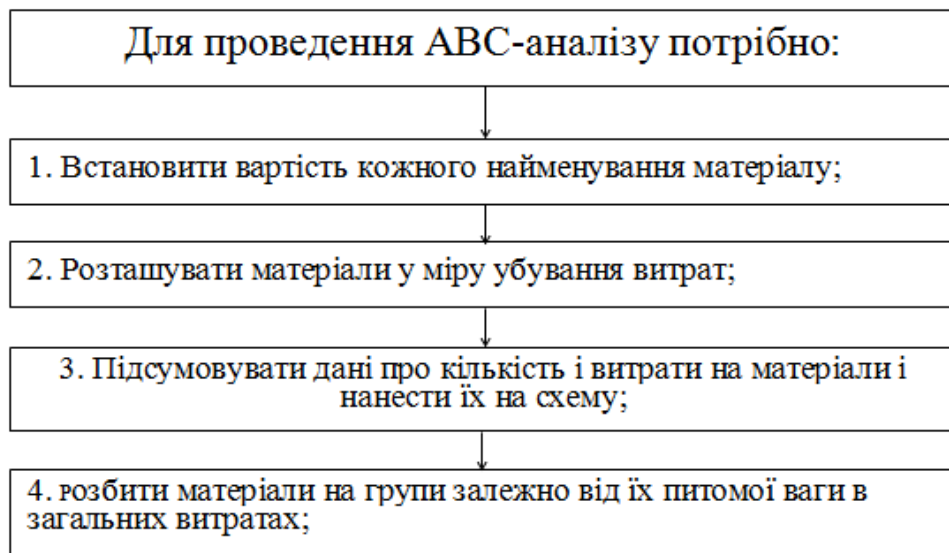


Рисунок 3.3 — Техніка АВС-аналізу

Залежно від витрат товарні запаси поділяються на три групи — А, В, С за їх часткою в загальних витратах на придбання. Однак розподіл не обов'язково відбувається на три групи, кількість груп та їх межі вибираються довільно. Найпоширеніша така класифікація.

Група „А“ — найдорожчі та коштовні товари, на частку яких припадає близько 75–80% загальної вартості запасів, але вони становлять лише 10–20% загальної кількості товарів, які перебувають на зберіганні.

Група „В“ — середні за вартістю товари. Їхня частка в загальній сумі запасів становить близько 10–15%, але в кількісному відношенні — 30–40% продукції, яка зберігається.

Група „С“ — найдешевші товари. Вони становлять 5–10% від загальної вартості виробів, які зберігаються, і 40–50% від загального обсягу зберігання.

Підприємство використовує близько 200 найменувань різної сировини. У таблиці 3.9 наведено дані, що характеризують прямі витрати по закупівлі для семи найменувань.

Таблиця 3.9 — Розрахункові дані для АВС-аналізу

Запаси	Питома вага в загальній кількості найменувань, %	Річна потреба, ум. од.	Ціна грн.	Витрати по закупівлях тис. грн..	Витрати по закупівлях нарастаючим підсумком, тис. грн.	Питома вага в загальних витратах, %	Клас матеріала
1	14,20	65000	11	715000	715000	66,42	А
2	28,57	3500	60	210000	925000	85,92	В
3	42,86	4000	16,5	66000	991000	92,05	В
4	57,14	9500	3	28500	1019500	94,70	С
5	71,42	3000	9	27000	1046500	97,20	С
6	85,71	8200	2,5	20500	1067500	99,16	С
7	100,0	8	120	9600	1076600	100,0	С

Інформацію, що міститься в табл. 3.9, отримано таким чином.

Розрахований річний оборот по кожному найменуванню матеріалу. Він визначений шляхом множення закупівельних цін на кількість одиниць матеріалу, споживаних впродовж року.

Усі позиції матеріалу розподілені у міру убування річного обороту.

Усім позиціям присвоєні порядкові номери, не залежні від номенклатурних.

Річні обороти прораховані нарастаючим підсумком, тому, наприклад, матеріалу з порядковим номером 5 відповідає сумарний річний оборот по перших п'яти позиціях.

Розрахована процентна доля річного обороту нарастаючим підсумком і процентне відношення порядкового номера до загальної кількості найменувань матеріалів.

З таблиці 3.6 очевидно, що велика частина витрат пов'язана із закупівлею трьох найменувань матеріалів. Результати АВС представлено в таблиці 3.10, з якої очевидно, що приблизно 66% витрат доводиться на 14% від загальної кількості запасів і тільки 8% — на запаси, складові 57% в загальній кількості.

Таким чином, контроль за поставкою запасів групи „С“ має бути щоденним, бо такі запаси використовуються в великому обсягу. Для запасів групи „В“ — щотижневий, і для запасів категорії „А“ — щомісячний, тому що даного виду запасів використовується найменше. При цьому ретельно визначаються розміри і моменти видачі замовлень по групі „А“, встановлюється строгий контроль і регулювання запасів, тому що питома вага у витратах найбільша.

Таблиця 3.10 — Розрахункові дані для ABC-аналізу

Клас за-пасу	Кількість найменувань матеріалів	Питома вага в загальній кількості найменувань, %	Витрати по закупівлях, тис. грн.	Питома вага в загальних витратах, %
A	1	14,29	715000	66,42
B	2	28,58	276000	25,64
C	4	57,13	85600	7,94
Разом	7	100	1076600	100

Підбиваючи підсумки потрібно зазначити, що матеріальні затрати є ключовим елементом формування витрат на підприємстві, а значить існують об'єктивні причини, що змушують підприємства створювати резерви виробничих запасів. З іншого боку, надмірні обсяги виробничих запасів спричиняють ряд негативних наслідків для господарюючого суб'єкта. Тому становлення логістики як системи управління матеріальними та інформаційними потоками є цілком закономірним в сучасних економічних реаліях. Впровадження логістичної концепції управління на підприємствах потребує перш за все забезпечення своєчасною, повною і достовірною інформацією про стан об'єкта управління, яку надає управлінський облік.

3.4 Аудит виробничих запасів та типові порушення, виявленні під час його проведення на підприємстві

На більшості підприємств, в тому числі й ТОВ „Альфа“ обсяг операцій з виробничими запасами є досить значним, тому їх перевірка є досить трудомістким процесом. Основною метою проведення аудиторської перевірки виробничих запасів є: встановлення законності, достовірності та доцільності операцій з виробничими запасами, правильності їх відображення в обліку. Виходячи з мети аудиту виробничих запасів формуються такі основні завдання аудиту виробничих запасів:

- а) перевірка фактичної наявності запасів;
- б) перевірка організації складського господарства, стану збереження запасів;
- в) перевірка організації обліку заготівлі, придбання та витрачання запасів;
- г) перевірка повноти оприбуткування запасів при наявності документів, які підтверджують їх придбання;
- д) перевірка правильності визначення первісної вартості запасів при їх надходженні на підприємство;
- е) перевірка правильності оформлення надходжень та відпуску запасів;
- є) перевірка дотримання лімітів з відпуску запасів;
- и) перевірка законності списання запасів при втратах;

і) перевірка незавершеного виробництва, правильності формування собівартості продукції;

ї) визначення правильності ведення синтетичного і аналітичного обліку виробничих запасів;

й) оцінка повноти та правильності відображення господарських операцій із запасами в бухгалтерському обліку та звітності.

Джерела інформації для аудиту операції із запасами такі:

а) наказ про облікову політику;

б) первинні документи з обліку запасів;

в) облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку запасів;

г) акти і довідки попередніх аудиторських перевірок, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю;

д) звітність.

Згідно 300 „Планування аудиту фінансової звітності“ були закладені методичні рекомендації щодо планування діяльності аудиторської фірми, які спрямовані на якісне і своєчасне виконання аудиторських робіт [57].

В процесі планування складають два основних документи:

– загальний план;

– програма перевірки.

Під час планування використовується така інформація:

– умови договору;

– складаються і заповнюються анкети оцінки ризику;

– нормативно правові документи, що регулюють аудит;

– наявність аудиторських доказів;

– рівень довіри до системи внутрішнього контролю;

– облікова інформація підприємства;

– визначений рівень ризику та суттєвості.

План розробляється таким чином, щоб у ньому визначався час проведення кожної конкретної аудиторської процедури. У плані відображається перелік і обсяг виконаних робіт, строки виконання, процедури, що здійснюється аудитором (табл. 3.11).

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) [44].

Аудит виробничих запасів здійснюється за двома напрямками:

– перевірка їх фактичної наявності, яка здійснюється за допомогою інвентаризації;

– перевірка правильності оцінки запасів в обліку і звітності.

У рамках першого напрямку проводиться інвентаризація, яка дає можливість виявити недостачі або лишки запасів та інші відхилення в обліку, якщо

Таблиця 3.11 — План аудиту виробничих запасів

Ч. ч.	Завдання та процедури	Період проведення	Виконавець	Примітка
1	Оцінка потреб клієнта, формування груп з проведення аудита і визначення її задач.	01.02-15.02	Керівник аудиторської групи	–
2	Нарада з планування проекту аудиторської перевірки.	16.02	Керівник аудиторської групи	–
3	Отримання уявлення про кон'юнктуру ринку, ділове середовище, цілі бізнесу, що впливають на господарський ризик клієнта.	17.02-20.02	Аудитор	–
4	Оцінка істотних процедур внутрішнього контролю.	20.02-10.03	Аудитор	–
5	Оцінка ризику.	11.03-20.03	Аудитор	–
6	Затвердження програми аудиту, істотних і загальних процедур.	21.03	Керівник аудиторської групи	–
7	Виконання програми аудиту.	21.03-20.04	Керівник аудиторської групи	–
8	Проведення заключної наради. Оцінка результатів роботи і розробка плану удосконалень.	21.04	Керівник аудиторської групи	–
9	Пред'явлення керівництву підприємства аудиторського звіту та висновку.	29.04	Керівник аудиторської групи	–

такі мають місце на підприємстві. Послідовність проведення інвентаризації та аудиторських процедур під час інвентаризації на ТОВ „Альфа“ наведена на рис. 3.4.

