

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДОНЕЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ІМЕНІ ВАСИЛЯ СТУСА

МИХАЙЛИШЕНА АЛІНА МИХАЙЛІВНА

Допускається до захисту:
завідувач кафедри обліку, аналізу і аудиту,
д-р екон. наук, професор

_____ Є. Є. Іонін
« » _____ 20__ р.

ОБЛІК І АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

Кваліфікаційна (магістерська) робота

Науковий керівник:
В. В. Томчук, доцент кафедри
обліку, аналізу і аудиту
к.е.н., доцент

Оцінка: _____ / _____ / _____

Голова ЕК: _____

Вінниця 2021

Михайлишена А. М. Облік і аудит виробничих запасів підприємства. Спеціальність 071 «Облік і оподаткування», Освітня програма «Облік і оподаткування». Донецький національний університет імені Василя Стуса, Вінниця, 2021.

У кваліфікаційній роботі досліджено економічну сутність виробничих запасів та їх роль в діяльності підприємства, розглянута нормативно-правова база регулювання обліку та аудиту виробничих запасів. Визначено загальні принципи визнання, класифікації і оцінки виробничих запасів відповідно до міжнародних та національних стандартів, розглянуто документальне оформлення руху виробничих запасів на підприємстві, принципи автоматизації їх обліку, особливості зарубіжного досвіду. Досліджено аспекти організації і проведення аудиту виробничих запасів, визначено його найпоширеніші проблеми і виясненні шляхи вдосконалення.

Ключові слова: виробничі запаси, матеріальні цінності, бухгалтерський облік, стандарти бухгалтерського обліку, управління виробничими запасами, документальне оформлення, синтетичний і аналітичний облік, автоматизація, контроль, аудит.

Табл. 9, Рис. 10, Бібліограф.: найм. 52.

Mykhailyshena A. Accounting and audit of enterprise stocks. Specialty 071 «Accounting and taxation», Programme «Accounting and taxation». Vasyl' Stus Donetsk National University, Vinnytsia, 2021.

In the qualification work the economic essence of production stocks and their role in activity of the enterprise is investigated, the normative-legal base of regulation of the account and audit of production stocks is considered. The general principles of recognition, classification and estimation of production stocks according to the international and national standards are defined, documentary registration of the movement of production stocks at the enterprise, principles of automation of their account, features of foreign experience are considered. Aspects of the organization and carrying out of audit of production stocks are investigated, its most widespread problems are defined and ways of improvement are clarified.

Keywords: inventories, tangible assets, accounting, accounting standards, inventory management, documentation, synthetic and analytical accounting, automation, control, audit.

Tabl. 9, Fig. 10, Ref. 52.

ЗМІСТ

| | |
|---|----|
| ВСТУП..... | 4 |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ..... | 8 |
| 1.1. Економічна сутність виробничих запасів та їх роль в діяльності підприємства..... | 8 |
| 1.2. Нормативно-правова база регулювання обліку та аудиту виробничих запасів..... | 13 |
| РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ.. | 22 |
| 2.1. Визнання, класифікація і оцінка виробничих запасів підприємства відповідно до міжнародних та національних стандартів..... | 22 |
| 2.2. Документальне оформлення руху виробничих запасів підприємства..... | 29 |
| 2.3. Організація синтетичного і аналітичного обліку виробничих запасів..... | 35 |
| 2.4. Зарубіжний досвід обліку виробничих запасів..... | 43 |
| 2.5. Автоматизація обліку виробничих запасів на підприємстві..... | 48 |
| РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ..... | 53 |
| 3.1. Процес організації та проведення аудиту виробничих запасів підприємства і оформлення результатів аудиторської перевірки..... | 53 |
| 3.2. Шляхи вдосконалення аудиторської перевірки обліку виробничих запасів підприємства..... | 72 |
| ВИСНОВКИ..... | 78 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ..... | 83 |
| ДОДАТКИ..... | 90 |

ВСТУП

Актуальність теми. Щоб здійснювати виробничо-господарську діяльність підприємством будь-якої форми власності та галузі економіки використовуються виробничі запаси, які є однією із найважливіших його складових. Вони забезпечують безперервний процес діяльності підприємства, адже являють собою важливу складову майна та займають домінуючу позицію у структурі витрат підприємства різної сфери діяльності, саме тому ефективне використання виробничих запасів – це головна передумова для того, щоб підприємство функціонувало успішно. Достовірність та об'єктивність відображених в бухгалтерському обліку і звітності операцій, які пов'язані з рухом матеріальних цінностей, визначає те, наскільки правильно будуть розраховані основні показники результатів господарської діяльності суб'єкта господарювання та його реальне фінансове становище. Звідси слідує, що правдивість і неупередженість усіх важливих для зацікавлених користувачів показників у великій мірі залежить від таких чинників, як: достовірність, об'єктивність, правдивість та повнота відображення господарських фактів щодо руху виробничих запасів.

Однак, аби забезпечити підприємство виробничими запасами та організувати їх ефективне використання необхідно застосовувати певний ряд дій щодо виявлення, оцінки та реалізації виявлених запасів. Для цього необхідним є проведення систематичного обліку і аудиту, якісно аналізувати рівень та динаміку забезпеченості, і того чи ефективно використовуються виробничі запаси. Таким чином, існує велика кількість вимог до їх організації і проблеми, які стосуються обліку і аудиту виробничих запасів, на сьогоднішній день дійсно є актуальними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, які стосуються теоретико-методичних аспектів обліку і аудиторської перевірки виробничих запасів, їх особливостей і проблемних моментів, показав, що даним питанням переймається багато вітчизняних вчених-економістів. Зокрема, досліджувана тематика

висвітлена у наукових працях таких дослідників, як: Подолянчук О. А., Коваль Н. І., Рубан Л. О., Яковенко Т. І., Прокопович Л. Б., Максименко І. Я., Іванченко А. Г., Шендригоренко М. Т., Циган Р. М., Дідур С. В., Солодков Д. Є., Назаренко І. М., Місюрів О. В., Рогова Д. О., Беренда Н. І., Меліхова Т. О., Ніколаєнко Н. С., Артеменко Н. В., Роева О. С., Кришук А. Ю., Гамова О. В., Феофанов Л. К. та інші.

Звичайно, що усі наукові праці в цій області дослідження – це важливий внесок в удосконалення обліку і аудиту виробничих запасів. Однак, під впливом сучасних економічних викликів досі залишається актуальним питання щодо єдиного визначення категорії «виробничі запаси», їх класифікації, оцінки, організаційно-методичних аспектів обліку і аудиту в управлінні виробничими запасами. Тому у сучасних умовах господарювання дана проблематика потребує подальшого вивчення.

Об'єктом дослідження є облік і аудит виробничих запасів на ФГ «Агро. Поділля».

Предметом дослідження виступають аспекти теорії, методології та практики обліку і аудиту виробничих запасів підприємства.

Мета написання кваліфікаційної роботи полягає у вивченні теоретичних та практичних засад організації обліку і аудиторської перевірки виробничих запасів, а також виявленні можливих шляхів вдосконалення аудиторської перевірки обліку виробничих запасів підприємства.

Для досягнення поставленої мети набули необхідності вирішення наступні **завдання**:

- з'ясувати економічну суть виробничих запасів, їх класифікацію, визнання і оцінку, а також основні завдання обліку і методика проведення аудиту;
- розглянути нормативно-правову базу регулювання облікового та аудиторського процесу виробничих запасів на підприємстві;
- розкрити особливості організації синтетичного і аналітичного обліку виробничих запасів і документальне оформлення їх руху;
- дослідити зарубіжну практику обліку виробничих запасів;

- виявити особливості ведення автоматизованого обліку матеріальних цінностей на підприємстві;
- розглянути процес організації аудиторської перевірки матеріальних цінностей підприємства;
- охарактеризувати особливості формування результатів аудиторської перевірки виробничих запасів;
- узагальнити існуючі проблеми аудиторської перевірки виробничих запасів і надати можливі шляхи її вдосконалення.

Методи дослідження. При написанні кваліфікаційної роботи використовувались наступні методи: порівняння та узагальнення; аналіз і синтез, індукція та дедукція – для визначення рівня розвитку і покращення системи обліку та аудиту виробничих запасів; систематизація, гіпотеза та припущення – щоб сформулювати власну думку та розробити рекомендації щодо вдосконалення аудиторської перевірки обліку ТМЦ господарюючого суб'єкта.

Наукова новизна отриманих результатів в процесі дослідження полягає у тому, щоб визначити, уточнити та обґрунтувати теоретичні та методологічні положення обліку і аудиту виробничих запасів, а також розробити рекомендації щодо їх удосконалення.

Практичне значення проведеного дослідження полягає у розробці та наданні рекомендацій стосовно облікового процесу і аудиторської перевірки щодо виробничих запасів, які можуть знайти раціональне використання у практиці вітчизняних підприємств.

Апробація результатів дослідження. За тематикою магістерського дослідження опубліковано статтю на тему «Особливості обліково-аналітичного забезпечення управління виробничими запасами» у збірнику наукових праць «Економічний аналіз» (Тернопіль, 2021), а також тези на тему «Організація та ведення обліку виробничих запасів на вітчизняних підприємствах: сучасний стан та шляхи вдосконалення» у збірнику праць XXI Всеукраїнської наукової конференції студентів, аспірантів та молодих вчених «Проблеми розвитку соціально-економічних систем в національній та глобальній економіці»

(Вінниця, 2021). Окрім цього отримано довідку про те, що результати дослідження заслуговують практичного використання у діяльності фермерського господарства «Агро. Поділля».

Структура роботи. Кваліфікаційна (магістерська) робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел із 52 найменувань, і п'ятих додатків. Загальний обсяг роботи становить 99 сторінок.



РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1.1. Економічна сутність виробничих запасів та їх роль в діяльності підприємства

Для того, щоб здійснювати свою діяльність будь-який суб'єкт господарювання використовує певні ресурси, серед яких важливе місце посідають виробничі запаси. Їх наявність і ефективне використання – це важлива передумова успішного здійснення виробничого процесу підприємства, адже їх використовують у повному обсязі і тому виникає потреба в абсолютному поновленні на наступні цикли виробництва [1].

Якщо розкривати економічну суть виробничих запасів, то слід обґрунтувати законодавчо визначене трактування терміну «запаси», оскільки зміст категорії «виробничі запаси» не визначено. Так, відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» 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 [2].

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» визначає запаси як активи, які:

- утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу;
- перебувають у процесі виробництва для такого продажу або
- існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг [3].

Податковий кодекс України визначає запаси як активи, вартість яких може бути достовірно визначена, для яких існує імовірність отримання їх власником -

суб'єктом господарювання економічної вигоди, пов'язаної з їх використанням. Відповідно до положень кодексу запаси включають: сировину, призначену для обслуговування виробництва, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, та адміністративних потреб; готову продукцію, що виготовлена на гірничому підприємстві, у тому числі шляхом виконання господарських договорів про послуги з давальницькою сировиною, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом [4].

Отже, як бачимо, основну увагу у визначенні категорії «запаси» приділено поняттю «активи», яке Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» трактує як ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому [5].

Узагальнюючи вищевикладене, можна сказати, що запаси розуміють під собою активи, які є складовою матеріальних ресурсів і беруть участь у господарських процесах (постачання, виробництва, реалізації) підприємства протягом року або одного операційного циклу, а також створенні продукту праці.

Весь капітал (виробничі фонди), яким володіє підприємство складається з основного, оборотного та капіталу обігу. Запаси підприємства відносяться до складу оборотних засобів капіталу. Оборотні фонди складаються із засобів виробництва в частині запасів (виробничі запаси, малоцінні швидкозношувані предмети, НЗВ, брак), які в повній мірі споживають протягом кожного виробничого циклу і їх вартість повністю переноситься на вартість виготовленої продукції. А капітал обігу складається із продуктів праці (товари та готова продукція). Місце виробничих запасів у складі матеріальних ресурсів підприємства представлено на рисунку 1.1 [6].

