

Міністерство освіти і науки України
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет – Економіки бізнесу і контролю

Кафедра – Обліку та аудиту

Ступінь вищої освіти – другий (магістр)

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»

Освітня програма – «Облік і аудит»



КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

**на тему: «Організація і методика обліку та аудиту виробничих запасів
(на прикладі ТОВ «Вознесенський коньячний завод»)»**

ШИФР КРМ.ОтаА.1.929-03.2.13

Здобувачка: _____ Гуцова Х.М.

Керівник: _____ д-р.ф., доц. Баранюк Х.О.

Кваліфікаційна робота допускається до захисту

Рішення кафедри від ”12“ грудня 2023 р., протокол № 7.

Завідувач кафедри

обліку та аудиту _____ Валерій НЕМЧЕНКО

Одеса – 2023 р.

ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ ПРИКЛАДНОЇ ЕКОНОМІКИ
І МЕНЕДЖМЕНТУ ім.Г.Е.Вейнштейна

Факультет – Економіки бізнесу і контролю
Кафедра – Обліку та аудиту
Ступінь вищої освіти – другий (магістр)
Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма – «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ
Зав. кафедри обліку та аудиту

«_____» _____ 2022 р.

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ МАГІСТРА
здобувачки

Христини ГУЦОВОЇ

-
1. Тема роботи: ***«Організація і методика обліку та аудиту виробничих запасів (на прикладі ТОВ «Вознесенський коньячний завод»)»***

Затверджена наказом ***від 01 грудня 2022 р. наказ № 929-03***

2. Термін здачі здобувачем закінченої роботи ***8 грудня 2023 р.***
3. Вихідні дані до роботи: ***Звітні дані про діяльність підприємства за 2020-2021р.р.***

-
4. Зміст кваліфікаційної роботи магістра: ***Методологічні основи обліку виробничих запасів на підприємстві. Особливості методики проведення аудиту виробничих запасів підприємства. Особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві та практичні аспекти обліку і аудиту об'єкту дослідження на ньому. Висновки та пропозиції.***

-
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень) ***таблиць – 22, рисунків – 5.***
6. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи,

що стосуються їх:

Розділ	Консультант (вчене звання, П.І. п-Б)	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

7. Дата видачі завдання **14 серпня 2023 р.**

Керівник _____ Баранюк Х.О.

Завдання прийняв до виконання _____ Гуцова Х.М.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Назва етапів кваліфікаційної магістерської роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1. <i>Розробка теоретичного розділу кваліфікаційної роботи</i>	12.08.23 - 20.09.23	
2. <i>Особливості методики проведення аудиту виробничих запасів підприємства</i>	21.09.23 - 21.10.23	
3. <i>Особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві та практичні аспекти обліку і аудиту за напрямом кваліфікаційної роботи на ньому</i>	22.10.23 - 28.11.23	
4. <i>Оформлення кваліфікаційної роботи</i>	29.11.23 - 8.12.23	

Здобувач-магістр _____ Гуцова Х.М.

Керівник роботи _____ Баранюк Х.О.

Несу відповідальність за ідентичність електронного та друкованого варіантів кваліфікаційної роботи, даю згоду на обробку персональних даних та не заперечую проти розміщення кваліфікаційної роботи на офіційних web-ресурсах ОНТУ. Підтверджую, що в кваліфікаційній роботі відсутні порушення норм академічної доброчесності.

Здобувач-магістр _____ Гуцова Х.М.

АНОТАЦІЯ

кваліфікаційної роботи магістра на тему:

**«Організація і методика обліку та аудиту виробничих запасів
(на прикладі ТОВ «Вознесеньський коньячний завод»)»**

Метою кваліфікаційної роботи є вивчення методологічної основи обліку та аудиту виробничих запасів, розгляд теоретичної бази та аналіз сучасних наукових досліджень і публікацій за напрямом, виявлення практичних особливостей, а також пошук шляхів вдосконалення цих питань на підприємстві, що досліджувалось та розробка рекомендацій, спрямованих на підвищення ролі обліку та аудиту в забезпеченні ефективного функціонування підприємства.

Кваліфікаційна робота магістра складається з трьох розділів.

В першому розділі знайшли відображення питання присвячені законодавчо-нормативній базі та методологічній основі обліку виробничих запасів на підприємстві.

В другому розділі розглядаються особливості методики проведення аудиту виробничих запасів на підприємстві.

В третьому розділі міститься техніко-економічна характеристика підприємства, розглядаються загальна характеристика організації бухгалтерського обліку на підприємстві, особливості організації та здійснення обліку та аудиту виробничих запасів в ТОВ «Вознесеньський коньячний завод».

У висновках та пропозиціях до кваліфікаційної роботи сформовані висновки та надані рекомендації щодо вдосконалення обліку та аудиту виробничих запасів в ТОВ «Вознесеньський коньячний завод».

Кваліфікаційна робота магістра містить:

текстової частини – 79;

рисунків – 5;

таблиць – 22;

додатків – 6.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
1.МЕТОДОЛОГІЧНА ОСНОВА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ	9
1.1. Сутність та класифікація обліку виробничих запасів підприємства	9
1.2. Документальне оформлення та фінансовий облік руху виробничих запасів підприємства. Синтетичний облік виробничих запасів	16
Висновки до першого розділу.....	27
2.ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА.....	29
2.1. Мета, завдання та предметна область дослідження.....	29
2.2. Методика аудиту операцій з виробничими запасами.....	37
Висновки до другого розділу.....	47
3.ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В ТОВ «ВОЗНЕСЕНСЬКИЙ КОНЬЯЧНИЙ ЗАВОД»	48
3.1. Техніко-економічна характеристика підприємства.....	48
3.2. Організація фінансово-економічного аналізу на підприємстві.....	53
3.3. Загальна характеристика організації бухгалтерського обліку на підприємстві.....	56
3.4. Організація обліку виробничих запасів на підприємстві.....	63
3.5. Організація внутрішнього контролю та аудиту виробничих запасів на підприємстві.....	69
Висновки до третього розділу.....	73
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	75
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	80
ДОДАТКИ.....	84

ВСТУП

Актуальність теми. Розвиток ринкових відносин та впровадження економічних реформ в країні потребують висунення нових вимог до бухгалтерського обліку, як до основного засобу контролю за веденням господарської діяльності підприємств. Однією з головних цілей будь якого підприємства є ефективне та конкурентоспроможне управління ним з метою отримання прибутку, що в тому числі, досягається при ефективному управлінні запасами та створенні оптимальних умов по їх просуванню до кінцевого споживача, скорочення витрат по закупці, зберіганню та продажу, а також збільшення обсягів виробництва продукції та зниження її собівартості. Виробничі запаси є складовою частиною національного багатства України. Виробничі запаси відносяться до найбільш питомого об'єкту у складі оборотних активів і важлива роль відводиться саме бухгалтерському обліку та його удосконаленню, як найдієвішому інструменту управління, який має забезпечити контроль за залишками, надходженням і витрачанням виробничих запасів на складі, що є важливою умовою для забезпечення збереження власності підприємства. Від ефективного використання виробничих запасів залежить величина прибутку підприємства та швидкість обороту вкладеного капіталу.

В кваліфікаційній роботі приділяється увага саме обліку та аудиту виробничих запасів, їх необхідності на підприємстві.

В економічній літературі, в широкому розумінні, виробничі запаси, визначаються як предмети праці, на які спрямована праця людини і які становлять матеріальну основу створюваного продукту. В бухгалтерському обліку поняття «виробничі запаси» розглядається як придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві.

Аналіз наукових джерел показав, що теоретичні положення з важливих питань обліку виробничих запасів є дискусійними та потребують

удосконалення, а практична значимість обліку, аналізу та контролю виробничих запасів потребують подальших досліджень.

Тому, наявність відзначених проблем і необхідність їх подальшого вирішення підтверджує актуальність питань обліку та аудиту виробничих запасів на даний час і спонукало до вибору теми та основних напрямків дослідження.

Мета та завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи є вивчення методологічної основи обліку та аудиту виробничих запасів, розгляд теоретичної бази та аналіз сучасних наукових досліджень і публікацій за напрямом, виявлення практичних особливостей, а також пошук шляхів вдосконалення цих питань на підприємстві, що досліджувалось та розробка рекомендацій, спрямованих на підвищення ролі обліку та аудиту в забезпеченні ефективного функціонування підприємства. Дослідження спрямоване на вивчення та вдосконалення використання методів бухгалтерського обліку та аудиту для досягнення успішної діяльності підприємств.

Для досягнення наміченої мети в роботі поставлені і вирішені наступні завдання:

- дослідити сутність виробничих запасів та методологічні засади їх обліку, вивчити законодавчу базу та теоретичні основи обліку виробничих запасів;
- вивчити особливості методики проведення аудиту виробничих запасів;
- ознайомитися з особливостями організації обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів в ТОВ «Вознесенський коньячний завод»;
- сформулювати пропозиції щодо удосконалення ведення обліку та аудиту виробничих запасів в ТОВ «Вознесенський коньячний завод».

Об'єкт та предмет дослідження. В даній кваліфікаційній роботі об'єктом дослідження є виробничі запаси підприємства, а в якості предмета дослідження розглядаються питання з обліку та аудиту виробничих запасів в ТОВ «Вознесенський коньячний завод».

Методи дослідження. У процесі дослідження методології обліку та аудиту виробничих запасів було застосовано методи теоретичного узагальнення, порівняння, аналізу тощо. Також були вивчені праці вітчизняних і зарубіжних вчених економістів, вивчені відповідні законодавчі акти, національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші законодавчі, інструктивні вказівки і рекомендації тощо, а також облікові дані ТОВ «Вознесенський коньячний завод».

Наукова новизна одержаних результатів в даній класифікаційній роботі полягає в формуванні пропозицій щодо удосконалення ведення обліку та аудиту виробничих запасів в ТОВ «Вознесенський коньячний завод», вдосконалення фінансового та управлінського обліку на підприємстві, проведення фінансового аналізу основних засобів в ТОВ «Вознесенський коньячний завод» та застосування на ньому результатів дослідження.

Публікації. Основні теоретичні та практичні результати дослідження, які відображені у кваліфікаційної роботи, були представлені на науковому колоквиумі «Сучасні аспекти проведення аналізу функціонування національної економіки та діяльності її суб'єктів в контексті забезпечення їх конкурентоспроможності та ефективності діяльності», який проводився 28 листопада 2023 року о 11.00 в рамках наукової школи «Забезпечення конкурентоспроможності та ефективності функціонування національної економіки та її суб'єктів» кафедри Обліку та аудиту Одеського національного технологічного університету (витяг з протоколу кафедри обліку та аудиту від 29 листопада 2023 року № 6).

Загальна структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота магістра складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел та додатків.

Основний зміст роботи становить 79 стор., містить 22 таблиці, 5 рисунків, 6 додатків на 17 стор., список використаних джерел складається з 36 найменувань на 4 стор.

1. МЕТОДОЛОГІЧНА ОСНОВА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Сутність та класифікація обліку виробничих запасів підприємства

Аналіз показав [26], що найбільш оптимальним тлумаченням виробничих запасів є, те що, виробничі запаси – «це складова частина предметів праці, які приймають участь у виготовленні продукції, але безпосередньо ще не задіяні у виробничому процесі, споживаються протягом одного виробничого циклу і всю свою вартість переносять на вартість кінцевого продукту».

В більшості літературних джерел виробничі запаси визначаються як матеріальні, виробничі ресурси або як виробничі запаси залежно від того, з якої позиції вони розглядаються, тобто економічного чи бухгалтерського підходу [33].

Термін «запаси» у вітчизняній науковій літературі з'явився в період реформування бухгалтерського обліку в Україні задля наближення його до міжнародних стандартів. З прийняттям в Україні національних положень, які мають узгодженість з МСБО, та відповідно до п. 4 П(С)БО 9 «Запаси» [7] - «це 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»

При цьому у відповідності з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [2], активи – «це ресурси, контрольовані підприємством внаслідок минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому».

Згідно зі ст. 6 П(С)БО 9 [7], для цілей бухгалтерського обліку 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 у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, в установах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;

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

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

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

– поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за П(С)БО 9, а також сільськогосподарська продукція і продукція лісового господарства після її первісного визнання.

Згідно з Н(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5], передбачено статтю «Запаси» (рядок 1100, ф. № 1), де показується вартість запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання під час нормального операційного циклу. Саме ці види запасів згадуються в п. 6 П(С)БО 9 [7], хоча не зазначається, що вони є виробничими.

Водночас Планом рахунків бухгалтерського обліку [6] передбачено 2 клас рахунків «Запаси» та окремо рахунок 20 «Виробничі запаси», який конкретно визначає перелік матеріальних цінностей, що мають обліковуватися як виробничі запаси підприємства. При цьому, окремо існують такі рахунки другого класу, як:

- 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;
- 23 «Виробництво»;
- 24 «Брак у виробництві»;
- 25 «Напівфабрикати»;
- 26 «Готова продукція»;
- 28 «Товари».

Отже, ці види запасів не включаються до складу виробничих, а обліковуються як окремі види запасів. Таким чином, існує суперечливість визначення термінів «запаси» та «виробничі запаси» між положеннями стандартів бухгалтерського обліку та планом рахунків, адже відповідно до стандартів терміни «запаси» і «виробничі запаси» є тотожними, а згідно з планом рахунків термін «запаси» ширший за термін «виробничі запаси» [3].

В економічній літературі запаси визначають як матеріальні ресурси або предмети праці. На думку Рубан Л.О. та Яковенко Т.І. [33], поняття «матеріальні ресурси» є більш широким, а терміни «запаси», «предмети праці» є лише їх частиною. Деякими вченими поняття виробничих запасів і матеріальних цінностей ототожнюється.

Аналіз наукових праць, дозволив виділити основні трактування сутності поняття «запаси» як економічної категорії різними науковцями та в нормативній літературі, що представлено в таблиці А1 Додатку А.

Проаналізувавши літературні джерела, можна сказати, що «виробничі запаси», як і «запаси» є досить складною категорією, та єдиного визначення тлумачення категорії «виробничі запаси» серед вчених немає. Але слід відзначити, що у всіх вчених в трактуваннях зустрічається визначення матеріальної основи виробничих запасів, таких як: «предмети праці», «актив»,

«матеріальні цінності», «сировина, матеріали». А джерелами появи виробничих запасів на підприємстві є придбання їх зі сторони або самостійне виготовлення, а основне їх призначення полягає у використанні під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управлінні підприємством.

У теоретичному розумінні виробничі запаси є предметами праці, які одноразово використовуються у виробничому процесі, а свою вартість повністю переносять на готову продукцію. В бухгалтерському обліку більшість предметів праці вважаються виробничими запасами, але поняття матеріальних та виробничих запасів є дискусійним і трактується в літературних джерелах неоднозначно, про що свідчать результати проведеного дослідження, що представлено в таблиці А2 Додатку А.

Аналіз показав [33], що виробничі запаси доцільно розглядати як складову запасів підприємства, а сутність виробничих запасів як об'єкта обліку полягає в тому, що виробничі запаси – «це елемент запасів, який є активом та сукупністю предметів праці, які перебувають на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які придбані зі сторони або самостійно виготовлені й призначені для використання як у виробничому процесі, так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання в одному операційному циклі».

Розуміння економічної сутності виробничих запасів сприятиме формуванню їх правильної класифікації та вдосконаленню їх подальшого обліку на підприємстві.

Аналіз літературних джерел показав [34], що науковцями не виділено чіткої єдності у виділенні відповідних видів запасів, немає системності у розкритті їх сутності та використанні, в деяких випадках відбувається перетинання (змішування) класифікаційних ознак та одиниць, розглядається класифікація певних видів запасів, відсутня охопленість тощо.

Основними класифікаційними ознаками, що можна виділити при поділі запасів є наступні [34] :

- цільове призначення;
- місце перебування (знаходження);
- час зберігання на підприємстві;
- період використання;
- мета формування;
- форма власності;
- структура.

Федак Л.М. [34] була наведена узагальнена класифікація запасів, що представлена на рис. А3 додатку А. Згідно з цією класифікацією, запаси поділяються на:

1. за функціональним призначенням: для реалізації, або іншими словами дистрибуційні та для виробництва (виробничі).

Дистрибуційні запаси складаються із готової продукції, що призначена для реалізації та знаходяться на складах виробника, посередника, реалізатора, споживача, або у відведених для цього місцях з метою швидкого реагування на динамічність попиту.

Виробничі запаси – це сукупність матеріалів, сировини, деталей, комплектування, напівфабрикатів, незавершеної продукції тощо, що необхідні для забезпечення безперервності виробничого процесу та перебувають, як правило, на складах підприємства різних рівнів, або у підзвітних осіб.

2. за місцем перебування: у постачальників, посередників, роздрібній торгівлі, дорозі, виробничому процесі, підзвітних осіб, на складах підприємства.

Проте, місце перебування запасів не впливає на форму їх власності. Запаси можуть зберігатися не на підприємстві та бути його власністю і навпаки.

3. за формою власності: власні, запозичені, на зберіганні.

Власні – це запаси, що перебувають на складах підприємства, на зберіганні в інших організаціях, в дорозі та на які підприємство має відповідні права.

Запозичені – це ті запаси, які підприємство отримало для використання та повинно повернути протягом певного періоду.

Запаси на зберіганні – це певна кількість ресурсів, що не є власністю підприємства та перебувають на відповідальному зберіганні на складах підприємства та інших призначених для цього місцях.

4. за часом зберігання на підприємстві: швидколіквідні, тривалого зберігання, нетривалого зберігання.

Підприємства індивідуально формують часові проміжки стосовно класифікації запасів відповідно до зберігання. Адже підприємства харчової промисловості та машинобудівні підприємства мають відмінні періоди у виготовленні продукції та відмінності в структурі запасів, теж стосується і сфери послуг.

5. за цілями: поточні, тактичні, стратегічні.

Поточні – це запаси, що необхідні підприємствам для забезпечення повсякденної діяльності. Це ті запаси, що необхідні для поточної діяльності.

Тактичні – це ті запаси, що забезпечують реалізацію середньострокових планів діяльності. Як правило, тактичні запаси формуються на період до одного року.

Стратегічні запаси формує підприємство на період більше одного року.

6. за метою формування: підготовчі (буферні), резервні (страхові), спекулятивні, рекламні.

Підготовчі запаси – це запаси, що знаходяться на додатковій обробці до процесу формування та використання.

Резервні запаси забезпечують страхування підприємства від непередбачуваних ситуацій, це та величина запасів, що постійно наявна на підприємстві.

Запаси, що формуються з метою отримання додаткового прибутку, або уникнення втрат пов'язаних з підвищенням вартості називаються спекулятивними.

Рекламні – це та частина запасів, що формується для ознайомлення; як правило, це частина товарних запасів.

7. за структурою запаси поділяються на сировину і матеріали, незавершене виробництво, готову продукцію.

Сировина і матеріали – це ресурси, що потребують подальшої переробки в цільовий продукт, ресурси первинної обробки, напівфабрикати, різні за складом, структурою, властивостями, формою, призначенням речовини необхідні для виробництва.

Незавершене виробництво напівфабрикатів, деталей, комплектування, що перебувають на стадіях переробки в цільовий продукт а також продукція, що не пройшла технічного випробовування.

Готова продукція – це продукція, що пройшла всі стадії переробки на даному підприємстві, відповідає усім технічним параметрам та відправлена на склад де очікує реалізації.

Таким чином, групування виробничих запасів — є важливою умовою раціональної організації обліку виробничих запасів. Класифікація не лише полегшує роботу працівників бухгалтерії, а й є необхідною для ефективного контролю за станом залишків запасів на складах підприємства в межах потреб, а також за правильним їх використанням у виробництві. Слід зазначити, що уніфікованої класифікації виробничих запасів для кожного конкретного підприємства не можна рекомендувати через їх галузеві особливості, тому необхідно розглядати це питання із врахуванням особливостей виробничого процесу кожного підприємства [30].

1.2. Документальне оформлення та фінансовий облік руху виробничих запасів підприємства. Синтетичний облік виробничих запасів

Запаси можуть надходити на підприємство різними шляхами, а саме [31]:

- від постачальника (у т. ч. і при безплатному отриманні);
- з виробництва;
- від замовника як давальницька сировина для переробки;
- як внесок до статутного капіталу підприємства;
- у результаті розбирання основних засобів.