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

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

Аудиторські процедури поділяються на ті, що проводяться:

- до інвентаризації;

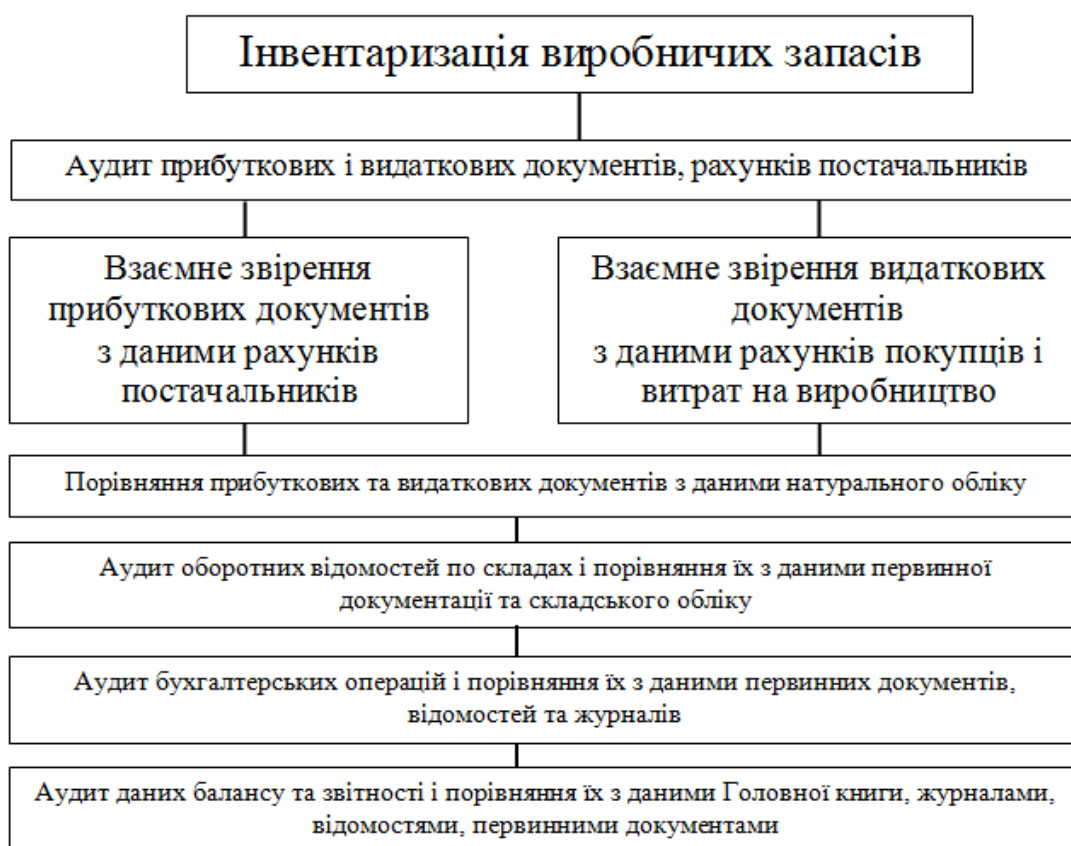


Рисунок 3.4 — Аудит інвентаризації виробничих запасів на базі підприємства ТОВ „Альфа“

- під час інвентаризації;
- після закінчення інвентаризації.

До проведення інвентаризації аудитор перевіряє чи на підприємстві ТОВ „Альфа“ чітко організовано складське господарство та контрольно-пропускна система.

Аудитором було здійснено процедури перевірки таких фактів:

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

Під час проведення інвентаризації аудитор спостерігає за роботою інвентаризаційної комісії. А також аудитор проводить контрольні перевірки, час від часу звіряючи дані з даними інвентаризаційних описів. Особливу увагу аудитор звертає на номери, марки назви, оскільки тут найчастіше виявляється заміна. Аудитор звертає також увагу на перевірку подій після складання балансу та

правильності їх віднесення до того чи іншого звітного періоду [58].

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

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

Перевірка правильності оцінки запасів при надходженні, придбанні.

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

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

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

– чи дотримуються на підприємстві ТОВ “Альфа“ порядок приймання та оформлення документів з приймання запасів;

– чи повністю оприбутковані запаси, зазначені в документах постачальника;

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

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

При перевірці документів здійснюється взаємна звірка господарських договорів, рахунків-фактур, накладних, прибуткових ордерів на предмет ідентичності ряду показників: номенклатури, ціни, кількості, дат оприбуткування тощо. Порівняння кількісних показників оригіналів рахунків-фактур, сертифікатів і специфікацій постачальника дозволяє встановити, чи всі запаси оприбутковані.

Зустрічна перевірка документів, що відображають надходження запасів, з документами постачальника дає можливість виявити факти не оприбуткування запасів або неповне їх оприбуткування [33].

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

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

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

Вивчення організації контролю за погашенням довіреностей. З метою перевірки правильності погашення довіреностей аудитор порівнює дані граф „Відмітка про виконання довіреностей“ в журналі обліку довіреностей і первинних документів, що характеризують надходження запасів на склад підприємство. При цьому звертається увага на те, чи не видаються нові довіреності особам, які не відзвітувались у використанні попередньо одержаних довіреностей. Важливе значення має і своєчасність здачі до бухгалтерії невикористаних довіреностей.

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

- як обліковується надходження та витрачання запасів на складах та інших об'єктах;
- чи не було фактів неоприбуткування (повного або часткового), запасів, що надійшли;
- чи не списувались на витрати запаси понад встановленні норми і без вагомих підстав;
- чи відповідає фактичне витрачання запасів документальним даним;
- чи не приховують недостачі запасів необґрунтованими проводками.

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

У ході перевірки операцій з відпуску матеріалів аудитор перевіряє відпуск матеріалів у виробництво і обґрунтованість їх списання на витрати. Також аудитор перевіряє чи не списують виробничі запаси на витрати виробництва без попереднього їх оформлення і без оформлення на них видаткових документів.

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

При аудиті операцій із запасами аудитор перевіряє, чи не допускалась їх передача без оплати. Якщо запаси реалізовувались на сторону, необхідно виявити, коли і за якою ціною вони придбані, коли і кому продані, їх ціну, ПДВ, транспортні витрати, уточнити роздрібні ціни на момент реалізації. При реалізації запасів на сторону перевіряється наявність накладних, довіреностей, оцінка вартості реалізації надходження виручки від реалізації в повному обсязі на поточний рахунок.

Перевірка законності списання запасів при їх втратах. Під час перевірки аудитор встановлює правильність визначення розміру допустимих втрат при зберіганні і виявлення фактів пересортування запасів, а також правильність оформлення актів. В ході перевірки досліджуються акти інвентаризації за період, що визначається документами, що підтверджують вивезення і використання відходів [60].

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

Шляхом тестування та інших методів внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку необхідно вивчити окремі питання.

Результати проведених аудиторських процедур аудитор оформляє у вигляді робочих документів. В таблиці 3.12 розглянемо робочий документ аудитора на прикладі аудиторської перевірки підприємства ТОВ „Альфа“.

При проведенні аудиту виробничих запасів аудитор може виявити різні порушення та помилки обліку. Він повинен відрізнити їх від різних махінацій з запасами. Найбільш типові порушення та помилки представлені в табл. 3.13.

Завершальним етапом аудиту є складання аудиторського висновку, який має відповідати вимогам. Аудиторський висновок складається з таких розділів: розділ „Заголовок“, де треба записати, аудиторська перевірка проводилась незалежними аудиторами, вказати назву аудиторської фірми, навести повну назву підприємства, яке перевіряється, та час перевірки. У розділі „Вступ“ є дані про склад звітності керівництва підприємства та зауваження, що аудитор зобов'язаний готувати висновок на підставі інформації, яка надійшла за результатами перевірки представленої звітності.

Аудитор має оцінити суттєвість помилок у системі обліку і внутрішнього контролю підприємства клієнта, виявити ступінь їх впливу на фінансову звітність. При проведенні аудиторської перевірки може бути складена додаткова підсумкова документація, яка є додатком до аудиторського висновку, якщо в аудиторському висновку є посилання на цей документ або додаватися як самостійний документ.

Аудиторський висновок має містити такі заяви:

- про те, що аудитор використав конкретні тести при перевірці інформації, яка підтверджує цифровий матеріал, покладений в основу створення звітності;
- про методологію обліку, яку використало керівництво підприємства для підготовки звітності в цілому.

Таблиця 3.12 — Тест оцінки системи внутрішнього контролю і рух обліку виробничих запасів

Ч. ч.	Зміст питання або об'єкт тестування	Зміст відповіді або результат перевірки
Внутрішній контроль		
1	Чи є програма внутрішньогосподарського контролю?	Є, розділи програми не деталізовані за групами і підгрупами виробничих запасів.
2	Чи є служба внутрішнього аудиту, ревізійна комісія, постійно діюча інвентаризаційна комісія?	Ревізійної комісії служби внутрішнього аудиту не має, створена лише постійно діюча інвентаризаційна комісія.
3	Чи є посадові інструкції або положення щодо роботи внутрішнього контролю?	Ні.
4	Чи проводиться інвентаризація виробничих запасів. Якщо так, то коли і скільки разів?	Інвентаризація проводиться щоквартально та в кінці року комісією, призначеною наказом керівника.
5	Чи проводиться перевірка повноти та своєчасності оприбуткування виробничих запасів?	Так, але тільки за первинними документами.
6	Чи виявляються особи, винні в перевитрачанні виробничих запасів?	Так.
7	Чи порівнюються первинні дані про витрачання виробничих запасів з даними обліку про рух матеріальних цінностей?	Так, у виняткових випадках за дорученнями керівництва підприємства.
8	Чи перевіряється законність і доцільність витрачання виробничих запасів?	Так.
9	Чи перевіряється правильність оцінки і обліку виробничих запасів?	Так.
Система обліку		
10	Чи проводиться класифікація виробничих запасів для їх обліку?	Так.
11	Чи встановлені відповідні методи оцінки обліку на рахунках виробничих запасів в обліковій політиці?	Так, методи оцінки запасів встановлені в обліковій політиці і здійснюється на рахунках бухгалтерського обліку.
12	Чи розроблений проект постановки обліку на рахунках по руху запасів?	Визначений тільки робочий план рахунків, а проекту немає.
13	Чи організований аналітичний облік виробничих запасів на необхідному рівні, чи ведуться картки складського обліку?	Аналітичний облік ведеться в розрізі цехів, картки складського обліку не ведуться.
14	Чи здаються до бухгалтерії звіти про рух матеріальних цінностей?	Так. Але часто із запізненням.
15	Чи виділяється ПДВ окремим рядком в розрахункових, товарних і платіжних документах?	Так.
16	Чи синтетично порівнюються дані аналітичного і синтетичного обліку?	Щомісячно.