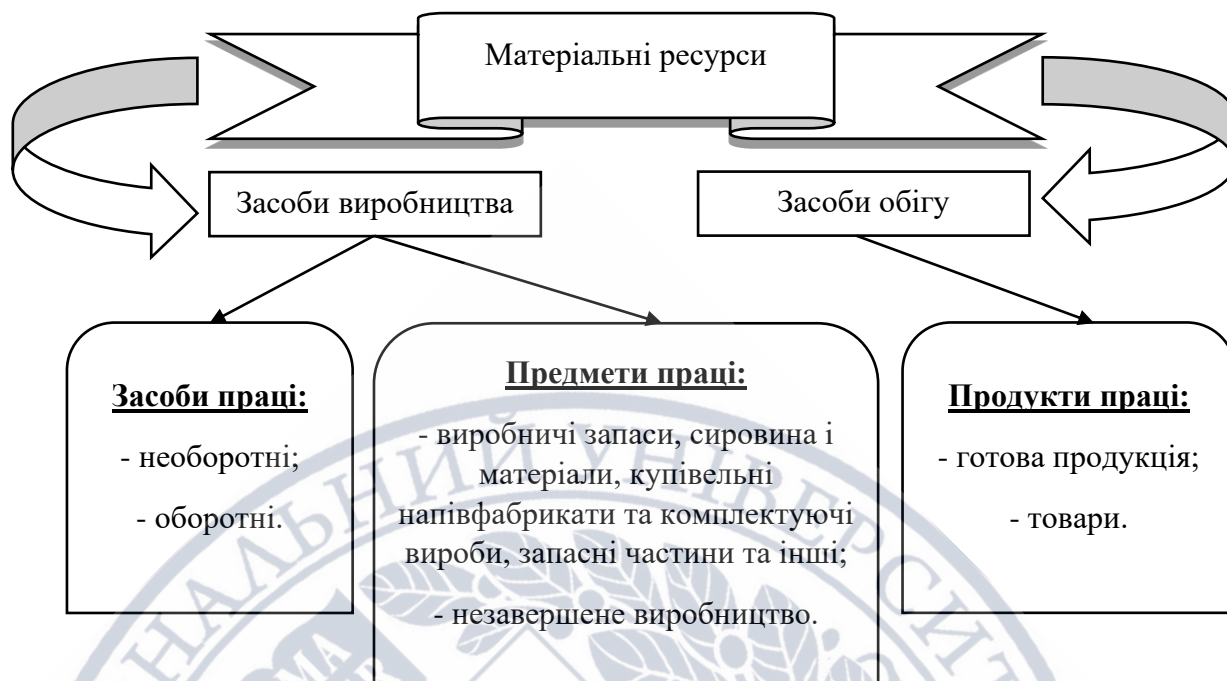


Рисунок 1.1 - Місце виробничих запасів у складі матеріальних ресурсів

Як уже зазначалось, визначення поняття «виробничі запаси» на законодавчому рівні відсутнє, тому науковці по різному трактують їх сутність. Дослідивши існуючі підходи до тлумачення цієї категорії серед науковців, дійшли висновку, що:

- багато економістів і вчених, розкриваючи питання обліку запасів, використовують визначення, представлене в П(С)БО 9;
- деякими вченими ототожнюються поняття «виробничі запаси» і «матеріальні ресурси», а також поняття «запаси» і «виробничі запаси»;
- окремі джерела використовують термін «товарно-матеріальні цінності»;
- деякі автори до виробничих запасів, як частини предметів праці, не відносять МШП та незавершене виробництво [7].

Таким чином, у науковців відсутній єдиний підхід до трактування змісту виробничих запасів. На нашу думку, вони являють собою матеріальні оборотні активи (які, придбаються або виготовляються самостійно), які мають речову форму, макроекономічний зміст, призначення і наявну облікову складову, що протягом операційного циклу використовують в повному обсязі для створення

продукції, товарів, надання послуг, виконання робіт, а також для будь-яких господарських чи управлінських потреб підприємства.

Потрібно зауважити, що одним з найважливіших факторів підтримання високої результативності та ефективності виробничої діяльності підприємства є раціональна система формування виробничих запасів та управління ними. Управління виробничими запасами розуміє під собою забезпечення і підтримку оптимального об'єму й видів матеріальних ресурсів, які необхідні для того, щоб без перешкод реалізувати стратегічний план організації. Завдяки ефективному управлінню виробничими запасами можливо знизити тривалість виробничого й усього операційного циклу, забезпечити зниження поточних витрат на їх зберігання, вивільнити із господарського обороту частину коштів, шляхом реінвестування їх в інші активи.

Важливе місце серед завдань діяльності підприємства посідає забезпечення ефективного використання виробничих запасів, яке можна охарактеризувати наступними показниками: коефіцієнт оборотності; тривалість одного обороту; рентабельність виробничих запасів; коефіцієнт завантаження оборотних коштів. Ефективність використання виробничих запасів – це одне із тих важливих завдань, яке постає перед підприємством в теперішніх умовах діяльності і її можливо досягти в тому випадку, якщо оборотність виробничих запасів на всіх стадіях їх кругообігу буде прискореною, адже саме це дозволяє заощадити значні суми, і крім цього збільшаться обсяги виробництва та реалізація продукції без додаткових фінансових ресурсів [8].

Вважаємо, що запаси – це одна з самих важливих складових, які включаються до собівартості продукції, робіт, послуг. Правдивість даних про отриманий підприємством прибуток в першу чергу залежить від правильного ведення обліку запасів, їх збереження, від того чи правильно визначаються основні показники, які характеризують результати господарської діяльності та реальне фінансове становище. Тому можна дійти висновку, що об'єктивність, своєчасність подання, правдивість та повнота відображення господарських операцій, які пов'язані з рухом запасів на підприємстві, становлять основний

фактор правдивості і неупередженості усіх суттєвих для користувачів показників.

В залежності від того в яких умовах функціонує підприємство величина оптимального обсягу виробничих запасів буде різнитися і повинна визначатися економічною службою підприємства. Як вже говорилося, інформація про виробничі запаси має великий вплив на фінансовий стан підприємства і його виробничі результати, тому, маючи на меті нормальний хід виробництва і збут продукції, кількість запасів повинна бути оптимальною. Збільшення питомої ваги запасів може свідчити про те, що:

- розширилися масштаби діяльності підприємства;
- запасами управляють неефективно, в результаті чого вагома частина капіталу в запасах вступає в стадію «заморозки» на довгий час, прослідковується сповільнення його оборотності. Також мають місце проблеми з ліквідністю, наявне збільшення псування сировини і матеріалів, прослідковується зростання складських витрат, що негативно впливає на кінцеві результати діяльності. Усе перераховане свідчить про спад ділової активності підприємства;
- є прагнення захистити кошти від знецінення під впливом інфляції.

В той же час недостача запасів (сировини, матеріалів, палива) так само здійснює негативний вплив на виробничу і фінансову діяльність підприємства. Саме тому кожне підприємство має зробити все необхідне, що виробництво вчасно і в повному обсязі забезпечувалось усіма потрібними ресурсами, але ще повинне слідкувати за тим, щоб ці ресурси не залежувались на складах [9].

Отже, виробничі запаси є невід'ємною складовою для безперервного функціонування суб'єкта господарювання. Таким чином, щоб забезпечити зростання його виробничого потенціалу у сучасних умовах господарювання постає необхідність в створенні якісної системи управління ними, адже запасам відведено особливе місце в складі майна підприємства. Тому господарська діяльність підприємства буде ефективна тільки в тому випадку, якщо воно буде правильно управляти та раціонально використовувати виробничі запаси.

1.2. Нормативно-правова база регулювання обліку та аудиту виробничих запасів

Загальновідомо, що мета ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності полягає у тому, щоб забезпечувати користувачів повною, правдивою та неупередженою інформацією про рух активів, стосунки з покупцями, замовниками, постачальниками, працівниками, власниками, про результати діяльності підприємства і в цілому про його фінансовий стан. Аби досягти цієї мети в сфері бухгалтерського обліку та аудиту здійснюється регулювання з боку держави. Його основним завданням в Україні є визначення для всіх суб'єктів господарювання правил, які будуть єдиними для облікового процесу та здійснення аудиторської перевірки.

Порядок того, як вести бухгалтерський облік виробничих запасів на підприємствах регулюється цілим рядом нормативно-правових актів, які забезпечують:

- дотримання підприємствами єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, які дають гарантію та захищають інтереси користувачів облікової інформації;
- достовірність та повноту визначених даних маючи на меті задовільнити інформаційні потреби користувачів [10].

Отже, нормативно-правовим регулюванням бухгалтерського обліку повинні забезпечуватись інтереси усіх зацікавлених користувачів щодо фінансового стану і результатів діяльності підприємства. Воно в Україні представлене п'ятьма рівнями (рисунок 1.2).

Таким чином, правова основа ведення бухгалтерського обліку і аудиту являє собою сукупність певних законодавчих, нормативних актів, якими регулюється фінансово-господарська діяльність на підприємствах будь-якої форми власності. До її складу входять документи Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів, Державного комітету статистики, Державної фіскальної служби, Національного банку України та інших державних органів.

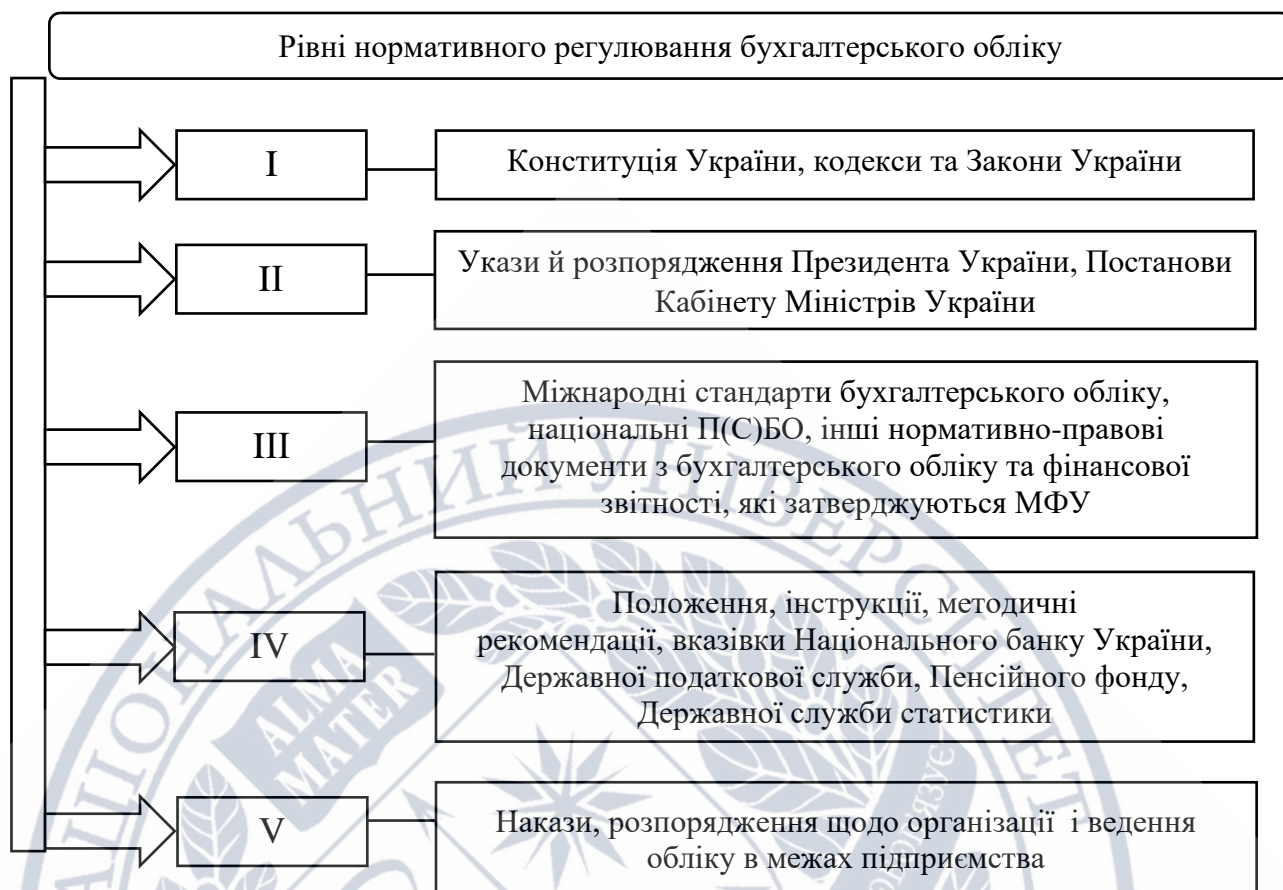


Рисунок 1.2 - Структура нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні

У додатку А представлена ієрархія нормативно-правових документів, які, на нашу думку, є основними у сфері регулювання обліку та аудиту виробничих запасів. Це, зокрема: Податковий кодекс України [4]; Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [11]; Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [12]; Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [5]; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [2]; накази Міністерства статистики України, постанови Кабінету Міністрів, різні положення, інструкції, методичні рекомендації тощо.

Доцільно буде дати коротку характеристику основним законодавчим актам і нормативним документам з обліку і аудиту виробничих запасів. Так, Податковим кодексом України регулюються відносини, пов'язані із справлянням

податків і зборів. В ньому перелічуються податки і збори, що справляються в нашій країні, а також зазначений порядок того, як вони повинні адмініструватися, зазначені платники податків та зборів із уточненням їх прав та обов'язків, описана компетенція контролюючих органів, те, якими повноваженнями і обов'язками наділені посадові особи під час того, як здійснюють податковий контроль, і зазначено яка саме відповідальність несеється за порушення податкового законодавства [4].

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність» є основним нормативно-правовим актом, який регулює те, як ведеться бухгалтерський облік на підприємстві. Ним визначаються правові засади щодо того, як повинен регулюватися, організовуватися, вестися бухгалтерський облік та складатися фінансова звітність в Україні. Закон має дію на всіх юридичних осіб, що створені відповідно до законодавства України, незалежно від того яку організаційно-правову форму і форму власності вони мають, а також на представництва суб'єктів господарської діяльності із зарубіжних країн, які мають обов'язок вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із нормами законів [11].

Основний стандарт, яким регулюється рух запасів у бухгалтерському обліку підприємства відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, є МСБО 2 «Запаси». Цим стандартом надаються рекомендації щодо того, як потрібно визначати собівартість та в подальшому визнавати витрати, при цьому слід включати будь-яке часткове списання до чистої реалізаційної вартості. У ньому також представлені рекомендації щодо формул собівартості для визначення собівартості запасів [3].