Залежно від способу надходження запасів для їх обліку застосовуються різні первинні документи.

Основними документами, які оформлюють процес придбання матеріальних засобів, є: договір купівлі-продажу, рахунок (рахунок- фактура), накладна, товарно-транспортна накладна, прибутковий ордер, довіреність, платіжне доручення, виписка банку та ін [36].

На складі підприємства здійснюється сортовий кількісний оперативно-технічний облік, який ведуть на картках або в книгах складського обліку завідувачі складом (комірники). Визнання та первинну оцінку запасів та інші питання обліку запасів в бухгалтерському обліку регулюються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 [7].

Оцінка придбаних виробничих запасів у бухгалтерському обліку здійснюється за первісною (фактичною) собівартістю, яка складається з таких фактичних витрат:

- сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, що не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельних витрат (оплата тарифів, фрахту,

транспортування, страхування, вантажно-розвантажувальні роботи тощо);

– інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Більш детальна оцінка при їх надходженні на підприємство представлена на рис. Б1 Додатку Б [36; 20].

Облік придбаних виробничих запасів на підприємстві можна вести:

- за фактичною собівартістю;
- за купівельними цінами з виділенням транспортно-заготівельних витрат;
- за обліковими цінами з виділенням відхилень.

Транспортно-заготівельні витрати включаються до собівартості придбаних запасів або загальною сумою відображаються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів. Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць [36].

Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишків запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць [30].

При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті згідно з п.16 П(С)БО 9 [7] їх оцінка здійснюється за одним з наступних методів, що представлений у таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Оцінка запасів при їх вибутті [7; 36]

№ з/п	Метод оцінки запасів	Характеристика методу
1	Ідентифікована собівартість	Передбачає особливе маркування кожної одиниці запасів, що дозволяє в будь-який момент часу визначити вартість, а також встановити дату витрачання кожної одиниці запасу певного виду, собівартість витраченого запасу та вартість запасів, що залишилися
2	Середньо-зважена собівартість	Проводиться за кожною одиницею запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця та вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й одержаних у звітному місяці запасів
3	ФІФО	Базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство і відображені в бухгалтерському обліку, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходжень запасів (п. 19,20 (П(С)БО 9)
4	Нормативні витрати	Полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних норм витрат і ціни у нормативній базі повинні регулярно перевірятися і переглядатися (п. 21 П(С)БО 9)
5	Вартості реалізації (ціни продаж)	Базується на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотку торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну та змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари

Оцінка за середньозваженою собівартістю провадиться за кожною одиницею запасів [36]:

$$C_c = \frac{C_p + C_n}{Z_p + Z_n} \quad (1.1)$$

де C_c – середньозважена собівартість;

C_p , Z_p – відповідно, собівартість і кількість запасів на початок періоду;

C_n , Z_n – відповідно, собівартість і кількість запасів, що надійшли протягом періоду.

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари. Середній відсоток торгової націнки визначається

діленням суми залишку торгових націнок на початок звітнього місяця і торгових націнок у продажній вартості товарів, отриманих у звітному місяці, на суму продажної (роздрібної) вартості залишку товарів на кінець звітнього місяця та продажної (роздрібної) вартості проданих у звітному місяці товарів (п. 22 П(С)БО 9).

Сума торговельної націнки, що припадає на реалізований товар, розраховується з використанням середнього відсотка торгових націнок за формулою [36]:

$$ТН_{пр} = ПВ * \%ТН \quad (1.2)$$

$$\%ТН = (З_{поч\ тн} + ТН_{міс}) / (Зал\ тов + ПВ_{міс}) \quad (1.3)$$

де $ТН_{пр}$ – сума торгової націнки, що припадає на проданий товар; $ПВ$ – продажна (роздрібна) вартість; $\% ТН$ – відсоток торгової націнки; $З_{поч\ тн}$ – залишок торгових націнок на початок місяця; $ТН_{міс}$ – торгова націнка за місяць; $Зал\ тов$ – продажна (роздрібна) вартість залишку товарів на початок місяця; $ПВ_{міс}$ – продажна (роздрібна) вартість отриманих у звітному періоді товарів.

При виборі методу оцінки руху запасів слід враховувати [30], що:

- інформація стосовно руху і наявності запасів відображається як в Балансі, так і в Звіті про фінансові результати.

- метод ФІФО – найбільш придатний для складання Звіту про фінансовий стан (Баланс), тому що собівартість запасів на кінець звітнього періоду є найбільш близькою до поточних цін, і, отже, найдостовірніше відображає вартість активів підприємства.

- метод середньозваженої собівартості забезпечує найбільш рівну величину прибутку, зазнає меншого впливу коливання купівельних цін. Але застосування цього методу потребує здійснення більш складних розрахунків.

Вибір підприємством оптимального методу оцінки запасів сприяє збільшенню оборотних коштів, залученню інвестицій, що в підсумку дає

можливість отримати більші прибутки та в цілому покращити фінансовий стан підприємства.

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

Документи, якими найчастіше оформлюється надходження виробничих запасів, та їх призначення, наведено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Документи з надходження виробничих запасів [7; 36]

Форма документу	Назва	Призначення документу
М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів та оприбуткуванням їх на склад підприємства
М-2, 26	Довіреність	Призначена для підтвердження права окремої посадової особи виступати довіреною особою підприємства при отриманні запасів
М-2а	Акт списання бланків довіреностей	Призначений для списання використаних бланків довіреностей
М-3	Журнал реєстрації довіреностей	Призначений для реєстрації виданих довіреностей
М-4	Прибутковий ордер	Використовується на складі, заповнюється в день надходження запасів при відсутності розбіжностей з документами постачальника, при оприбуткуванні запасів з переробки
М-7	Акт про приймання матеріалів	Застосовується при прийнятті запасів, якщо є розбіжності з документами постачальника, або коли виробничі запаси надійшли без документів. Використовується для обліку надходження запасів і для направлення листа-претензії постачальнику
М-12	Картка складського обліку матеріалів	Використовується для обліку виробничих запасів на складі
М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі	Використовується для взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку
М-16	Матеріальний ярлик	Використовується для позначення одиниць запасів

Надходження виробничих запасів оформлюється й іншими документами.

Наприклад, супровідні документи постачальників (рахунок- фактура, платіжна вимога-доручення, товарно-транспортна накладна) є підставою для приймання за кількістю і якістю партії запасів, що надійшли, а також використовуються для розрахунків між постачальниками та покупцями за відвантажені (відпущені) запаси.

З працівником, який займається отриманням, зберіганням і видачею виробничих запасів повинен бути укладений договір про матеріальну відповідальність. У ньому обумовлені права та обов'язки працівника і адміністрації

Запаси приймаються матеріально відповідальною особою як за кількістю, так і за якістю. Тому порядок відображення запасів в бухгалтерському обліку пов'язаний з моментом настання матеріальної відповідальності. Якщо приймання за кількістю співпадає з прийманням за якістю, то настає матеріальна відповідальність в повному обсязі.

Виробничі запаси зі складів підприємства відпускаються в цехи для виготовлення продукції, на господарські потреби, а також на сторону для переробки чи реалізації як надлишкові чи непотрібні.

Відпуск виробничих запасів до комор цехів вважається внутрішнім переміщенням запасів. Під відпуском у виробництво розуміють відпуск виробничих запасів для виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг.

При відпуску запасів у виробництво необхідно дотримуватись наступних вимог [36]:

- запаси повинні обліковуватись за вагою, обсягом, масою відповідно до нормативів витрат на визначений обсяг виробництва;
- відпуск запасів, як правило, повинен здійснюватись у межах попередньо встановлених лімітів. Лімітування здійснюється відділом матеріально- технічного постачання чи плановим відділом;
- з головним бухгалтером повинні узгоджуватися списки осіб, яким надано право отримувати зі складів запаси, а також отримуються зразки їх

підписів. Ці дані повинні бути доведені до працівників складів (комор). Запаси у виробництво передаються зі складів тільки представникам цехів, господарств, відділів тощо, які офіційно визначені для їх отримання.

Основні документи, якими оформлюють операції з відпуску виробничих запасів, наведено в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Документи з відпуску виробничих запасів [7; 36]

Форма доку-менту	Назва документу	Призначення документу
М-8, 9, 28, 28а	Лімітно-забірна картка	Використовується для систематичного відпуску у виробництво лімітованих матеріалів, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів їх відпуску. Зазначається місячний ліміт відпуску цеху
М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	Оформлюється при разовому відпуску запасів для виробничих і господарських потреб
М-11	Накладна-вимога на від-пуск (внутрішнє перемі-щення) матеріалів	Використовується для разового відпуску запасів всередині підприємства
М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу	Складається завскладом (комірником) у разі виявлення відхилень фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм
М-19	Матеріальний звіт	Складається МВО і передається до бухгалтерії; відображає рух запасів на складі за певний період

Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів призначено рахунок 20 «Виробничі запаси». Рахунок активний, за дебетом рахунку 20 відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом — витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінку тощо. До рахунку 22 «МШП» не передбачені субрахунки, облік МШП ведеться за видами предметів. Перелік субрахунків рахунку 20 «Виробничі запаси» та коротка характеристика до них представлена в таблиці Б2 Додатку Б.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться в розрізі їх найменувань або однорідних груп, за допомогою карток складського обліку, які розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника. Кожна з груп виробничих запасів поділяється за видами, сортами, марками, типами, розмірами. Кожному найменуванню, сорту, розміру виробничих запасів привласнюється коротке числове позначення (номенклатурний номер), яке записують до спеціального реєстру - номенклатури-цінника, де також вказують одиницю виміру та облікову ціну запасу [36].

Відображення надходження та витрачання запасів здійснюється за допомогою карток складського обліку, які виписуються на кожне найменування, профіль, сорт, марку, розмір окремо. У картках складського обліку на підставі залишків на 1-ше число місяця, які виводяться за кожним номенклатурним номером, складаються відомості обліку залишків запасів (сальдові відомості), що використовуються для порівняння даних аналітичного та синтетичного обліку виробничих запасів. Окрім даних про виробничі запаси, що формуються у сальдовій відомості, забезпечити оптимальне співвідношення між виробничою програмою та запасами можна за умови оперативнішого надання даних про їх наявність і рух.

Одним з найважливіших завдань обліку процесу забезпечення підприємства матеріальними ресурсами є відображення розрахунків з постачальниками. Розрахунок з постачальниками ведеться на наступних рахунках бухгалтерського обліку:

- 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
- 37 «Розрахунки з різними дебіторами»;
- 64 «Розрахунки за податками і платежами».

Рахунок 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» є переважно пасивним. Залишок за кредитом відображає суму заборгованості підприємства за матеріали, які надійшли, але не оплачені на кінець місяця. Протягом місяця по кредиту рахунку записується вартість отриманих

матеріальних цінностей та послуг згідно з рахунками, накладними та актами постачальників і підрядників. В дебет рахунку відносяться суми грошей, які сплачені постачальникам, або вартість товарів або послуг, які передаються замість оплати за угодами. Аналітичний облік на рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками» ведеться за кожним окремим постачальником.

У Балансі підприємства заборгованість перед постачальниками вказується одним рядком – це кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги.

Якщо між постачальником і покупцем існує домовленість про попередню оплату ресурсів, то бухгалтерський облік розрахунків з постачальниками здійснюється на рахунку 37 «Розрахунки з різними дебіторами», субрахунок 1 «Розрахунки за виданими авансами». По відношенню до балансу цей рахунок активний. Залишок відображає суму передоплати за матеріальні ресурси, які ще не отримані підприємством. На дебет рахунку відносять суми передоплати, які були здійснені протягом місяця. За кредитом рахунку записують вартість запасів, які були оплачені раніше і надійшли протягом місяця. Аналітичний облік рахунку 371 ведеться за кожним постачальником.

Підприємства мають право купувати матеріальні ресурси за готівкові кошти. У таких випадках з каси підприємства видаються гроші працівникам. Протягом одного робочого дня працівник повинен придбати необхідні ресурси і відзвітувати у вигляді авансового звіту про витрачені кошти. Працівники, які отримали гроші на ці цілі, називаються підзвітними особами. Розрахунки з підзвітними особами обліковуються на однойменному рахунку 372. По відношенню до балансу це активно-пасивний рахунок. Дебетовий залишок означає заборгованість підзвітних осіб, яка виникає, якщо сума витрачених коштів менше, ніж отримана з каси, кредитовий – відображає заборгованість підприємства перед підзвітними особами. Вона виникає в тих випадках, коли сума витрачених коштів більше отриманої з каси. В дебеті рахунку відображаються суми, які видані з каси підзвітним особам, в кредиті – суми вартості придбаних цінностей і повернутих в касу не витрачених коштів.

Вартість матеріальних цінностей і послуг, як правило, включає у себе податок на додану вартість, який відшкодовується підприємствам-покупцям з бюджету. Такі суми називаються податковим кредитом, відображаються в дебеті рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» і зменшують заборгованість підприємства перед бюджетом по ПДВ.

У бухгалтерії всі документи в міру надходження токсіруються, групуються і записуються в накопичувальні відомості окремо за надходженням і окремо за списанням. В кінці місяця в накопичувальній відомості за надходженням акумулюється весь прихід, а за списанням – всі витрати.

Знаючи залишок виробничих запасів на початок місяця, визначається залишок на кінець місяця у відомості 5.1, який звіряється (і повинен відповідати) із залишком виробничих запасів на кінець місяця в сальдової книзі.

Значення відомості 5.1 полягає в контролі залишків виробничих запасів на складах підприємства і визначення фактичної собівартості витрачених виробничих запасів. Фактичні витрати виробничих запасів з відомості 5.1 звіряється з фактичними витратами виробничих запасів в журналі-ордері 5 або 5-А по виробничим і невиробничим рахунками.

У випадку нестачі та отриманих збитків по виробничим запасам, відшкодування за завдану шкоду проводиться шляхом утримання відповідних сум із заробітної плати, що відбувається на підставі рішення керівника підприємства та рішення суду.

Збереження і наявність ТМЦ визначається в результаті проведення інвентаризації в місцях їх зберігання.

Інвентаризація виробничих запасів здійснюється інвентаризаційною комісією, призначеною наказом керівника підприємства, по місцях зберігання матеріальних цінностей відповідальних осіб. Дані інвентаризації кожного виду матеріальних цінностей заносяться в інвентаризаційний опис, який складається в двох примірниках і підписується всіма членами комісії.

В результаті інвентаризації може бути виявлена [36]:

- пересортиця виробничих запасів;
- недостача виробничих запасів;
- надлишок виробничих запасів.

Матеріальні цінності, по яких виявлені розходження (лишки, нестача), записують в порівняльну відомість. Свої висновки і пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних різниць комісія оформляє протоколом і подає на затвердження керівнику підприємства. Керівник повинен прийняти рішення про оприбуткування лишків і списання нестач виробничих запасів і затвердити протокол у 5-денний строк.

Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю цих цінностей, але не нижче 50 відсотків балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісяця визначає Мінстат, відповідного розміру податку на додану вартість та розміру акцизного збору [36] за формулою 1.4.

$$P_z = [(B_v - A) \times I_{\text{інф.}} + ПДВ + A_{зб}] \times 2, \quad (1.4)$$

де: P_z – розмір збитків (у грн.); B_v – балансова вартість на момент встановлення факту розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей (у грн.); A – амортизаційні відрахування (у грн.); $I_{\text{інф.}}$ – загальний індекс інфляції, що розраховується на підставі щомісячно визначає Мінстат індексів інфляції; $ПДВ$ – розмір податку на додану вартість (в грн.); $A_{зб}$ – розмір акцизного збору (у грн.).

Вартість вузлів, деталей, напівфабрикатів та іншої продукції, що виготовляються підприємствами для внутрішньовиробничих потреб, а також вартість продукції, виробництво якої не завершено, визначаються виходячи із собівартості її виробництва з нарахуванням середньої по підприємству норми прибутку на цю продукцію із застосуванням коефіцієнта 2 [36].

Основні господарські операції та кореспонденцію рахунків за ними, що відображають надходження та витрачання виробничих запасів, наведено в таблиці БЗ Додатку Б.

Висновки до першого розділу

Дослідження методологічних аспектів обліку виробничих запасів підприємства, яке проведено в першому розділі даної кваліфікаційної роботи магістра, дозволило зробити наступні висновки:

1. Існує суперечливість визначення термінів «запаси» та «виробничі запаси» між положеннями стандартів бухгалтерського обліку та планом рахунків, адже відповідно до стандартів терміни «запаси» і «виробничі запаси» є тотожними, а згідно з планом рахунків термін «запаси» ширший за термін «виробничі запаси».

2. Аналіз наукових праць, дозволив виділити основні трактування сутності поняття «запаси» як економічної категорії різними науковцями та в нормативній літературі.

Проаналізувавши літературні джерела, можна сказати, що «виробничі запаси», як і «запаси» є досить складною категорією, та єдиного визначення тлумачення категорії «виробничі запаси» серед вчених немає. Але слід відзначити, що у всіх вчених в трактуваннях зустрічається визначення матеріальної основи виробничих запасів, таких як: «предмети праці», «актив», «матеріальні цінності», «сировина, матеріали». А джерелами появи виробничих запасів на підприємстві є придбання їх зі сторони або самостійне виготовлення, а основне їх призначення полягає у використанні під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управлінні підприємством. У теоретичному розумінні виробничі запаси є предметами праці, які одноразово використовуються у виробничому процесі, а свою вартість повністю переносять на готову продукцію. В бухгалтерському обліку більшість предметів праці вважаються виробничими запасами, але поняття

матеріальних та виробничих запасів є дискусійним і трактується в літературних джерелах неоднозначно.

3. В кваліфікаційній роботі проаналізовані основні кваліфікаційні ознаки запасів.

4. Методологічна основа обліку виробничих запасів є елементом фінансового управління підприємством. Вона дозволяє забезпечити точність та достовірність інформації про виробничі запаси, а також контролювати їх використання та збереження. Методологічна основа включає в себе правила та процедури обліку, методи оцінки, а також вимоги до документального оформлення та звітності. Вона допомагає забезпечити ефективне управління виробничими запасами на підприємстві, їх оптимального використання.

2. ОСОБЛИВОСТІ МЕТОДИКИ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Мета, завдання та предметна область дослідження

Від достовірності та об'єктивності відображення в бухгалтерському обліку й звітності операцій із виробничими запасами залежить правильність визначення основних показників, які характеризують результати господарської діяльності та реальний фінансовий стан підприємства (залишки оборотних коштів, темпи їх обігу, собівартість, прибуток, рентабельність, показники прибутковості акцій тощо). Тобто від достовірності, об'єктивності, правдивості та повноти відображення господарських фактів, пов'язаних із рухом виробничих запасів, залежить правдивість і неупередженість усіх суттєвих для користувачів показників [20].

Законами України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [2] та «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [1] визначено, що і бухгалтерський облік, і аудит забезпечують надання користувачам фінансової звітності для прийняття відповідних рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, власний капітал, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Виходячи з вимог чинного законодавства, метою аудиту виробничих запасів є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків виробничих запасів на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам [1; 20].

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

Згідно із Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську

діяльність» [1] поняття аудиту розглядається як перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Для досягнення основної мети аудиту, а також задоволення потреб користувачів в отриманні повної, правдивої та неупередженої інформації щодо виробничих запасів аудиторі необхідно виконати такі завдання [20]:

- перевірити правильність визнання запасів активами суб'єкта господарювання;
- перевірити, чи відповідають чинному законодавству методи оцінки та обліку виробничих запасів в обліковій політиці підприємства, та встановити, наскільки вибір суб'єкта господарювання є оптимальним;
- встановити, чи дотримується підприємство прийнятих методів оцінки та обліку виробничих запасів;
- перевірити й оцінити стан внутрішнього контролю та системи обліку виробничих запасів;
- перевірити, чи здійснюється контроль за збереженням виробничих запасів у місцях їх зберігання та на всіх етапах їх руху;
- встановити, чи здійснюється контроль за використанням виробничих запасів у виробництві;
- встановити, чи своєчасно виявляються залишки виробничих запасів, непотрібні для підприємства, з метою їх реалізації чи обміну;
- перевірити, чи правильно та своєчасно здійснюється документальне відображення операцій, і чи забезпечуються достовірною інформацією користувачі інформації із заготівлі, надходження, відпускання та використання виробничих запасів;
- перевірити, чи правильно та своєчасно здійснені господарські операції з виробничими запасами відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;

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

Загальне визначення завдання аудиту виробничих запасів полягає у встановленні достовірності й повноти відображення в бухгалтерському обліку та звітності всіх господарських фактів відносно залишків і руху виробничих запасів [20].