Таблиця 3.13 — Типові помилки та порушення, які виявляє аудитор у процесі аудиту виробничих запасів на підприємстві

Ч. ч.	Можливі помилки та порушення	Нормативний акт, відповідно до якого вони мають бути виправлені
1	Не відповідність методу списання запасів при їх вибутті обліковій політиці підприємства	Наказ про облікову політику, П(С)БО 9
2	Помилка у визначенні одиниць виміру, у визначенні вартості, перевищенні лімітів, несвоєчасне оприбуткування	Первинні документи, Інструкція про застосування плану обліку
3	Невірно визначений кореспондуючий рахунок	План рахунків обліку, Інструкція про застосування плану рахунків обліку
4	Неправильно розраховані норми природного убутку, помилки у визначенні сум уцінок, дооцінок запасів та їх відображення в обліку	Порядок ведення обліку приросту (убутку) балансової вартості покупних товарів (крім активів, що підлягають амортизації, цінних паперів та деривативів), матеріалів, сировини (палива), комплектуючих виробів та напівфабрикатів на складах, у незавершеному виробництві і залишках готової продукції (у тому числі малоцінних предметів на складах); Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей
5	Незадовільна організація складського господарства, невиконання завдань щодо заготівлення (придбання) матеріалів; необґрунтовані претензії до постачальників	Цивільний кодекс, накази по підприємству, Положення про складське господарство
6	Завищення собівартості придбаних матеріалів	–
7	Порушення правил приймання вантажів	Інструкція „Про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення та товарів народного споживання за якістю“
8	Нераціональне витрачання матеріалів на виробництво	–
9	Порушення порядку проведення інвентаризації (порушення строків проведення, нерівномірний їх розподіл за календарними періодами, порушення принципу раптовості, неякісне проведення інвентаризації, недбале і несвоєчасне оформлення документів тощо)	Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків
10	Нестача, надлишок, присвоєння ТМЦ, неповне оприбуткування запасів	–
11	Помилки і підробки в документах, підміна нових матеріалів старими	Кримінальний кодекс
12	Незадовільне ведення бухгалтерського обліку	–

4 АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ Й АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

4.1 Аналіз динаміки, складу і структури виробничих запасів підприємства

Важливою умовою безперебійної роботи підприємства являється повна забезпеченість в матеріальних ресурсах та джерелах їх покриття. Джерела можуть бути зовнішніми та внутрішніми. До зовнішніх відносяться матеріальні ресурси, які надійшли від постачальників у відповідності з укладеними договорами. Внутрішні джерела — це скорочення відходів сировини, використання другої сировини, власне виготовлення матеріалів й напівфабрикатів, економія матеріалів в результаті введення досягнень науково-технічного прогресу.

Реальна потреба в матеріальних ресурсах зі сторони — це різниця між загальною потребою в кількості необхідного виду матеріалу та сумою власних внутрішніх джерел її покриття. Розглянемо стан виробничих запасів на 2015 р. та 2019 р. Результати аналізу наведено в таблиці 4.1.

Таблиця 4.1 — Аналіз стану виробничих запасів ТОВ „Альфа“

Показник	Обсяг запасів за роками, тис. грн.			Відхилення факт. значень за 2019 р. від значень за 2015 р.		Відхилення план. значень за 2019 р. від значень за 2015 р.	
	2015	2019, план	2019, факт	абс., тис. грн	відн., %	абс., тис. грн	відн., %
Запаси сільськогосп. призначення	233,6	180,2	190,3	-43,3	-18,5	10,1	5,6
Запаси будівельних матеріалів	168,2	72,85	82,6	-85,6	-50,9	9,8	13,5
Паливо	59,29	61,74	79,85	20,56	34,7	18,11	29,3
Тара і тарні матеріали	0,41	0,29	0,35	-0,06	-14,6	0,06	20,7
Інші запаси	12,7	8,82	9,2	-3,5	-27,5	0,38	4,3
Усього	474,2	323,9	362,3	-108,9	-23,1	38,4	11,9

В результаті аналізу було виявлено, що план стану виробничих запасів на кінець 2020 року збільшено на 11,9%, головними причинами цього стали перевищення плану запасів сільськогосподарського призначення на 5,6%, запасів будівельного призначення — 13,5%, але найбільше перевищення становлять запаси палива — 29,3%. Що стосується стану запасів порівняно з 2015 роком, то з

таблиці 4.1 можна сказати, що в 2020 році норма запасів менша ніж у 2015 році на 23,1%, оскільки зменшилась величина запасів сільськогосподарського призначення на 43,3 тис. грн., а також запасів будівельного призначення на 85,9 тис. грн., це пов'язано зі змінами норм витрат.

В таблиці 4.2 розглянемо стан виробничих запасів сільськогосподарської продукції за їх видами.

Таблиця 4.2 — Аналіз стану запасів сільськогосподарського призначення ТОВ „Альфа“

Показник	Значення на кінець року, тис. грн			Відхилення від значень за 2015 р. значень за 2019 р., тис. грн	
	2015	2019, план	2019, факт	планових	фактичних
Треонін	11,2	15,4	16,7	5,5	1,3
Сіль	0,4	0,7	1,1	0,7	0,4
БМВД	52,2	40,2	45,3	-6,9	5,1
Пшениця	75,0	42,5	48,9	-26,1	6,4
Кукурудза	38,3	41,5	45,3	7,0	3,8
Макуха	21,3	18,6	14,2	-7,1	-4,4
Натузім	14,4	10,1	8,1	6,3	-2
Лізін	20,8	11,2	10,7	-10,1	-0,5
Всього	233,6	180,2	190,3	-43,3	10,1

Як свідчать дані з таблиці 4.2 фактична наявність запасів сільськогосподарського призначення на кінець 2019 року менша ніж на кінець 2015 року на 43,3 тис грн., але в порівнянні з планом в 2019 році фактично запаси збільшились на 10,1 тис. грн., оскільки підприємство збільшило кількість тварин на відгодівлі.

Проаналізуємо стан запасів будівельного призначення на кінець 2015 та 2019 років (таблиця 4.3).

В результаті аналізу запасів будівельного призначення було виявлено, що фактичний запас будівельних матеріалів у 2019 році на 85,6 тис. грн., менший ніж у 2015 році, в порівнянні з планом фактично запаси у 2019 році запаси збільшились на 9,75 тис. грн., так як у 2015 році були збільшені норми витрат будівельних матеріалів.

В таблиці 4.4 розглянемо аналіз стану інших матеріалів ТОВ „Альфа“ на кінець 2015 і 2019 років.

Аналіз наявності інших запасів показує, що запаси палива в 2019 році перевищують фактичну наявність запасів в 2015 році на 23,56 тис. грн., а в порівнянні з планом в 2019 році запаси збільшилися на 18,11 тис. грн., у зв'язку

Таблиця 4.3 — Аналіз стану запасів будівельного призначення ТОВ „Альфа“

Показник	Значення на кінець року, тис. грн			Відхилення від значень за 2015 р. значень за 2019 р., тис. грн	
	2015	2019, план	2019, факт	планових	фактичних
Шифер	22,2	10,2	11,2	-11,0	1,0
Цемент	8,2	3,5	5,8	-2,4	2,3
Цегла	25,38	10,5	10,8	-14,6	0,3
Дошки	18,4	5,2	8,6	-9,8	3,4
Фарба	12,2	5,3	5,7	-6,5	0,4
Гвіздки	5,5	2,0	2,2	-3,3	0,2
Проволока зварювальна	0,8	0,05	0,03	-0,77	-0,02
Карбід	6,5	4,2	3,2	-3,3	-1,0
Кабель зва- рювальний	2,2	1,0	0,2	-2,0	-0,8
Олово	0,3	0,3	0,1	-0,2	-0,2
Руберойд	10,8	4,2	4,3	-6,5	0,1
Швелер	2,8	2,3	1,55	-1,25	-0,75
Електроди	0,52	0,2	0,12	-0,4	-0,08
Провід ПВ	0,7	0,3	0,3	-0,4	-
Кран газовий:					
Ш 20	8,6	4,5	4,6	-4,0	0,1
Ш 25	5,3	1,0	1,2	-4,1	0,2
Ш 40	4,1	2,1	0,8	-3,3	-1,3
Труби					
Ш 32	10,9	5,3	6,8	-4,1	1,5
Ш 25	9,2	2,1	4,3	-4,9	2,2
Ш 20	13,6	8,6	10,8	-2,8	2,2
Усього	168,2	72,85	82,6	-85,6	9,75

з ростом цін на нього. Що стосується тари і тарних матеріалів, то їх запас в 2020 році менший від 2015 року на 0,06 тис. грн., а планова потреба перевищена на 0,38 тис. грн. Взагалі розмір інших запасів в 2019 році збільшився в порівнянні з 2015 роком на 17, тис. грн., а в порівнянні з планом — на 18,58 тис. грн., це пов'язано зі зменшенням використання інших запасів.

Таблиця 4.4 — Аналіз наявності інших виробничих запасів у господарстві

Показник	Значення на кінець року, тис. грн			Відхилення від значень за 2015 р. значень за 2019 р., тис. грн
	2015	2019, план	2019, факт	планових
Паливо всього	59,29	61,74	79,85	18,11
Тара і тарні матеріали всього:	0,41	0,29	0,35	0,06
мішки	0,03	0,03	0,02	-0,01
ящики	0,03	0,03	0,22	-0,01
каністри	0,2	0,1	0,15	0,05
бідони	0,11	0,1	0,09	-0,01
коробки	0,01	0,01	0,02	0,01
Інші запаси всього:	12,7	8,82	9,2	0,38
лопати	1,45	0,92	0,8	-0,12
петлі віконні	1,6	1,4	1,5	0,1
ручки для дверей	0,5	0,3	0,45	0,15
Ручки для шафи	0,8	0,7	0,6	-0,1
замок навісний	1,12	0,8	0,53	-0,27
машина кутошліфувальна	2,5	1,5	1,62	0,12
хрестовина	1,6	1,1	0,98	-0,12
радіатор чавунний	2,03	1,6	1,3	-0,3
вентиляційні решітки	1,1	0,85	0,65	-0,3
Усього	72,4	70,82	89,4	18,58

Розглянемо аналіз використання виробничих запасів ТОВ „Альфа“ при виробництві сільськогосподарської продукції протягом 2015–2019 років. Результати аналізу представлено в таблиці 4.5.

У результаті аналізу матеріальних ресурсів, пов'язаних з виробництвом сільськогосподарської продукції можна сказати, що у 2019 році вартість матеріальних ресурсів збільшилась на 52,3% порівняно з 2015 роком.

Відхилення від плану показали, що норматив був перевиконаний на 24,5%, значні зміни були виявлені за такими матеріалами як паливо та інші матеріали, до яких входить вартість мінеральних добрив, пестицидів, гербіцидів та ін., тобто вартість цих матеріалів збільшилась, в наслідок чого матеріальні витрати підвищились, також це пов'язано з підвищенням норм витрат матеріалів

Таблиця 4.5 — Аналіз запасів сільськогосподарського призначення

Вид матеріальних ресурсів	Вартість матеріальних ресурсів у цінах за роками, тис. грн			Відхилення факт. значень за 2019 р. від значень за 2015 р.		Відхилення план. значень за 2019 р. від значень за 2015 р.	
	2015	2019, план	2019, факт	абс., тис. грн	відн., %	абс., тис. грн	відн., %
Треонін	10,4	13,3	15,75	-5,53	-50,5	2,45	18,4
Премікс	0,9	0,6	0,8	-0,1	-11,1	0,2	33,3
БМВД	29,6	35,2	38,4	8,8	29,7	3,2	9,1
Пшениця	38,5	40,2	46,3	7,8	20,3	6,1	15,2
Кукурудза	30,8	32,25	42,1	-11,3	-36,7	9,85	30,5
Паливо	98,6	140,0	174,6	76,0	77,1	34,6	24,7
Інші матеріали	90,6	132,05	172,5	59,2	52,2	40,0	30,2
Усього	322,1	394,05	490,5	168,4	52,3	96,4	24,5

Проаналізуємо зміну величини витрат виробничих запасів при виробництві сільськогосподарської продукції, результати аналізу представлено на таблиці 4.6.