Підприємство, яке здійснює облік операцій з виробничими запасами, зобов'язане дотримуватися вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». У цьому нормативному документі визначено методологічні засади щодо того, як повинна формуватися у бухгалтерському обліку інформація про запаси і яким чином вона має розкриватися у фінансовій звітності. У П(С)БО

також наявне визначення та розкриті особливості методів оцінки запасів, перелічуються витрати, які формують їх первинну вартість [2].

Суб'єктам господарювання, діяльність яких пов'язана з виробництвом сільськогосподарської продукції, варто брати до уваги норми Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». Мета цього нормативно-правового документа полягає у визначенні облікового підходу, а також того як має розкриватися інформація, яка пов'язана з діяльністю у сфері сільського господарства. Окрім цього МСБО розкриває особливості віднесення об'єктів обліку до біологічних активів, сільськогосподарської продукції або ж продуктів, які є результатом переробки після збирання врожаю, а також принципи їх визнання та оцінки, визначення справедливої вартості тощо [13].

Не менш важливим нормативно-правовим документом у сфері регулювання діяльності сільськогосподарських підприємств є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Ним визначаються методологічні засади щодо того, як повинна формуватися в бухгалтерському обліку інформація стосовно біологічних активів і додаткових біологічних активів, які одержують в результаті біологічного перетворення таких активів, і продукцію сільського господарства, а також розкриваються особливості щодо того, як треба розкривати інформацію про усе перераховане у фінансовій звітності [14].

Основні П(С)БО, нормами яких зобов'язані керуватися бухгалтери з обліку виробничих запасів, це:

- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» - у ньому визначається мета, склад і принципи щодо того, як має готуватися фінансова звітність та описані вимоги, відповідно до яких будуть визнаватися і розкриватися її елементи. Даний нормативний документ визначає фінансову звітність як бухгалтерську звітність, в якій міститься інформація про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період [5].

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід». Цей нормативний документ визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації стосовно доходів підприємства та принципи щодо того, як вона має розкриватися у фінансовій звітності [15].

- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». В ньому розкриваються особливості того, як має формуватися в бухгалтерському обліку інформація про витрати підприємства та як вона повинна розкриватися у фінансовій звітності. Нормами цього П(С)БО керуються підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від форми власності (окрім банків і бюджетних установ та підприємств, які, відповідно до законодавства, складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) [16].

У Положенні про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879 визначені норми щодо порядку проведення інвентаризації виробничих запасів та оформлення її результатів. Зокрема, зазначено, що проведення інвентаризації має на меті забезпечити достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також описано яких випадках проведення інвентаризації є обов'язковим. Окрім цього в Положенні № 879 зазначається, що інвентаризація запасів проводиться за місцями зберігання та окремо за матеріально відповідальними особами. Інформація про матеріальні запаси під час інвентаризації зафіксується в інвентаризаційних описах за найменуваннями, і обов'язково зазначається номенклатурний номер (якщо він є), вид, група, сорт, одиниця виміру, ціна, сума та кількість, фактично встановлена на дату інвентаризації та за даними бухгалтерського обліку [17].

Ще одним не менш важливим нормативним документом щодо обліку товарно-матеріальних цінностей є Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій. В ній міститься коротка характеристика рахунків і субрахунків, а також установлюється порядок щодо того, як правильно вести аналітичний облік та кореспонденції рахунків [18].

За допомогою Порядку визначення розмірів збитку від розкладання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей бухгалтери визначають величину спричиненого збитку, яку завдала нестача виробничих запасів. У цьому нормативному документі встановлено принцип визначення розміру збитків від розкладання, нестачі, знищення матеріальних цінностей (окрім дорогоцінних каменів і валютних цінностей) [19].

Потрібно також приділити увагу такому нормативному документу, як Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, який розроблений на основі положень МСБО 2 та П(С)БО 9 і за своїм змістом майже повністю відображає їх. Проте, в ньому додатково ще розглядають такі моменти, як: документальне оформлення операцій руху запасів, облік і контроль наявності та руху запасів в місцях їх зберігання та у виробництві, бухгалтерський облік запасів, особливості обліку тари тощо [20].

Для того щоб правильно організувати аудиторський процес потрібно керуватись Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність». Він визначає права, які набувають аудитори і аудиторська фірма; загальні умови надання аудиторських послуг; принципи, яких аудитори повинні дотримуватись при виконанні своєї роботи; вимоги до складання аудиторського звіту та інших офіційних документів тощо [12].

Також для здійснення аудиторської перевірки виробничих запасів важливим є керування нормами Міжнародних стандартів аудиту. Зокрема, таких як:

- МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту». Згідно з цим стандартом метою аудиту вважається підвищення ступеня довіри визначених користувачів до фінансової звітності, що можливу досягти у випадку, коли аудитор висловить свою незалежну професійну думку про те, чи правильно відображається у звітності підприємства інформація про виробничі запаси підприємства [21];

- МСА 230 «Аудиторська документація». Згідно з цим стандартом аудитор повинен своєчасно складати аудиторські документи, які мають стати в

подальшому підґрунтям побудови аудиторського звіту та доказом того, що аудит планувався і виконувався відповідно до МСА і чинних нормативно-правових актів [22];

– МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності». Згідно із вимогами МСА в процесі аудиторської перевірки аудитор має отримати загальне розуміння про: законодавчу та нормативну базу, яка застосовується до господарюючого суб'єкта, галузі або сектору, в яких він діє; того, в якій мірі це суб'єкт виконує вимоги відповідно до цієї бази [23];

– МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності». Відповідно до його норм розробляється стратегія проведення аудиторської перевірки виробничих запасів. В МСА зазначається, що в межах планування аудиту потрібно встановити загальну стратегію аудиту для завдання та розробити план аудиту. Слідуючи з цього ціль аудитора полягає в плануванні аудиту таким чином, щоб його можна було виконати ефективно [24];

– МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». Відповідно з цим стандартом аудитор потрібно отримати таке уявлення про суб'єкт господарювання та його середовище, а також його внутрішній контроль, яке буде достатнє для того, аби визначити і оцінити ризики суттєвого викривлення фінансових звітів спричинені шахрайством або помилок, а також достатнє, щоб розробити та виконати подальші аудиторські процедури [25];

– МСА 500 «Аудиторські докази». У відповідності з ним аудитор повинен отримати достатні та відповідні аудиторські докази для формулювання обґрунтованих висновків, на яких власне ґрунтуватиметься думка аудитора [26];

– МСА 501 «Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів». Процесу отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів відведено важливу роль у процесі аудиту. Норми МСА 501 зазначають, що якщо виробничі запаси мають суттєве значення у фінансовій звітності підприємства, то аудитор повинен зробити усе можливе задля того, аби забезпечити себе

прийнятними аудиторськими доказами, кількість яких має бути достатньою про наявність та стан виробничих запасів, і це можливо досягти:

А) через присутність під час інвентаризації виробничих запасів (окрім ситуацій, коли практично це не може бути можливим) з метою оцінення інструкції та процедури управлінського персоналу, щоб відобразити в обліку і контролі результати інвентаризації матеріальних цінностей; спостереження за тим, які здійснюються процедури проведення підрахунку управлінським персоналом; інспектувати запаси; виконати контрольні перерахунки;

Б) якщо здійснювати аудиторські процедури стосовно загальних даних про матеріальні ресурси суб'єкта господарювання, для визначення того, чи дійсно вони відображають фактичні результати інвентаризації запасів [27];

– МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності». Його положення розглядають відповідальність аудитора за формування думки щодо фінансової звітності. Також в МСА говориться, що аудитор повинен оцінити, чи складена фінансова звітність відповідно до усіх порядків і згідно до вимог застосованої концептуальної основи фінансового звітування [28].

Останній організаційний рівень регулювання обліку виробничих запасів на рівні самого підприємства передбачає регулювання, яке здійснюється шляхом формування наказу про облікову політику. В ньому вказується методичні засади формування інформації про виробничі запаси: визначення об'єктів обліку виробничих запасів (одиниці обліку); критерії, відповідно до яких запаси визнаються активами; склад витрат, що не включають до первинної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені; методи оцінки при вибутті матеріальних цінностей; періодичність з якою визначається середньозважена собівартість одиниці виробничих запасів; оцінка виробничих запасів на дату балансу; встановлення окремих норм виробничих запасів тощо.

Висновки до розділу 1

1. Нами зроблений висновок, що виробничі запаси є важливою економічною та обліковою категорією, а також невід'ємною складовою для ефективного безперервного функціонування суб'єкта господарювання. На нашу думку, вони являють собою матеріальні оборотні активи (придбані або самостійно виготовлені), які мають речову форму, макроекономічний зміст, призначення і наявну облікову складову, що протягом операційного циклу використовують в повному обсязі для створення продукції, товарів, надання послуг, виконання робіт, а також для будь-яких господарських чи управлінських потреб підприємства.

2. Встановлено, що розвиток будь-якого суб'єкта господарювання та покращення його виробничого потенціалу в сучасних умовах ринкової економіки залежить від ефективного управління виробничими запасами. Оптимізація виробничих запасів – це головний фактор виходу підприємства із кризового становища.

3. Визначено, що для того, аби бухгалтерський облік і аудит виробничих запасів в теперішній час на підприємствах здійснювались якісно і ефективно потрібна наявність належного нормативно-правового забезпечення. Нормативне регулювання обліку і аудиту виробничих запасів в цілому є сформованим, але в ньому відбуваються постійні зміни, які супроводжуються багатьма чинниками.

4. Дійшли висновку, що дотримання нормативно-правової бази обліку і аудиту виробничих запасів сприяє налагодженню належного обліку і аудиту цих об'єктів та дає можливість забезпечити ефективне їх використання, що призводить до підвищення кінцевих результатів діяльності підприємства в цілому.

РОЗДІЛ 2.

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

2.1. Визнання, класифікація і оцінка виробничих запасів підприємства відповідно до міжнародних та національних стандартів

Одна із обов'язкових умов, щоб здійснювався процес виробництва – це забезпеченість його предметами праці, тобто виробничими запасами, які являють собою сировину, матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби тощо, з яких або за допомогою яких саме буде здійснюватися виробництво продукції. Їх важлива особливість полягає в тому, що вони одноразово використовуються в процесі виробництва і вся вартість переноситься на собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг). Тому, як вже неодноразово говорилося, контроль за збереженням матеріальних ресурсів і їх тим, як наскільки раціонально вони використовуються у процесі виробництва має дійсно велике значення.

У зарубіжних країнах практику бухгалтерського обліку виробничих запасів регламентує МСБО 2 «Запаси», а методологічні основи, згідно до яких формується бухгалтерському обліку інформація про запаси та розкривається у фінансовій звітності на національному рівні регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Дані нормативно-правові документи мають багато спільних рис, проте так само можна виділити ряд протиріч та відмінностей, які існують між ними.

Провівши дослідження окремих положень П(С)БО 9 та МСБО 2, дійшли висновку, що термін «запаси» вони трактують майже однаково, але національне положення, окрім усього перерахованого у міжнародному стандарті, до запасів відносить також активи, які утримуються для споживання в процесі управління підприємством. Вважаємо, що це доповнення є важливим, адже в ході здійснення господарської діяльності запаси можуть використовувати як для потреб управління, під час заготівлі так і для збереження і збуту (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1 – Порівняльна характеристика визначення поняття «запаси»

| Запаси – активи, які: | |
|--|--|
| Згідно П(С)БО 9 «Запаси» [2] | Згідно МСБО 2 «Запаси» [3] |
| 1. Утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності. | 1. Утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу |
| 2. Перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва | 2. Перебувають у процесі виробництва для такого продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг. |
| 3. Утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством/ установою. | |

Отже, згідно із положеннями національного стандарту запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена [2].

Провідне значення для правильного обліку виробничих запасів на підприємстві займає порядок їх оцінки, оскільки завдяки їй можна визначити облікові ціни для поточного обліку та фактичної собівартості, і вона значно впливає на процес визначення собівартості продукції. Щодо питання оцінки між досліджуваними нормативними документами також існують певні розбіжності. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» виділяє, що оцінка запасів проводиться у трьох випадках: при отриманні, вибутті і на дату балансу.

Здійснивши аналіз положень МСБО 2 та П(С)БО 9 в частині первісної оцінки запасів, виявили деякі відмінності, які вони мають. Зокрема міжнародний стандарт не розглядає таке поняття як «первісна вартість», проте можна зустріти поняття: «витрати на придбання запасів», «витрати на переробку», «інші витрати».

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» первісна вартість придбаних запасів залежатиме від того, яким шляхом вони поступили на підприємство: придбані у постачальника; виготовилися власними зусиллями; вносились до статутного

капіталу; безоплатно отримані; обмінені на подібні активи; обмінені на неподібні активи.