До предмета аудиту виробничих запасів належать процеси та явища, відображені документально, пов'язані з рухом виробничих запасів, їх залишками, оцінкою тощо. Об'єктами аудиту виробничих запасів є [20]:

- кількісне та якісне приймання запасів від постачальників, а також при внутрішньому переміщенні між цехами, матеріально відповідальними особами, складами та виробництвом. При цьому досліджується: повнота *оприбуткування* запасів за даними бухгалтерського обліку; їх відповідність за кількістю та якістю за даними супровідних приймальних документів і складених матеріально відповідальними особами, а також повнота *оприбуткування* запасів, які надійшли без супровідних документів;

- умови зберігання запасів і закріплення матеріальної відповідальності. Досліджується, чи відповідає стан складського приміщення вимогам зберігання запасів (наявність вагів та час їх клеймування, полиць, шаф, контейнерів, протипожежного обладнання). Закріплення матеріальної відповідальності перевіряється за даними договорів про матеріальну відповідальність, укладених між адміністрацією підприємства та конкретними працівниками;

- норми витрат сировини і матеріалів на виробництво та їх дотримання — перевіряється обґрунтованість затвердження норм та їх застосування в лімітно-забірних картках і відомостях на витрачання матеріалів;

- МШП, їх використання та цілісність — перевіряється оцінка придбаних МШП, списання їх вартості при передачі в експлуатацію, наявність контролю за їх використанням;

- первинна документація з обліку запасів досліджується щодо достовірності

відображених у ній господарських операцій;

- бухгалтерський облік та звітність вивчаються стосовно достовірності даних щодо залишків та руху виробничих запасів, відображених у них;

- примітки до фінансової звітності. Досліджується інформація про методи оцінки запасів; балансову (облікову) вартість запасів за окремими класифікаційними групами; балансову (облікову) вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації; балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу; суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів відповідно до п. 28 П(С)БО 9;

- брак та пошкодження запасів — досліджуються причини, які зумовили виникнення негативних явищ, розмір невиробничих витрат, встановлюються особи, винні в завданні збитків;

- нестача цінностей та збитки, виявлені при інвентаризації, їх обґрунтованість і відповідальні особи — узагальнюється дослідження інших об'єктів, де виявлено збитки, перевіряється, чи підтверджується її розмір даними бухгалтерського обліку та іншими зібраними доказами, наскільки правильно встановлено матеріальну відповідальність конкретних працівників і розмір її відшкодування.

Джерела інформації аудиту виробничих запасів являють собою предметну область дослідження. Це нормативні документи, розглянуті в попередньому розділі, облікова політика підприємства та джерела, в яких зафіксована інформація, що характеризує залишки і рух виробничих запасів [20].

Для узагальнення інформації про наявність та рух належних суб'єкту господарювання предметів праці, призначених для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство відносить до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів, призначені бухгалтерські рахунки класу 2 "Запаси", а для узагальнення інформації про наявність та рух належних підприємству виробничих запасів призначено рахунок 20 "Виробничі запаси" [20].

Здійснюючи аудиторське дослідження, аудитор вивчає документи, за

допомогою яких відтворює ланцюг господарських фактів від придбання запасів, їх зберігання і до списання. Дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів. Аудит виробничих запасів не може здійснюватися без досліджень оперативного обліку (наприклад, щоденні оперативні дані про рух дефіцитних основних і допоміжних матеріалів та інша оперативна інформація, визначена керівництвом суб'єкта господарювання залежно від його специфіки), інформації з діловодства (накази про зміну матеріально відповідальних осіб; про проведення ревізій, інвентаризацій; про розгляд результатів ревізій та інвентаризацій тощо), висновків спеціалістів (щодо якості та придатності запасів, доцільності їх придбання, списання) [20].

У ході аудиту використовуються акти ревізій та перевірок запасів, складені відповідними контролюючими органами, а також інформація, одержана в ході попереднього аудиту. Ці джерела інформації мають допоміжний характер, проте їх дослідження дає можливість встановити місця підвищеного інформаційного ризику [20].

Предметна область дослідження виробничих запасів включає [33]:

1. Внутрішні нормативні та загальні документи клієнта.
2. Політику клієнта щодо обліку виробничих запасів.
3. Договори з матеріально відповідальними особами.
4. Договори з контрагентами.
5. Документацію суб'єктів внутрішнього контролю з питань контролю за раціональним використанням та збереженням виробничих запасів.
6. Первинні документи та реєстри обліку по рахунках, призначених для ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів.
7. Реєстри зведеного синтетичного обліку (Головна книга), оперативну, статистичну та фінансову звітність.
8. Інші документи, що відображають факти господарської діяльності, пов'язані з придбанням та списанням виробничих запасів;
9. Місця зберігання виробничих запасів, включаючи ваговимірні пристрої.
10. Технологічний процес виробництва, а саме інформаційні потоки щодо

руху сировини і матеріалів від складу матеріалів до складу готової продукції, тобто проходження матеріалів від однієї стадії виробництва до іншої, їх перетворення на готову продукцію.

Вивчаючи внутрішні нормативні та загальні документи клієнта, можна одержати інформацію про підприємство; його діяльність; особливості технології; перелік виробничих запасів, їх потребу та наявність; кількість місць зберігання. Особлива увага приділяється вивченню наказів про призначення та просування по службі матеріально відповідальних осіб, а також наказів про проведення тих чи інших заходів внутрішнього контролю — ревізій та інвентаризацій. Це дасть змогу аудитору встановити обсяг інформації, що підлягає дослідженню, оцінити власні можливості, а також час, необхідний для проведення перевірки [20].

При дослідженні внутрішніх нормативних та загальних документів аудитор визначає питання, на яких необхідно загострити свою увагу при подальшому вивченні інформації. Так, якщо в результаті дослідження аудитор дійшов висновку, що окремий вид сировини є дефіцитним, то виникає необхідність простежити за її рухом та встановити, чи не було випадків її недовкладання або підміни іншою зі зниженням якості виготовленої продукції. Аналіз інформації з наказів про призначення матеріально відповідальних осіб та їх характеристик за даними особової справи дає можливість сконцентрувати увагу на ступені довіри до них. Наявність наказів про проведення контрольних заходів щодо збереження виробничих запасів, про одержані результати ревізій та інвентаризацій формує думку аудитора щодо довіри до системи внутрішнього контролю [20].

Вивчення договорів (індивідуальних та колективних) із матеріально відповідальними особами дає можливість аудитору скласти думку про дотримання вимог чинного законодавства клієнтом у роботі з цією категорією працівників [20].

Аудитор у процесі свого дослідження повинен чітко відстежувати інформаційні потоки, пов'язані з господарськими діями чи подіями, від

прийняття рішення про здійснення господарської операції до відображення факту здійснення в первинних документах, зведених документах, регістрах обліку та звітності [20].

Перед аудитором, який проводить аудит виробничих запасів, постає завдання: встановити й підтвердити аудиторським висновком дотримання суб'єктом господарювання вимог чинного законодавства, яке регулює бухгалтерський та податковий облік із цього питання [20].

Основні первинні документи, якими оформлюються операції з руху виробничих запасів, наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1. – Первинні документи щодо відображення операцій з руху виробничих запасів [20]

№ з/п	Назва	Призначення документа
1	Журнал обліку надходження вантажів (Ф. М-1)	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів із залізниць, водних шляхів та оприбуткуванням їх на склад підприємства. Призначений для контролю за надходженням та оприбуткуванням запасів і запису даних про оплату рахунка, відмову від акцепту тощо
2	Довіреність (Ф. М-2)	Призначена для оформлення права окремої посадової особи бути довіреною особою підприємства при отриманні запасів
3	Прибутковий ордер (Ф. М-3)	Призначений для оприбуткування матеріалів, які надійшли на підприємство від постачальників або з переробки. Заповнюється за відсутності якісних та кількісних розбіжностей із документами постачальника, а також при оприбуткуванні запасів із переробки. Використовується для оперативного обліку на складах, аналітичного та синтетичного обліку надходження запасів
4	Товарно-транспортна накладна (Ф. М-5, М-6)	Призначена для обліку поставок запасів та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом. Використовується для кількісного та якісного обліку запасів
5	Акт про приймання матеріалів (Ф. М-7)	Застосовується для оформлення приймання запасів, що мають кількісні та якісні розбіжності з даними супроводжуючих документів постачальника, а також при прийманні запасів, що надійшли без документів
6	Акт-вимога на заміну (додаткове відпускання) матеріалів	Заповнюється при разовому відпусканні запасів для виробничих потреб

№ з/п	Назва	Призначення документа
7	Накладна на внутрішнє переміщення матеріалів (Ф. М-12)	Застосовується для обліку руху матеріалів усередині підприємства. Використовується для оперативного обліку на складах, аналітичного і синтетичного обліку руху запасів у бухгалтерії
8	Реєстр приймання-здачі документів (Ф. М-13)	Оформлюється приймання-передача первинних документів. Складається в одному примірнику матеріально відповідальною особою і передається до бухгалтерії підприємства разом із первинними документами і необхідними додатками
9	Відомість обліку залишків матеріалів на складі (Ф. М-14)	Складається на основі матеріальних звітів МВО і показує рух матеріальних цінностей на складі за день
10	Лімітно-забірна картка (Ф. М-8, М-8а, М-9, М-9а)	Призначена для оформлення відпускання матеріалів, які систематично споживаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів відпускання запасів на виробничі потреби. Використовується для оперативного обліку на складі, аналітичного і синтетичного обліку відпускання запасів у межах затвердженого ліміту
11	Вимога (Ф. М-10, М-Юа, М-11)	Заповнюється при разовому відпусканні запасів на виробничі та господарські потреби
12	Накладна на відпуск матеріалів на сторону (Ф. М-14, М-15)	Застосовується для оформлення відпускання матеріалів виробничим одиницям, об'єднанням чи стороннім організаціям

Аналіз облікової політики дає змогу встановити, яких методів дотримується підприємство з питань первісної оцінки виробничих запасів, їх переоцінки та методу оцінки виробничих запасів [20].

У таблиці 2.2 представлено перелік основних складових облікової політики з питань обліку виробничих запасів.

Значна частина виробничих запасів споживається під час виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг та управління суб'єктом господарювання. Тому аудитор, вивчаючи факти минулого, повинен чітко простежити інформаційні потоки з руху виробничих запасів [20].

На рис. В1 Додатку В показані інформаційні потоки облікової інформації з руху виробничих запасів.

Таблиця 2.2 – Перелік основних складових облікової політики з питань обліку виробничих запасів [20]

№ з/п	Складові облікової політики	Положення облікової політики
1	Первісна оцінка	Придбані (отримані) або виготовлені запаси враховуються за собівартістю. Витрати, що входять до собівартості запасів (крім запасів, виготовлених власними силами), встановлені П(С)БО 9. Перелік витрат, що не входять до собівартості таких запасів, а відносяться до складу витрат того періоду, в якому вони були здійснені, наведений у П(С)БО 9. Витрати, що входять до собівартості запасів, виготовлених власними силами, встановлені П(С)БО 16. Перелік витрат, що не входять до собівартості таких запасів, а відносяться до складу витрат того періоду, у якому вони були здійснені, наведений у П(С)БО 16
2	Переоцінка запасів на дату балансу	У балансі записи відображаються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації (П(С)БО 9)
3	Метод оцінки вибуття запасів	Обирається метод, згідно з яким оцінюється вибуття запасів при відпусканні їх у виробництво, на продаж тощо: 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; 2) середньозваженої собівартості; 3) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); 4) нормативних затрат; 5) ціни продажу

2.2. Методика аудиту операцій з виробничими запасами

Відсутність чітких рекомендацій стосовно порядку проведення аудиту фінансово-господарської діяльності суб'єктів підприємницької діяльності в цілому, та окремих її напрямків зокрема, висуває вимоги до розробки нових та вдосконалення існуючих методик аудиторських перевірок. Особливої гостроти дана проблема набуває в умовах сьогодення, коли функціонують підприємства різних форм власності та галузевих спрямувань. Підприємства у залежності від галузі функціонування, мають притаманні лише їм організаційні та виробничі особливості, які впливають на організацію та методику аудиту [32].

Оскільки виробничі запаси становлять матеріальну основу будь-якого

виробництва, витрати на їх придбання дуже часто мають найбільшу питому вагу у загальній вартості кінцевого продукту, то питання їх раціонального використання, визначення оптимального розміру і складу повинні завжди перебувати у полі зору управлінців. Для отримання кваліфікованої допомоги вони все частіше звертаються до аудиторів. Проведення аудиторських перевірок операцій із виробничими запасами дозволяє підтвердити повноту, точність, достовірність і правомірність відображення в обліку та звітності такої інформації та надати її правову оцінку [32].

Останнім часом значна увага приділяється питанням методики аудиту операцій з виробничими запасами.

Перед аудитором, який проводить аудит виробничих запасів, постає завдання: встановити й підтвердити аудиторським висновком дотримання суб'єктом господарювання вимог чинного законодавства, яке регулює бухгалтерський та податковий облік із цього питання [20].

Кількість нормативних документів, що регулюють господарські операції з виробничими запасами, є досить значною, крім того, вони часто змінюються та є особливими для окремих суб'єктів господарювання залежно від галузі. Тому в таблиці 2.3 запропоновані не конкретні нормативно-довідкові документи, а їх групи як джерела інформації [20].

Джерелами отримання аудиторських доказів при проведенні аудиту операцій з виробничими запасами можуть бути: первинні документи; регістри аналітичного та синтетичного обліку; звітність; облікові записи, довідки; плани, кошториси, калькуляції, нормативи, рецептури; матеріали попередніх перевірок; матеріали внутрішнього контролю підприємства-замовника аудиту; нормативна та інструктивна документація; результати опитувань, спостережень, підтверджень, аналітичних процедур, як власне аудитора, так і працівників підприємства-замовника аудиту тощо [32].

При збиранні аудиторських доказів при аудиті операцій з виробничими запасами аудиторі можуть використовувати наступні методи [32]:

- перевірка – вивчення первинних документів, бухгалтерських регістрів,

**Таблиця 2.3 - Нормативно-довідкові документи, які використовуються в
ході аудиту запасів [20]**

Джерело інформації	Зміст операції	Використання інформації аудиторами
П(С)БО 9 "Запаси"	Методика обліку запасів на підприємстві, розкриття інформації в фінансовій звітності	Нормативно-правове регулювання при дослідженні операцій, пов'язаних із рухом запасів
Нормативні документи про поставки продукції виробничо-технічного призначення	Договірні відносини між підприємствами-постачальниками та покупцями виробничо-технічного призначення	Доцільність придбання продукції виробничо-технічного призначення та її використання, дотримання правил приймання за кількістю та якістю
Нормативні документи про інвентаризацію запасів	Організація і проведення інвентаризації запасів	Дотримання нормативних актів при здійсненні контролю за цілісністю запасів, визначення розмірів нестачі, пошкодження запасів, установлення осіб, відповідальних за збитки
Нормативні документи про документи і документообіг у бухгалтерському обліку	Порядок оформлення первинних документів при виконанні господарських операцій на підприємствах, надання їм юридичної сили	Дослідження господарських операцій, пов'язаних із рухом запасів, використання первинних документів у системі доказів
Нормативно-довідкова інформація про порядок видачі доручень на отримання запасів, відпускання їх за дорученнями	Застосування доручень при оформленні операцій, пов'язаних з отриманням та відпуском запасів	Визначення відповідальних осіб за отримані запаси
Основне положення про облік тари на підприємстві	Організація та методика обліку тари на підприємстві	Дослідження господарських операцій із використанням тари та її обліку
Нормативні документи про бухгалтерський облік МШП	Порядок обліку МШП	Дослідження господарських операцій з МШП
МШП на складі та в експлуатації	Дотримання нормативних актів при обліку МШП	Дослідження господарських операцій про передачу МШП в експлуатацію
Податкове законодавство	Оподаткування операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів	Дослідження правильності оподаткування операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів

Джерело інформації	Зміст операції	Використання інформації аудитором
Короткі вказівки щодо застосування типових міжгалузевих форм первинної документації з обліку запасів	Правила оформлення первинних документів з обліку запасів	Оцінка якості первинних документів з обліку запасів на підприємстві
Нормативні документи про норми списання та витрачання запасів	Списання запасів за кількістю та якістю	Дослідження господарських операцій із списання запасів
Нормативні документи про списання природного убутку	Встановлення втрат у межах природного убутку	Дослідження господарських операцій зі списання втрат у межах природного убутку

матеріальних звітів

- спостереження – спосіб контролю за виконаннями іншими особами процедур за безпосередньої участі аудитора з метою об’єктивного сприйняття інформації (спостереження за проведенням працівниками підприємства-замовника інвентаризації);

- опитування проводиться з метою отримання нової інформації або підтвердження вже зібраних доказів. Опитування може здійснюватись формально, неформально, письмово, усно;

- підрахунки – арифметична перевірка точності бухгалтерських записів;
- підтвердження – спосіб контролю, коли відповіді на запити можуть підтверджувати отриману інформацію;
- аналітичні процедури полягають в аналізі співвідношень та тенденцій.

Аудиторську перевірку операцій з виробничими запасами доцільно проводити за етапами «життєвого циклу» конкретного виду запасів на підприємстві, яке є замовником аудиту [32], а саме:

- надходження (зарахування на баланс);
- перебування;
- вибуття (списання з балансу).

При аудиті операцій із запасами слід враховувати галузь діяльності підприємства-замовника та її специфіку, оскільки це визначає склад і структуру запасів.

На дослідницькій та підготовчо-узгоджувальній стадіях аудиту аудитори повинні чітко визначитись з номенклатурним складом активів, які для даного підприємства-замовника будуть саме виробничими запасами – об'єктами аудиту, а не іншими видами активів [32].

При перевірці операцій з надходження запасів ключовим моментом є перевірка правильності формування вартості, за якою вони зараховуються на баланс – первісна вартість. При перевірці правильності формування первісної вартості запасів аудитори застосовують наступні аудиторські процедури [32]:

- перевірка наявності первинних документів та їх відповідності господарським операціям, здійснення яких вони підтверджують;
- перевірка документів на предмет їх відповідності якісним характеристикам (помарки, підчистки, виправлення, які оформлені неналежним чином, відсутність усіх необхідних реквізитів, печаток, підписів тощо);
- перевірка реальності понесення витрат, включених до складу первісної вартості запасів (чи були дійсно понесені певні види витрат);
- перевірка повноти та точності відображення фактично понесених витрат (фактично понесені витрати відображені належним чином);
- перевірка відсутності у складі первісної вартості запасів витрат, які згідно законодавства не повинні включатись до неї (непрямі податки, які відшкодовуються підприємству-замовнику тощо);
- перевірка відповідності формування первісної вартості законодавчо визначеним вимогам в залежності від джерел надходження запасів;
- перевірка невключення до первісної вартості: наднормових витрат і нестач запасів; процентів за користування позиками; витрат на збут; загальногосподарських та інших подібних витрат, які безпосередньо не пов'язані із придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях;

- перевірка складу витрат, які формують первісну вартість запасів, що придбані за плату (відповідність п. 9 П(С)БО 9 «Запаси»);

- перевірка правильності формування розміру транспортно-заготівельних витрат.

Здійснювати спостереження, опитування та підтвердження, шляхом перегляду, спілкування та в процесі цього неявного контролю дій працівників підприємства-замовника, які формують первісну вартість запасів.

Здійснювати підрахунки, що полягають у застосуванні арифметичних дій. Враховуючи ступінь ризику системи внутрішнього контролю, аудитори самостійно приймають рішення щодо обсягів вибірки (при задовільній системі вибірка звужується, при незадовільній системі контролю бажаний суцільний перерахунок).