Таблиця 4.6 — Аналіз зміни величини витрат матеріалів сільськогосподарського призначення

Вид матеріальних ресурсів	Норма фактично витрачених ресурсів за роками			Відхилення факт. значень за 2019 р. від значень за 2015 р.		Відхилення план. значень за 2019 р. від значень за 2015 р.	
	2015	2019, план	2019, факт	абс.	відн., %	абс.	відн., %
Треонін, кг	180	300	322	42	78,9	22	7,3
Премікс, кг	1200	1000	1120	-80	-6,7	120	12
БМВД, т	38	45	48	10	26,3	3	6,7
Пшениця, т	35	24,5	29,8	-5,2	-14,9	5,3	21,6
Кукурудза, т	920	1180	1252	332	36,1	144	12,9
Паливо, л	36240	46667	47120	10888	30,04	461	0,99

Даний аналіз показав, що в 2019 році норматив по кількості витраченого посадкового матеріалу був перевищений, значне відхилення показали зміни норми витрат насіння пшениці, яке становить на 21,6% більше ніж план, та збільшення витрат насіння соняшника на 12,9% від плану і на 36,1% від 2015 року, це пов'язано зі збільшенням посівних площ, а також зі нераціональним

використанням матеріальних ресурсів.

В результаті аналізу величини витрат матеріалів ремонтно-будівельного призначення, було виявлено, що норматив порівняно з 2015 роком був перевищений, а план по деяким витратам матеріалу був зменшений, тобто відбулася економія матеріалу. Та взагалі витрати по кількості витраченого матеріалу були перевищені за рахунок заміни одного матеріалу іншим, заміни якості матеріалу, та збільшення відходів.

Таким чином, аналіз використання матеріалів на ТОВ „Альфа“, показав, що підприємство перевищило свій норматив по використанню матеріалів сільськогосподарського призначення, найбільш значний вплив оказало зростання цін на сировину і матеріали та транспортно-заготівельних витрат.

4.2 Аналіз забезпеченості підприємства виробничими запасами

Важливим фактором розвитку виробництва є стабільна забезпеченість підприємства матеріальними ресурсами та їх ефективне використання.

Враховуючи те, що витрати сировини, матеріалів, палива, напівфабрикатів займають 80–90% серед всіх витрат на виробництво нової продукції, то головною метою аналізу є визначення забезпеченості підприємства різними видами матеріальних ресурсів та пошук резервів раціонального їх використання. Цими питаннями на ТОВ „Альфа“ займається відділ матеріально-технічного постачання та бухгалтерія. Служба матеріально-технічного постачання складає графіки укладання договорів з підприємствами-постачальниками з урахуванням розрахунків бухгалтерії.

Важливим фактором забезпеченості підприємства виробничими запасами є правильність розрахунку потреби в них. Планування потреб у виробничих запасах здійснюється на основі наукових методів залежно від специфіки технологічних процесів виробництва продукції, призначення запасів та інших особливостей.

Загальну потреба підприємства у виробничих запасах в тому чи іншому виді можна визначити за формулою

$$P_3 = P_n + P_e + P_p + P_{зв} - Z_0,$$

де P_n — потреба на виробництво продукції;

P_e — потреба на експериментально-дослідні роботи;

P_p — потреба на ремонт;

$P_{зв}$ — потреба на утворення нормативних залишків на кінець періоду;

Z_0 — запас на початок періоду.

В основу розрахунку потреби підприємства в виробничих запасах покладено нормативи та норми їх витрачання, норми складських запасів. Норма — це

завдання, яке фіксує гранично допустимі витрати конкретного виду матеріального ресурсу на виробництво одиниці продукції. Норми встановлюються виходячи з того, що вони повинні враховувати зростання якості продукції, її конкурентоспроможність. Стан нормативної бази на даний час ще не повністю відповідає вимогам підвищення ефективності виробництва. Більшість норм встановлюється за фактичними витратами за попередній період. Тому на практиці застосовуються застарілі та завищені норми витрат [49].

Враховуючи те, що на ТОВ „Альфа“ є велика номенклатура виробничих запасів то оцінюють обґрунтованість потреб у запасах, які мають найбільшу питому вагу у собівартості продукції.

За даними таблиці 4.7 визначимо повноту забезпеченості потреби у виробничих запасах.

Таблиця 4.7 — Аналіз забезпеченості підприємства за окремими видами сировини

Назва сировини	Потреба, тис. грн.	Потреба, яку встановлено в процесі аналізу, тис. грн.	Відхилення, тис. грн.
БМВД	1503,60	1800,60	297,00
Комбікорм „Diamante“	2050,00	1880,00	-170,00
Пшениця	659,00	761,00	102,00
Кукурудза	878,10	761,10	-117,00
Макуха соняшникова	1156,00	1186,00	30,00
Разом	6246,70	6388,70	142,00

З даними таблиці 4.7 можна зробити висновок, що розрахункову потребу було завищено на 302 тис. грн. Потребу на комбікорм „Diamante“ та кукурудзу було занижено на 170 та 117 тис. грн. відповідно, а на БМВД, пшеницю та макуху завищено на 297 тис. грн.; 102 тис. грн. та 30 тис. грн. відповідно.

Перевіряючи розрахунки потреб, необхідно з'ясувати чи враховані: зміни у номенклатурі та асортименті призначеної для випуску продукції; зміни норм витрат на одиницю продукції; заходи, спрямовані на підвищення технічного рівня виробництва та удосконалення організації праці.

Для аналізу виконання програми матеріально-технічного забезпечення підприємства доцільно провести розрахунки наведені в таблиці 4.8.

Як показують дані таблиці 4.8, забезпеченість ТОВ „Альфа“ сировиною в 2020 році покращилась порівняно з 2015 роком і перевищує 100%. Кукурудзою та макухою соняшnikовою підприємство не було забезпечено на 1,49% в 2019 році, а в 2015 році підприємство не було забезпечене БМВД та комбікормом „Diamante“ на 1,03% та 0,52%. Та в цілому на забезпеченість це не мало великого

Таблиця 4.8 — Аналіз забезпеченості підприємства сировиною

Назва сировини	Потреба, яку встановлено в процесі аналізу	За 2015 р.			За 2019 р.		
		надходж. факт.	виконан., %	відхилення	адходж. факт.	викон., %	відхилення
БМВД, т	7515	7403	98,51	-112	7690	102,33	175
Клмбікорм „Diamante“, т	2562	2530	98,75	-32	2590	101,09	28
Пшениця, т	732	745	101,78	13	750	102,46	18
Кукурудза, т	878	900	102,51	22	869	98,97	-9
Макуха соняшникова, т	578	555	96,02	-23	575	99,48	-3

впливу.

Аналогічні розрахунки доцільно провести по групах: сировина й матеріали, паливо, тара й тарні матеріали, запасні частини, та інші матеріали. Після цього складається узагальнювальна таблиця, яка узагальнює оцінку роботи підприємства з матеріально-технічного забезпечення, результати таких розрахунків наведено в таблиці 4.9.

Таблиця 4.9 — Аналіз стану матеріально-технічного забезпечення

Група матеріально-технічного забезпечення	Фактичне надходження за роками, тис. грн		Фактичне відхилення	Виконання, %
	2015	2019		
Сировина і матеріали	121537,0	125580,1	4043,1	103,33
Паливо	3301,2	3516,7	215,5	106,53
Тара й тарні матеріали	532,5	547,7	15,2	102,85
Запасні частини	622,5	612,8	-9,7	98,44
Інші матеріали	567,9	437,8	-130,1	77,09
Разом	128573,1	132708,1	4135	103,22

Дані таблиці 4.9 свідчать про те, що служба матеріально-технічного забезпечення в 2019 році не спромоглася забезпечити підприємство запасними частинами та іншими матеріалами відповідно на 1,56% та 22,91%. Але в цілому забезпеченість підприємства виробничими запасами складає 103,22%, що свідчить про хороший рівень роботи відділу матеріально-технічного забезпечення підприємства.

За даними бухгалтерського обліку необхідно також оцінити ритмічність

надходження на підприємство конкретних видів сировини, напівфабрикатів і комплектуючих та інших матеріальних ресурсів [41].

Так визначимо ритмічність постачання корму для свиней за 2019 рік, з врахуванням того, якщо планове надходження 1600 т (таблиця 4.10).

Таблиця 4.10 — Аналіз ритмічності постачання корму для свиней за 2019 рік

Ч. ч.	Дата	Фактичне надходження, т	Фактичне надходження в межах планового, т
1	01.01	1500	1500
2	01.02	1670	1600
3	01.03	1873	1600
4	01.04	1857	1600
5	01.05	1897	1600
6	01.06	1792	1600
7	01.07	1897	1600
8	01.08	1903	1600
9	01.09	1757	1600
10	01.10	1600	1600
11	01.11	1590	1590
12	01.12	1544	1544
Всього		20880	19034

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

$$K_{\text{рп}} = \frac{\sum \Phi_{\text{н}}}{\sum \Pi_{\text{н}}},$$

де $\Phi_{\text{н}}$ — фактичний запас (у межах нормативного);

$\Pi_{\text{н}}$ — планове надходження.

Отже

$$K_{\text{рп}} = \frac{19034}{20880} = 0,91.$$

Очевидно, що у процесі виконання плану постачання кормів для свиней постачання відбувалось протягом року не ритмічно, оскільки коефіцієнт ритмічності 0,91, це свідчить про те, що у виробництві могли виникати простой.

На основі проведеного аналізу забезпеченості ТОВ „Альфа“ виробничими запасами можна стверджувати, що забезпеченість по основних видах запасів складає 100 %, але перед планово-економічним відділом постає завдання покращити норми витрачання, оскільки вони в 2019 році були завищені на 142,00

тис. грн. Крім того постачання запасами відбувалось в 2019 році не ритмічно. Неритмічність поставок сировини та інших матеріалів зумовлює простої, втрати робочого часу, необхідність понаднормових робіт. Все це збільшує собівартість продукції, що випускається, і відповідно зменшує прибуток підприємства.

Недоліки в постачанні, зменшення обсягів матеріалів у поточних запасах та перевитрати матеріалів при їх використанні може певною мірою компенсуватися економією їх у виробничому процесі, але для цього необхідно провести оцінку ефективності використання матеріальних ресурсів за допомогою системи різноманітних показників, зокрема таких як: матеріаломісткість продукції, матеріаловіддача, коефіцієнт використання матеріалів; швидкість оборотності (тривалість обороту), коефіцієнт оборотності (кількість оборотів). Розрахунок коефіцієнта оборотності запасів та тривалості обороту здійснюється на основі даних звітності.

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

$$K_o = \frac{47199,7}{5240,0} = 9 \text{ (оборотів)}.$$

Рівень оборотності виробничих запасів значною мірою залежить від галузевих особливостей і підвищення його в 2019 році до 9 оборотів означає покращення організації взаємозв'язків з клієнтами.

Тривалість обороту виробничих запасів представляє собою кількість днів, яка необхідна для перетворення виробничих запасів в грошову форму і є величиною оберненою до коефіцієнта оборотності.

$$T_{o_2019} = \frac{360}{9} = 40 \text{ (днів)}.$$

Скорочення терміну оборотності в 2019 році на 11 днів (51–40) є позитивним.