На рисунку 2.1 подані методи оцінки виробничих запасів під час їх надходження на підприємство відповідно до МСБО та П(С)БО [2, 3].

| П(С)БО 9 «Запаси» | МСБО 2 «Запаси» |
|--|---|
| При купівлі у постачальника: <ul style="list-style-type: none"> - суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику; - суми ввізного мита; - суми непрямих податків, які не відшкодовуються підприємству; - ТЗВ; - інші витрати. | Витрати на придбання: <ul style="list-style-type: none"> - ціна придбання; - ввізне мито та інші податки; - витрати на транспортування; - вартість робіт з навантаження та розвантаження; - інші витрати. |
| При виготовленні власними силами: витрати, що формують виробничу собівартість, яка визначається за П(С)БО 16 "Витрати". | Витрати на переробку: витрати, які безпосередньо пов'язані з одиницею виробництва. |
| При внесенні до статутного капіталу: погоджена засновниками справедлива вартість з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів. | Інші витрати: інші витрати, понесені при доставці запасів до їх теперішнього місця знаходження та приведення їх у теперішній стан. |
| При безоплатному отриманні: справедлива вартість запасів. | |
| При обміні на подібні активи найменша з балансової чи справедливої вартості переданих запасів. | |
| При обміні на неподібні активи: справедлива вартість отриманих запасів. | |

Рисунок 2.1 - Оцінка виробничих запасів під час їх надходження на підприємство

Первісна вартість запасів не включає витрати, а вони належать до витрат того періоду, в якому були здійсненні: понаднормові втрати і недостачі запасів; відсотки за кредит; витрати на збут; загальновиробничі та інші подібні витрати, які не є пов'язаними з покупкою, доставкою запасів і доведенням їх до стану, придатного для використання [29].

Виробничі запаси, які відпускають у виробництво, продають або вони вибувають по іншим причинам, в обліку підлягають оцінці за обраним певним методом. Національним положенням запропоновано 5 методів оцінки запасів у таких випадках. Їх характеристика представлена в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Характеристика методів оцінки запасів при їх вибутті [2]

| № з/п | Назва методу | Характеристика методу |
|-------|---|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1. | Ідентифікована собівартість певної одиниці запасів | Застосовується для оцінки запасів, що не замінюють один одного або випускаються для виконання спеціальних проектів та замовлень. |
| 2. | Середньозважена собівартість | Використовується в обліку для запасів, котрі мають однакове призначення і споживчі якості. Оцінка проводиться по кожній одиниці запасів шляхом ділення загальної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості отриманих у звітному місяці запасів на загальну кількість запасів на початок звітного місяця і отриманих у звітному місяці запасів. |
| 3. | Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО) | Запаси списують у тій послідовності, у якій вони надійшли на підприємство. |
| 4. | Нормативних затрат | Полягає у впровадженні норм витрат на одиницю продукції, які встановлюються підприємством, враховуючи нормальні рівні використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. |
| 5. | Ціни продажу | Застосовується фірмами роздрібною торгівлі. Передбачає, що собівартість реалізованих товарів розраховується як різниця між продажною вартістю реалізованих товарів і сумою торгівельної націнки. |

Усі ці методи мають як свої переваги, так і недоліки, які, на нашу думку, варто відмітити:

- метод ідентифікованої собівартості:

- переваги: є найточнішим методом; зручність використання для підприємств з невеликою кількістю запасів або запаси мають дуже велику вартість;

- недоліки: метод є трудомістким; результатом застосування такого методу буде те, що однакові запаси будуть обліковуватись за різною вартістю, що не завжди є зручним;

- метод середньозваженої собівартості:

- переваги: використання цього методу призводить до середнього значення чистого прибутку, яке найбільше відповідає фактичному; робота з ним є легкою і цим методом не вимагається детальний облік руху за кожною одиницею товару;

- недоліки: при його застосуванні не приділяють увагу останнім за часом цінами, а вони досить доречні коли оцінюється дохід і приймаються управлінські рішення; використання методу часом призводить до великих відхилень, що в свою чергу призведе до помилкового відображення витрат у фінансовій звітності (Балансі);

- ФІФО:

- переваги: його використання є простим та за допомогою нього можна запобігти можливості маніпулювання прибутком; в період, коли ціни постійно зростають даним методом надається найвищий із можливих рівень чистого доходу;

- недоліки: занижується величина витрат, які списуються за цінами придбання на собівартість продукції, що реалізують; завищуються фінансові результати; метод завищує прибуток і як наслідок підприємство виплачує зайві кошти (податок на прибуток);

- нормативних затрат:

- переваги: можливо вести поточний оперативний облік витрат через облік відхилень від норми; нормативні калькуляції охоплюють значну частину витрат;

- недоліки: потрібно постійно переглядати норми витрачання запасів, праці, виробничих потужностей і цін, що діють;

- метод ціни продажу:

- переваги: зручність використання для підприємств роздрібною торгівлі, оскільки не вимагає громіздких і детальних розрахунків;

- недоліки: у балансі буде відображатись продажна вартість товарів за мінусом нереалізованої торгової націнки. Розрахована таким способом величина

буде досить приблизною і може мати відхилення від реальної вартості товарів [30, 31].

Вітчизняне підприємство має право на застосовування одночасно декількох методів оцінки запасів, проте, є деяка умова: для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, однакового призначення та однакового методу використання, можливе застосування лише одного із наведених вище методів. Тому є допустимим випадок, коли в обліку підприємства різні матеріальні цінності оцінюють по-різному, якщо є можливим підтвердження різниці в умовах їх використання.

Так, наприклад, фермерське господарство «Агро. Поділля» у обліку вибуття запасів використовує два методи:

- середньозваженої собівартості – при відпусканні запасів у виробництво і у реалізацію;
- метод ціни продажу – при відпусканні товарів у реалізацію до фірмових магазинів.

Що стосується оцінки виробничих запасів на дату балансу, то П(С)БО 9 «Запаси» встановлює, що вони мають оцінюватись за найменшою з двох вартостей: первісною або чистою вартістю реалізації. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» передбачає лише один варіант оцінки – за чистою вартістю реалізації.

Щодня підприємство споживає різноманітну кількість виробничих запасів, які використовують у виробництві по-різному. Одні з них, наприклад, повністю списують на виробництво, інші – змінюють свою форму або є складовими продукту виробництва, чи мають певне сприяння на його виготовлення і не включаються в їх масу або склад. Із цього випливає, що важливим моментом при організації обліку виробничих запасів є правильність і раціональність їх класифікування.

Для цілей бухгалтерського обліку на ФГ «Агро. Поділля» виділяють такі види виробничих запасів: сировина; паливо; будівельні матеріали; запасні частини; матеріали сільськогосподарського призначення.

Існує багато наукових підходів до класифікації виробничих запасів для підприємств різної сфери діяльності, в тому числі і для виробничих запасів сільськогосподарських підприємств. Узагальнивши їх, дійшли висновку, що виробничі запаси на ФГ «Агро. Поділля» буде доцільно класифікувати за наступними ознаками, які наведені в таблиці 2.3 [32].

Таблиця 2.3 – Класифікація та характеристика виробничих запасів

| № з/п | Класифікаційні групи запасів | Вид запасів | Характеристика |
|-------|-------------------------------------|-----------------------------------|---|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. | За функціональним призначенням | Для виробництва | Виробничі запаси, які застосовуються у процесі виробництва продукції |
| | | Для загально-господарських потреб | Використовуються для забезпечення загальногосподарських потреб |
| | | Для збуту | Призначені безпосередньо для продажу або для забезпечення його здійснення |
| 2. | За місцем знаходження | Складські | Виробничі запаси, які знаходяться на складі |
| | | У виробництві | Виробничі запаси, які обробляються |
| 3. | За рівнем наявності на підприємстві | Нормативні | Є відповідними до запланованих обсягів виробничих запасів, що необхідні для того, аби забезпечити безперервну роботу підприємства |
| | | Понаднормові | Виробничі запаси, кількість яких перевищує нормативи |
| 4. | Відповідно до балансу | Балансові | Знаходяться у власності підприємства і відображаються в його балансі |
| | | Позабалансові | Не є власністю підприємства |
| 5. | За походженням | Первинні | Виробничі запаси, що підприємство отримало від інших підприємств і вони не підлягають обробці |
| | | Вторинні | Матеріали та вироби, які вдруге застосовуються у виробництві |

На нашу думку, така класифікація виробничих запасів на ФГ «Агро. Поділля» дозволить якісно виконувати завдання для обліку та контролю виробничих запасів, які сприяють формуванню інформації для управління виробничими запасами, зокрема таких як:

– контролювати повне і своєчасне оприбуткування товарно-матеріальних цінностей та їх збереження у місцях зберігання і на всіх стадіях обробки;

- організовувати складське господарство;
- достовірно визначати первісну вартість запасів;
- визначати умови переоцінки виробничих запасів та методи їх оцінки при вибутті;
- відображати операції з оприбуткування та витрачання запасів у системі бухгалтерського обліку тощо.

Отже, у висновку можна сказати, що національні і міжнародні стандарти в цілому за своїм змістом дуже схожі і більшість їх положень не суперечать один одному, просто декілька незначних відмінностей все ж таки має місце. Правильна класифікація виробничих запасів є однією із головних передумов для їх якісного і ефективного обліку і вона повинна розроблятися відповідно до специфіки виробництва окремого підприємства.

2.2. Документальне оформлення руху виробничих запасів підприємства

Первинний облік, як і усі інші види обліку, що діють на підприємстві, відіграє важливу роль для ефективної діяльності підприємства. Від того, наскільки він правильно організований залежить те, як буде списуватись вартість сировини і матеріалів на виробництво, як буде оцінюватись незавершене виробництво і відображатись інформація про ці та інші операції із виробничими запасами у звітності підприємства.

Основою документального оформлення є первинні документи, які мають регулюватись строгою системою документообігу і має бути встановлений чіткий порядок їх оформлення, оскільки призначенням первинного документа є можливість підтверджувати певний факт господарської діяльності і привернути до цього увагу того чи іншого виконавця або керівника. Задля цього на підприємстві бажано розробляти і затверджувати такий спеціальний документ, який має назву «графік документообігу». Він складається у вигляді схеми або переліку робіт, що стосуються того як створюється, перевіряється та

обробляється певний документ, де обов'язково зазначаються чіткі строки виконання таких робіт і їх виконавці.

В ході проведення дослідження на ФГ «Агро. Поділля» виянилось, що графіку документообігу на підприємстві немає, що, на нашу думку, є грубою помилкою, адже такий документ, окрім всього переліченого вище, також сприяє поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації. У додатку Б представлена модель графіка документообігу документів щодо обліку виробничих запасів, яку пропонуємо для ФГ «Агро. Поділля».

На ФГ «Агро. Поділля» первинна документація складається на у паперовому вигляді або на комп'ютерному пристрої і в них містяться обов'язкові реквізити, а саме: назва документа (форми); дата і місце складання; назва підприємства від імені якого складався документ; зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції; посади осіб, які відповідальні за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [11].

Вважається, що основними первинними документами, якими оформляють операції з руху виробничих запасів є такі, які наведені в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Основні первинні документи, що використовуються в обліку виробничих запасів

| № з/п | Назва документа | Характеристика |
|---|------------------------------|--|
| 1 | 2 | 3 |
| І. Документи з надходження та оприбуткування виробничих запасів | | |
| 1. | Прибутковий ордер | Застосовується для оприбуткування матеріалів, які надійшли на підприємство від постачальників або з переробки |
| 2. | Товарно-транспортна накладна | Використовують під час перевезення вантажу автомобільним транспортом на договірних засадах, тобто коли надають послугу з перевезення вантажу |
| 3. | Рахунок-фактура | Надається продавцем покупцеві та містить перелік товарів і суму коштів, яку покупець має за них сплатити |
| 4. | Накладна на відпуск ТМЦ | Є підставою для того, щоб списати товарно-матеріальні цінності, і оприбуткувати їх підприємством, яке їх одержало |

Продовження таблиці 2.4

| 1 | 2 | 3 |
|---|---|---|
| 5. | Акт про приймання матеріалів | Використовується для оприбуткування матеріалів, що надійшли по факту |
| 6. | Довіреність | Застосовуються для того, щоб одержати виробничі запаси від продавців через довірену особу |
| II. Документи із складського обліку і внутрішнього переміщення виробничих запасів | | |
| 7. | Картка складського обліку матеріалів | За її допомогою обліковується рух матеріалів на складах |
| 8. | Матеріальний ярлик | Характеризуються матеріали кожного номенклатурного номера |
| 9. | Відомість обліку залишків матеріалів на складі | Використовується для контролю взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку |
| III. Документи з відпуску (списання) сировини, матеріалів на виробництво і потреби управління | | |
| 10. | Лімітно-забірна картка | Призначена для багатьох відпусків одного виду матеріалу на один місяць |
| 11. | Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів | Використовують для того, щоб обліковувати відпуск матеріалів понад встановленого ліміту або при заміні матеріалів. Даний документ – основа для списання ТМЦ за складу |
| 12. | Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів | Обліковується рух ТМЦ в межах підприємства та коли вони відпускаються господарствам свого підприємства, які розміщені за його територією, а також іншим підприємствам |

Важливо зазначити, що головний бухгалтер підприємства на свій власний розсуд визначає, якими документами буде доцільним користуватися на підприємстві, при цьому обов'язково треба враховувати специфіку підприємства. Документальне оформлення руху виробничих запасів – це доволі складний процес, тому від структури документообігу вимагається, щоб вона була такою, яка могла б забезпечити своєчасне надходження інформації для обліку, контролю і оперативного управління рухом виробничих запасів.

Дослідивши процес документального оформлення руху виробничих запасів на фермерському господарстві «Агро. Поділля», було виявлено, що воно використовує наступні види документів.

► Документи з надходження та оприбуткування виробничих запасів.