Здійснення аналітичних процедур, що передбачають використання:

- логічного підходу щодо визначення витрат, які включаються до складу первісної вартості (до складу первісної вартості не повинні включитися ті витрати, які аж ніяк не можуть бути включені);

- аналогій при формуванні первісної вартості ідентичних запасів (первісна вартість одних і тих самих видів запасів, в одному й тому ж періоді, отриманих від одного й того ж контрагента тощо суттєво відрізняється);

- раціональності та доцільності витрат, включених до складу первісної вартості запасів (понесені витрати можна було б уникнути або замінити на більш оптимальні);

- ідентифікація вартості певних витрат, які включені до складу первісної (понесені витрати можна визначити, а їх вартість оцінити).

Кількість та якість аналітичних процедур, в першу чергу, залежить від освіти, кваліфікації та досвіду працівників аудиторських підприємств.

У випадках, якщо підприємство-замовник є постійним клієнтом аудиторської фірми й при цьому рівень довіри до існуючої на підприємстві системи внутрішнього контролю є досить високий, даний етап аудиту можна звести лише до перевірки деяких операцій з формування первісної вартості

запасів (значні суми придбання, нетипові операції з надходження запасів, нетипові для даного підприємства запаси, сумнівні контрагенти тощо).

Наступним етапом аудиту операцій із запасами є перевірка правильності відображення даних операцій в обліку, які передбачають здійснення наступних аудиторських процедур:

- перевірка залишків по рахункам обліку запасів;
- перевірка наявності усіх необхідних документів щодо порядку оформлення оприбуткування запасів (окрім зовнішніх документів (видаткові документи контрагентів) обов'язково оформлюються ще й внутрішні документи, які підтверджують факт знаходження запасів (прибуткові документи підприємства- замовника аудиту);
- перевірка повноти відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (відображено надходження всіх запасів, а не їх частини);
- перевірка точності відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (інформація, наведена в первинних документах абсолютно тотожна даним аналітичного, синтетичного обліку і звітності);
- перевірка достовірності відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (факт надходження запасів дійсно мав місце, що закріплено документально);
- перевірка відповідності законодавчо-нормативній базі відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, регістрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності;
- узгодженості інформації, наведеної у первинних документів з даними регістрів аналітичного і синтетичного обліку та інформації регістрів синтетичного обліку даним звітності
- перевірка відсутності оприбуткування запасів за тими документами, які законодавчо не закріплені (наприклад, оприбуткування за рахунками,

договорами, податковими накладними), або оформлені неналежним чином (ксерокопії, тощо).

Здійснюються спостереження і опитування шляхом споглядання за процесом відображення знаходження як у первинних документах так і перенесення їх даних до реєстрів другого рівня; задавання питань та отримання відповідей на них від працівників підприємства-замовника як в усній, так і письмовій формі (як, наприклад: «Яким первинним документом оформлюється надходження запасів у коморі?», «На кого покладено відповідальність за складання матеріальних звітів?» тощо).

За вдяки підтвердженню можна встановити:

- джерело надходження запасів (наприклад, певний вид запасу дійсно надійшов на підприємство безоплатно, про що свідчать юридичні документи, а не був придбаний за грошові кошти і т.д.);

- відповідність величини надходження запасів величині зобов'язань, що виникають з контрагентами;

- право власності на певні види запасів, які перебувають у коморах;

- факти пропущення та дописування окремих сум та операцій з надходження запасів (навмисно (ненавмисно) пропущені дані по надходженню деяких видів запасів або дописуються деякі запаси, які фактично не надходили на підприємство);

- точну дату (час) надходження певних запасів (дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат – доходи і витрати повинні відображатись в обліку в момент їх виникнення);

- точність, повноту, достовірність, відповідність законодавству та дозволеність перенесення інформації з первинних документів до реєстрів аналітичного і синтетичного обліку. Особливу увагу слід приділити підтвердженню невключення сум непрямих податків, що відшкодовуються підприємству-замовнику до складу первісної вартості запасів тощо.

За допомогою арифметичного підрахунку зробити перерахунок загальних підсумків за кількістю і вартістю. Надзвичайно важливо здійснити вибіркового

перерахунок деяких запасів у натуральних величинах.

Застосування аналітичних процедур використовуючи:

- здоровий глузд;
- аналогії при відображенні в обліку ідентичних запасів;
- ідентифікацію запасів, які відображені в обліку (запаси можна визначити, а їх вартість оцінити).

При аудиті операцій, що здійснюються під час перебування запасів на підприємстві важливою є перевірка їх збереження та схоронності.

Процедура опитування проводиться на етапі оцінки системи внутрішнього контролю підприємства-замовника. На підставі цього аудитори роблять висновок про належність умов збереження та наявність відповідних заходів для забезпечення схоронності запасів.

Ключовим при аудиті операцій із запасами є рівень довіри до залишків на рахунках з обліку запасів. Це досягається лише шляхом проведення інвентаризації. Оскільки працівники аудиторських підприємств безпосередньо не мають права проводити інвентаризацію запасів, то вони можуть її ініціювати й спостерігати за порядком здійснення. У випадку, якщо підприємство-замовник аудиту відмовляється від проведення інвентаризації з ініціативи працівників аудиторської фірми, про це має бути засвідчено письмово.

При достатньому рівні довіри до системи внутрішнього контролю підприємства- замовника, перевіряється лише правильність проведення інвентаризації та порядок відображення її результатів у відповідних документах та обліку.

У випадку, якщо інвентаризації на підприємстві не проводились взагалі, або проводились неналежним чином, рівень довіри до залишків за рахунками запасів викликає сумнів. В цьому випадку аудитори можуть відмовитись від підтвердження таких залишків, про що зазначити в Звіті за наслідками аудиторської перевірки.

Інколи можуть траплятись ситуації, які призводять до зміни вартості

запасів, що тягне за собою необхідність здійснення переоцінок. Як відомо, результатом переоцінки може бути як дооцінка – збільшення вартості запасів, так і уцінка – зменшення вартості запасів.

В процесі перебування на підприємстві іноді може відбуватись зменшення корисності запасів. Це може відбуватись в результаті впливу як зовнішніх (макроекономічні, політичні показники тощо), так і внутрішніх факторів (втрата первісних властивостей, зміна номенклатури продукції, що виробляється тощо).

В цьому випадку, як і у результаті уцінки запасів, необхідно відображати в обліку і звітності ці запаси за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилась, або вони зіпсовані, застарілі або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

При аудиті операцій з вибуття запасів ключовим моментом є перевірка правильності застосування оцінки вибуття запасів. При відпуску запасів у виробництво, продаж та іншому вибутті їх оцінка здійснюється за одним з таких методів: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу.

На заключному етапі аудиту операцій із запасами аудиторам необхідно звернути увагу на розкриття інформації про запаси у звітності підприємства-замовника за напрямками: методи оцінки запасів; балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу; суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів.

Висновки до другого розділу

1. Аудит виробничих запасів є невід'ємною частиною загального аудиту суб'єкта господарювання, оскільки виробничі запаси, як правило займають, більшу частку у складі оборотних активів. Тому аудитор під час проведення аудиторської перевірки запасів, в т.ч. виробничих запасів витрачає багато часу на отримання інформації про них. Перед початком проведення аудиту виробничих запасів необхідно сформулювати мету та завдання такої перевірки.

2. Законами України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [2] та «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [1] визначено, що і бухгалтерський облік, і аудит забезпечують надання користувачам фінансової звітності для прийняття відповідних рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, власний капітал, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

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

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

5. До предмета аудиту виробничих запасів належать процеси та явища, відображені документально, пов'язані з рухом виробничих запасів, їх залишками, оцінкою тощо.

3. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В ТОВ «ВОЗНЕСЕНСЬКИЙ КОНЬЯЧНИЙ ЗАВОД»

3.1. Техніко-економічна характеристика підприємства

ТОВ «Вознесенський коньячний завод», розташоване в м. Вознесенськ Миколаївської області, на перетині головних торгових магістралей на Півдні України. Підприємство є суб'єктом підприємницької діяльності малого бізнесу та складає спрощену фінансову звітність – «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: за формами №1-м «Баланс» та №2-м «Звіт про фінансові результати».

На підприємстві є декілька видів виробництв, забезпечених необхідним технологічним обладнанням і механізмами, з наступними можливостями і видами робіт:

- первинне виноробство (переробка винограду, виробництво виноматеріалів для вин коньячних виноматеріалів);
- первинне плодове виноробство (переробка плодів і ягід, виробництво плодових виноматеріалів);
- коньячне виробництво повного циклу (дистиляція коньячних виноматеріалів, витримка коньячних спиртів, купажування);
- дистиляція плодових матеріалів, витримка плодових спиртів;
- вторинне виноробство (розлив тихих вин, розлив коньяків, розлив плодових бренді і алкогольних напоїв);
- виробництво неосвітленого концентрованого яблучного або виноградного соку.

Підприємство займається і переробкою винограду: стаціонарне закрите будівля включає три лінії з дробильними установками, гребеневиділітелями, пневматичними пресами, ємностями і фільтр-пресами потужністю 8000 тон винограду в сезон.

Для виробництва міцних напоїв на основі дистиляції на підприємстві працюють 3 три установки:

- блок з потужністю 1000 л. абсолютного алкоголю на добу;
- блок з потужністю 250 літрів абсолютного алкоголю на добу;
- блок з потужністю 12000 літрів абсолютного алкоголю на добу.

Загальна потужність виробництва складає 2,02 млн л абсолютного алкоголю в сезон (жовтень – березень). При продовженні дистиляційного періоду, обсяг збільшується пропорційно.

Для витримки продукції є відділення виробництва вина в дубових бочках, яке розраховане на 333 тис. л. ємності для 3,36 млн. л. Для переробки фруктів працює лінія обладнання переробки яблук (Flottwec TM) – 8,6 тис т в сезон (Вакуум – випаровувач з аромоуловлювачем на 3 тис л на годину, а парк зберігання становить – 1,99 млн л).

Виробництво брендів у пляшках включає:

- 3 лінії розливу брендів в пляшки 0,25-0,5 л. продуктивністю 3 тис. пляшок на годину;
- 1 лінія розливу вина в пляшки 0,5-0,7-0,75 л. продуктивністю 3 тис. пляшок на годину;
- сувенірна лінія – 300 пляшок в годину.

Річна потужність розливу підприємства одну зміну становить 6,3 млн. л коньяку і 2,9 млн. л вина (без урахування сувенірного цеху).

Нами були розраховані основні фінансово-економічні показники діяльності ТОВ «Вознесенський коньячний завод» за 2020-2021 роки, що представлено в таблиці 3.1.

Аналіз таблиці 3.1 дозволяє сформулювати наступні висновки стосовно фінансово-економічних показників діяльності ТОВ «Вознесенський коньячний завод» за 2020-2021 роки:

- в 2021 році в порівнянні з 2020 роком зменшився чистий дохід на 7042,2 тис.грн або на 25,16 %;
- собівартість реалізованої продукції в 2021 р. в порівнянні з 2020 р.

**Таблиця 3.1 – Основні фінансово-економічні показники діяльності
ТОВ «Вознесенський коньячний завод»***

Показники	2020 рік	2021 рік	Відхилення	
			абс.	%
1. Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	27988,10	20945,9	-7042,20	-25,16
2. Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	22782,20	18177,6	-4604,60	-20,21
3. Адміністративні витрати, тис. грн.	—	—	—	—
4. Витрати на збут, тис. грн.	—	—	—	—
5. Інші операційні витрати, тис. грн.	4901,80	2533,1	-2368,70	-48,32
6. Валовий прибуток, тис. грн.	5205,9	2768,3	-2437,60	-48,82
7. Повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	27684,0	20710,7	-6973,30	-25,18
8. Витрати на 1 гривню реалізованої продукції, коп.	98,91	98,87	-0,04	-0,04
9. Фінансовий результат до оподаткування, тис. грн. в тому числі:	304,10	187,2	-116,90	-38,44
- від основної операційної діяльності	5205,90	2768,3	-2437,60	-46,82
- від іншої операційної діяльності	-4901,80	-2533,1	2368,70	-48,32
- від фінансової діяльності	—	—	—	—
- від іншої діяльності	—	-48	-48	—
10. Податок на прибуток, тис. грн.	54,70	33,7	-21,0	-38,39
11. Чистий прибуток, тис. грн.	249,40	153,5	-95,90	-38,45
12. Матеріальні витрати, тис. грн.	24937,40	19322,80	-5614,60	-22,51
13. Матеріаловіддача, грн.	1,122	1,084	-0,04	-3,39
14. Матеріаломісткість продукції, грн.	0,891	0,923	0,03	3,59
15. Середня облікова кількість штатних працівників облікового складу, осіб.	26	28	2	7,7
16. Продуктивність праці одного штатного працівника облікового складу, грн.	1076465,38	748067,86	-328397,52	-30,51
17. Фонд оплати праці штатних працівників облікового складу, тис. грн.	1335,30	1581,8	246,50	18,46
18. Середня річна заробітна плата одного штатного працівника облікового складу, грн.	51357,69	56493,46	5135,77	10,00
19. Середня річна вартість основних засобів за основним видом діяльності, тис. грн.	10353,50	13569,90	3216,4	31,07
20. Фондовіддача, грн. - по продукції	2,70	1,54	-1,16	-42,83

Показники	2020 рік	2021 рік	Відхилення	
			абс.	%
- по прибутку	0,50	0,20	-0,3	-59,43
21. Фондорентабельність, %	2,41	1,13	-1,28	x
22. Середня річна вартість оборотних коштів, тис. грн.	33818,0	34641,45	823,45	2,4
23. Коефіцієнт оборотності оборотних коштів	0,83	0,6	-0,22	-25,0
24. Рентабельність продукції, %	22,85	15,22	-7,63	x
25. Рентабельність виробництва, %	0,69	0,44	-0,25	x
26. Середня річна сума дебіторської заборгованості	4350,75	4451,70	100,95	2,32
27. Середня річна сума кредиторської заборгованості	34692,10	29059,25	-5632,85	-16,2
28. Коефіцієнти ліквідності балансу				
- коефіцієнт поточної ліквідності	0,931	1,036	0,105	x
- коефіцієнт швидкої ліквідності	0,162	0,950	0,788	x
- коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,00	0,002	0,002	x

* розраховано на підставі фінансової та статистичної звітності підприємства та джерела [8]

зменшилась на 4604,6 тис. грн. або 20,21 %, інші операційні витрати зменшились на 2368,7 тис. грн. або на 48,32 % Спостерігається зменшення витрат на 1 грн. реалізованої продукції на 0,04%, що свідчить про зменшення чистого доходу від реалізації продукції більшими темпами ніж зменшення витрат;

– у 2021 році в порівнянні з 2020 роком показав, фінансовий результат до оподаткування зменшився на 116,90 тис. грн. або 38,44% за рахунок зменшення прибутку від основної операційної діяльності на 2437,60 тис. грн або на 46,82%, що негативно характеризує основну діяльність підприємства. Спостерігається збільшення збитку від іншої операційної діяльності на 2368,70 тис. грн. або 48,32% і зменшення від іншої діяльності на 48 тис.грн., що є негативною тенденцією;

за період, що аналізується, спостерігається зниження рентабельності продукції – на 7,63% пунктів, а рентабельність виробництва – на 0,25% пунктів,

у 2021 році в порівнянні з 2020 роком, що є негативною тенденцією результативності основної операційної діяльності підприємства;

– спостерігається погіршення використання ресурсів підприємства у 2021 році в порівнянні з 2020 роком, а саме: фондівіддача по продукції зменшилась на 42,83% та по прибутку на 59,43%, що пов'язано з більшими темпами зменшення прибутку від основної операційної діяльності ніж збільшення середньорічної вартості основних засобів підприємства; також погіршилось використання ресурсів підприємства: спостерігається зменшення продуктивності праці на 30,51%, зменшення матеріалівіддачі на 3,39%, оборотності оборотних коштів на 0,22 обороту або 25,0%, що негативно характеризує використання трудових, матеріальних ресурсів підприємства та його оборотного капіталу й негативно характеризує операційну діяльність підприємства;

– баланс підприємства не є абсолютно ліквідним, що негативно впливає на його фінансовий стан та платоспроможність, про що свідчать зміни показників ліквідності, які мають тенденцію до зменшення та мають значення нижче нормативного: поточної ліквідності – на 0,105 грн./грн., швидкої ліквідності – на 0,788 грн./грн., абсолютної ліквідності – не має значення, що свідчить про те, що підприємство не забезпечено найбільш ліквідними активами.

– у 2021 р. в порівнянні з 2020 р. середня річна сума кредиторської заборгованості перевищує дебіторську і в 2021 році в порівнянні з 2020 роком зменшилась на 5632,85 тис. грн або на 16,2%., що є позитивним для підприємства. Водночас, сума дебіторської заборгованості у 2021 році порівняно з 2020 роком виявляє тенденцію до зростання на 2,32%, що є негативним явищем для підприємства.

Таким чином, аналіз основних техніко-економічних показників діяльності ТОВ «Вознесенський коньячний завод» у 2021 році в порівнянні з 2020 роком свідчить про стійку негативну тенденцію у зміні більшості показників.

3.2. Організація фінансово-економічного аналізу на підприємстві

Методика фінансово-економічного аналізу дозволяє всебічно оцінити та дослідити економічний стан та ефективність використання ресурсів в ТОВ «Вознесенський коньячний завод».

Організація фінансово-економічного аналізу на підприємстві ТОВ «Вознесенський коньячний завод» проводиться для оцінки стану діяльності підприємства, надання інформації його керівництву для прийняття ефективних управлінських рішень і швидкого реагування на негативні тенденції змін.

Для аналізу запасів підприємства доцільно проводити поглиблений аналіз складу, структури та динаміки активів підприємства, в т.ч оборотних активів підприємства.

Аналіз динаміки валюти балансу підприємства здійснюється на підставі даних форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за допомогою табл. 3.2.

Таблиця 3.2 – Аналіз динаміки валюти балансу

Показники	На початок року	На кінець року	% зміни
Валюта балансу, тис.грн.:	49531,9	35199,1	-28,9
- попереднього року			
- звітного року	35199,1	50183,2	42,6

З табл. 3.2 видно, що відбулось зменшення валюти балансу на кінець попереднього року порівняно з початком на 28,9%, а на кінець звітного року порівняно з початком – збільшення на 42,6%, що попередньо можна охарактеризувати як позитивне та свідчить про активізацію та розширення підприємством його діяльності впродовж двох років.

Для більш глибокого виявлення якості динаміки валюти балансу необхідно провести поглиблений аналіз динаміки валюти балансу на підставі даних форм №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за допомогою табл. 3.3.

Таблиця 3.3 – Поглиблений аналіз динаміки валюти балансу

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Коефіцієнт зміни
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис.грн.	27988,1	20945,9	0,748
2. Фінансовий результат до оподаткування, тис.грн.	304,1	187,2	0,615
3. Валюта балансу, тис.грн.: -на початок року -на кінець року	49531,9	35199,1	0,710
4. Середнє річне значення валюти балансу*, тис.грн.	42365,5	42691,15	1,007

З табл. 3.3 видно, що збільшення середньорічного значення валюти балансу в 1,007 р. супроводжувалось зменшенням чистого доходу в 0,748 р. та фінансового результату до оподаткування в 0,615 р., що свідчить про скорочення підприємством його діяльності та не ефективне вкладення грошових коштів у формування активів підприємства. Таким чином, зміни валюти балансу в звітному році порівняно з попереднім можна охарактеризувати як негативні.

Аналіз складу, структури та динаміки активів підприємства здійснюють за даними форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за допомогою аналітичної табл. 3.4.

Таблиця 3.4 – Аналіз складу, структури та динаміки активів підприємства*

Показники	Код рядка	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
				абс.	%
Всього активів, тис. грн.	1300	35199,1	50183,2	14984,1	42,6
1. Необоротні активи, тис. грн.	1095	9686,0	6413,4	-3272,6	-93,4
– в % до активів		27,5	12,8	-14,7	x
2. Оборотні активи, тис. грн.	1195	25513,1	43769,8	18256,7	71,6
– в % до активів		72,5	87,2	14,7	x
2.1. Запаси, тис. грн.	1100, 1110	21062,8	36573,4	15510,6	73,6
– в % до активів		59,8	72,9	13,1	x
2.2. Кошти в розрахунках, тис. грн.	1120÷1155	4121,7	4781,7	660	16,0
– в % до активів		11,7	9,5	-2,2	x
2.3. Грошові кошти та їх еквіваленти, тис. грн.	1160, 1165	10,1	74,8	64,7	В 6,4 р.
– в % до активів		0,02	0,01	-0,01	x

Продовження табл. 3.4

Показники	Код рядка	Поперед- ній рік	Звітний рік	Відхилення	
				абс.	%
2.4. Інші оборотні активи, тис. грн.	1170,	318,5	2 339,9	2021,4	В 6,3 р.
– в % до активів	1190	0,9	4,7	3,8	х
– у тому числі витрати майбутніх періодів **, тис. грн.	1170	-	-	-	-
– в % до активів		-	-	-	х
3. Необоротні активи утримувані для продажу, та групи вибуття, тис.грн.	1200	-	-	-	-
– в % до активів		-	-	-	х

З табл. 3.4 видно, що в звітному році порівняно з попереднім активи підприємства збільшились на 14984,1 тис. грн.. або на 42,6%. Це відбулось за рахунок збільшення оборотних активів на 18256,7 тис. грн. або на 71,6%., також відбулось зменшення необоротних активів на 3272,6 тис. грн або на 93,4%.