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

Аналіз матеріаломісткості виконується у такому порядку:

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

Аналіз матеріаломісткості продукції дає можливість пошуку резервів скорочення матеріальних витрат на виробництво продукції та сприяє зниженню собівартості [35].

Аналіз матеріаломісткості проводиться за структурно-логічною, адитивною або кратною факторними моделями.

Структурно-логічна факторна модель матеріальних витрат відображає зміну матеріаломісткості залежно від зміни загальної матеріаломісткості продукції, на які, у свою чергу, впливають фактори другого і третього рівнів. Структурно-логічна модель матеріальних витрат для ТОВ „Альфа“ наведена на рис. 4.1.

Таким чином матеріаломісткість залежить від обсягу товарної продукції та суми матеріальних витрат на її виробництво. У свою чергу обсяг товарної продукції у вартісному вираженні може змінюватися за рахунок кількості виготовленої продукції, її структури та рівня відпускних цін. Сума матеріальних витрат також залежить від обсягу виготовленої продукції, її структури, витрачання матеріалів на одиницю продукції і вартості матеріалів.

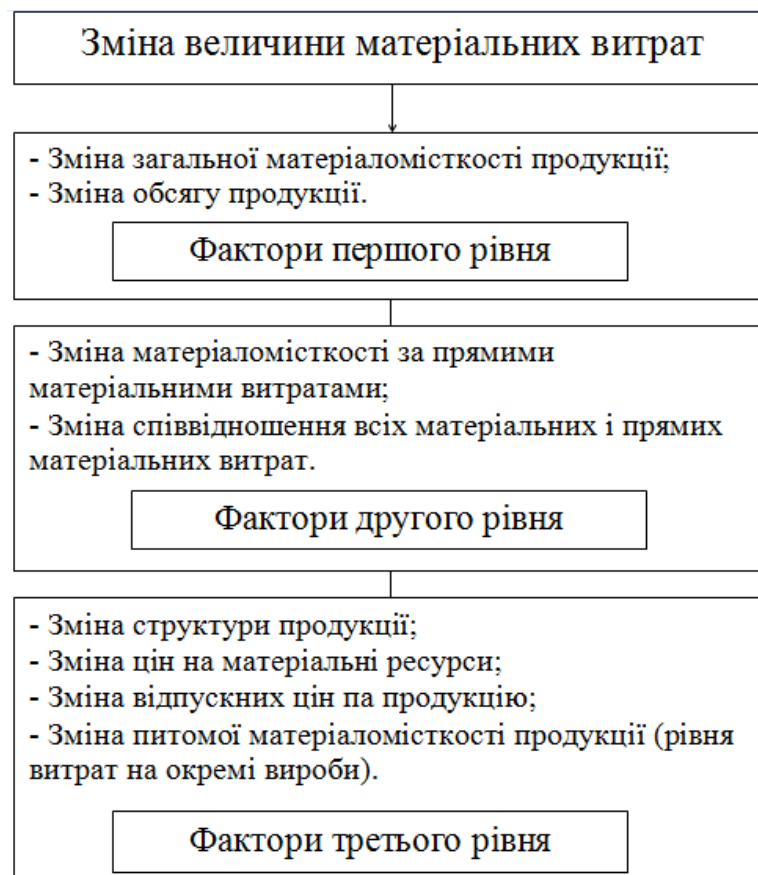


Рисунок 4.1 — Фактори, що впливають на зміну матеріаломісткості продукції і розміри матеріальних витрат [34]

Отже, структурно-логічна факторна модель матеріальних витрат відображає зміну матеріаломісткості залежно від зміни загальної матеріаломісткості продукції, на які, у свою чергу, впливають фактори другого і третього рівнів.

Проте структурно-логічна факторна модель дає лише загальну картину факторів впливу на матеріаломісткість, їх можна визначити на підставі таблиці 4.11, використовуючи метод ланцюгових підстановок.

Таблиця 4.11 — Аналіз матеріаломісткості за прямими витратами

Номер	Показник	За 2015 р., тис. грн	За 2019 р., тис. грн	Відхилення	
				абс., тис. грн	відн., %
1	Обсяг випущеної продукції (без ПДВ)	3176,1	5517,4	2341,3	73,72
2	Прямі матеріальні витрати	2017,3	3678,3	1661	82,34
2.1	Сировина і матеріали	1532,0	2914,0	1382	90,21
2.2	Паливно-мастильні матеріали	129,1	137,9	8,8	6,82
2.3	Електроенергія	226,7	234,8	8,1	3,57
2.4	Комплектуючі вироби, запасні частини і допоміжні матеріали	103,7	188,5	84,8	81,77
2.5	Інші матеріальні затрати	25,8	140,1	114,3	443,02
3	Матеріаломісткість за прямими витратами	0,64	0,67	0,03	4,69
4	Прямі матеріальні затрати на підставі планової калькуляції виходячи з фактичного обсягу	1932,9	3694,1	–	–
5	Відхилення цін на матеріальні ресурси	–	1103,0	–	–
6	Відхилення відпускних цін на продукцію	–	560,0	–	–

Відповідно до даних таблиці 4.11 матеріаломісткість продукції в 2019 році збільшилась на 0,03 і складає 0,67. Збільшення матеріаломісткості відбулось за рахунок таких факторів:

а) за умови збільшення обсягу продукції у фактичних цінах змінилася структура продукції; прямі матеріальні витрати на підставі планової калькуляції та обсяг продукції у 2019 році мали бути 3694,1 тис. грн, фактично становили 3678,3 тис. грн, тобто підвищилась частка менш матеріаломістких видів продукції;

б) оскільки загальне відхилення обсягу продукції 2341,3 тис. грн, то воно виникає за рахунок зміни цін на продукцію, або на підставі планової калькуляції, чи дії обох факторів.

За даними таблиці 4.10 методом ланцюгових підстановок можна розраху-

вати зміну матеріаломісткості за прямими матеріальними витратами.

Розрахуємо вплив зміни структури продукції: матеріаломісткість оцінюється як відношення витрат на підставі калькуляції, фактичного обсягу до фактичного випуску продукції без урахування впливу зміни ціни на продукцію:

$$M_{\text{цм1}} = \frac{M_{\text{к}}}{\text{ВП}_{2019} - \Delta\text{Ц}}, \quad M_{\text{цм1}} = \frac{3694,1}{5517,4 - 560,0} = 0,745.$$

Вплив зміни структури продукції на матеріаломісткість за прямими матеріальними витратами становить:

$$\Delta M_{\text{мпв}} = M_{\text{цм1}} - M_{\text{м}_2018}, \quad \Delta M_{\text{мпв}} = 0,745 - 0,64 = 0,105.$$

Отриманий результат свідчить, про те, що у випуску продукції збільшилась частка матеріаломістких виробів.

Визначимо зміну рівня матеріальних витрат за окремими виробами:

$$M_{\text{цм2}} = \frac{M_{2019} - \Delta\text{Ц}_{\text{р}}}{\text{ВП}_{2018} - \Delta\text{Ц}}, \quad M_{\text{цм2}} = \frac{3678,3 - 1103,0}{5517,4 - 560,0} = 0,519.$$

$$\Delta M_{\text{мп}} = M_{\text{мп}} - M_{\text{мпв}}, \quad \Delta M_{\text{мп}} = 0,519 - 0,745 = -0,226.$$

Отриманий результат свідчить про те, що в 2019 році на ТОВ „Альфа“ скоротився рівень матеріальних витрат на окремі вироби.

Вплив цін на матеріальні ресурси на показник матеріаломісткості:

$$M_{\text{цм3}} = \frac{M_{2019}}{\text{ВП}_{2019} - \Delta\text{Ц}}, \quad M_{\text{цм3}} = \frac{3678,3}{5517,4 - 560,0} = 0,742.$$

$$\Delta M_{\text{мц}} = M_{\text{мц}} - M_{\text{п}}, \quad \Delta M_{\text{мц}} = 0,742 - 0,519 = 0,223.$$

У результаті зростання цін на матеріальні ресурси матеріаломісткість збільшилась на 23 грн.

Вплив зміни відпускних цін на продукцію на результативний показник:

$$\Delta M_{\text{м0}} = M_{\text{м}} - M_{\text{мц}}, \quad \Delta M_{\text{м0}} = 0,67 - 0,742 = -0,072.$$

Отриманий результат свідчить про те, що матеріаломісткість знизилась на 72 грн за рахунок збільшення відпускних цін на продукцію.

За даними проведених розрахунків можна зробити висновок, що найбільший вплив на зміну матеріаломісткості спричинила зміна структури на 0,105. Позитивний вплив на матеріаломісткість мала зміна рівня матеріальних витрат на окремі вироби, що зменшило матеріаломісткість на 0,226.

Іншим узагальнювальним показником, є ефективність використання матеріалів, який визначається як співвідношення суми фактичних матеріальних

витрат до величини матеріальних витрат виходячи з планової калькуляції і фактичного обсягу випуску продукції. Коефіцієнт використання матеріалів можна визначити за формулою:

$$K_{\text{вм}} = \frac{M}{M_{\text{к}}},$$

де M — сума фактичних матеріальних витрат, тис. грн.;

$M_{\text{к}}$ — сума матеріальних витрат виходячи з планової калькуляції і фактичного випуску продукції [17].

За даними таблиці 4.10 визначимо коефіцієнт використання матеріалів:

$$K_{\text{вм}_{2018}} = \frac{2017,3}{1932,9} = 1,044,$$

$$K_{\text{вм}_{2019}} = \frac{3678,3}{3694,1} = 0,996.$$

Цей показник відображає рівень ефективності використання матеріалів, так в 2018 році цей коефіцієнт більше одиниці (1,044) і свідчить про перевитрачання матеріалів, але в 2019 році він дорівнює 0,996 і свідчить про економію на підприємстві матеріальних ресурсів.

Аналізуючи ефективність використання виробничих запасів на основі узагальнюючих показників матеріалоемності та коефіцієнту корисного використання матеріалів можна зробити висновки:

ТОВ „Альфа“ в 2019 році збільшило матеріаломісткість продукції, тобто сума матеріальних витрат у виробництво продукції збільшилось, але це не слід розглядати як негативне явище, оскільки на окремі види продукції рівень матеріаломісткості зменшився, про що свідчить коефіцієнт використання матеріалів. Тому підприємству необхідно і в майбутньому знизити матеріаломісткість продукції, це можливо за рахунок:

- скорочення частки відходів і браку у виробництві;
- перегляду норм витрачання матеріалів у виробництво;
- заміни матеріалів, і ін.

4.3 Удосконалення обліку й аудиту виробничих запасів в умовах використання інформаційних технологій

Головною метою функціонування бухгалтерської інформаційної системи на підприємстві є забезпечення керівництва підприємства фінансовою інформацією для прийняття обґрунтованих рішень при виборі альтернативних варіантів використання обмежених ресурсів. В умовах використання комп'ютерних бухгалтерських систем методологія обліку змінилась в різних напрямках, зокрема: змінюється система, бухгалтерська система бухгалтерського обліку, перебудовується методологія обліку, змінюється обліковий процес, підвищується рівень

управління, відбувається кількісна і якісна зміна облікового апарату та його функцій.