– Товарно-транспортна накладна (ф. №1-ТН) – це документ, який призначений для обліку руху ТМЦ при їх переміщенні за участю транспортних

засобів і він є підставою для списання їх у постачальника і оприбуткування у покупця. ТТН являється комбінованим документом з трьома самостійними розділами: 1) відомості про вантаж; 2) вантажно-розвантажувальні операції; 3) інші відомості.

У першому розділі наводиться інформація про ТМЦ, що перевозиться (найменування, одиниця виміру, кількість, загальна сума тощо) і саме вона буде служити підставою для того, щоб списати виробничі запаси у постачальника і оприбуткувати їх у покупця. Також інформацію цього розділу покупець буде використовувати у складському, оперативному і бухгалтерському обліку цінностей.

Інші розділи ТТН містять інформацію, якою забезпечується облік транспортної роботи, розрахунків за виконані транспортні послуги і нарахування заробітної плати водієві.

— Рахунок-фактура — це документ, який затверджує фактичне відвантаження товарно-матеріальних цінностей і їх вартість. Він виставляється продавцем покупцю після остаточного прийому ним виробничих запасів. У рахунку-фактурі постачальник вказує назву документу, дані про себе і про покупця (банківські реквізити, місцезнаходження), зазначається договір на основі якого відбувається реалізація, а також інформацію про товар із зазначенням загальної суми до сплати. Затверджується підписами уповноважених осіб і печаткою. Документ складається у двох примірниках: один передається покупцеві, другий залишається у постачальника.

— Видаткова накладна — документ, який постачальник виписує при відвантаженні виробничих запасів, вказуючи у ньому реквізити сторін, найменування ТМЦ, їх ціна, кількість і сума поставки.

— Податкова накладна — формується постачальником за першою подією, яка є підставою для визнання податкового кредиту з ПДВ у підприємства.

— Довіреність (ф. № М-2) — це документ, який використовує підприємство, коли хоче одержати виробничі запаси у продавця через довірену особу. У ньому зазначаються обов'язкові реквізити підприємства, дата видачі та до якої дійсна

довіреність, дані про довірену особу і інформація про цінності, які планують отримати. Затверджується підписом і печаткою.

– Прибутковий ордер – оформляється завідувачем складу після отримання вантажу і його перевірки щодо кількості, якості і асортименту.

► Документи із складського обліку і внутрішнього переміщення виробничих запасів.

– Картка складського обліку матеріалів (ф. № М-12) – її застосовують для організації обліку запасів на складі. Вона використовується, коли обліковують рух матеріалів на складі за кожним сортом, видом та розміром. Заповнюють її на кожний номенклатурний номер матеріалу і веде її, як правило, комірник підприємства і зберігається вона у нього.

– Книга складського обліку – її веде комірник за найменуваннями, гатунком та кількістю запасів на основі інформації прибутково-видаткових документів. Після кожного запису виводиться залишок запасів і обов'язково хоча б один раз на квартал її записи звіряються з бухгалтерськими.

► Документи з відпуску (списання) сировини, матеріалів на виробництво і потреби управління.

– Лімітно-забірна картка – її застосовують для оформлення відпуску матеріалів, які систематично витрачаються на виготовлення продукції, також щоб здійснювати поточний контроль за дотриманням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби. Їх виписує плановий відділ на одне або декілька найменувань матеріалів у двох примірниках. Один примірник до початку місяця передають споживачу матеріалів, а другий – складу.

– Видаткова накладна – документ, який підприємство виписує під час відвантаження товарно-матеріальних цінностей, із зазначенням у ньому реквізитів сторін, найменувань запасів, їх кількість, ціну і загальну суму до сплати.

– Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів – цей документ використовують для обліку руху ТМЦ в межах підприємства та при їх

відпуску стороннім організаціям. Накладна виписується у двох примірниках, де вказується через кого відпускаються виробничі запаси і призначення такої операції, також наводиться інформація про матеріальну цінність. Затверджують накладну двома печатками: на одному примірнику «пропуск» на іншому «сплачено».

– Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів - складає керівник структурного підрозділу та агроном після того, як внесли мінеральні, органічні і бактеріальні добрива та засоби хімічного захисту рослин на кожному полі по культурах. В цьому Акті вказують площу, способи й терміни внесення добрив, кількість, яку внесли під кожну культуру. Підписується Акт тими ж відповідальними особами, які його складають. До Акта прикріплюються: лімітно-забірні картки на те, щоб отримати матеріальні цінності; накладні по яких видають добрива та отрутохімікати, і все це передають до бухгалтерської служби підприємства, щоб там їх перевірили та провели записи в регістрах бухгалтерського обліку.

– Акти витрати насіння і садивного матеріалу – бригадир та агроном складають по завершенню сівби в розрізі окремих ділянок та полів в двох примірниках. Записи здійснюють за найменуванням насіння, вказують площу та витрачене насіння відповідно до норми, а також витрати по факту по одному гектару та на всій площі.

Під час дослідження організації та ведення обліку виробничих запасів на ФГ «Агро. Поділля» вияснилось, що документообіг на підприємстві встановлений головним бухгалтером. Він на підприємстві здійснюється за стандартним алгоритмом:

- 1) документи надходять зі сторони та оформляються на підприємстві;
 - 2) первинні документи обробляються на підприємстві до того, як надійдуть до бухгалтерії;
 - 3) первинні документи надходять до бухгалтерії;
 - 4) документи опрацьовуються в бухгалтерії:
- документи перевіряються за формою, змістом та арифметична перевірка;

- кожна операція, оцінюється в грошовій формі;
- на документах записуються бухгалтерські проведення;
- операції, відображаються в облікових регістрах;

5) документи передаються в архів бухгалтерії і забезпечується їх поточне зберігання.

На нашу думку, одним із шляхів покращення обліку виробничих запасів на ФГ «Агро. Поділля», може бути вдосконалення первинної документації списання ТМЦ на витрати виробництва. Зокрема, замість використовуваних підприємством Акту витрачання насіння і садивного матеріалу і Акту про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, можна користуватися лише одним документом уніфікованої форми – Актом використання ТМЦ, адже у цих документах є багато схожості, оскільки в них відображається інформація по однорідних і взаємопов'язаних операціях. Уніфікація зменшить кількість первинної документації по обліку використання виробничих запасів і в деякій мірі спростить його.

В цілому можна сказати, що при оформленні руху запасів складаються як правило внутрішні первинні документи, які виписує бухгалтерія або склад підприємства. Основними суб'єктами надання зовнішніх документів є постачальники.

2.3. Організація синтетичного і аналітичного обліку виробничих запасів

Від того як організований облік виробничих запасів і як він ведеться, багато чого залежить, зокрема точність визначення прибутку підприємства, його фінансове становище, конкурентоспроможність на ринку та в цілому ефективність діяльності підприємства.

Ведення аналітичного і синтетичного обліку виробничих запасів – це досить трудомістка ділянка облікового процесу, через що багато підприємств стикаються з недоліками в обліку виробничих запасів, що в свою чергу є причиною необґрунтованого втрачання товарно-матеріальних цінностей. Це є

підтвердженням того факту, що і на сьогоднішній день все ще є невирішеними багато важливих питань, які пов'язані з розробкою науково обґрунтованої системи обліку виробничих запасів [33].

Облік виробничих запасів на досліджуваному підприємстві ведеться згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999 року [19]. Даний документ для обліку запасів призначає 2-й клас, який має відповідну назву «Запаси». Для обліку ж саме виробничих запасів існує синтетичний рахунок 20 «Виробничі запаси» по дебету якого відображається надходження тих чи інших товарно-матеріальних цінностей на підприємство, а по кредиту відображаються витрати на виробництво, відпуск запасів в переробку, реалізація на сторону тощо.

Фермерське господарство «Агро. Поділля» використовує наступні субрахунки рахунку 20 «Виробничі запаси»:

- 201 «Сировина й матеріали» - даний рахунок слугує для відображення наявності та руху сировини та основних матеріалів, що входять у склад продукції, яку виготовляють, або ці матеріали – необхідні компоненти при її виготовленні [19];
- 203 «Паливо» - на субрахунку ведуть облік рідкого палива, що застосовується для роботи автотранспорту, опалення приміщень тощо, а також оплачених талонів на нафтопродукти і газ [19];
- 205 «Будівельні матеріали» - обліковуються будівельні матеріали, деталі, обладнання і комплектуючі вироби, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій [19];
- 207 «Запасні частини» - обліковуються придбані і виготовлені запасні частини, вузли і деталі, що призначені для того, щоб проводити ремонт, замінювати зношені частини обладнання і транспортних засобів, а також

автомобілі шини у запасі та обороті, обмінний фонд двигунів, вузлів і агрегатів [19];

- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» - ведеться облік мінеральних добрив, отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками рослин, насіння і саджанці для посіву і висаджування [19].

Виробничі запаси мають різні джерела надходження на ФГ «Агро. Поділля», наприклад: придбаються у постачальника або підзвітною особою, є безоплатним надходженням, виявляються в результаті інвентаризації тощо. Основна кореспонденція рахунків, що стосується надходження виробничих запасів на підприємство, наведена у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Кореспонденція рахунків з надходження виробничих запасів на ФГ «Агро. Поділля»

| № з/п | Зміст господарської операції | Дебет | Кредит |
|-------|--|--------------------------------------|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. | Придбано запаси на умовах попередньої оплати: - здійснено авансовий платіж - відображено податковий кредит з ПДВ - отримано запаси від постачальника - списана сума раніше нарахованого податкового кредиту Здійснено взаємозалік заборгованостей | 371 641 20 644 631 | 311 644 631 631 371 |
| 2. | Придбано запаси на умовах послідууючої оплати: - отримано запаси від постачальника - відображено податковий кредит з ПДВ - оплачена вартість запасів і сума податкового кредиту з ПДВ - сума витрат із транспортування, яка включена до первісної вартості запасів - відображено податковий кредит з ПДВ на транспортні витрати - оплачені послуги з транспортування | 20 641 631 20 641 631 | 631 631 311 631 631 311 |
| 3. | Оприбутковані виробничі запаси, придбані підзвітною особою Відображено суму податкового кредиту з ПДВ | 20 641 | 372 372 |
| 4. | Оприбутковано надлишки виробничих запасів, які були виявлені при інвентаризації | 20 | 719 |
| 5. | Виявлено нестачі і псування запасів при прийманні вантажу з вини постачальника або транспортної організації | 374 | 631 |
| 6. | Оприбутковано безоплатно отримані виробничі запаси | 20 | 718 |

Оприбутковуюючи виробничі запаси, які підприємство отримало від постачальника, воно керується нормами Податкового кодексу України, за якими суми ПДВ, які сплачуються у складі ціни запасів при їх купівлі, не включають до складу витрат підприємства, тобто суму ПДВ до собівартості матеріальної цінності не включають. Слідуючи з цього у бухгалтерському обліку фермерське господарство робить наступні проведення щодо податку на додатну вартість, які представлені в п. 1 і 2 таблиці 2.4. Варто зауважити, що згідно Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставки податку на додану вартість з операцій з постачання окремих видів сільськогосподарської продукції» від 17.12.2020 р. № 1115-IX [34], який увійшов в дію з 1 березня 2021 року, ставка ПДВ для деяких видів продукції змінилася з 20% на 14%. За новою ставкою на підприємстві обліковують операції з придбання таких ТМЦ, як: жито, пшениця, ячмінь, кукурудза, соняшник, ріпак.

Відвантаження виробничих запасів супроводжується складанням в електронному вигляді податкової накладної, яка реєструється в Єдиному реєстрі податкових накладних. В даному документі вказують наступні реквізити: дату і номер складання; назву постачальника і отримувача, їхні реквізити; назву товару; ціну без ПДВ, кількість; ставку ПДВ; вартість ПДВ; код цінності за УКТ ЗЕД та інше.

Для роботи з первинними документами щодо придбання виробничих запасів та інших об'єктів обліку ФГ «Агро. Поділля» використовує програму «М.Е.Дос», в якій можна обмінюватись з контрагентами договорами, рахунками, актами, видатковими накладними і власне приймати на підтвердження податкові накладні.

Варто також зазначити, що синтетичний облік купівельних виробничих запасів на рахунку 20 та відповідних субрахунках підприємство, керуючись нормами П(С)БО 9, обліковує за фактичною собівартістю їх придбання, тобто включає до неї покупну вартість і ТЗВ. Проте, на нашу думку, для аграрного підприємства буде більш доцільно у Робочому плані рахунків рахунок 29 призначити для накопичення транспортно-заготівельних витрат у розрізі

субрахунків за видовою характеристикою матеріалів і назвати його «Витрати з придбання виробничих запасів». Так усі витрати, які несуться на придбання виробничих запасів у процесі господарської діяльності ФГ «Агро. Поділля» будуть обліковувати на рахунку 29, а в кінці місяця витрати мать включатися, відповідно до спеціального розрахунку, до собівартості реалізованої сировини і матеріалів.

Отже, пропонуємо до рахунка 29 «Витрати з придбання виробничих запасів» ввести синтетичний рахунок 291 «Транспортно-заготівельні витрати» з наступною аналітикою:

- 2911 «ТЗВ з придбання сировини й матеріалів»;
- 2912 «ТЗВ з придбання палива»;
- 2913 «ТЗВ з придбання будівельних матеріалів»;
- 2914 «ТЗВ з придбання запасних частин»;
- 2915 «ТЗВ з придбання матеріалів сільськогосподарського призначення».