В структурі активів підприємства попереднього року найбільшу питому вагу займали оборотні активи – 72,5%, питома вага необоротних активів склала 27,5%. В звітному році відбулись наступні зміни в структурі активів підприємства: збільшилась питома вага оборотних активів на 14,7% пункти та відповідно зменшилась питома вага необоротних активів на таку саму величину. Впродовж досліджуваного періоду необоротних активів утримуваних для продажу, та груп вибуття підприємство не було.

Аналіз складу, структури та динаміки оборотних активів підприємства здійснюється за даними форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» за допомогою табл. 3.5.

З табл. 3.5 видно, що в звітному році порівняно з попереднім оборотні активи підприємства збільшились на 18256,7 тис. грн. або на 71,6%. Це відбулось за рахунок збільшення запасів – на 15510,6 тис. грн.. або на 73,6%, грошових коштів та поточних фінансових інвестицій – на 64,7 тис. грн.. або в 6 р. та інших оборотних активів – на 2021,4 тис. грн.. або в 6 р; також відбулось збільшення дебіторської заборгованості на 660 тис. грн.. або на 16,0%.

Таблиця 3.5 – Аналіз складу, структури та динаміки оборотних активів

Показники	Код рядка	Абсолютна величина		Питома вага, %		Відхилення			
		на початок звітнього року	на кінець звітнього року	на початок звітнього року	на кінець звітнього року	абсолютне	питомої ваги	в % до величини на початок звітнього року	в % до величини зміни оборотних активів
Оборотні активи всього, тис. грн., в тому числі:	1195	25513,1	43769,8	100	100	18256,7	х	71,6	100
– запаси	1100	21062,8	36573,4	82,6	83,6	15510,6	1	73,6	85,0
– дебіторська заборгованість	1125÷1155	4121,7	4781,7	16,2	10,9	660	-5,3	16,0	3,6
– грошові кошти та поточні фінансові інвестиції	1160, 1165	10,1	74,8	0,0	0,2	64,7	0,2	В 6 р.	0,4
– інші оборотні активи	1170, 1190	318,5	2 339,9	1,2	5,3	2021,4	4,1	В 6 р.	11,1

В структурі оборотних активів на початок звітнього року найбільшу питому вагу займали запасів 82,6%, дебіторська заборгованість – 16,2%, інші оборотні активи – 1,2%, питома вага грошових коштів та поточних фінансових інвестицій незначна. На кінець звітнього року відбулись наступні зміни в структурі оборотних активів: збільшилась питома вага запасів до 83,6%, грошових коштів та поточних фінансових інвестицій – до 0,2%, інших оборотних активів – до 5,3%, але зменшилась питома вага дебіторської заборгованості до 10,9%.

3.3. Загальна характеристика організації бухгалтерського обліку на підприємстві

Облік в ТОВ «Вознесенський коньячний завод» представлений такими видами обліку: оперативний, фінансовий, статистичний, податковий. Оперативний облік здійснюється безпосередньо на складах та в цехах

підприємства робітниками, робота яких перевіряється 1 раз у 2 тижні менеджерами. Статистичний, фінансовий та податковий облік здійснюється безпосередньо у відділі бухгалтерії й узагальнюється у формах статистичної, фінансової та податкової звітності, яка передбачена законодавством для суб'єкта підприємницької діяльності малого бізнесу.

На ТОВ «Вознесенський коньячний завод» бухгалтерський облік ведеться відповідно до засад організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності регламентується законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [1], національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, зокрема П(С)БО 9 «Запаси». Отже, метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємства є «надання внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про діяльність підприємства, його фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів» [1].

Весь бухгалтерський облік здійснюється на основі первинних документів. Первинні документи складаються у момент здійснення операції на бланках суворої звітності.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності несе директор та головний бухгалтер підприємства.

Ведення бухгалтерського обліку на в ТОВ «Вознесенський коньячний завод» регулюється Наказом про облікову політику. В наказі обумовлені певні особливості бухгалтерського обліку в ТОВ «Вознесенський коньячний завод», як суб'єкту підприємницької діяльності малого бізнесу. Роботу бухгалтерської служби визначає положення «Про бухгалтерську службу підприємства.

Веденням обліку в ТОВ «Вознесенський коньячний завод» займається відділ бухгалтерії, структура якого приведена на рис. 3.1.

Для досягнення своєчасності, повноти, точності обліку кожен з працівників відділу повинен виконувати поставлені перед ним завдання. На

підприємстві ТОВ «Вознесенський коньячний завод» у відділі бухгалтерії також діє лінійно– функціональна структура управління.

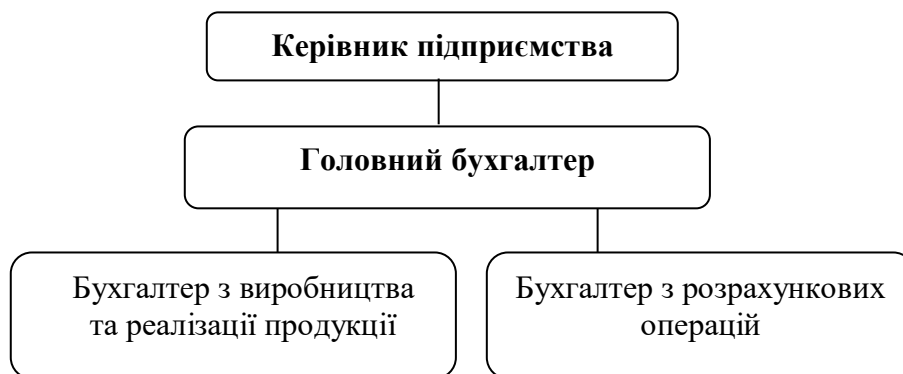


Рис. 3.1 – Структура відділу бухгалтерії в ТОВ «Вознесенський коньячний завод»

Керівнику підприємства підпорядковується головний бухгалтер, якому в свою чергу підпорядковуються два бухгалтери – з основної операційної діяльності та бухгалтер по розрахунках з дебіторами та кредиторами.

Головний бухгалтер підприємства забезпечує ведення бухгалтерського обліку згідно єдиної методології, встановленої Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1], контролює відображення на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій, забезпечує складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності ТОВ «Вознесенський коньячний завод», підписує її та подає у встановлені терміни користувачам. Стежить за тим, щоб інформація про фінансовий стан і рух грошових коштів підприємства була повною і правдивою. Здійснює контроль за раціональним і ефективним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів. Бере участь в проведенні інвентаризаційної роботи на підприємство, оформлення документів, пов'язані з нестачами тощо. Організовує роботу щодо підготовки пропозицій для керівника підприємства за такими напрямками: розробка систем і форм внутрішнього господарського обліку і правил документообігу, додаткової системи рахунків і реєстрів

аналітичного обліку, звітності і контролю господарських операцій, покращення системи інформаційного забезпечення управління тощо.

До обов'язків головного бухгалтера відносять:

1. Забезпечення ведення бухгалтерського обліку, дотримуючись єдиних методологічних засад, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних.

2. Організація роботи бухгалтерської служби, контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій.

3. Вимагання від підрозділів, служб та працівників забезпечення неухильного дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

4. Вживання всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та збереження оброблених документів, регістрів і звітності протягом встановленого терміну.

5. Забезпечення складання на основі даних бухгалтерського обліку фінансової звітності підприємства, підписання її та подання в установлені строки користувачам.

6. Здійснює заходи щодо надання повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

7. Бере участь у підготовці та поданні інших видів періодичної звітності, які передбачають підпис головного бухгалтера, до органів вищого рівня у відповідності з нормативними актами, затвердженими формами та інструкціями.

8. За погодженням з власником (керівником) підприємства забезпечує перерахування податків та зборів, передбачених законодавством, проводить розрахунки з іншими кредиторами відповідно до договірних зобов'язань.

9. Здійснює контроль за веденням касових операцій, безготівкових розрахунків, раціональним та ефективним використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

10. Бере участь у проведенні інвентаризаційної роботи на підприємстві, оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства.

11. Організує роботу з підготовки пропозицій для керівника ТОВ «Вознесенський коньячний завод» щодо:

- визначення облікової політики підприємства, внесення змін до обраної облікової політики, вибору форми бухгалтерського обліку з урахуванням діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних;

- розроблення системи і форм внутрішньогосподарського (управлінського) обліку та правил документообігу, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку, звітності і контролю господарських операцій;

- визначення прав працівників на підписання первинних та зведених облікових документів;

- вибору оптимальної структури бухгалтерської служби та чисельності її працівників, підвищення професійного рівня бухгалтерів, забезпечення їх довідковими матеріалами;

- поліпшення системи інформаційного забезпечення управління та шляхів проходження обробленої інформації до виконавців;

- впровадження автоматизованої системи оброблення даних бухгалтерського обліку з урахуванням особливостей діяльності підприємства чи удосконалення діючої;

- забезпечення збереження майна, раціонального та ефективного використання матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, залучення кредитів та їх погашення.

12. Керує працівниками бухгалтерського обліку підприємства та розподіляє між ними посадові завдання та обов'язки.

13. Знайомить цих працівників із нормативно-методичними документами та інформаційними матеріалами, які стосуються їх діяльності, а також із змінами в чинному законодавстві.

Обов'язки бухгалтера по розрахунковим операціям:

1. Обробляти та аналізувати інформацію стосовно виконання покупцями та замовника умов діючих договорів.

2. Вести бухгалтерського обліку з дебіторами за роботи, товари, послуги та складати відповідної бухгалтерської звітності.

3. Обробляти банківських документів стосовно розрахунків дебіторів.

4. Приймати та контролювати первісну документацію від покупців та замовників.

5. Забезпечувати керівництво інформацією відносно положення справ по існуючим дебіторам.

6. Здійснювати операції по прийому, обліку, видачі і зберіганню грошових коштів і інших грошових коштів з обов'язковим дотриманням правил, що забезпечують їх збереження.

7. Отримувати по оформленим відповідно до встановленого порядку документах грошові кошти або оформлювати їх для здобуття безготівковим дорогою в установах банку для виплати робітником і службовцем заробітної плати, премій, оплати відряджень і інших витрат.

8. Вести на основі прибуткових і витратних документів касову книгу, звіряти фактичну наявність грошових сум і цінних паперів з книжковим залишком.

9. Складати касову звітність.

10. Здійснювати готівкові та безготівкові розрахунки в установленому порядку з організаціями та фізичними особами при оплаті робіт і послуг підприємства.

Для чіткої організації і планування роботи, а також раціонального розподілу праці на підприємстві розробляються посадові інструкції на кожен посаду, передбачену штатним розкладом.

Посадова інструкція головного бухгалтера складена в ТОВ «Вознесенський коньячний завод» відповідно до вимог чинного законодавства України.

В ТОВ «Вознесенський коньячний завод» застосовується автоматизована форма обліку, що представлена на рис. 3.2.

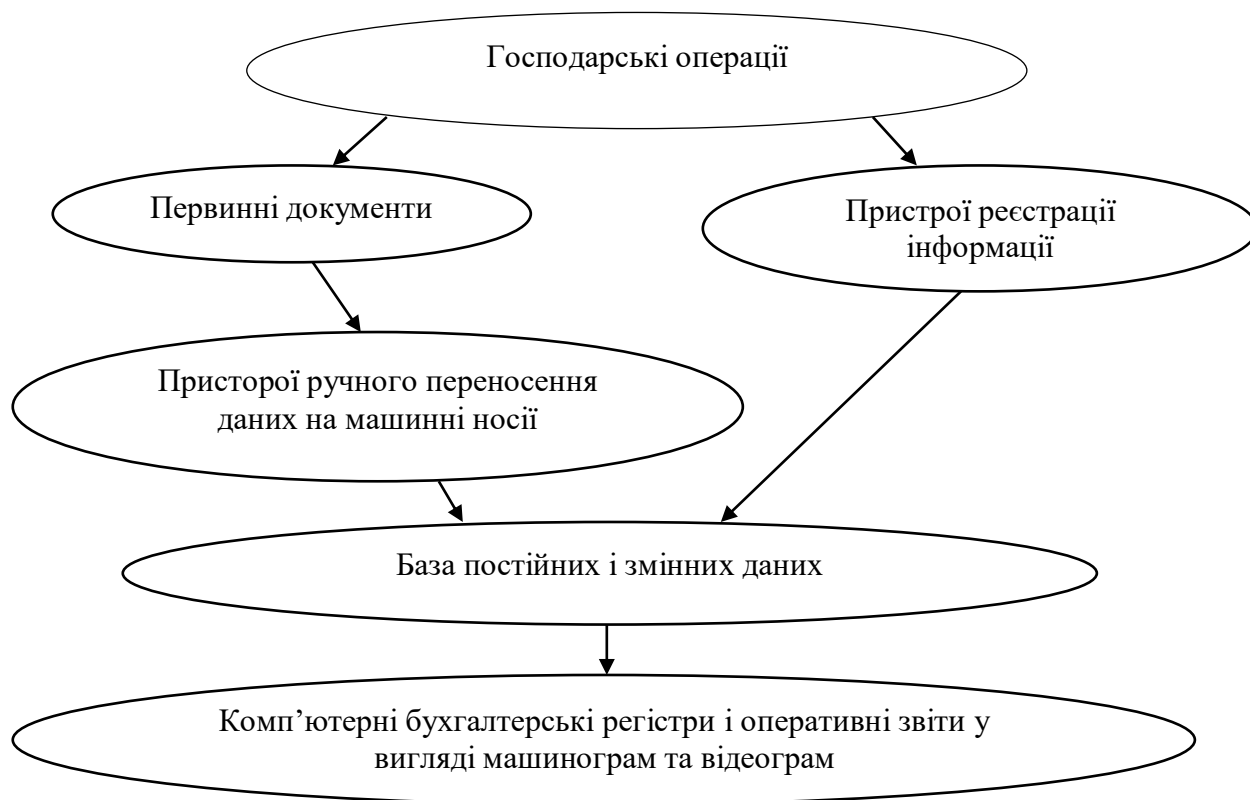


Рис. 3.2 – Схема автоматизованої форми ведення бухгалтерського обліку, якою користуються в ТОВ «Вознесенський коньячний завод».

На підприємстві для спрощення розрахунків з банками, а також прискорення здійснюваних платежів, запроваджена система «клієнт – банк».

Працівники відділу бухгалтерії також застосовують для обробки інформації наступні програми: MS Word, MS Excel. У програмі MS Word в основному створюється і редагуються текстові документи та звіти. В цьому форматі працівники відділу отримують інформацію від інших підрозділів, керівництва. У програмі MS Excel складаються різноманітні таблиці для

подальших обчислень, дозволяє вирішувати завдання і тому є поширеною програмою в усіх підрозділах в ТОВ «Вознесенський коньячний завод».

Таким чином, відділ бухгалтерії працює завдяки новим автоматизованим технологіям, програмним забезпеченням та кваліфікованими працівниками відділу. Більша частина завдань, покладених на відділ бухгалтерії вирішується на більш якісному рівні та з використанням меншого часу завдяки комп'ютерним технологіям та інтегрованих на ньому програм.

В ТОВ «Вознесенський коньячний завод» відображення інформації автоматизованого обліку всіх господарських операцій забезпечується на паперових носіях, що завірені підписами виконавців.

Бухгалтерський облік узагальнюється у формах фінансової звітності. У відповідності до законодавства фінансова звітність охоплює певний період та складається наростаючим підсумком з початку року.

Податковий облік в ТОВ «Вознесенський коньячний завод», пов'язаний з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань та ведеться на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством та з урахуванням положень Податкового кодексу.

Усі підрозділи бухгалтерії між собою пов'язані. Крім того, вони пов'язані з іншими відділами підприємства.

3.4. Організація обліку виробничих запасів на підприємстві

Надходження виробничих запасів на підприємство виникає в наслідок купівлі, внесків до статутного фонду, безоплатної передачі іншими підприємствам, виявлення надлишків основних засобів в результаті проведення інвентаризації тощо.

Залежно від способу надходження запасів для їх обліку на підприємстві ТОВ «Вознесенський кон'ячний завод» застосовуються різні первинні документи, які представлені в табл. 3.6)

Таблиця 3.6 – Документальне оформлення надходження запасів в ТОВ «Вознесенський кон'ячний завод» [31]

Випадок	Первинний документ	Коротка характеристика
Надходження від постачальників		
ТМЦ надійшли від постачальника або від переробника (якщо переробка сировини була на стороні)	Прибутковий ордер (М-4)	Складається МВО в одному примірнику в день надходження запасів на склад від постачальників. Усі графи заповнюються на підставі документа постачальника.
Є розбіжності між фактичними даними і даними у документах постачальника або надійшли без документів	Акт про приймання матеріалів (М-7), Прибутковий ордер (М-4)	Акт про приймання матеріалів (М-7) складається: – за наявності розбіжностей між фактичною і заявленою в супровідних документах кількістю та якістю ТМЦ; – під час надходження ТМЦ без документів. Використовується для оприбуткування матеріалів, що фактично надійшли. В акті зазначаються фактично отримані ТМЦ. Акт складається у двох примірниках, з обов'язковою участю матеріально відповідальної особи, яка приймає ТМЦ, і представника постачальника або незацікавленої організації. Один примірник здається до бухгалтерії, а другий – до відділу постачання або юристові для направлення постачальникові претензії.
Надходження давальницької сировини на переробку		
ТМЦ надійшли на давальницьку переробку	Акт про приймання матеріалів (М-7)	Форма заповнюється у цьому випадку згідно з п. 3.9 Методрекомендацій № 2. Нагадаємо, що ТМЦ, отримані як давальницька сировина, обліковуються на забалансовому рахунку 022 «Матеріали, прийняті для переробки». Також за витратами давальницької сировини бухгалтер складає Звіт для замовника (у довільній формі)
Надходження з виробництва		
Готова продукція або інші матеріали надійшли з виробництва на склад	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (М-11)	Форма М-11 використовується для обліку руху ТМЦ усередині підприємства. Оформляється у двох примірниках і підписується головним бухгалтером або уповноваженою на те особою: – один примірник залишається в підрозділі (цеху), який передає ТМЦ (є підставою для списання цінностей); – другий примірник отримує склад, що приймає ТМЦ (документ служить підставою для їх оприбуткування)

Продовження табл. 3.6

Випадок	Первинний документ	Коротка характеристика
Інші випадки надходження		
ТМЦ надійшли як внесок до статутного капіталу підприємства	Прибутковий ордер (М-4), акт про	Отримання ТМЦ як внеску до статутного капіталу, згідно з п. 3.3 Методрекомендацій № 2, оформляється одним з трьох названих документів:

приємства	приймання матеріалів (М-7), ТТН	- або типовою формою № М-4, - або типовою формою М-7, - або ТТН
ТМЦ отримані від розбирання ОЗ	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (М-11)	При списанні ОЗ складається акт форми ОЗ-3 або ОЗ-4. У цьому акті зазначаються матеріали, отримані в ході розбирання об'єкта ОЗ. На підставі такого акта матеріально відповідальна особа на складі заповнює форму № М-11
Запаси, отримані безплатно	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (М-11), акт про приймання матеріалів (М-7), прибутковий ордер типової форми (М-4), ТТН	Отримання запасів як внесок до статутного капіталу, згідно з п. 3.3 Методрекомендацій № 2, оформляється одним з на-званих документів: - або типовою формою № М-4, - або типовою формою № М-7, - або ТТН

Також для обліку і контролю за надходженням та оприбуткуванням матеріальних цінностей на підприємстві ТОВ «Вознесеньський коньячний завод» ведеться Журнал обліку вантажів, що надійшли (М-1).