Комп'ютерні системи на сьогоднішній день дозволяють:

- обробляти і зберігати велику кількість однакових в структурному плані одиниць інформації;
- здійснювати вибірку інформації з великої кількості даних;
- виконувати складні математичні розрахунки;
- одержувати паперову копію будь-якого документа.

Застосування комп'ютерних технологій в бухгалтерському обліку значно підвищує продуктивність праці бухгалтерів і суттєво покращує його організацію на підприємстві, де у веденні бухгалтерського обліку часто панує безлад. Така можливість зумовлена тим, що комп'ютерний спосіб обробки облікової інформації вимагає формального та чіткого опису облікових процедур у вигляді алгоритмів, що впорядковує порядок виконання обов'язків працівниками обліку.

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

а) розроблення спеціальною фірмою на замовлення управлінської інформаційної системи підприємства (у тому числі й інформаційної системи обліку);

б) придбання універсального програмного комплексу (або окремого його модуля) на ринку програмного забезпечення;

в) автоматизація облікового процесу силами фахівців підрозділу автоматизованого оброблення даних підприємства;

г) використання табличних процесорів обліковими працівниками для забезпечення автоматизованого розв'язання окремих задач конкретної ділянки обліку.

Слід також враховувати, що облік виробничих запасів здійснюється на складах та в бухгалтерії підприємства.

Технологічний процес автоматизованого оброблення даних з обліку виробничих запасів полягає у виконанні всіх потрібних операцій введення, оброблення, збереження й надання потрібної інформації, групування даних на рахунках, із метою контролю за наявністю та витратами матеріальних цінностей зі своєчасним звітності [19].

Тому для забезпечення обліку виробничих запасів на ТОВ „Альфа“ створені різні рівні робочих місць автоматизованої ділянки обліку виробничих запасів. Такий спосіб передбачає використання комплексної системи організації первинної та вихідної інформації, а єдина база бухгалтерських записів забезпечує потрібною інформацією аналітичний, синтетичний та управлінський облік та формування звітності.

Спільна інформаційна база дає можливість спільно використовувати таку

нормативно-довідкову інформацію, як довідники: зовнішніх організацій; структурних організацій; підрозділів, статей обліку; допустимої кореспонденції рахунків; номенклатури цінників, виробничих запасів; типових господарських операцій тощо.

Для обліку виробничих запасів використовується такі типові форми первинних документів, що утворюють вхідну інформацію:

- прибутковий ордер;
- товарно-транспортна накладна;
- податкова накладна;
- акт приймання матеріалів;
- вимога;
- накладна на відпуск матеріалів на сторону.

Вихідною інформацією складського обліку є:

- оборотна відомість матеріальних цінностей;
- довідкова інформація;
- інформація про переоцінку матеріальних цінностей;
- реєстр первинних документів;
- інвентаризаційна відомість.

Основною регламентованою вихідною інформацією в бухгалтерії з обліку виробничих запасів є [67]:

- інвентаризаційна відомість;
- відомість надходження матеріальних цінностей;
- відомість витрачання матеріальних цінностей;
- оборотна відомість матеріальних цінностей;
- відомість відображення господарських операцій з обліку матеріальних цінностей на рахунках бухгалтерського обліку;
- відомість переоцінювання матеріальних цінностей;
- реєстр первинних документів;
- журнал обліку відпуску матеріальних цінностей [57].

Але при такому автоматизованому обробленні даних з обліку виробничих запасів виникає багато проблем, які керівництво підприємств намагається вирішити шляхом придбання універсального програмного продукту — бухгалтерської програми „1С – Бухгалтерія“.

Ця програма дає можливість більш ефективно налагодити роботу бухгалтерів.

На прикладі економіко-математичної моделі розглянемо облік виробничих запасів на підприємстві.

Економіко-математична постановка задачі №1. ТОВ „Альфа“ у фірми „Авіс“ придбало виробничі запаси (олію соняшникову, оливкову та яєчний поро-

шок) на суму 40562,37 грн. (сума вказана без врахування ПДВ). За перевезення транспортній організації сплачено 1830,00 грн. (без врахування ПДВ). Витрати на навантаження-розвантаження та складування запасів склали 3450,00 грн.

Розрахувати:

- суму ПДВ;
- суму, що нарахована за соціальне страхування. (Підприємство належить до 21 класу професійного ризику виробництва, відрахування складає 37,18%);
- собівартість придбаних запасів.

Розподілити суму транспортно-заготівельних витрат між виробничими запасами.

Розрахунки наведено в додатку А.

У зв'язку з широким застосуванням обчислювальної техніки і комп'ютерних інформаційних мереж і систем у бізнесі і бухгалтерському обліку, перед аудитором з'явилося завдання пристосування технології своєї роботи або навіть значної її зміни з використанням спеціальних методів і комп'ютерних програм при проведенні аудиту всіх ділянок обліку, у тому числі виробничих запасів.

Особливо актуальною комп'ютеризація аудиту є для великих підприємств, які застосовують автоматизовані фінансово-облікові системи.

Автоматизація аудиторської діяльності можлива, тому що бухгалтерський облік пов'язаний із застосуванням різних математичних прийомів, регламентованих правил перетворення інформації (математичних формул, відображень одних величин в інших, дій з таблицями).

Проводячи аудит виробничих запасів, аудитор за допомогою програмного забезпечення може перевірити правильність оцінки вибуття запасів за методами середньозваженої собівартості, ФІФО; правильність розрахунку сум транспортно-заготівельних витрат.

Використання комп'ютерів в аудиті виробничих запасів може включати:

- виконання розрахунків;
- друк типових форм аудиторських документів, анкет, тестів;
- використання нормативно-правової довідкової бази в електронному вигляді;
- виконання запитів до електронної бази даних, сформованої в комп'ютерних системах бухгалтерського обліку;
- формування реєстрів бухгалтерського обліку (журнали № 3, 5) і альтернативного балансу з використанням електронної бази даних клієнта;
- проведення аналізу ефективності використання виробничих запасів підприємства тощо.

Поширеним в українській практиці способом тестування облікового програмного забезпечення є його опосередкована перевірка за допомогою спеціаль-

них бухгалтерських програм, підготовлених аудиторською фірмою. Зазначена методика тестування передбачає використання тільки реальних даних клієнта, які обробляють одночасно в комп'ютерній системі бухгалтерського обліку клієнта і в програмному забезпеченні, яке використовує аудитор. У світовій практиці вона має назву „паралельного виконання обчислень“. Таку перевірку здійснюють шляхом рівномірного моделювання облікового циклу з програмною перевіркою всіх можливих параметрів облікового процесу. На основі цих моделей аудитор здійснює імітаційну обробку даних, які мають структуру, аналогічну структурі реального програмного забезпечення. Отримані дані порівнюють із реальними даними, і за результатами порівняння виявляють відхилення, які фіксують у протоколі перевірки.

Таким чином, за допомогою спеціальних програмних засобів здійснюють перевірку, моделювання та аналіз даних з обліку виробничих запасів з метою визначення їх повноти, якості, правомірності та достовірності. Для цього виконують порівняння змодельованих облікових даних з реальними даними інформаційної системи, а також здійснюють тестування розрахунків і перерахунків, підсумовування, повторне упорядкування і формування звітних даних та їх порівняння з реальними даними. Крім цього, здійснюють контроль правильності відновлення даних з обліку виробничих запасів.

Комп'ютеризація обліку істотно впливає на проведення аудиту. Проте і сам комп'ютер може стати інструментом аудитора, який дає можливість не тільки скоротити час і заощадити кошти при проведенні аудиту, але і провести детальнішу перевірку і скласти якісний аудиторський висновок. Особливе значення комп'ютеризація аудиту має при перевірці виробничих запасів, оскільки при великій номенклатурі складський і бухгалтерський облік запасів є найбільш складними ділянками обліку. Використання комп'ютерних програм дозволяє аудиторіві провести не вибіркочу, а суцільну перевірку на всіх етапах, що мінімізує ризик виникнення помилок. Обробка економічної інформації клієнта за допомогою комп'ютера має такі переваги перед традиційними методами обробки інформації:

- надає можливість збільшити ефективність аудиторської роботи, зменшивши при цьому витрати;
- зменшує кількість даних, які обробляються вручну, внаслідок чого в аудитора з'являється час для детальнішої перевірки документів;
- надає можливість розширити сферу аудиторської перевірки, збільшити кількість проведених тестів;
- зниження ризиків аудитора, пов'язаного з тестами, вибірковою перевіркою;
- зручність користування: можливість одночасно працювати з багатьма

документами і спостерігати, як зміна показників одного документа впливає на інформацію в інших, пов'язаних з ним.

В процесі аудиту виробничих запасів комп'ютер може допомогти здійснити процедуру перевірки правильності обліку на підприємстві. Спочатку в середовищі Microsoft Excel аудитором розробляється форма для розрахунків, в яку вносять необхідні дані.

Економіко-математична постановка задачі №2. Відповідно до облікової політики ТОВ „Альфа“ вибуття запасів розраховується за допомогою методу ФІФО. Необхідно перевірити правильність розрахунку вибуття сировини зі складу на ТОВ „Альфа“ за період з 01.08.2019 р. по 31.08.2019 р. Перевірку правильності розрахунків за методом оцінки ФІФО наведено в Додатку Б.

В результаті перевірки встановлено, що розрахунок був не вірний. Бухгалтерією було допущено арифметичну помилку через неухважність. Це сприяло викривленню даних по залишкам сировини на кінець місяця, а саме нестача.

Економіко-математична постановка задачі №3. Необхідно розрахувати зміни величини витрат матеріалів сільськогосподарського призначення на ТОВ „Зотехнологія“ та проаналізувати отримані данні. Розрахунок показників наведено в Додатку В.

В результаті проведеного аналізу можна зробити такі висновки. У 2019 році порівняно з 2015 роком деякі виробничі запаси збільшились такими самими, а деякі зменшились. Це пов'язано зі зміною плану їх використання. А у 2019 році порівняно з планом використано запасів більше, ніж заплановано, окрім кукурудзи та пшениці. Таким чином, відділу з планування потрібно більш ретельніше прораховувати та складати план.

Отже, технологічний процес автоматизованого оброблення даних з обліку виробничих запасів полягає у виконанні всіх потрібних операцій введення, оброблення, збереження й надання потрібної інформації, групування даних на рахунках, із метою контролю за наявністю та витратами матеріальних засобів зі своєчасним складанням звітності. В умовах інтеграції економіки за допомогою інформаційних систем можливо проводити розрахунки швидко, з мінімальною похибкою, та обробляти великий обсяг даних.

ВИСНОВКИ

Господарська діяльність підприємства передбачає використання значних виробничих запасів. Для того, щоб стабільно здійснювати процес виробництва продукції на підприємстві, постійно мають бути оборотні засоби в матеріальній формі. Так, підприємство повинне мати в необхідних розмірах запаси сировини і матеріалів, палива, запасних частин та інших цінностей.