Також радимо до рахунку 29, якщо виникнуть такі обставини, додати синтетичний рахунок 292 «Інші витрати» з відповідними аналітичними рахунками по видам матеріалів, на яких будуть обліковуватись інші витрати, пов'язані з придбанням виробничих запасів.

У відповідності до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку списання виробничих запасів на ФГ «Агро. Поділля» відбувається внаслідок: відпуску у виробництво; через псування; реалізуються на сторону; безоплатно передаються; списуються, бо не відповідають критеріям визнання запасів активом тощо.

В бухгалтерському обліку на фермерському господарстві операції, які пов'язані із списанням виробничих запасів відображаються таким чином, як показано в таблиці 2.6.

Хочеться зупинитись на питанні оподаткування нестачі виробничих запасів, які виявляються під час інвентаризації на досліджуваному підприємстві.

Таблиця 2.6 - Кореспонденція рахунків із списання виробничих запасів на ФГ «Агро. Поділля»

| № з/п | Зміст господарської операції | Дебет | Кредит |
|-------|--|-------|--------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. | Виробничі запаси відпущено у виробництво | 23 | 20 |
| 2. | Відпущено виробничі запаси на капітальне будівництво власними силами | 151 | 205 |
| 3. | Списано виробничі запаси, які призначенні для задоволення загальногосподарських потреб | 91 | 20 |
| 4. | Списано виробничі запаси, які призначенні для задоволення адміністративних потреб | 92 | 20 |
| 5. | Списано виробничі запаси, які призначені для забезпечення витрат зі збуту продукції | 93 | 20 |
| 6. | Відображено суму недостачі виробничих запасів, яка була виявлена при інвентаризації | 947 | 20 |
| 7. | Списано нестачу на позабалансовий рахунок | 072 | |
| 8. | Проведено уцінку товарно-матеріальних цінностей | 946 | 20 |
| 9. | Передача товарно-матеріальних цінностей безоплатно | 949 | 20 |
| | Нараховано податкове зобов'язання з ПДВ | 949 | 641 |

Таким чином, якщо встановлено, що нестача відбулась в межах норм природного убутку, то податкове зобов'язання з ПДВ не нараховується, а у випадку, якщо виявлена нестача виникла понад норму природного убутку, проте винну особу не встановлено, то податкове зобов'язання нараховується, тому що матеріальні цінності не використовувались в господарській діяльності. ПЗ нараховують відповідно до вартості куплених запасів у постачальника (якщо він платник ПДВ).

Як відомо, синтетичний облік – це узагальнюючий облік, тому він не дає можливості здійснювати контроль за рухом і наявністю кожного виду товарно-матеріальної цінності. Тому для того аби отримувати правильну і повну інформацію, яка є необхідною для управління виробничими запаси за їх окремими видами та процесами потрібно вести аналітичний облік. Його зазвичай ведуть за місцями зберігання, групами матеріалів або матеріально-відповідальними особами, застосовуючи аналітичні рахунки, на яких ведеться облік за окремими назвами чи типами певних виробничих запасів. Аналітичні рахунки забезпечують детальну характеристику виробничих запасів на підприємстві [33].

На ФГ «Агро. Поділля» аналітичний облік виробничих запасів ведеться в розрізі їх найменувань або однорідних груп, використовуючи для цього картки складського обліку. Кожному найменуванню виробничих запасів присвоюється номенклатурний номер, який записується до спеціального реєстру – номенклатури-цінника, де так само вказується одиниця виміру і облікова ціна запасу. Варто відзначити, що сума транспортно-заготівельних витрат додається до первинної вартості виробничих запасів.

Окрім синтетичного і аналітичного обліку, на досліджуваному підприємстві ще ведеться складський облік – кількісний, оперативно-технічний облік товарно-матеріальних цінностей на складах господарства при допомозі саме карток і книг складського обліку. Виробничі запаси, які перебувають на складах підлягають детальній перевірці – визначають відповідність їх кількості, якості, асортименту відповідно до супровідних документів і умов поставок. Такий вид обліку організовують за місцями зберігання, за кількістю, за видами об'єктів виробничих запасів.

Отримані результати в ході дослідження облікової роботи щодо виробничих запасів на ФГ «Агро. Поділля», дають нам можливість зробити висновок, що синтетичний і аналітичний облік на даному підприємстві загалом має задовільний стан, проте, на нашу думку, все ж таки потребує поліпшення, адже він міг би бути якісніший, якби господарство удосконалило свій діючий Робочий план рахунків в частині виробничих запасів, через введення додаткових синтетичних рахунків і аналітики по ним. Так, для прикладу, на рахунку 201 «Сировина й матеріали» ФГ «Агро. Поділля» веде облік покупного насіння за їх видом:

- 2011 «Покупне насіння»:

20111 «Пшениця»;

20112 «Кукурудза»;

20113 «Соя»;

20114 «Соняшник» та інші.

Те, що підприємство веде такі аналітичні рахунки є в цілому дуже добре, проте для отримання більш точної інформації по фактичному стану справ з насінням різних видів, можна ще додати аналітику по певним характеристикам щодо них, наприклад, по видах, сортах, виробниках, якихось додатковим особливостям тощо. Якщо говорити про аналітичний рахунок 20111 «Пшениця», то в такому випадку він може бути таким:

- 20111 «Пшениця»:

201111 «Пшениця яра»:

2011111 «Сорт Недра»;

2011112 «Сорт Аранка»;

201112 «Пшениця озима»:

2011121 «Сорт Кубус»;

2011122 «Сорт Богемія».

Отже, вважаємо, що на ФГ «Агро. Поділля» буде доцільним застосування багатозначних кодів для аналітичного обліку виробничих запасів. Відповідно, перших три цифри будуть відображати код субрахунку, четверта – код субрахунку другого порядку (згідно з економічної класифікацією), п'ята і наступні – будуть кодами аналітичного обліку в розрізі найменувань і будь-яких інших ознак виробничих запасів.

Щодо складського обліку, то на підприємстві його організація є недосконалою, основними причинами чому, на нашу думку, є відсутність його автоматизації, використовуються застаріле обладнання і умови зберігання матеріалів і сировини на складах є неналежними, що призводить до псування виробничих запасів.

Велику роль в ефективності обліку виробничих запасів на ФГ «Агро. Поділля» відіграє їх інвентаризація. Підприємство проводить її згідно до норм Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України №879 від 02.09.2014 року. На фермерському господарстві порядок і строки проведення інвентаризації визначає голова господарства, за винятком тих обставин, коли вона є обов'язковою.

На ФГ «Агро. Поділля» перед початком інвентаризації усі виробничі запаси мають по можливості згрупувати по сортам і видам. Бухгалтера мають закінчити опрацьовувати всі документи, які пов'язані з витрачанням і надходженням виробничих запасів, зробити всі необхідні облікові записи і на день інвентаризації виявити залишки на рахунках. Інвентаризація матеріальних цінностей на підприємстві проводиться за місцями зберігання та матеріально-відповідальними особами. Дату проведення інвентаризації визначає голова господарства, а також затверджує склад інвентаризаційної комісії, строки проведення інвентаризації та оформлення її результатів.

На основі результатів, які отримали під час проведення інвентаризації виробничих запасів, складають протокол, де зазначають стан складського господарства, результати проведеної інвентаризації, визначають варіанти заліку нестач і лишків при пересортуванні, списання нестач, втрати від псування цінностей, вирішуються які заходи буде краще запровадити задля того, аби попереджувати нестачі і втрати в майбутньому.

Таким чином, провівши дослідження щодо обліку виробничих запасів на фермерському господарстві «Агро. Поділля» можемо зробити висновок, що він відповідає законодавству в цілому процес обліку на підприємстві організований добре, його організація і ведення відповідає чинним нормам і вимогам, серйозних правопорушень виявлено не було.

2.4. Зарубіжний досвід обліку виробничих запасів

Виробничі запаси є важливим об'єктом обліку не тільки в Україні, а й в інших країнах світу, адже їх рух суттєво впливає на розмір оподаткованого прибутку підприємства. Звідси слідує, що операціям з обліку товарно-матеріальних цінностей потрібно приділяти особливу увагу і треба розуміти, що ефективна організація обліку виробничих запасів допоможе будь-якому підприємству підвищувати свою конкурентоспроможність на ринку і, звичайно, загальну продуктивність.

Провівши дослідження щодо національних стандартів бухгалтерського обліку запасів на підприємствах у зарубіжних країнах, було виявлено деякі спільні та відмінні риси з тими, що застосовуються у нашій країні. Порівнявши їх основні ознаки з такими ж ознаками Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», дійшли висновку, що в загальному вони мають аналогічний зміст. Проте деякі мають відмінні риси, наприклад, термін «запаси» у різних країнах трактується по-своєму, що можна побачити з таблиці 2.7 [35].

Таблиця 2.7 – Визначення терміну «запаси» у різних країнах світу

| № з/п | Країна | Визначення |
|-------|-----------|--|
| 1 | 2 | 3 |
| 1. | Україна | Запаси - активи, які утримуються для подальшого продажу, 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 [2]. |
| 2. | США | Запаси – це активи, які мають призначення для продажу протягом одного звичайного ділового циклу, або використання одного виробничого циклу. |
| 3. | Німеччина | Визначення не наводиться, проте під запасами у країні прийнято розуміти предмети, які призначені для короткострокового використання або перепродажу. |
| 4. | Франція | Запаси - це активи, які утримуються для продажу в звичайному режимі діяльності, перебувають у виробництві для подальшого продажу і у вигляді матеріалів або витратних матеріалів, які будуть спожиті під час виробничого процесу або надання послуг. |
| 5. | Польща | Запаси – це матеріали, придбані для власного споживання, готова продукція (товари та послуги), виготовлена або перероблена підрозділом, придатним для продажу або в процесі виробництва, напівфабрикати та товари, придбані для перепродажу в непереробленому вигляді. |
| 6. | Росія | Запаси визнаються у бухгалтерському обліку за одночасного дотримання таких умов: витрати, понесені у зв'язку з придбанням або створенням запасів, забезпечать отримання в майбутньому економічних вигод організацією і визначено суму витрат, понесених у зв'язку з придбанням або створенням запасів, або прирівняну до неї величину. |

Важлива передумова організації обліку виробничих запасів є їх оцінка, процес визначення якої у зарубіжних країнах і Україні мають розбіжності. Так, наприклад, підприємства США, як і багато інших країн світу, запаси оцінюють за фактичними витратами, які були понесені при їх придбанні на момент отримання запасів або їх використання під час виробництва. Перш за все оцінку

вимірюють чистою сумою грошових платежів, які були здійснені в минулому або будуть здійснені в майбутньому при умовах придбання товарів або ресурсів. Якщо вони здійснюватимуться у майбутньому, то в такому випадку їх суму краще дисконтувати. Якщо ж говорити про доставку запасів, то витрати понесенні на неї можуть включатись або не включатись до собівартості ТМЦ. Вони відображаються в окремому рядку. Вартість матеріальних запасів так само не включає загальновиробничі, адміністративні витрати і витрати на їх збут.

Система обліку США також не рекомендує відносити до собівартості запасів витрати, які не відшкодовуватимуться покупцям. До собівартості варто включати лише ті витрати, котрі споживач вважає складовими вартості товару при його купівлі. Тільки наявність витрат – це не підстава для їх включення до вартості запасів [36].

Нормативні документи Польщі встановлюють, що запаси слід оцінювати за цінами їх придбання, а коли неможливо виявити ціну запасів або якщо вони безоплатно передані, то їх потрібно оцінювати за цінами на аналогічні або подібні ТМЦ [37].

Підприємства Франції, Люксембургу та Німеччини виробничі запаси оцінюють за найменшою з двох величин – собівартість або ринкова вартість. Проте у таких країнах як Іспанія і Португалія – запаси оцінюють за ціною їх придбання або витратами на виробництво. В Іспанії до ціни придбання включається сума, яку зазначають постачальнику у рахунках, додаються також витрати пов'язанні із збереженням запасів, включаючи податок з реалізації, якщо їх не покриває бюджетне фінансування. Варто зазначити, що у випадку перевищення ціни придбання запасів або витрат на їх виробництва над ринковою ціною, то матеріальні запаси будуть обліковуватися за ринковими цінами. В цій країні ринкова ціна визначається таким способом: для сировини – менша з двох величин – відновлювана вартість та чиста вартість завершення робіт; для товарів та готової продукції – всі витрати (за мінусом податків); для незавершеного виробництва – вартість виконаних робіт (за мінусом комерційних витрат).

Італія і Швейцарія товарно-матеріальні цінності оцінюють за найменшою з двох величин – первинною вартістю (витрати на купівлю або виробництво) або чистою вартістю можливої реалізації [38].

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси», яким керуються більшість зарубіжних країн, зазначає, що до вартості запасів повинна включатися купівельна вартість, витрати пов'язані з переробкою продукції і витрати, понесенні на доставлення запасів до місця їх розташування і приведення до належного стану. До витрат на купівлю запасів включаються: вартість запасів, яку зазначають в договорі; мито на ввезення та інші податки; ТЗВ та інші витрати, які є прямо пов'язаними з придбанням готової продукції, матеріалів і послуг [3].