Записи в журналі робить відділ постачань у міру надходження ТМЦ на склад — на підставі товарно-транспортних документів, прибуткових ордерів, актів приймання матеріалів. Крім того, у журналі зазначають інформацію, пов'язану з розшуком вантажів, що не надійшли.

Бухгалтерський облік виробничих запасів на підприємстві із застосування дебетового рахунку 20 «Виробничі запаси» з відповідними субрахунками [6]:

- 201 «Сировина і матеріали»;
- 202 «Куплені полуфабрикати і комплектуючі вироби»;
- 203 «Паливо»;
- 204 «Тара і тарні матеріали»;
- 205 «Будівельні матеріали»;

- 206 «Матеріали, передані в переробку»;
- 207 «Запасні частини»;
- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»;
- 209 «Інші матеріали».

Облік малоцінних швидкозношувальних предметів (МШП) ведеться за видами предметів. і обліковується на 22 рахунку.

Перераховані рахунки активні, залишок за Дебетом рахунків, показує вартість ТМЦ на складі підприємства на початок і кінець місяця. Протягом місяця за Дебетом рахунків відбивається їх надходження, а за Кредитом – відпуск зі складу.

Для кожної групи ресурсів передбачений окремий субрахунок. У середині групи виробничі запаси об'єднуються за типами, розмірами, сортами, марками та ін. Одиницею аналітичного обліку виробничих запасів, як і всіх інших матеріальних ресурсів, є окреме найменування. Крім того, як уже підкреслювалося вище, на окремому аналітичному рахунку відображаються суми транспортно-заготівельних витрат.

За встановленим порядком під час оприбуткування матеріальних цінностей суми ПДВ відображають на субрахунку 641 «Розрахунки за податками» у кореспонденції з рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». За наявності оплати й надходження податкової накладної на оприбутковані матеріальні цінності підприємство отримує право на податковий кредит, що в обліку відображають записом [3; 6]:

Дебет	Кредит
641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»

Типова кореспонденція рахунків по обліку придбання виробничих запасів в ТОВ «Вознесеньський коньячний завод» представлена в табл. 3.7.

Таблиця 3.7 – Типова кореспонденція по обліку придбання виробничих запасів в ТОВ «Вознесеньський коньячний завод»*

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума
---	------------------------------	-------	--------	------

1	Вартість матеріальних цінностей, які надійшли, без ПДВ	20	631	60000,00
2	Сума ПДВ, що стосується ТМЦ, які надійшли	641	631	12000,00
3	Вартість ТМЦ, оплачену постачальникам	631	311	72000,00
на умовах передоплати				
1	На суму, сплачену за матеріальні цінності, що надійшли	371	311	84000,00
2	Відображено податковий кредит з ПДВ, що стосується матеріальних цінностей, які надійшли (крім палива та ПММ)	641	644	14000,00
3	На вартість матеріальних цінностей, що надійшли, без ПДВ (паливо і ПММ -- з ПДВ)	20	631	70000,00
4	На суму нарахованого раніше податкового кредиту з ПДВ (крім палива та ПММ)	644	631	14000,00
5	Відображено залік заборгованостей на суму, сплачену за матеріальні цінності, що надійшли	631	371	84000,00

* Використано умовні дані для прикладу

У разі надходження виробничих запасів, як внеску до зареєстрованого капіталу, згідно з П(С)БО 9 [7], первісною вартістю запасів визнається узгоджена із засновниками (учасниками) підприємства їхня справедлива вартість, зафіксована в установчих документах підприємства.

Вибуття виробничих запасів на підприємстві виникає у зв'язку з їх реалізацією, внаслідок крадіжок, з передачею їх у статутний капітал, безоплатної передачі тощо.

Для оцінки запасів при їх вибутті на підприємстві ТОВ «Вознесенський коньячний завод» застосовується метод ФІФО, що є більш простим у застосуванні та найбільш придатним для складання Звіту про фінансові результати (Балансу), тому що собівартість запасів на кінець звітного періоду є найбільш близькою до поточних цін, і, отже, найдостовірніше відображає вартість активів підприємства.

Типова кореспонденція рахунків по обліку вибуття виробничих запасів в наслідок їх реалізації в ТОВ «Вознесенський коньячний завод» представлена в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8 – Типова кореспонденція рахунків по обліку вибуття виробничих запасів в наслідок їх реалізації в ТОВ

«Вознесенський коньячний завод»*

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума
1	Відображено відвантаження запасів	377	712	16800,00
2	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	712	641	2800,00
3	Списано облікову вартість реалізованих запасів	943	201	18000,00
4	Списано дохід від реалізації на рахунок фінансових результатів	712	791	14000,00
5	Відображено вартість реалізованих запасів у фінансових результатах	791	943	18000,00
6	Визначено фінансовий результат (збиток)	442	791	4000,00
7	Одержано оплату реалізованих запасів	311	377	16800,00

* Використано умовні дані для прикладу

Відпуск виробничих запасів до комор цехів на підприємстві вважається внутрішнім переміщенням запасів. Внутрішнє переміщення - це відпуск виробничих запасів для виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг.

Основні документи, якими оформлюють операції з відпуску виробничих запасів в ТОВ «Вознесенський коньячний завод», наведено в таблиці 1.3. цієї кваліфікаційної роботи.

Якщо у результаті інвентаризації виявлені надлишки запасів, тобто в наявності вони є, а в облікових регістрах не зафіксовані, то їх проводять по рахунку «Виробничі запаси» за справедливою вартістю й одночасно збільшують дохід підприємства від іншої операційної діяльності:

Д-т 20 «Виробничі запаси» К-т 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Якщо у результаті інвентаризації виробничих запасів виявлено нестачу, то сума нестачі фіксується на субрахунку 947 «Нестачі й втрати від псування цінностей» та на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі й

втрати від псування цінностей». Потім з'ясовують винних у нестачі і розраховують суму відшкодування відповідно до діючого законодавства.

3.5. Організація внутрішнього контролю та аудиту виробничих запасів на підприємстві

Основна мета обраної методики проведення аудиту виробничих запасів, зводиться до встановлення об'єктивної істини про досліджуваний об'єкт.

При аудиті виробничих запасів недоцільним є проведення суцільної перевірки — це потребує великих матеріальних і трудових затрат. Тому при аудиті виробничих запасів в ТОВ «Вознесенський коньячний завод», спочатку проводиться оцінка системи внутрішнього контролю та обліку і, залежно від отриманих результатів, коло необхідних досліджень розширюється чи звужується.

На етапі вивчення й оцінки внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку запасів підприємства ТОВ «Вознесенський коньячний завод» проводиться тестування, приклад питань якого представлено в табл. 3.9.

Завданням проведеного тестування є отримання відповідей на наступні питання:

- чи необхідно проводити суцільну фактичну перевірку.

Таблиця 3.9 – Перелік питань для оцінки внутрішнього контролю в ТОВ «Вознесенський коньячний завод»*

№	Зміст
1.	Чи є служба внутрішнього аудиту або посадова особа, яка займається організацією внутрішнього контролю на підприємстві, а також ревізійна комісія, постійно діюча інвентаризаційна комісія?
2.	Чи є посадові інструкції або положення про роботу служб внутрішнього контролю?
3.	Чи є програма внутрішньогосподарського контролю?
4.	Чи виконується програма внутрішнього контролю?
5.	Чи проводиться інвентаризація запасів, коли і скільки разів?
6.	Чи відображається в обліку результат інвентаризації?
7.	Чи перевіряється правильність оцінки і обліку запасів?
8.	Чи перевіряється законність і доцільність витрачання запасів?

9.	Чи порівнюються первинні дані про витрачання запасів із даними обліку про рух запасів із наданими звітами?
10.	Чи виявляються особи, винні в перевитрачанні сировини і матеріалів?
11.	Чи проводиться перевірка повноти і своєчасності оприбуткування запасів?
12.	Чи перевіряється використання запасів за різними напрямками діяльності?
13.	Чи є необхідним проведення суцільної документальної перевірки окремих напрямів надходження і використання (руху) запасів;
14.	Чи відповідає зберігання запасів вимогам щодо належного зберігання: охорона, страхування (технологічні умови, необхідні пристрої, запобігання псуванню) тощо?
15.	Чи закріплені запаси, що знаходяться на складі і в експлуатації, за особами, відповідальними за їх зберігання і використання?
16.	Чи ведеться облік по кожній підзвітній особі?
17.	Працівників, безпосередньо пов'язаних зі збереженням та відпусканням запасів, зобов'язують брати відпустку, призначають на час відпустки інших осіб, здійснюють передачі, інвентаризації?
18.	Доступ до комп'ютеризованих записів про запаси є тільки у осіб, для яких це пов'язано з посадовими обов'язками?
19.	Чи використовуються попередньо пронумеровані документи, чи їх видача реєструється в журналі (книгах), пронумерованому, прошнурованому, скріпленому печаткою?
20.	Чи виявлені у звітному періоді факти крадіжки та псування запасів та на яку суму?
21.	Чи списувалися за нормами природний убуток запасів та їх сума?
22.	Чи ліквідовувалися у звітному періоді запаси та їх сума?
23.	Чи оприбутковували зайві матеріальні цінності, виявлені в результаті інвентаризації, та на яку суму?
24.	Чи списувалися неліквідні й залежані ТМЦ та на яку суму?
25.	Чи проводяться на підприємстві незаплановані (раптові) інвентаризації окремих видів запасів, груп, в окремих місцях зберігання та в підзвіті?
26.	Чи проводиться звірка даних реєстрів бухгалтерського обліку запасів із даними Головної книги?
27.	Чи здійснюється звірка за відпусканням запасів на підставі лімітно-забірних карт із документами на витрачання?
28.	Чи проводиться контроль за фактами списань від псування та знищення запасів?
29.	Чи здійснюється контроль за своєчасністю пред'явлення претензій щодо якості та кількості одержаних записів?
30.	Чи проводиться контроль за списанням запасів від браку у виробництві?
31.	Чи проводиться контроль за точністю підрахунку первинних документів?

Продовження табл. 3.9

№	Зміст
32.	Ціни, підрахунки в інвентаризаційних описах перевіряються третьою особою?
33.	Посадові особи періодично виявляють зіпсовані, морально застарілі і т. ін. запаси?
34.	Посадові особи періодично виявляють зіпсовані, морально застарілі і т. ін. запаси?

* складено на підставі [20]

Тестування дає змогу вивчити слабкі та сильні сторони внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку ТОВ «Вознесеньський кон'ячний завод». За результатами тестування встановлюється необхідна кількість аудиторських процедур, що необхідно провести на підприємстві.

Приклад тесту внутрішнього контролю ТОВ «Вознесеньський кон'ячний

завод» представлено в Додатку Г.

Результати тестування перевірки стану внутрішнього контролю та системи бухгалтерського обліку виробничих запасів ТОВ «Вознесенський коньячний завод» показують на певні недоліки в системі внутрішнього контролю підприємства. Повнота перевірки дає можливість вибрати спосіб організації аудиту: суцільний, вибірковий чи комбінований. На ТОВ «Вознесенський коньячний завод» за результатами тесту внутрішнього контролю, доцільним є використання вибіркового або комбінованого способу аудиту.

Незалежно від обраного способу організації перевірки аудитор складає програму перевірки, де встановлює перелік аудиторських процедур, які б дали змогу [20]:

1. Встановити достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху виробничих запасів.
2. Перевірити повноту і своєчасність відображення первинних даних з обліку запасів у зведених документах та облікових регістрах.
3. Перевірити правильність ведення обліку запасів відповідно до чинних законодавчих та нормативних актів, облікової політики суб'єкта господарювання.
4. Перевірити достовірність відображення залишку запасів у звітності суб'єкта господарювання.
5. Перевірити стан забезпечення збереження запасів у суб'єкта господарювання.
6. Підтвердити або спростувати показники фінансової звітності суб'єкта господарювання, які залежать від достовірності, повноти й своєчасності відображення господарських операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів.

Приклад програми аудиту виробничих запасів ТОВ «Вознесенський коньячний завод» представлено в Додатку Д.

Після складання програми аудитор виконує наступні перевірки:

- відповідність залишків та оборотів у регістрах обліку;
- перевірка стану збереження запасів;

- перевірка повноти оприбуткування, правильності списання, оцінки та обліку запасів;

- перевірка правильності списання писання виробничих запасів;

- перевірка дотримання податкового законодавства

Після проведення аудиту виробничих запасів в ТОВ «Вознесенський коньячний завод», аудитором були виявленні наступні помилки і порушення, що знайшли відображення в табл. 3.10.

Таблиця 3.10 – Помилки та порушення з обліку виробничих запасів, що були виявлені після проведення аудиту виробничих запасів ТОВ «Вознесенський коньячний завод»

№	Назва порушення	Нормативний акт, який порушено	Методи дослідження
1.	Неповне оприбуткування запасів, що надійшли	Наказ про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини та матеріалів № 193 від 19.04.93 р.	Документальна перевірка по суті, фактична перевірка, обстеження
2.	Оприбуткування запасів за відсутності позначок у журналі обліку виданих довіреностей про оприбуткування запасів	Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 р. № 996-XIV, із змінами і доповненнями	Документальна перевірка, формальна перевірка (за формою)
3.	Порушення порядку проведення інвентаризації	Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів і документів та розрахунків № 69 від 1 1.08.94 р.	Фактична перевірка, спостереження

Продовження табл. 3.10

№	Назва порушення	Нормативний акт, який порушено	Методи дослідження
4.	Проведення інвентаризації за відсутності МВО	Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів і документів та розрахунків № 69 від 1 1.08.94 р.	Документальне, по суті, спостереження, опитування, обстеження
5.	Неправильне оформлення первинних документів з обліку запасів та їх неправильне застосування	Наказ Міністерства статистики України № 193 "Про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини та матеріалів" від 21.06.96р.	Документальна перевірка за формою

На завершальному етапі аудиторської перевірки виробничих запасів в ТОВ «Вознесенський коньячний завод» були складені аудиторський звіт та умовно – позитивний аудиторський висновок. На протязі перевірки аудитором був опрацьован значний обсяг інформації, який був систематизований у вигляді робочих документів аудитора.

Умовно-позитивний висновок є позитивним результатом перевірки, але необхідно прийняти до уваги виявлені помилки та порушення з обліку виробничих запасів, їх швидка ліквідація та запобігання їх виникнення у майбутньому, потребує прийняття ефективних управлінських рішень з приводу обліку та контролю виробничих запасів в ТОВ «Вознесенський коньячний завод».

Висновки до третього розділу

У третьому розділі досліджено особливості організації бухгалтерського обліку в ТОВ «Вознесенський коньячний завод», фінансового обліку і фінансово-економічного аналізу оборотних активів підприємства малого бізнесу і відображення їх у фінансовій звітності:

1. Бухгалтерський облік в ТОВ «Вознесенський коньячний завод» ведеться згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 липня 1999 р. (зі змінами та доповненнями), Національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими нормативно-правовими актами, що регламентують ведення обліку основних засобів та фінансових результатів діяльності. Бухгалтерський облік в ТОВ «Вознесенський коньячний завод» забезпечує своєчасне та повне відображення всіх господарських операцій за відповідними рахунками і параметрами та надання необхідної інформації користувачам про стан активів, зобов'язань, результати фінансової діяльності та інших показників.

2. Облікова політика визначена підприємством самостійно і затверджена Наказом. У даному наказі відображена методологія ведення бухгалтерського обліку та надання інформації у фінансових звітах, які відповідають вимогам

П(С)БО і найбільше адаптовані до діяльності підприємства. За період, що перевірявся, облікова політика підприємства не змінювалась. На підприємстві застосовується автоматизована форма обліку.

3. Методика фінансово-економічного аналізу дозволяє всебічно оцінити та дослідити економічний стан та ефективність використання ресурсів в ТОВ «Вознесенський коньячний завод».

Організація фінансово-економічного аналізу на підприємстві ТОВ «Вознесенський коньячний завод» проводиться для оцінки стану діяльності підприємства, надання інформації його керівництву для прийняття ефективних управлінських рішень і швидкого реагування на негативні тенденції змін.

Для аналізу запасів підприємства на підприємстві проводиться поглиблений аналіз складу, структури та динаміки активів підприємства, в т.ч оборотних активів підприємства.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

При дослідженні питань методології обліку та аудиту виробничих запасів в ТОВ «Вознесенський кон'ячний завод» можна зробити наступні висновки.

1. У першому розділі розглядаються методологічні питання обліку виробничих запасів: теоретичні питання сутності та класифікації виробничих запасів підприємства відповідно праць вчених та до П(С)БО, законодавчих актів і нормативних документів, сутність понять «запаси» та «виробничі запаси», а також особливості їх документального оформлення та фінансового обліку. Дослідження в даному розділі показало, що:

- терміни «виробничі запаси», як і «запаси» є досить складною категорією, та єдиного визначення тлумачення категорії «виробничі запаси» серед вчених немає. Але слід відзначити, що у всіх вчених в трактуваннях зустрічається визначення матеріальної основи виробничих запасів, таких як: «предмети праці», «актив», «матеріальні цінності», «сировина, матеріали». А джерелами появи виробничих запасів на підприємстві є придбання їх зі сторони або самостійне виготовлення, а основне їх призначення полягає у використанні під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управлінні підприємством;

- термін «запаси» та «виробничі запаси» немає однозначного визначення серед фахівців у галузях бухгалтерського обліку, фінансів та економіки. Більшість авторів посилаються на П(С)БО але існує суперечливість визначення термінів «запаси» та «виробничі запаси» між положеннями стандартів бухгалтерського обліку та планом рахунків, адже відповідно до стандартів терміни «запаси» і «виробничі запаси» є тотожними, а згідно з планом рахунків термін «запаси» ширший за термін «виробничі запаси»;

- щодо класифікації виробничих запасів, варто зауважити, що існує безліч видів виробничих запасів за різними підходами та ознаками, тому підприємство має самостійно обрати ознаку класифікації з метою управління нею та контролю;

– наведено документальне оформлення обліку виробничих запасів підприємства, їх синтетичний облік. а також вивчені методи оцінки запасів при їх вибутті.

2. У другому розділі роботи були розглянуті питання з методики проведення аудиту виробничих запасів на підприємстві. Так, було виділено: основна мета, завдання та предметна область дослідження, проаналізовані джерела інформації для аудиту виробничих запасів, проведено аналіз облікової політики підприємства, визначені основні методи проведення аудиту виробничих запасів.

3. У третьому розділі проведено техніко-економічна характеристика та фінансово-економічний аналіз основних показників діяльності підприємства та оборотних активів ТОВ «Вознесенський коньячний завод», проаналізована організація обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві.

3.1. Аналіз основних показників діяльності підприємства показав наступне:

– в 2021 році в порівнянні з 2020 роком зменшився чистий дохід на 7042,2 тис.грн або на 25,16 %;

– собівартість реалізованої продукції в 2021 р. в порівнянні з 2020 р. зменшилась на 4604,6 тис. грн. або 20,21 %, інші операційні витрати зменшились на 2368,7 тис. грн. або на 48,32 % Спостерігається зменшення витрат на 1 грн. реалізованої продукції на 0,04%, що свідчить про зменшення чистого доходу від реалізації продукції більшими темпами ніж зменшення витрат;

– у 2021 році в порівнянні з 2020 роком показав, фінансовий результат до оподаткування зменшився на 116,90 тис. грн. або 38,44% за рахунок зменшення прибутку від основної операційної діяльності на 2437,60 тис. грн або на 46,82%, що негативно характеризує основну діяльність підприємства. Спостерігається збільшення збитку від іншої операційної діяльності на 2368,70 тис. грн. або 48,32% і зменшення від іншої діяльності на 48 тис.грн., що є негативною тенденцією;

– за період, що аналізується, спостерігається зниження рентабельності продукції – на 7,63% пунктів, а рентабельність виробництва – на 0,25% пунктів, у 2021 році в порівнянні з 2020 роком, що є негативною тенденцією результативності основної операційної діяльності підприємства;

– спостерігається погіршення використання ресурсів підприємства у 2021 році в порівнянні з 2020 роком, а саме: фондівдача по продукції зменшилась на 42,83% та по прибутку на 59,43%, що пов'язано з більшими темпами зменшення прибутку від основної операційної діяльності ніж збільшення середньорічної вартості основних засобів підприємства; також погіршилось використання ресурсів підприємства: спостерігається зменшення продуктивності праці на 30,51%, зменшення матеріаловіддачі на 3,39%, оборотності оборотних коштів на 0,22 обороту або 25,0%, що негативно характеризує використання трудових, матеріальних ресурсів підприємства та його оборотного капіталу й негативно характеризує операційну діяльність підприємства;

– баланс підприємства не є абсолютно ліквідним, що негативно впливає на його фінансовий стан та платоспроможність, про що свідчать зміни показників ліквідності, які мають тенденцію до зменшення та мають значення нижче нормативного: поточної ліквідності – на 0,105 грн./грн., швидкої ліквідності – на 0,788 грн./грн., абсолютної ліквідності – не має значення, що свідчить про те, що підприємство не забезпечено найбільш ліквідними активами.