Виробничі запаси посідають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємства різних сфер діяльності і визначенні результатів господарської діяльності та при висвітленні інформації про фінансовий стан. Запаси відносять до складу оборотних активів, оскільки можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу.

Враховуючи те, що основою виробництва є запаси сировини, матеріалів, енергії то для забезпечення ефективного виробництва необхідно вживати комплекс заходів щодо виявлення, кількісного вимірювання та реалізації резервів забезпеченості виробничими запасами та ефективного їх використання. А для цього необхідно здійснювати систематичний облік, аудит та аналіз рівня та динаміки забезпеченості, а також ефективності використання виробничих запасів на основі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Саме в цьому полягає актуальність теми проведеного дослідження.

Запаси займають значну частку в активі балансу промислових підприємств, тому від правильної оцінки та відображення їх в обліку залежать показники фінансового стану. Тому, на основі існуючих підходів до оцінки виробничих запасів при їх надходженні на підприємство необхідно дотримуватися принципу „об’єктивності“; встановлювати порядок визначення вартості виробничих запасів залежно від шляхів надходження їх на підприємство; правильно включати до первісної вартості транспортно-заготівельні витрати, в залежності від способу їх розподілу (при оприбуткуванні чи при використанні), що залежить від діяльності та закріплюється обліковою політикою і підприємства.

В ході проведення аудиторської перевірки виробничих запасів було складено програму перевірки, де встановлено перелік аудиторських процедур, конкретних виконавців, а також період перевірки. Для того, щоб вивчити слабкі та сильні сторони внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку аудитором використано тестування. Також наведено класифікатор найбільш типових помилок та порушень, які виявляються аудитором при проведенні аудиту виробничих запасів на підприємстві.

Проведено аналіз забезпеченості базового підприємства виробничими запасами в ході якого було встановлено таке:

- розрахункова потреба за сировиною для виробництва в цілому в 2020

році була завищена на 142,00 тис. грн.;

- виконання програми матеріально-технічного забезпечення покращилась порівняно з 2016 роком і складає 100,7%;

- оцінюючи виконання плану матеріально-технічного забезпечення було виявлено, що постачання відбувалось не ритмічно, оскільки коефіцієнт ритмічності 0,91 (менше 1).

Проведено аналіз ефективності використання виробничих запасів, зокрема проведено аналіз матеріаломісткості та визначено вплив факторів на основі методу ланцюгових підстановок в ході якого встановлено:

- найбільший вплив на зміну матеріаломісткості на 0,105, спричинила зміна структури продукції;

- унаслідок зміни матеріальних витрат на окремі вироби зменшилась матеріаломісткість на 0,226;

- унаслідок збільшення цін на виробничі запаси збільшилась матеріаломісткість на 0,223, тобто на 23 гривні;

- унаслідок збільшення відпускних цін на продукцію знизилась матеріаломісткість на 0,072, тобто на 72 гривні.

Проведено аналіз рівня ефективності використання запасів, з чого встановлено що в 2015 році були здійснені перевитрати запасів, а в 2019 році була їх економія.

Оскільки у 2019 році збільшило матеріалоємність продукції, то підприємству необхідно і в майбутньому знизити матеріаломісткість продукції, це можливо за таких заходів:

- скорочення частки відходів і браку у виробництві;
- перегляд норм витрачання матеріалів у виробництво;
- заміна матеріалів, та інше.

В результаті проведеного дослідження можна зробити такі пропозиції щодо покращення облікового процесу на базовому підприємстві:

а) покращити аналітичний облік запасів, присвоєння номенклатурного номера кожному найменуванню чи сорту запасів, не є достатнім, необхідно ввести картки складського обліку, в яких після кожної позиції запасів по приходу і розходу виводиться залишок;

б) покращити графік документообігу з метою вчасного надходження первинних документів до бухгалтерії та складання звітності;

в) провести розрахунки, використовуючи управлінський метод АВС-аналізу, з метою оптимізації поставок виробничих запасів.

Планово-економічному відділу необхідно оцінити обґрунтованість потреб у запасах, зокрема запасів, які мають велику питому вагу у собівартості продукції. Перегляд норм і встановлення змін дасть можливість підприємству підви-

щити ефективність виробництва.

Враховуючи те, що постачання запасів відбувалась неритмічно і не могло призводити до простоїв виробництва, необхідно відділу матеріально-технічного постачання по основних видах запасів визначити оптимальний розмір партії та кількість поставок в рік. Визначення оптимального розміру поставок мінімізує витрати на зберігання та придбання запасів, а також дозволяє уникати простоїв у виробництві.

Аналізуючи виконану роботу можна зробити висновок про те, що мета роботи досягнута. У ТОВ „Альфа“ приділяється необхідна увага до питання охорони праці та безпеки в надзвичайних ситуаціях.

Усі внутрішні заходи організації оформляються наказом керівника. Також розробляються програми (плани) в області охорони праці по досягненню відповідних цілей - реалізація Політики в цій області і вирішення питань, пов'язаних з управлінням неприйнятними ризиками. Також в організації складаються програми (плани) приватного характеру для кожного фахівця.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

- 1 Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т1/Редкол.: С. В. Мочерний та інші – К.: Видавничий центр "Академія 2000 – 864с.
- 2 Економіка підприємства: Навчальний посібник / за заг. ред. П.В.Круша, В. І. Подвігіної, Б. М. Сердюка. – К.:Ельга–Н; КНТ, 2007 –780с.
- 3 Ансофф И. Стратегическое управление / И. Ансофф. М. : Экономика. 1998. 519 с.
- 4 Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні“ № 996 – XIУ ВР від 16 липня 1999 р.
- 5 Закон України „Про аудиторську діяльність“ № 3125 – XII від 22 квітня 1993р.
- 6 Закон України „Про податок на додану вартість“ № 168/97 ВР від 3 квітня 1997 р.
- 7 Закон України „Про оподаткування прибутку підприємств“ № 283/97 – ВР від 22.05.97р. із змінами і доповненнями.
- 8 Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності затверджені наказом Міністерства фінансів № 433 від 30.12.2014р.
- 9 П(С)БО 16 „Витрати“ затверджений наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999р.
- 10 П(С)БО 9 „Запаси“ затверджений наказом Міністерства фінансів № 246 від 20.10.1999р.
- 11 План рахунків бухгалтерського обліку, затверджений наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999р.
- 12 Інструкція „Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку“, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999р.
- 13 Інструкція „Про інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно–матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків“, затвердженою наказом Міністерства фінансів України № 69 від 11.08.1994р. із змінами і доповненнями від 26.06.2000р. № 115.
- 14 Інструкція „Про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей“, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 16.05.1996р.
- 15 Постанова Кабінету Міністрів України „Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знецінення (псування) матеріальних цінностей“ від 22.11.99р. № 116.
- 16 „Порядок проведення дооцінки залишків матеріальних цінностей“ затверджений наказом Міністерства фінансів України № 69 від 11.08.1994р.

17 Наказ Міністерства статистики України „Про затвердження типових первинних документів з обліку сировини і матеріалів“ №193 від 21.06.96р.

18 Наказ Мінфіну України „Про кореспонденцію рахунків“ від 28.03.2001р. №143.

19 Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку, затверджено наказом Міністерства фінансів України № 356 від 29.12.2000р.

20 Бандурка О. М., Червяков І. М., Посилкіна О. В. Фінансово–економічний аналіз.– Харків, 2003.

21 Білуха М. Т. Курс аудиту : Підручник, 2–ге вид.перероб. – К.: Вища шк.:Т–во „Знання“. КОО.2008, 514с.

22 Бутинець Ф. Ф. та ін. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит“ / Ф. Ф. Бутинець, С. В. Івахненко, Т. В. Давидюк, Т. В. Шахрайчук; За ред. проф. Ф. Ф.Бутинця. – 2–те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута“ 2002. – 544с.

23 Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит“ / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 2–те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута“ 2002. – 480с.

24 Бутинець Ф. Ф., Горецька Л. Л. Облік у зарубіжних країнах: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 „Облік і аудит“. – Житомир: ПП „Рута“ 2002. – 544с.

25 Бухгалтерський фінансовий облік : Підручник для студентів спеціальності „Облік і аудит“ вищих навчальних закладів /За ред. проф. Ф. Ф.Бутинця. – 6–те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП „Рута“ 2005. – 756с.

26 Вовчак О. Д., Власюк Н. І., Сорока Р. С. Фінансовий аналіз: Навч.метод. посіб. – Львів: Львів. комерц. акад., 2009. – 96 с.

27 МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ 2 (МСБО https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text

28 Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: Практичний посібник.– К.: Лібра.2001.– 840с.

29 Гончарук Я. Н., Рудницький В. С. Аудит: 2-е вид.перероблене та доповнене – Львів : Оріяна – Нова, 2004. – 292с.

30 О. В. Гамова, к. е. н., доцент кафедри ОАОА, Запорізька державна інженерна академія „Удосконалення обліку виробничих запасів та оцінка фінансового стану ТОВ „БЗ ЗБВ“. – Режим доступу: http://www.investplan.com.ua/pdf/2_2018/8.pdf

- 31 Давидов Г. М. Аудит: Навч. Посіб. –2–е вид.перероблене та доповнене – К. : Т–во „Знання“, КОО, 2011. – 363с.
- 32 Девачук Л. П., Ермолаєва В. І., Квач Я. П., Рудницька О. В. Технічні основи та практика бухгалтерського обліку; Навч. посіб. – Х.: ТОВ“Одісей“, 2010.–496с.
- 33 Должанський М. І., Должанський Н. М. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: Навчальний посібник.– Л.:Львівський банківський інститут НБУ,2003. – 494с.
- 34 Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація. – К.:Т–во „Знання“, КОО,2007. – 402 с.
- 35 Економічний аналіз: Навчальний посібник для студентів вищих навч. закладів, спеціальності 7.050106 „Облік і аудит“ За ред. проф. Ф. Ф.Бутинця – Житомир: ПП „Рута“ 2003. – 680с.
- 36 Економічний аналіз /За ред. М. Г. Чумаченка. –К.:КНЕУ, 2001.
- 37 Економічний аналіз господарської діяльності, Іващенко В. І., Болух М. А., – К.: ЗАТ „Неглава“ 2006. – 204с.
- 38 Єрмоленко В. М. Категорія „форма права власності“: теоретикометодологічні засади обґрунтування / В. М. Єрмоленко // Підприємництво, господарств і право. – 2008. – № 12.
- 39 Житна І. П. Економічний аналіз господарської діяльності підприємств. Навч. посібник: Переклад із рос. К.: Вища шк., 2002. – 191с.
- 40 Івахненко В. М. Курс економічного аналізу: Навч. посіб. – К.:Знання. – Прес., 2004. – 207с.
- 41 Ізмайлова К. В. Фінансовий аналіз: Навч. посіб.–: МАУП, 2003. – 144с.
- 42 Коблянська І. О. Фінансовий облік: Навч. посіб. – К.:Знання. – 2004. – 473с.
- 43 Ковалев В. В.,Волкова О. Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. – М.: Проспект, 2008.
- 44 Коробов М. Я. Фінансово – кономічний аналіз господарської діяльності підприємств: Навч. посіб. – К.:Знання.,КОО, 2006. – 378с.
- 45 Крамаренко Г. О. Фінансовий аналіз і планування. Київ: Центр навчальної літератури. 2003.– 224 с.
- 46 Кужельний М. В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 331 с.
- 47 Кузьминский А., Кужельный Н., Петрин Е., Савченко В. и др. Аудит: Практическое пособие. Под ред. А.Кузьминского, –Учетинформ, 2006.– 238 с.
- 48 Кулаковська Л. П., Піча Ю. В.: Організація і методика аудиту: Навч. Посіб. –2–е вид. – К. : Каравелла, 2005. – 560с.