Окрім усього вищесказаного, мають місце також розбіжності в частині класифікації запасів у різних країнах відповідно до положень їх нормативно-правових актів (рисуюнок 2.2).

| Україна | Німеччина | США | Росія |
|--|---|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • сировина і матеріали • готова продукція • напівфабрикати • брак у виробництві • незавершене виробництво • МШП • тварини на вирощуванні та відгодівлі | <ul style="list-style-type: none"> • сировина і матеріали • готова продукція • напівфабрикати • незавершене виробництво | <ul style="list-style-type: none"> • МШП • тварини на вирощуванні та відгодівлі | <ul style="list-style-type: none"> • товари • готова продукція • напівфабрикати • брак у виробництві • незавершене виробництво • МШП • сировина і матеріали • об'єкти нерухомості |

Рисуюнок 2.2 - Класифікація запасів у різних країнах

При огляді нормативно-правової бази зарубіжних країн світу було неможливим не приділити увагу методам оцінки запасів при їх вибутті. Хоча всі вони розроблені на основі МСБО, при цьому враховуючи економічні особливості своєї країни, але все ж таки в частині цього питання практика кожної країни

різниться, але спільним є те, що найпоширенішими серед усіх методів у зарубіжних країнах, як і у нашій, є метод середньозваженої собівартості і ФІФО (таблиця 2.8).

Таблиця 2.8 - Методи оцінки запасів при їх вибутті, що застосовуються у зарубіжних підприємствах

| № з/п | Країна | Методи оцінки | | | |
|-------|----------------|-------------------------------|------|--|---|
| | | Середньозваженої собівартості | ФІФО | Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці | Інші |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 7 |
| 1 | Україна | ✓ | ✓ | ✓ | Ціни продажу, нормативних затрат |
| 2 | Росія | ✓ | ✓ | ✓ | |
| 3 | Великобританія | ✓ | | ✓ | |
| 4 | США | ✓ | ✓ | ✓ | |
| 5 | Німеччина | ✓ | ✓ | | |
| 6 | Польща | ✓ | ✓ | ✓ | |
| 7 | Іспанія | ✓ | ✓ | | |
| 8 | Італія | ✓ | ✓ | ✓ | |
| 9 | Греція | ✓ | ✓ | | |
| 10 | Франція | ✓ | ✓ | | |
| 11 | Португалія | ✓ | ✓ | | Стандартна та спеціальна (ринкова) ціна базового запасу |

У висновку до проведеної порівняльної характеристики можна сказати, що положення бухгалтерського обліку запасів у кожній досліджуваній країні складені відповідно до національних особливостей, тому навіть визначення терміну «запаси» в різних країнах відрізняється, як за своїм звучанням, так і за економічним змістом, а в нормативних-правових актах деяких країн воно взагалі не надається.

2.5. Автоматизація обліку виробничих запасів на підприємстві

Задля того, щоб вирішити проблеми, які пов'язані з оптимальною організацією руху інформаційних потоків, потрібно обов'язково створювати на підприємстві дієву інформаційно-комунікаційну систему, яка буде забезпечувати неперервний процес збирання, оброблення, передавання та зберігання інформації для того, щоб аналізувати стан, рух, забезпеченість та ефективність використання запасів та своєчасне складання внутрішньої і зовнішньої звітності. Така система на досліджуваному підприємстві має вигляд, який зображено на рисунку 2.3.

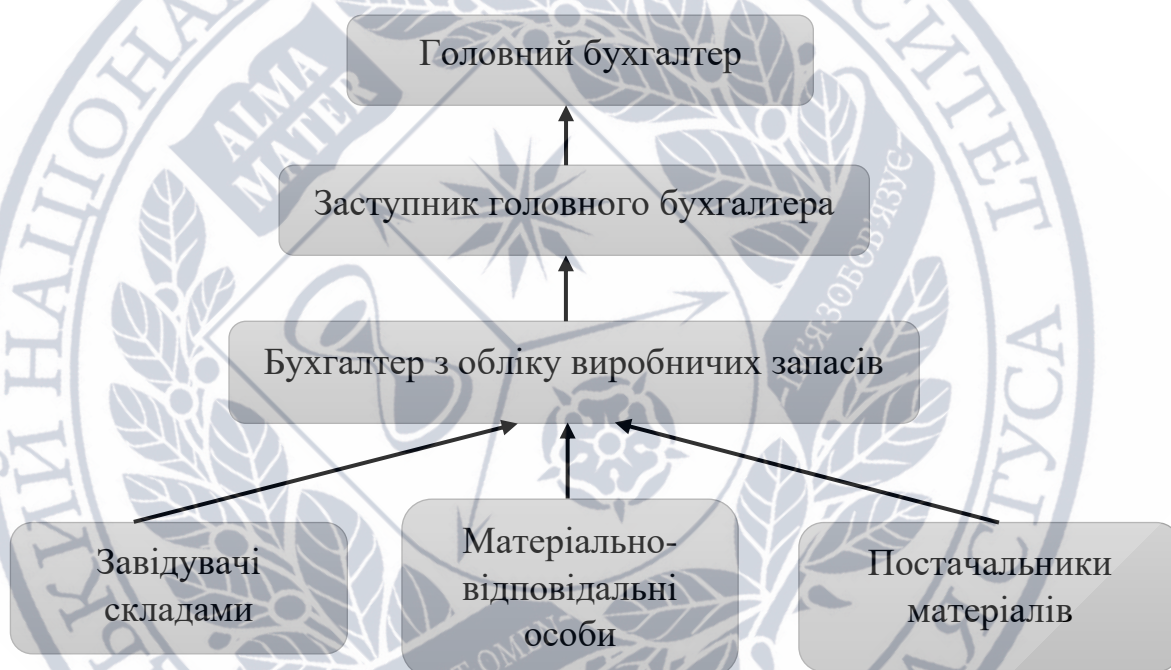


Рисунок 2.3 – Система інформаційного забезпечення щодо виробничих запасів на фермерському господарстві «Агро. Поділля»

Звичайно, що для обліку виробничих запасів у теперішніх умовах господарювання потрібно застосовувати засоби автоматизованої обробки даних, тому що в його процесі обробляється велика кількість одноманітної первинної інформації, крім цього використовується значна за обсягом нормативно-правова база, різні алгоритми обробки тощо. Отож застосування комп'ютерних технологій в бухгалтерському обліку виробничих запасів призводить до підвищення продуктивності праці бухгалтерів і завдяки їм покращується його

організація на підприємстві, де ведення бухгалтерського обліку часто є безладним.

На ФГ «Агро. Поділля» ведеться кількісний та кількісно-вартісний облік виробничих запасів, тому для автоматизації обліку господарство використовує найбільш розповсюджену програму «1С: Підприємство» версії 8.3. В даному програмному забезпеченні містяться усі необхідні для фермерського господарства спеціалізовані засоби для того, щоб здійснювати облік і аналіз результатів більшості операцій з виробничими запасами, які відбуваються на підприємстві. Усі проводки, що були представлені раніше, формуються у програмі автоматично на основі первинних документів, після того, як заповняться і проведуться їх екранні (діалогові) форми.

Придбання виробничих запасів у «1С: Підприємство» оформляється за допомогою документа «Надходження товарів і послуг». Для цього в розділі «Купівлі» вибирають лінк «Надходження товарів і послуг», де з'являється спеціальне вікно для створення документа на надходження матеріалів. У цьому вікні бухгалтер натискає на кнопку «Надходження» і клікає посилання «покупка, комісія», після чого викривається спеціальна форма документа, дані якого потрібно заповнити. У формі документа заповнюються обов'язкові реквізити: дата; контрагент; склад, куди надійшли матеріали; договір купівлі; відомості про товар (назва товару (вибирається із встановленої номенклатури або створюється новий), кількість, одиниця вимірювання, ціна з ПДВ, загальна сума, % ПДВ, сума ПДВ, рахунок) тощо. У вкладці «Рахунки розрахунків» автоматично заповнюється інформація щодо рахунків обліку з відповідною аналітикою. Після заповнення всіх полів для завершення оприбуткування товарно-матеріальної цінності потрібно натиснути кнопку «Записати», а слідом «Провести». Приклад проведеного документа представлено на рисунку 2.4.

На підставі даного документу можна формувати інші документи, наприклад, прибуткову накладну або акт доставки товарів (надходження додаткових витрат) тощо.

Надходження товарів і послуг BE00-000057 від 25.10.2021 23:59:59 (Покупка, комісія)

Провести та закрити Записати Провести Створити на підставі Прибуткова накладна Ще ?

Номер: BE00-000057 Дата: 25.10.2021 23:59:59 Вид операції: Покупка, комісія

Контрагент: СофтПостач Склад: Основний склад

Договір: Основний договір Ціна не включає ПДВ

Документ розрахунків:

Товари (4) Послуги Зворотна тара Рахунки розрахунків Додатково

Дедати Підбір Змінити Ще

| N | Номенклатура | Кількість | Од. | К. | Ціна без П... | Сума без ... | % ПДВ | Сума ПДВ | Всього | Рахунок |
|---|--------------|-----------|-----|-------|---------------|--------------|-------|----------|-----------|---------|
| 1 | Дошка | 70,000 | шт | 1,000 | 350,00 | 24 500,00 | 20% | 4 900,00 | 29 400,00 | 205 |

Рисунок 2.4 – Документ «Надходження товарів і послуг»

Після всіх цих дій в бухгалтерському обліку «1С: Підприємство 8.3» з'являються записи за дебетом відповідного рахунку. Щоб контролювати бухгалтерські проведення по будь-якому створеному документові потрібно натиснути піктограму «ДтКт». У вікні проводок буде показано на який рахунок відбулося оприбуткування цінності і дебет рахунка ПДВ по їх придбанню, а також кореспондуючі з ними рахунки по кредиту і суми (рисунок 2.5).

Бухгалтерський та податковий облік (2) Очікуваний і підтверджений ПДВ придбань (1) Придбання податковий облік (1) Ще

| Період | Дебет | Кіл. | Под. облік Дт | Кредит | Под. облік Кт | Сума |
|------------|--|--------|------------------|------------------|---------------|---|
| 25.10.2021 | 205 | 70,000 | 631 | | | 24 500,00 |
| 1 | Дошка | | Опод. ПДВ | СофтПостач | | Оприбутковані ТМЦ |
| | Надходження товарів і послуг BE00-000057 від | | | Основний договір | | |
| | Основний | | | | | |
| 25.10.2021 | 6442 | | 631 | | | 4 900,00 |
| 2 | СофтПостач | | СофтПостач | | | ПДВ - податковий кредит (товари), перша подія |
| | Основний договір | | Основний договір | | | |
| | <...> | | | | | |

Рисунок 2.5 – Сформовані бухгалтерські проведення по операції

Списання виробничих запасів на ФГ «Агро. Поділля» відбувається різними шляхами, проте найпоширенішими є відпуск у виробництво. Дана операція проводиться за допомогою документа «Вимога-накладна». Для його створення потрібно перейти в розділ «Виробництво» і обрати лінк «Вимога-накладна», після чого відкриється вікно для її створення. У формі вказується: організація; дата, в яку відпускаються матеріали у виробництво; склад, з якого списуються

товарно-матеріальні цінності; відомості про кількість певного матеріалу і рахунок обліку. Щоб відобразити в обліку списання ТМЦ спочатку записують документ, а слідом проводять (рисунок 2.6).

← → ☆ Вимога-накладна 0000-000003 від 27.10.2021 12:00:00

Провести и закрыть Записать Провести Создать на основании Друк Еще

Номер: 0000-000003 від: Організація: ФГ "Агро. Поділля."

Склад: Основний склад ☐ Рахунки обліку витрат у таблиці

Матеріали (1) Рахунок витрат Матеріали замовника

Добавить Подбір Еще

| N | Номенклатура | Од. | К. | Кількість | Рахунок | Под. призн. (ПДВ) |
|---|--------------|-----|-------|-----------|---------|-------------------|
| 1 | Дошка | шт | 1,000 | 10,000 | 205 | Опод. ПДВ |

Рисунок 2.6 – Вимога накладна на списання матеріалів

Також, крім всіх вище перелічених документів, в програмному забезпеченні «1С: Підприємство» ФГ «Агро. Поділля» створює документи щодо:

- внутрішнього переміщення матеріальних цінностей з одного складу на інший, який так і називається «Переміщення товарів»;
- результатів проведеної інвентаризації – «Інвентаризація товарів на складі», на основі якого створюються додаткові документи на оприбуткування надлишків товарно-матеріальних цінностей, або ж списання їх нестачі.

В «1С: Підприємство 8.3» є можливість оперативно аналізувати залишки виробничих запасів і їхні обороти за будь-який проміжок часу, якими цікавляться користувачі і це можна здійснити при допомозі сукупності стандартних бухгалтерських звітів, що знаходяться в меню «Звіти».

Таким чином, автоматизація бухгалтерського обліку виробничих запасів на підприємстві значно спрощує його і забезпечує рішення всіх задач. Основним способом віддзеркалення господарських операцій в обліку є введення документів конфігурації, які відповідають первинним документам бухгалтерського обліку. Окрім цього, є можливість безпосереднього введення окремих проводок.

Висновки до розділу 2

1. Проаналізувавши положення Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 2 «Запаси» та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», нами виявлено, що в цілому за своїм змістом вони дуже схожі по тій причині, що національний стандарт розроблявся на основі міжнародного. Більшість їх положень не суперечать одне одному, однак низка протиріч все ще має місце, особливо в частині визнання запасів активом, первісній оцінці і методах оцінки запасів при їх вибутті.