– у 2021 р. в порівнянні з 2020 р. середня річна сума кредиторської заборгованості перевищує дебіторську і в 2021 році в порівнянні з 2020 роком зменшилась на 5632,85 тис. грн або на 16,2%., що є позитивним для підприємства. Водночас, сума дебіторської заборгованості у 2021 році порівняно з 2020 роком виявляє тенденцію до зростання на 2,32%, що є негативним явищем для підприємства.

– Таким чином, аналіз основних техніко-економічних показників діяльності ТОВ «Вознесенський коньячний завод» у 2021 році в порівнянні з 2020 роком свідчить про стійку негативну тенденцію у зміні більшості показників.

3.2. Визначено, що ТОВ «Вознесенський коньячний завод» є суб'єктом підприємницької діяльності малого бізнесу, та складає спрощену фінансову звітність – «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»: за формами №1-м «Баланс» та №2-м «Звіт про фінансові результати».

Дослідження особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві ТОВ «Вознесенський коньячний завод» показало:

- відповідність здійснюваної господарсько-фінансової діяльності ТОВ «Вознесенський коньячний завод» чинному законодавству;
- прийнята система бухгалтерського обліку відповідає вимогам законодавчих і нормативних актів;
- розглянута типова кореспонденція з обліку виробничих запасів;
- була представлена типова кореспонденція, що застосовується на підприємстві в частині обліку придбання та вибуття виробничих запасів.

Аудиторська перевірка в ТОВ «Вознесенський коньячний завод» показала:

- для обрання способу перевірки виробничих запасів на підприємстві був представлений перелік питань для оцінки внутрішнього контролю, на основі якого аудитором був підготовлений тест внутрішнього контролю для виявлення сильних та слабких сторін;
- представлена програма аудиту виробничих запасів для визначення необхідних процедур перевірки на підприємстві;
- в ході перевірки були виявлені деякі помилки та порушення з обліку виробничих запасів.

Для удосконалення ведення обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві ТОВ «Вознесенський коньячний завод», рекомендується:

- ввести на підприємстві посаду внутрішнього аудитора в т.ч. шляхом можливого перерозподілу професійних обов'язків серед працівників підприємства, для підвищення якості внутрішнього контролю та обліку за веденням всіх операцій, у тому числі й з обліку виробничих запасів підприємства, що дозволить зменшити кількість помилок та порушень, що виникають а підприємстві. Доцільною буде також розробка класифікатора

можливих порушень і помилок, ймовірність виникнення яких на конкретному підприємстві є значною;

- покращити систему планування на підприємстві, як функцію раціонального управління, для ефективного використання виробничих запасів підприємства;

- проводити поглиблений економічний аналіз матеріальних ресурсів підприємства, який повинен охоплювати наступні етапи: аналіз забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами, аналіз їх ефективного використання, аналіз операційних витрат за економічними елементами, аналіз витрат на одну гривню продукції, аналіз собівартості одиниці окремих видів продукції, аналіз рентабельності продукції, аналіз рентабельності виробництва тощо.

-

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII (із змінами і доповненнями) від 19 червня 2020 року. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T172258.html (дата звернення: 04.03.2022 р.)
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99р. № 996-XIV (із змінами і доповненнями) від 14.07.2020 року URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T990996.html (дата звернення: 04.03.2022 р.)
3. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (із змінами і доповненнями), від 30.11.199 р. № 291. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 10.03.2022 р.).
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО 2) Запаси (IAS 2 Inventories). URL: www.minfin.gov.ua/document/92420/МСБО_2.pdf (дата звернення: 12.03.2022 р.).
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 лютого 2013 р., із змінами і доповненнями. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE22868.html (дата звернення: 05.03.2022 р.)
6. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р № 291. URL: <https://tax-ifrs.com.ua/standarts/unas/plan291>
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси", затверджений наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246 (із змінами і доповненнями) від 1 січня 2015 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99/conv> (дата звернення: 06.03.2022).

8. Антонюк О.П., Ступницька Т.М., Купріна Н.М. Економічний аналіз (практикум): навчальний посібник. Львів: «Магнолія 2006», 2015. 326 с.
9. Безруких П.С. Бухгалтерский учет. 2002. 719 с.
10. Борисов А.Б. Большой экономический словарь. 2004. 895 с.
11. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник. Житомир : ЖІТІ, 2010. 618 с.
12. Василенко В.О. Виробничий (операційний) менеджмент : навчальний посібник. Київ : ЦУЛ, 2007. 532 с.
13. Давидов Г.М. Аудит : підручник. Київ : Знання, 2004. 511 с.
14. Дмитренко А.В. Економічна сутність поняття «виробничі запаси». Економіка і регіон. 2016 № 2 С. 149–152.
15. Економічна енциклопедія : у 3 т. / за ред. С.В. Мочерного. Т. 1 Київ : видавничий центр «Академія», 2000 864 с.
16. Живко З.Б. Словник сучасних економічних термінів. Львів : Край, 2007 384 с.
17. Зубілевич С.Л., Голов С.Ф. Основи аудиту. Київ: Ділова Україна. 2006. 374с.
18. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент. 1999 768 с.
19. Козловский В.А. Логистический менеджмент. Киев : Политехника, 1999 275 с.
20. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: Навчальний посібник. К.: Каравела, 2004. 568 с.;
21. Маркс К. Сочинения. Москва : Издательство политической литературы. Т. 24 XIV. 690 с.
22. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2004 464 с.
23. Савкович В.А. Модели управления. Харьков : Наука и техника, 1986 319 с.
24. Чейз Р.Б. Производственный и операционный менеджмент. 2001. 704 с.
25. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : Знання, 2006

525 с.

26. Шпирко О.М., Семенова С.М. Облік виробничих запасів і аналіз ефективності їх використання: монографія. Київ: ВД «Артек», 2018. 239 с.
27. Багрій К.Л. Поняття матеріальних запасів підприємства: необхідність їх створення. Науковий вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту КНТЕУ. 2009 Вип. IV. Економічні науки. С. 104–109.
28. Бержанір І.А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку виробничих запасів. Економічний простір. 2016 № 107 С. 161–168.
29. Бондаренко Н.М. Сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві. Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. 2014 № 4 С. 273–281.
30. Норд Г.Л., Белікова В.В. Особливості класифікації виробничих запасів підприємств-виробників будівельних виробів з пластмаси та металу. Інвестиції: практика та досвід. 2013 С. 122 – 126.
31. Омельницька З. Рух запасів: оформляємо первинні документи. Баланс. 2019. (19(892)). С. 3 – 12.
32. Пугаченко О.Б., Фоміна Т.В. Методика аудиту операцій з виробничими запасами. 2008. URL : <https://is.gd/mMQK7c> (дата звернення: 21.04.2022 р.)
33. Рубан Л.О., Яковенко Т.І. Економічна сутність поняття економічних запасів на промисловому підприємстві. Бухгалтерський облік аналіз та аудит. 2019. (34). С. 319 – 324. . doi:10.32843/infrastructure34-46 (дата звернення: 24.03.2022 р.)
34. Федак Л.М. Запаси підприємств: сутність та класифікація. Вісник хмельницького національного університету. 2012, (1). С. 157-162. URL: <https://is.gd/caV6XE> (дата звернення: 16.04.2022 р.)
35. Конспект лекцій з навчальної дисципліни «Облік і аудит» (для студентів ступеню вищої освіти «Бакалавр» спеціальності 073 «Менеджмент» денної та заочної форм навчання, у 3-част., частина II / Укл. Ступницька Т.М., Купріна Н.М., Маркова Т.Д., Васьковська К.О., Дойчева К.С. Одеса: ОНАХТ, 2019. 57 с. URL: <https://is.gd/f2F7K2> (дата звернення: 12.04.2022

p.)

36. Облік запасів : інтернет ресурс URL: <https://is.gd/Q8KKsM> (дата звернення: 18.04.2022 p.)

Міністерство освіти і науки України
Одеський національний технологічний університет
Кафедра обліку та аудиту



ДОДАТКИ
ДО КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

**на тему: «Організація і методика обліку та аудиту виробничих
запасів (на прикладі ТОВ «Вознесенський коньячний завод»)»**

на здобуття ступеню вищої освіти «магістр»

Здобувачки Гуцовой Х.М.

2 курсу ЗЗУ 71 групи

Керівник д.ф., доц. Баранюк Х.О.

Одеса – 2023 рік

Таблиця А1 - Тракткування сутності поняття «запаси» у наукових працях різними науковцями та в нормативній літературі*

Автор, джерело	Визначення
Живко З.Б., Живко М.О., Живко І.Ю. [16, с. 121]	Запаси – це ресурси (активи) підприємства, які зберігаються для продажу за умов звичайної господарської діяльності або перебувають у процесі виробництва для такого продажу, або утримуються для споживання у виробничому процесі чи під час надання послуг, а також для управління підприємством (сировина й матеріали, комплектуючі вироби, готова продукція, паливо, будівельні матеріали, товари, малоцінні та швидкозношувані предмети тощо).
Зінь Е.А. [27, с. 105]	Запаси – це будь-які ресурси підприємства, що призначені для використання, але тимчасово не використовуються (сировина, матеріали, паливо, обладнання, машини, товари, електроенергія тощо).
Козловський В.А. [19, с. 95]	Запасом є будь-який ресурс, який використовується для того, щоб задовольнити поточну або майбутню потребу (заготовки та вихідні матеріали, напівфабрикати, що перебувають у виробничому процесі, готові вироби).
Савкович В.А. [23, с. 8]	Запаси – це все те, на що є попит, але все, що сьогодні виключено з виробничого або особистого споживання; всі матеріальні, фінансові, трудові та інші ресурси, які нині не використовуються.
Нашкерська Г.В. [22, с. 208]	Запаси – це оборотні активи підприємства, які використовуються переважно в одному операційному циклі діяльності підприємств або в період до одного року.
Маркс К. [16, с. 156]	Під запасами розуміються матеріальні цінності, які перебувають на складах постачальників у вигляді готової продукції, на проміжних складах та складах споживачів.
Економічна енциклопедія [15, с. 583]	Запаси – наявність відповідних матеріальних ресурсів, до яких належать засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери матеріального виробництва та задоволення потреб населення і ще не використовуються.
Уотерс Д. [12, с. 362]	Запаси – товари та матеріали, що постачаються та зберігаються на підприємстві. Вони утворюються кожного разу, коли ресурси, що надходять чи виходять з підприємства, не використовуються, хоч і доступні.
Каніщенко Л. [13, с. 583]	Запаси – наявність відповідних матеріальних ресурсів, до яких належать засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, що ще не використовуються.

Продовження табл. А1 додатку А

Автор, джерело	Визначення
П(С)БО 9 «Запаси» [7]	Запаси - це 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.
МСБО (IAS) 2 «Запаси» [4]	Запаси - це активи, які передбачені для подальшого продажу в ході звичайної діяльності; що знаходяться у процесі виробництва для такого продажу, або ті, що знаходяться у вигляді сировини та матеріалів, які будуть використовуватись у процесі виробництва або надання послуг, за винятком незавершеного виробництва, що виникає за угодами на будівництво, включаючи безпосередньо пов'язані з ними угоди на надання послуг, фінансових інструментів та біологічних активів, що належать до сільськогосподарської діяльності, та сільськогосподарська продукція в момент її збирання.

* Складено на підставі джерела [33]

Таблиця А2 - Тракткування сутності поняття « виробничі запаси» у наукових працях різними науковцями*

Автор, джерело	Визначення
Безруких П.С. [9]	Під виробничими запасами розуміють різні речові елементи виробництва, що використовуються як предмети праці у виробничому та іншому господарських процесах.
Бержанір І.А. [28]	Виробничі запаси слід трактувати як частину матеріальних ресурсів підприємства, які є сукупністю предметів праці й перебувають на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих деталей, палива, тари й тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що становлять матеріальну основу продукції підприємства, надають їй якісних властивостей, беруть участь у виробництві протягом одного виробничого циклу й повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції.
Бондаренко Н.М. [29]	Виробничі запаси як елемент запасів є активами, що придбані зі сторони або самостійно виготовлені й утримуються підприємством для продажу, використання в процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб за умови їх повного споживання в одному операційному циклі.
Борисов А.Б. [10]	Виробничі запаси є сукупністю всіх матеріалів, які має підприємство, частиною оборотних засобів підприємства, які ще не включені в процес виробництва, але надійшли на робочі місця.
Бутинець Ф.Ф. [11, с. 313]	Виробничі запаси – це активи, які використовуються для подальшого продажу, під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.
Дмитренко А.В. [14]	Виробничі запаси – це сукупність предметів праці, які перебувають на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі, так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання в одному операційному циклі.
Ковальов В.В. [25, с. 518]	Виробничі запаси є частиною оборотних засобів підприємства. До їх складу входять сировина, матеріали, незавершене виробництво, готова продукція та товари для перепродажу.
Чейз Р.Б., Еквілайн Н.Дж. [24, с. 469]	Виробничі запаси поділяються на сировину, готову (кінцеву) продукцію, комплектуючі, допоміжні матеріали та незавершене виробництво.
Швець В.Г. [1]	Виробничі запаси (сировина, матеріали, паливо тощо) – це матеріальні активи, що перероблюються підприємством задля виготовлення продукції, обслуговування виробництва та загальновиробничих потреб.

* Складено на підставі джерела [33]

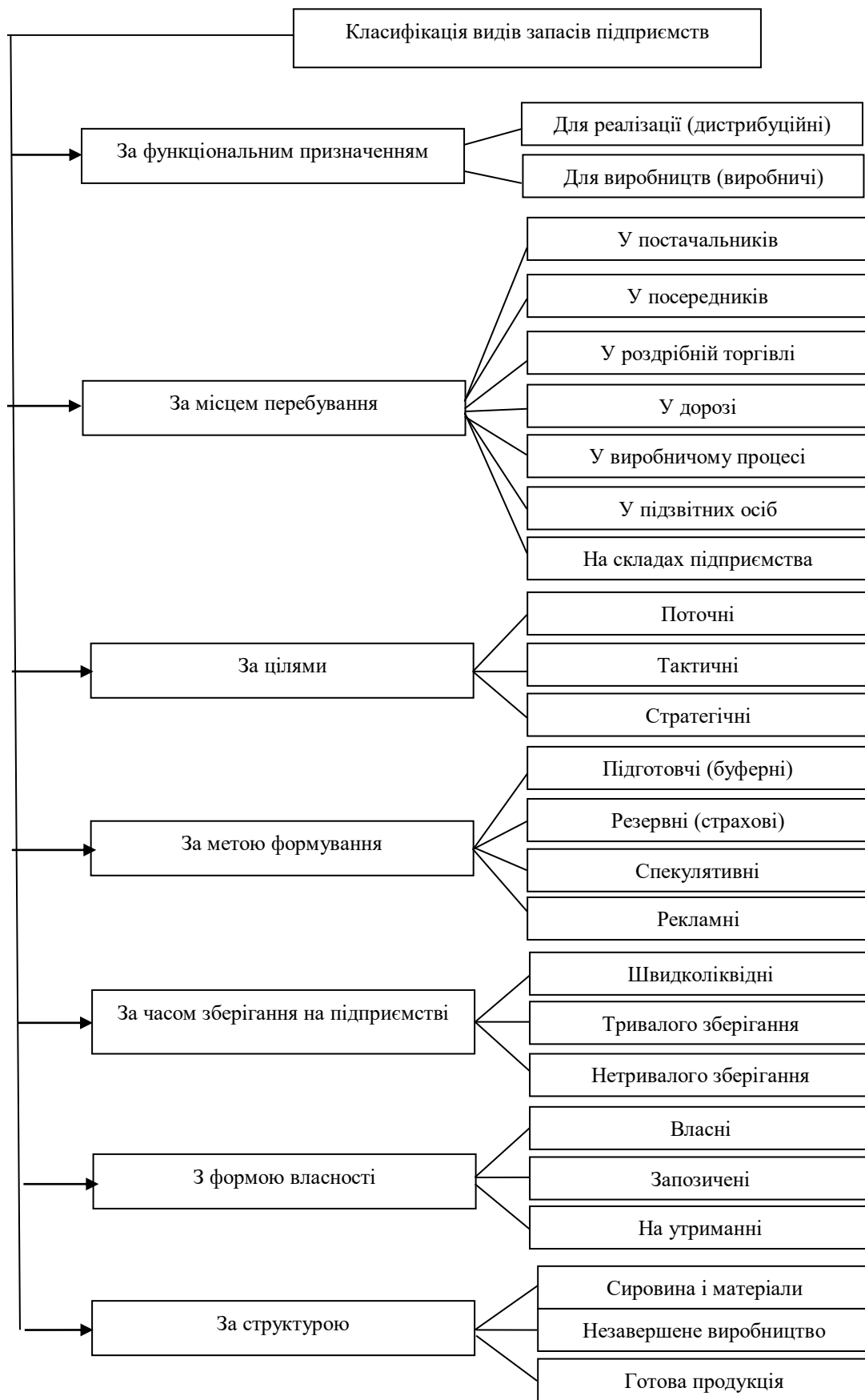


Рис. А3 – Узагальнена класифікація видів запасів підприємств [34]



Рис. Б1 - Оцінка запасів при їх надходженні на підприємство

Таблиця Б2 – Коротка характеристика субрахунків рахунку

20 «Виробничі запаси»*

Шифр і назва субрахунку	Характеристика субрахунку
201 «Сировина й Матеріали»	Призначений для відображення наявності та руху сировини й основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні. На цьому субрахунку ведеться облік матеріалів, що використовуються підрядними будівельними організаціями при здійсненні будівельно-монтажних, ремонтних робіт, облік допоміжних матеріалів, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей і сприяння у виробничому процесі, а також облік вартості заготовленої для переробки сільськогосподарської продукції
202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»	Призначений для відображення та руху купівельних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні конструкції та вироби – дерев'яні, залізобетонні, металеві, інші), придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці для їх обробки або для збирання, а також спеціальне обладнання та інструменти, пристрої та інші прилади, придбані науково-дослідними та конструкторськими підприємствами для проведення наукових (експериментальних) робіт за визначеною науково-дослідною або конструкторською темою
203 «Паливо»	Призначений для обліку наявності та руху палива, що купується чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на бензин, дизельне паливо, газ і мастильні матеріали. Якщо деякі види палива використовуються одночасно як матеріали і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 «Сировина й матеріали» і на субрахунку 203 «Паливо» – за ознакою переважності використання на цьому підприємстві. Також призначений для обліку створених на підприємстві запасів газу для технологічних та експлуатаційних потреб, для вироблення енергії та опалення будівель
204 «Тара й тарні матеріали»	Призначений для відображення наявності та руху всіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари та її ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо). Матеріали, які використовуються для додаткового обладнання вагонів, барж, суден з метою забезпечення збереження відвантаженої продукції, не відносяться до тари й обліковуються на субрахунку 201 «Сировина й матеріали»