49 Кулаковська Л. П., Піча Ю. В.: Основи аудиту: Навчальний посібник для студентів вищих навч. закладів освіти. – Львів, 2002. – 504с.

50 Федченко Т.В. Теоретичні аспекти аналізу виробничих запасів підприємства / Т. В. Федченко, М. С. Махов [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.sworld.education/konfer27/100.pdf>

51 Макальська М. Л., Пирошкова Н. А. Основи аудита. – М.,2000. – 459с.

52 Мник Є. В. Економічний аналіз: Підручник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2009. – 412 с.

53 Мник Є. В., Буряк П. Ю. Економічний аналіз на промислових підприємствах: Навч. посіб. – Львів: Світ,1998. – 208с.

54 Лень В. С., Тливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні: Основи та практика. Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2008. – 576с. (С. 139–167).

55 Ляшиленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік . Навчальний посібник. – Київ: Вид-во „Центр навчальної літератури“, 2006. – 528с. (с.109–165).

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

57 Нестеренко Ж. К. Бухгалтерський облік промислових підприємств. Навчальний посібник. – К.: Центр навчальної літератури, 2005.–311с.(34–42).

58 Організація бухгалтерського обліку. Навчальний посібник для студентів вищих навч. закладів, спеціальності 7.050106 „Облік і аудит“ / Ф. Ф. Бутинць, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шумкова; 2-ге вид. доп. і перероб.– Житомир: ЖІТІ, 2001. – 576 с.

59 Пушкар М. С Фінансовий облік . Підручник. – Тернопіль: Карт – бланш, 2002. – 628 с.

60 Браум О. М. Організація і методика проведення аудиту. Навчально – практичний посібник. – К.: ВД „Професіонал“, 2004. – 624 с.

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

62 Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підручник для студ. вищ. навч. закл. економ. спец. 5-те вид., доп. і переробл. – К.: А.С.К., 2000, – 784 с.

63 Павлюк І. Проблеми бухгалтерського обліку виробничих запасів, товарів та пропозиції щодо їх вирішення / Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №6. – с. 40–41.

64 Пантелійчук Л., Жданова Л., Буданова Т., Інвентаризація 2010 в запитаннях і відповідях/ Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №11. – с. 14–17.

65 Пархоменко В. Інвентаризація як інструмент достовірності фінансової звітності / Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №1. – с. 32–34.

66 Тетянич Л. Зміни у П(С)БО / Головбух. – 2010 – №4. – с.7.

ДОДАТОК А

Розрахунок собівартості придбаних запасів

Таблицяк А1 — Розрахунок собівартості придбаних запасів. Вхідні дані

1	2	A	B	C		D	E	F
				Кореспонденція рахунків				
№	Господарські операції	Дебет	Кредит	Сума	Фактична собівартість			
1	Придбані виробничі запаси			40562,37				
	- олія соняшникова	201.1	631.1	12345,17	?			
	- олія оливкова	201.2	631.1	15980,40	?			
	- яечний порошок	201.3	631.1	12236,80	?			
2	Відображено ПДВ	641	631.1	?				
3	Відображено транспортні витрати	201	685	1830,00				
4	Відображено ПДВ	641	685	?				
5	Відображено витрати на завантаження і розвантаження	201	661	3450,00				
6	Нарахування на соціальне страхування	201	651	?				

Таблиця А2 — Розрахунок собівартості придбаних запасів. Алгоритм розрахунку

1	2	A	B	C		D	E	F
				Кореспонденція рахунків				
№	Господарські операції	Дебет	Кредит	Сума	Фактична собівартість			
1	Придбані виробничі запаси			40562,37				
	- олія соняшникова	201.1	631.1	12345,17	?			
	- олія оливкова	201.2	631.1	15980,40	?			
	- яечний порошок	201.3	631.1	12236,80	?			
2	Відображено ПДВ	641	631.1	=E3*20% /100%				
3	Відображено транспортні витрати	201	685	1830,00				
4	Відображено ПДВ	641	685	=E8*20% /100%				
5	Відображено витрати на завантаження і розвантаження	201	661	3450,00				
6	Нарахування на соціальне страхування	201	651	=E10 * 37,18% / 100%				

Таблиця А3 — Розрахунок відсотка транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ). Алгоритм розрахунку

№	А		В		С		D		E	F	G
	Придбані запаси		Транспортно-заготівельні витрати		середній % ТЗВ		Розподілені ТЗВ		Фактична собівартість		
1	Вид	Сума	Вид	Сума							
2	олія соняшникова	12345,17	транспортні витрати	1830,00	=D6 / B6 *100		=B3 * E3 / 100		=B3 + F3		
3	олія оливкова	15980,40	витрати на завантаження-розвантаження	3450,00							
4	лечний порошок	12236,80	соціальне страхування	1282,71							
5	Разом	40562,37	Усього ТЗВ	=СУММ(D3:D5)	x	x	x	x	x	x	

Таблиця А4 — Розрахунок відсотка транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ). Вихідні дані

№	А		В		С		D		E	F	G
	Придбані запаси		Транспортно-заготівельні витрати		середній % ТЗВ		Розподілені ТЗВ		Фактична собівартість		
1	Вид	Сума	Вид	Сума							
2	олія соняшникова	12345,17	транспортні витрати	1830,00	16,18		1997,36		14342,53		
3	олія оливкова	15980,40	витрати на завантаження-розвантаження	3450,00							
4	лечний порошок	12236,80	соціальне страхування	1282,71							
5	Разом	40562,37	Усього ТЗВ	6562,71	x	x	x	x	x	x	

Таблиця А5 — Розрахунок собівартості придбаних запасів. Вихідні дані

№	А	В	С		D	E	F
			Кореспонденція рахунків		Сума	Фактична собівартість	
1	№	Господарські операції	Дебет	Кредит			
2	1	Придбані виробничі запаси			40562,37		
3		- олія соняшникова	201.1	631.1	12345,17	12345,17	
4		- олія оливкова	201.2	631.1	15980,40	15980,40	
5		- лечний порошок	201.3	631.1	12236,80	12236,80	
6	2	Відображено ПДВ	641	631.1	8112,47		
7	3	Відображено транспортні витрати	201	685	1830,00		
8	4	Відображено ПДВ	641	685	366,00		
9	5	Відображено витрати на завантаження і розвантаження	201	661	3450,00		
10	6	Нарахування на соціальне страхування	201	651	1282,71		
11							

ДОДАТОК Б

Розрахунок вибуття запасів

Таблиця Б1 — Розрахунок вибуття запасів методом оцінки ФІФО. Вхідні дані

	A	B	C	D
1	Рух сировини	Кількість сировини (кг)	Ціна однієї одиниці, грн	Загальна вартість сировини, грн
2	Залишок на початок місяця	320	2,56	819,20
3	Придбано			
4	Партія №1	2000	2,30	4600,00
5	Партія №2	1500	2,15	3225,00
6	Партія №3	3560	2,04	7262,40
7	Партія №4	2500	1,87	4675,00
8	Разом	9560	х	19762,40
9	Списана сировина			
10	Партія А	1200	320 кг-2,56 880 кг-2,30	2843,20
11	Партія Б	2940	1120 кг-2,30 1500 кг-2,15 320 кг-2,04	6453,80
12	Партія В	2000	2000 кг-1,87	3740,00
13	Разом			
14	Залишок на кінець місяця			
15	Партія №0	0	2,56	0
16	Партія №1	0	2,30	0
17	Партія №2	0	2,15	0
18	Партія №3	0	2,04	0
19	Партія №4	500	1,87	935,00
20	Разом	500	х	935,00

Таблиця Б2 — Розрахунок вибуття запасів методом оцінки ФІФО. Алгоритм розрахунку

	A	B	C	D
1	Рух сировини	Кількість сировини (кг)	Ціна однієї одиниці, грн	Загальна вартість сировини, грн
2	Залишок на початок місяця	320	2,56	819,20
3	Придбано			
4	Партія №1	2000	2,30	4600,00
5	Партія №2	1500	2,15	3225,00
6	Партія №3	3560	2,04	7262,40
7	Партія №4	2500	1,87	4675,00
8	Разом	9560	x	19762,40
9	Списана сировина			
10	Партія А	1200	320 кг-2,56 880 кг-2,30	$=(B2*C2) + 880 * C4$
11	Партія Б	2940	1120 кг-2,30 1500 кг-2,15 320 кг-2,04	$=(C4*1120) + (1500*C5) + (320*C6)$
12	Партія В	2000	2000 кг-2,04	$= B12 * C6$
13	Разом			
14	Залишок на кінець місяця			
15	Партія №0	0	2,56	0
16	Партія №1	0	2,30	0
17	Партія №2	0	2,15	0
18	Партія №3	1240	2,04	$=B18*C18$
19	Партія №4	2500	1,87	$=C19*B19$
20	Разом	3740	x	$=СУММ(D15:D19)$

Таблиця БЗ — Розрахунок вибуття запасів методом оцінки ФІФО. Вихідні дані

	A	B	C	D	E
1		Загальна вартість сировини, грн		Перевірка правильності розрахунків	
2	Рух сировини	розрахунки бухгалтерії	розрахунки аудитора	вірно / невірно	скореговані данні
3	Залишок на початок місяця	819,20	819,20	+	
4	Придбано				
5	Партія №1	4600,00	4600,00	+	
6	Партія №2	3225,00	3225,00	+	
7	Партія №3	7262,40	7262,40	+	
8	Партія №4	4675,00	4675,00	+	
9	Разом	19762,40	19762,40	+	
10	Списана сировина				
11	Партія А	2843,20	2843,20	+	
12	Партія Б	6453,80	6453,80	+	
13	Партія В	3740,00	4080,00	-	4080,00
14	Разом				
15	Залишок на кінець місяця				
16	Партія №0	0,00	0,00	+	
17	Партія №1	0,00	0,00	+	
18	Партія №2	0,00	0,00	+	
19	Партія №3	0,00	2529,60	-	2529,60
20	Партія №4	935,00	4675,00	-	4675,00
21	Разом	935,00	7204,60	-	7204,60

ДОДАТОК Г

Фінансові звіти ТОВ „Альфа“ за 2015–2019 роки