Продовження табл. Б2 Додатку Б

Шифр і назва субрахунку	Характеристика субрахунку
205 «Будівельні матеріали»	Підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання та комплектуючих виробів, які підлягають до монтажу, та інших запасів, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій. На даному субрахунку необліковується обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, верстати, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірювальні та інші прилади, виробничий інвентар тощо. Витрати на придбання обладнання, що не потребує монтажу, відображаються безпосередньо на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» при надходженні їх на склад чи інше місце зберігання, експлуатації. Устаткування й будівельні матеріали, передані підряднику для монтажу й виконання будівельних робіт, списуються з субрахунку 205 на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» після підтвердження їх монтажу й використання
206 «Матеріали, передані в переробку»	Призначений для обліку матеріалів, переданих у переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Витрати на переробку матеріалів, що оплачуються стороннім підприємством, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, отриманих з переробки
207 «Запасні частини»	Призначений для обліку придбаних або виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті. На цьому ж субрахунку ведеться облік обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, що створюються в ремонтних підрозділах підприємств, на ремонтних підприємствах
208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	Призначений для обліку мінеральних добрив, отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками та хворобами сільськогосподарських культур, біопрепаратів, медикаментів, хімікатів, що і використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображаються саджанці, насіння та корми (покупні та власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві
209 «Інші матеріали»	Призначений для обліку відходів виробництва (обрубків, обрізків, стружки тощо), невиправного браку, матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, палива або запасних частин (металобрухт, утиль), зношених шин, бланків суворого обліку (за вартістю придбання) тощо

* Складено на підставі джерела [6]

Таблиця Б3 – Відображення в обліку операцій з надходження та витрачання виробничих запасів [36]

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Переведено виробничі запаси з однієї категорії до іншої	20 «Виробничізапаси»	20 «Виробничізапаси»
2	Оприбутковано виробничі запаси, повернуті з виробництва або виготовлені власними силами	20 «Виробничізапаси»	23 «Виробництво»
3	Зменшено суму браку на вартість відходів відбракованої продукції, яку переведено до складу виробничих запасів	20 «Виробничізапаси»	24 «Брак у виробництві»
4	Переведено до складу запасів активи, що були придбані як товар для продажу	20 «Виробничізапаси»	28 «Товари»
5	Оплачено витрати на транспортування виробничих запасів, що надійшли	20 «Виробничізапаси»	31 «Рахунки в банках»
6	Відображено надходження виробничих запасів у рахунок погашення дебіторської заборгованості	20 «Виробничізапаси»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
7	Оприбутковано запаси, придбані підзвітною особою	20 «Виробничізапаси»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
8	Оприбутковано виробничі запаси як внесок достатутного капіталу	20 «Виробничізапаси»	40 «Статутний капітал», 46 «Неоплачений капітал»
9	Відображено формування пайового капіталу	20 «Виробничізапаси»	41 «Пайовий капітал»
10	Проведено дооцінку запасів	20 «Виробничізапаси»	423 «Дооцінка активів»
11	Відображено надходження виробничих запасів, отриманих як цільове фінансування	20 «Виробничізапаси»	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
12	Оприбутковано виробничі запаси, що надійшли від постачальника на суму, що сплачується згідно договору (без ПДВ)	20 «Виробничізапаси»	63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»

Продовження табл. Б3 Додатку Б

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
13	Віднесено до первісної вартості придбаних виробничих запасів суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству	20 «Виробничізапаси»	64 «Розрахунки за податками й платежами»
14	Оприбутковано лишки запасів, виявлених в результаті інвентаризації	20 «Виробничізапаси»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
15	Оприбутковано запаси, що надійшли безоплатно	20 «Виробничізапаси»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»
16	Оприбутковано виробничі запаси, одержані внаслідок надзвичайних подій	20 «Виробничізапаси»	75 «Надзвичайні доходи»
17	Передано запаси в обмін на акції акціонерного товариства	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»	20 «Виробничізапаси»
18	Відпущено зі складу виробничі запаси для капітального будівництва власними силами	15 «Капітальні Інвестиції»	20 «Виробничізапаси»
19	Відпущено зі складу виробничі запаси для виробництва продукції	23 «Виробництво»	20 «Виробничізапаси»
20	Списано виробничі запаси на витрати, пов'язані з виправленням браку, або на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень	24 «Брак у виробництві»	20 «Виробничізапаси»
21	Переведено до складу товарів для продажу в торговельній мережі виробничі запаси, раніше придбані з метою використання у виробництві	28 «Товари»	20 «Виробничізапаси»
22	Відвантажено виробничі запаси в обмін на подібні активи	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	20 «Виробничізапаси»
23	Списано виробничі запаси на витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості, з освоєнням нових виробництв і агрегатів тощо	39 «Витрати майбутніх періодів»	20 «Виробничізапаси»

Продовження табл. Б3 додатку Б

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
24	Списано запаси для загально-виробничих потреб, цехам основного та допоміжного виробництв	91 «Загально-виробничі витрати»	20 «Виробничі запаси»
25	Використано запаси для адміністративних потреб на утримання і поточний ремонт будівель та інвентарю загальногосподарського призначення й інші господарські потреби	92 «Адміністративні витрати»	20 «Виробничі запаси»
26	Списано запаси для забезпечення збуту продукції	93 «Витрати на збут»	20 «Виробничі запаси»
27	Списано запаси на утримання об'єктів житлово-комунального господарства, соціаль-но-культурного призначення тощо	94 «Інші витрати операційної діяльності»	20 «Виробничі запаси»
28	Списано облікову вартість реалізованих виробничих запасів	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	20 «Виробничі запаси»
29	Списано різницю між балансовою та справедливою вартістю виробничих запасів, обмінаних на подібні активи	946 «Втрати від знецінення запасів»	20 «Виробничі запаси»
30	Списано суму зниження ціни виробничих запасів до чистої вартості реалізації	946 «Втрати від знецінення запасів»	20 «Виробничі запаси»
31	Відображено суму недостачі виробничих запасів у складі витрат звітної періоду	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	20 «Виробничі запаси»
32	Безоплатно передано запаси іншому підприємству за балансовою вартістю	949 «Інші витрати операційної діяльності»	20 «Виробничі запаси»
33	Списано запаси, втрачені внаслідок надзвичайних подій	99 «Надзвичайні витрати»	20 «Виробничі запаси»

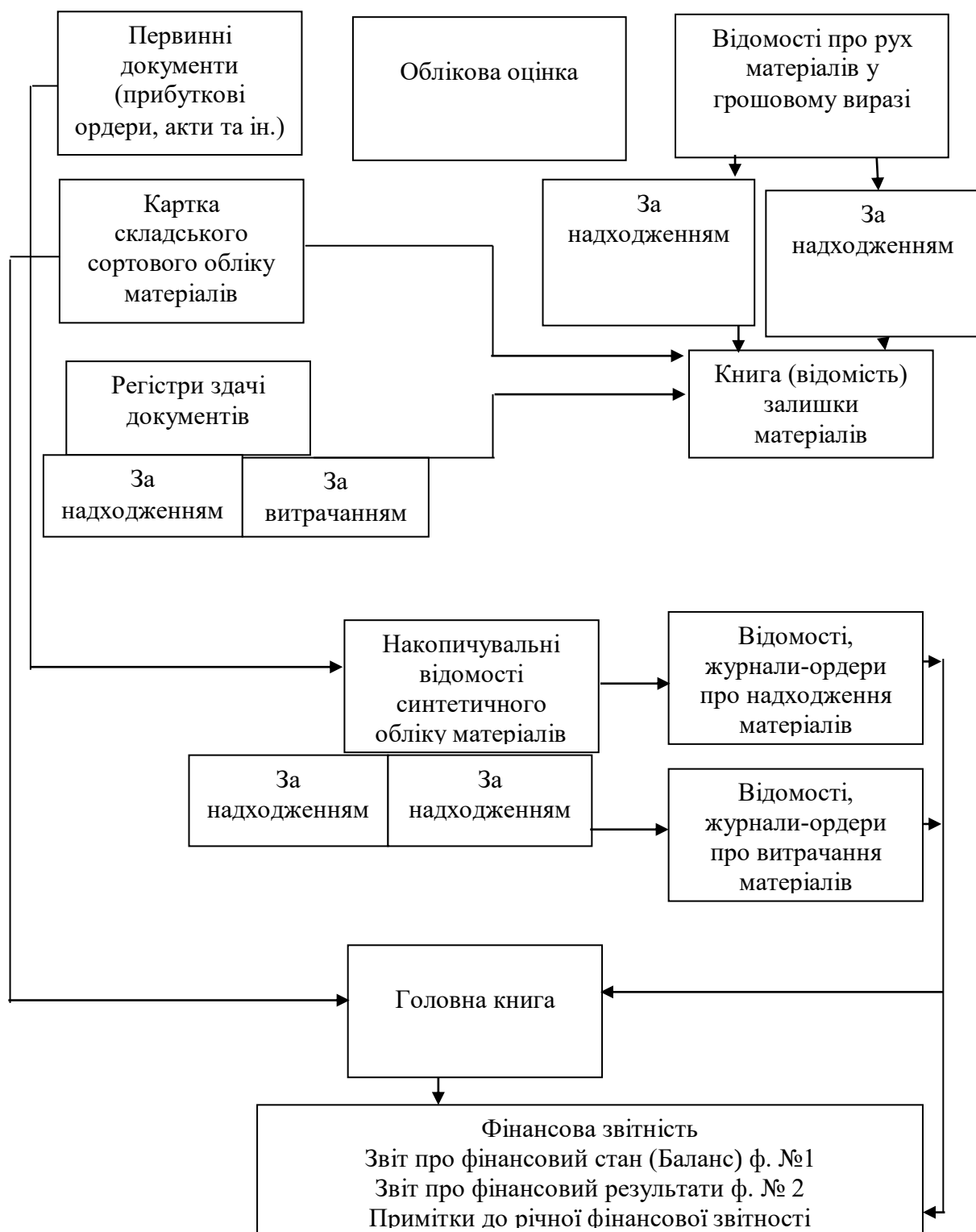


Рис. В1 - Схема інформаційних потоків облікової інформації з руху виробничих запасів [20]

Аудиторська фірма ТОВ «Device Group» Ліцензія №476432105497/99

Суб'єкт господарювання ТОВ «Вознесенський кон'ячний завод»

Період перевірки 21.07.2022 р – 31.08.2022 р.

**ТЕСТ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТОВ
«ВОЗНЕСЕНСЬКИЙ КОН'ЯЧНИЙ ЗАВОД»***

№	Зміст	Варіанти відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1.	Чи систематично звіряються дані аналітичного і синтетичного обліку?	+			
2.	Чи складаються акти про списання МШП, які стали непридатними?	+			
3.	Чи виділяється ПДВ окремим рядком у розрахункових, товарних і платіжних документах?	+			
4.	Чи здаються в бухгалтерію звіти про рух запасів згідно з документообігом?	+			
5.	Чи організований аналітичний облік запасів на необхідному рівні, чи ведуться картки складського обліку?	+			
6.	Чи розроблений наказ про облікову політику в частині рахунків щодо виробничих запасів?	+			
7.	Чи відображені в обліковій політиці методи оцінки і обліку на рахунках запасів?	+			
8.	Чи проведена класифікація запасів на відповідні групи для їх обліку?	+			
9.	Хто веде бухгалтерський облік руху запасів (освіта, бухгалтерський стаж, родинні зв'язки з МВО та розпорядниками)?		+		
10.	Наявність договорів про повну матеріальну відповідальність із працівниками, які безпосередньо пов'язані зі зберіганням, обробкою, продажем (відпусканням), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих йому запасів, якщо вони обіймають посади, передбачені спеціальним переліком.	+			
11.	Чи є служба внутрішнього аудиту або посадова особа, яка займається організацією внутрішнього контролю на підприємстві, а також ревізійна комісія, постійно діюча інвентаризаційна комісія?		+		

Продовження табл. Додатку Г

№	Зміст	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
12.	Чи є посадові інструкції або положення про роботу служб внутрішнього контролю?		+		

13.	Чи є програма внутрішньогосподарського контролю?		+		
14.	Чи виконується програма внутрішнього контролю?		+		
15.	Чи проводиться інвентаризація запасів, коли і скільки разів?	+			щорічно
16.	Чи відображається в обліку результат інвентаризації?		+		
17.	Чи перевіряється правильність оцінки і обліку запасів?		+		
18.	Чи перевіряється законність і доцільність витрачання запасів?		+		
19.	Чи порівнюються первинні дані про витрачання запасів із даними обліку про рух запасів із наданими звітами?	+			
20.	Чи виявляються особи, винні в перевитрачанні сировини і матеріалів?		+		
21.	Чи проводиться перевірка повноти і своєчасності оприбуткування запасів?	+			
22.	Чи перевіряється використання запасів за різними напрямками діяльності?	+			
23.	Чи є необхідним проведення суцільної документальної перевірки окремих напрямів надходження і використання (руху) запасів;		+		
24.	Чи відповідає зберігання запасів вимогам щодо належного зберігання: охорона, страхування (технологічні умови, необхідні пристрої, запобігання псуванню) тощо?	+			
25.	Чи закріплені запаси, що знаходяться на складі і в експлуатації, за особами, відповідальними за їх зберігання і використання?	+			
26.	Чи ведеться облік по кожній підзвітній особі?	+			
27.	Працівників, безпосередньо пов'язаних зі збереженням та відпусканням запасів, зобов'язують брати відпустку, призначають на час відпустки інших осіб, здійснюють передачі, інвентаризації?	+			
28.	Доступ до комп'ютеризованих записів про запаси є тільки у осіб, для яких це пов'язано з посадовими обов'язками?		+		
29.	Чи використовуються попередньо пронумеровані документи, чи їх видача реєструється в журналі (книгах), пронумерованому, прошнурованому, скріпленому печаткою?		+		

Продовження табл. Додатку Г

№	Зміст	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
30.	Чи виявлені у звітному періоді факти крадіжки та псування запасів та на яку суму?		+		
31.	Чи списувалися за нормами природний убуток запасів та їх сума?	+			
32.	Чи ліквідовувалися у звітному періоді запаси та їх сума?		+		
33.	Чи оприбутковували зайві матеріальні цінності, виявлені в результаті інвентаризації, та на яку суму?		+		

34.	Чи списувалися неліквідні й залежані ТМЦ та на яку суму?		+		
35.	Чи проводяться на підприємстві незаплановані (раптові) інвентаризації окремих видів запасів, груп, в окремих місцях зберігання та в підзвіті?	+			
36.	Чи проводиться звірка даних регістрів бухгалтерського обліку запасів із даними Головної книги?	+			
37.	Чи здійснюється звірка за відпусканням запасів на підставі лімітно-забірних карт із документами на витрачання?		+		
38.	Чи проводиться контроль за фактами списань від псування та знищення запасів?	+			
39.	Чи здійснюється контроль за своєчасністю пред'явлення претензій щодо якості та кількості одержаних записів?	+			
40.	Чи проводиться контроль за списанням запасів від браку у виробництві?		+		
41.	Чи проводиться контроль за точністю підрахунку первинних документів?	+			
42.	Ціни, підрахунки в інвентаризаційних описах перевіряються третьою особою?	+			
43.	Посадові особи періодично виявляють зіпсовані, морально застарілі і т. ін. запаси?		+		

* Використано умовні дані для прикладу

Виконав

Гончарова В.Г.

Перевірила

Чеканова А. В.

Аудиторська фірма ТОВ «Device Group» Ліцензія №476432105497/99

Суб'єкт господарювання ТОВ «Вознесенський кон'ячний завод»

Період перевірки 21.07.2022 р – 31.08.2022 р.

ПРОГРАМА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ*

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Термін перевірки	Примітки
1.	Перевірити відповідність даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку, даним Головної книги, звітності			
2.	Перевірити фактичну наявність запасів (за умови нагляду аудитором проведення інвентаризації запасів додатково розглядається "Програма аудиту для нагляду за проведенням інвентаризації запасів"). Перевірити організацію складського господарства, стан збереження запасів			
3.	Перевірити повноту оприбуткування запасів за наявності документів, які підтверджують їх придбання: — вибіркова взаємна звірка господарських договорів, накладних, фактур тощо та облікових регістрів на предмет ідентичності ряду показників: номенклатури, ціни, кількості, дат оприбуткування тощо			
4.	Перевірити організацію контролю за зберіганням, використанням і погашенням довіреностей: — звірити за прибутковими документами, чи не було випадків передачі довіреностей іншим особам, зміни назви постачальників тощо; — звірити дані графи "відмітка про використання довіреностей" журналу обліку довіреностей ф. М-3 з даними первинних документів з оприбуткування запасів на склад; — перевірити своєчасність здачі до бухгалтерії не-використаних довіреностей (строки, відмітки)			
5.	Звірити правильність оформлення надходження та списання запасів: — звірити дані первинних документів із записами карток складського обліку; - взаємна звірка даних матеріального звіту та накладних, рахунків-фактур, лімітно-забірних карт із метою виявлення не вказаних у звіті первинних документів, підтвердження облікової ціни, наявності підписів матеріально відповідальних осіб тощо; — звірка віднесення в підзвіт окремим особам відпущених запасів, які не повинні списуватися в момент відпускання на витрати виробництва; — перевірити кореспонденцію рахунків на відпускання запасів у Головній книзі			

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Термін перевірки	Примітки
1.	Перевірити законність списання запасів при втратах: — дотримання встановленого порядку оформлення; — перевірка правильності застосування норм природного убутку при виявленні нестач			
2.	Перевірити дотримання лімітів із відпускання запасів: — зустрічна перевірка лімітно-забірних карт із документами на витрачання			
3.	Вивчити стан матеріальної відповідальності за збитки, завдані підприємству			
4.	Перевірити своєчасність пред'явлення претензій за якістю та кількістю запасів			
5.	Перевірити достовірність інформації про запаси, що відображаються у примітках до фінансової звітності згідно з нормами П(С)БО 9			
6.	Перевірити правильність визнання запасів активами згідно з нормами П(с)БО 9: - чи є ймовірність того, що підприємство отримає економічні вигоди, пов'язані з використанням запасів; - чи достовірно визначена вартість запасів			
7.	Перевірити правильність визначення первісної вартості запасів при їх придбанні: — визначення при придбанні, виготовленні; — на підставі яких документів (висновків) визначено справедливую вартість запасів, отриманих безкоштовно, внесених до статутного капіталу, придбаних в обмін			
8.	Перевірити правильність відображення в обліку операцій зі списання запасів			
9.	Перевірити, який із методів оцінки запасів при відпусканні їх у виробництво, на продаж або інше вибуття застосовується на підприємстві: — згідно з наказом про облікову політику; — фактично (способом звірки даних аналітичного обліку та розрахунків)			
10.	Перевірити, чи правильно відображена в бухгалтерському обліку одиниця обліку запасів (найменування або однорідна група)			
11.	Перевірити достовірність даних за залишками запасів у фінансовій звітності: — чи відображаються запаси за найменшою з двох оцінок: початковою вартістю або вартістю чистої реалізації запасів			
12.	Формування реєстрів виявлених порушень			

* Використано умовні дані для прикладу

Склад

Гончарова В.Г.

Ознайомилась

Чеканова А. В.

Витяг
з протоколу № 6
засідання кафедри обліку та аудиту
від 29 листопада 2023 р.

Голова засідання кафедри: завідувач кафедри обліку та аудиту проф. Немченко В.В.

БУЛИ ПРИСУТНІМИ: проф. Купріна Н.М., проф., Мельник Ю.М., доценти: Антонюк О.П., Ощепков О.П., Ступницька Т.М., Тарасова О.В., Васьковська К.О., Баранюк Х.О., ас. Гребейникова Н.А.

СЛУХАЛИ: Про результати наукового колоквіуму «Сучасні аспекти проведення аналізу функціонування національної економіки та діяльності її суб'єктів в контексті забезпечення їх конкурентоспроможності та ефективності діяльності», який проводився 28 листопада 2023 року о 11.00 в рамках наукової школи «Забезпечення конкурентоспроможності та ефективності функціонування національної економіки та її суб'єктів» кафедри Обліку та аудиту Одеського національного технологічного університету

УХВАЛИЛИ:

1. Затвердити результати наукового колоквіуму «Сучасні аспекти проведення аналізу функціонування національної економіки та діяльності її суб'єктів в контексті забезпечення їх конкурентоспроможності та ефективності діяльності».

2. Здобувачам вищої освіти які підготували та доповідали на науковому колоквіуму в рамках дослідження за темами КРМ і КРБ надати апробацію наукових досліджень, а саме:

2.19. Здобувачу СВО «Магістр», спец. 071 «Облік і оподаткування», ОПП «Облік і аудит» – Х.М. Гуцовой, тема доповіді: «Особливості аналізу виробничих запасів на підприємствах харчової промисловості в сучасних умовах».

Зав. кафедри
обліку та аудиту

Валерій НЕМЧЕНКО

Секретар

Людмила ГОЛОВАЧЕНКО