2. Досліджуючи особливості обліку виробничих запасів на ФГ «Агро. Поділля» встановлено незначні недоліки, а саме: незадовільне оформлення первинних документів (відсутність підписів, печаток, не заповнення всіх необхідних реквізитів, несвоечасність оформлення); відсутність на підприємстві графіку документообігу; низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємства; у Наказі про облікову політику в частині обліку виробничих запасів особливості його ведення на досліджуваному підприємстві майже не розкриті; у Робочому плані рахунків відсутня аналітика по субрахунках тощо.

3. Здійснено порівняльну характеристику нормативно-правових актів бухгалтерського обліку запасів зарубіжних країн і України, в результаті чого виявили деякі спільні та відмінні риси, однак в цілому вони мають аналогічний зміст. Найпоширенішими методами оцінки запасів при їх вибутті у закордонній практиці, як і в нашій країні є метод середньозваженої собівартості і ФІФО.

4. Визначено, що ведення автоматизованого обліку виробничих запасів є важливим аспектом в діяльності підприємства. ФГ «Агро. Поділля» для автоматизації ведення обліку матеріальних цінностей використовує програму «1С: Підприємство 8.3», яка дозволяє вирішувати різні завдання обліку та оперативно формувати інформацію, необхідну керівництву до прийняття управлінських рішень.

РОЗДІЛ 3.

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

3.1. Процес організації та проведення аудиту виробничих запасів підприємства і оформлення результатів аудиторської перевірки

В теперішніх умовах господарювання особливо актуальним питанням є аудиторська перевірка об'єктів обліку, в тому числі і виробничих запасів, які є важливим компонентом оборотних активів підприємства, тому їх аудит вважається доволі складною частиною аудиторської перевірки. Актуальність питання аудиту полягає у тому, що є необхідність забезпечувати керівництво оперативною і достовірною інформацією, щоб управляти організацією, а також процесами, які воно здійснює.

Згідно з МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [21] мета аудиту виробничих запасів полягає у тому, щоб підвищити ступінь довіри зацікавлених користувачів до фінансової звітності, що досягається шляхом висловлення аудитором незалежної професійної думки стосовно:

- того, чи є достовірні первинні дані бухгалтерського обліку про фактичну наявність та рух виробничих запасів;
- чи повно та правильно відображаються первинні дані з обліку матеріальних цінностей у зведених регістрах;
- чи правильно ведуть облік матеріальних цінностей згідно з законодавчо-нормативною базою, обліковою політикою;
- достовірності відображення даних про залишки виробничих запасів у фінансовій звітності.

Відповідно до цього, щоб досягти мети аудиторської перевірки виробничих запасів необхідно:

- 1) перевірити наявність та порядок зберігання матеріальних цінностей;
- 2) дослідити дотримання чинного законодавства при здійсненні операцій з виробничими запасами;

3) перевірити правильність та своєчасність документального відображення операцій пов'язаних з надходженням, відпуском та внутрішнім переміщенням матеріальних цінностей;

4) перевірити чи правильно визначається первісна вартість виробничих запасів та чи відповідає вона обліковій політиці та П(С)БО;

5) впевнитись в тому, чи дотримується підприємство податкового законодавства щодо операцій, які пов'язані з процесом в рамках якого формується собівартість продукції;

6) оцінити якість інвентаризацій матеріальних цінностей, які проводились;

7) перевірити точність оцінки виробничих запасів, які використовуються у виробництві;

8) підтвердити доцільність вибору методу списання ТМЦ на підприємстві;

9) встановити законність дій, пов'язаних з рухом виробничих запасів, а також чи відсутні суттєві порушення і помилки в бухгалтерському обліку та звітності тощо [39].

Отже, можна зробити висновок, що основне завдання аудиторської перевірки виробничих запасів – це встановити достовірність і повноту відображення в бухгалтерському обліку і звітності усіх фактів господарської діяльності щодо залишку та руху ТМЦ.

Для того, щоб здійснити аудит на підприємстві, першочергово воно має надіслати до аудиторської фірми Лист-замовлення, в якому виказує прохання на проведення аудиту із зазначенням мети і завдань, які потребують вирішення в процесі аудиту, бажаного масштабу аудиторської перевірки. Далі аудиторська фірма (аудитор) розглядає пропозиції щодо проведення аудиту, визначає трудомісткість та оцінює аудиторський ризик і, якщо вирішує, що він згоден на проведення аудиту, то надсилає замовнику Лист-зобов'язання. Наступним кроком укладається договір про проведення аудиту, в якому обов'язково визначається період і масштаб аудиторської перевірки, об'єкт аудиту, права і зобов'язання аудитора, вартість його роботи і відповідальність, а також перелічують матеріали, необхідні для перевірки [40].

Слід зауважити, що єдиної методики проведення аудиту виробничих запасів для різних суб'єктів господарювання не існує, аудитор має розробити її окремо для кожного підприємства, спираючись на вид його діяльності, особливості виробництва та управління, а також обов'язково потрібно брати до уваги галузь, в якій суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність тощо. У зв'язку із цим, аудитору треба розробити таку методику, за допомогою якої буде можливо отримати відповідні аудиторські докази, окреслити аудиторські процедури і сформулювати аудиторський висновок. Вчені виділяють різні підходи, пов'язані з аудиторською перевіркою об'єктів обліку, і проаналізувавши їх, можна сказати, що організація проведення аудиту передбачає дотримання аудитором окремих послідовних етапів, які під собою розуміють організаційну, підготовчу, технологічну та заключну стадії

На організаційній стадії аудитор знайомиться з фінансовою і господарською діяльністю клієнта і відповідно здійснюється складання різних документів, про які говорилося вище. Однак, кожен аудитор розуміє, що проведення будь-якої аудиторської перевірки завжди буде супроводжуватись певним ризиком і він обов'язково має вміти його визначати, а також його максимально допустимий рівень. Це є дуже важливою процедурою, тому що саме від цього залежить чи дасть аудитор згоду на проведення перевірки виробничих запасів, чи відмовиться від неї. Так само від цього залежить те, як буде складатися план перевірки і її строки, вибір напрямів, підходів, методів і прийомів аудиторської перевірки [39].

МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [21] визначає аудиторський ризик як ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку в разі, якщо фінансова звітність суттєво викривлена. Тобто, під аудиторським ризиком розуміється ризик, який бере на себе аудитор, даючи висновок щодо повної достовірності даних звітності, в той час як там можливі помилки і пропуски, які не потрапили в поле зору аудитора, по іншому кажучи, за

неправильно підготовленою звітністю буде зроблено аудиторський висновок без зауважень.

Відповідно, щоб оцінити ризик невиявлення, аудитор вивчає особливості системи внутрішнього контролю на підприємстві та перевіряє її процедури. Для цього він використовує спеціальні тести СВК, за допомогою яких вивчає слабкі і сильні сторони об'єкта дослідження і за результатами тестування оцінює надійність діючої системи внутрішнього контролю підприємства. У разі потреби аудитор формує рекомендації з побудови або оптимізації діючої СВК для досягнення цілей діяльності. Важливо зауважити, що кількість процедур, які буде застосовувати аудитор при здійсненні перевірки, зворотно пропорційна оцінці системи внутрішнього контролю, тобто якщо оцінка СВК буде доволі високою, то аудитор буде планувати мало аудиторських процедур. Приклад тесту СВК щодо виробничих запасів на досліджуваному фермерському господарстві «Агро. Поділля» представлено в додатку В.

Отримані результати допоможуть аудитору визначитись із загальною величиною аудиторського ризику, на основі чого власне приймається рішення про спосіб організації аудиту: суцільний, вибірковий або комбінований. Аудиторами частіше всього проводиться вибіркова перевірка виробничих запасів, тому що вона є найбільш ефективною. Важливо зауважити, що величина прийнятного аудиторського ризику не повинна перевищувати 5%.

Наступною стадією аудиту є підготовча, в межах якої:

- формується аудиторська група;
- обговорюється та вирішується залучення сторонніх спеціалістів, якщо в цьому є необхідність;
- складається загальна стратегія та план аудиту;
- розробляється програма та графік аудиту.

Таким чином, після того, як договір між сторонами був укладений, аудитор має розпочати процес планування майбутньої перевірки. Процес планування аудиторської перевірки виробничих запасів клієнта має базуватись на загальних та конкретних принципах аудиту, які полягають у оптимальності, комплексності

та неперервності плануванні, а також формуванні наступних етапів: попереднє планування аудиту, розробка та формування плану аудиту, формування програми аудиту.

Міжнародний стандарт аудиту 300 «Планування аудиту фінансової звітності» [41] регулює основні положення та рекомендації щодо планування аудиторських перевірок і визначає, що «планування» - це розробка загальної стратегії і детального підходу до очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту. Для того, щоб аудит був ефективний, аудитор має чітко сформулювати мету його проведення, основні завдання, виокремити об'єкти аудиту в межах завдання, чітко визначити джерела отримання інформації, визначити етапи планування аудиторської перевірки та аудиторські процедури, тобто, аудитор розробляє стратегію по даному об'єкту перевірки. Отож, після проведення тестування СВК аудитор приступає до планування, в ході чого складається план перевірки.

Як правило, перш ніж безпосередньо приступити до проведення аудиторської перевірки виробничих запасів аудитор складає і оформляє загальний план аудиту – документ, зміст якого є більш деталізованим, в порівнянні із загальною стратегією аудиту. Зокрема, ним розглядається характер, час та обсяг процедур перевірки виробничих запасів, які буде виконувати аудитор задля того, щоб отримати достатні та відповідні аудиторські докази з метою зменшення аудиторського ризику до прийнятного рівня. Такий план аудиту виробничих запасів обов'язково задокументовують і він виступає в якості робочого документа аудитора.

План аудиторської перевірки виробничих запасів затверджують перед початком здійснення процедур, за допомогою яких отримують аудиторські докази, однак його можуть переглядати залежно від зміни обставин, які виникнуть в процесі аудиту. У таблиці 3.1 представлений план аудиту виробничих запасів на ФГ «Агро. Поділля». Варто зазначити, що план аудиту виробничих запасів не має остаточно сформованого змісту, він може постійно змінюватись залежно від масштабу і специфіки діяльності аудитора, складності перевірки і методик, які він застосовує.

Таблиця 3.1 – План аудиту виробничих запасів на ФГ «Агро. Поділля»

| № з/п | Заплановані види робіт | Виконавці | Термін перевірки |
|-------|---|-----------|------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. | Познайомитись з діяльністю клієнта, оцінити СВК та бухгалтерський облік | | |
| 2. | Перевірити фактичну наявність та стан збереження матеріальних цінностей | | |
| 3. | Перевірити правильність визнання запасів, визначення первісної вартості, методів оцінки при вибутті | | |
| 4. | Перевірити повноту оприбуткування виробничих запасів | | |
| 5. | Перевірити правильність списання виробничих запасів | | |
| 6. | Перевірити правильність обліку надлишків та нестач виробничих запасів | | |
| 7. | Перевірити те, наскільки правильно відображаються залишки виробничих запасів | | |
| 8. | Підготувати аудиторський висновок та скласти аудиторський звіт | | |

Також перед тим, як розпочати аудиторську перевірку аудитором в обов'язковому порядку має бути розроблена та затверджена програма аудиту-документ, в якому зазначається перелік завдань у певній послідовності їх виконання згідно з планом аудиту. Виконання цих завдань дає змогу аудитору отримати достатні та надійні докази відповідно до мети перевірки. Іншими словами, програма аудиту – це інструкція, якої дотримується аудитор в процесі перевірки виробничих запасів.

У додатку Г представлена програма аудиту виробничих запасів, яка складена відповідно до плану аудиту із встановленим переліком аудиторських процедур, які спрямовані на те, щоб:

- встановити достовірність первинних даних бухгалтерського обліку, а саме фактичну наявність та рух виробничих запасів;
- перевірити повноту та своєчасність відображення первинних даних з обліку виробничих запасів у зведених документах та реєстрах;
- перевірити правильність того, як ведеться облік виробничих запасів відповідно до чинної нормативної бази, облікової політики підприємства;

- перевірити стан збереження виробничих запасів;
- підтвердити та спростувати показники фінансової звітності підприємства, які залежать від достовірності, повноти і своєчасності відображення господарських операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів.

Як вже зазначалось, у ході проведення аудиту аудитор може вносити зміни до плану проведення перевірки в залежності від обставин. Аудитор також обов'язково аналізує та виявляє зміни, які були здійсненні після проведення останньої аудиторської перевірки. Першим кроком звичайно ж відбувається знайомство з клієнтом – визначається аудиторський ризик і суттєвість помилок, планується аудит, здійснюється обмін листами, укладається договір, відбувається ознайомлення з діяльністю підприємства через опитування і тестування. Далі аудитор перевіряє своєчасність і повноту проведення інвентаризації запасів, перевіряє повноту оприбуткування запасів відповідно до первинних документів, перевіряє організацію контролю за зберіганням і погашенням довіреностей, звіряє правильність оформлення документації з надходження і списання запасів, перевіряє законність списання при втратах матеріальних цінностей, перевіряє достовірність інформації про запаси у фінансовій звітності тощо [42].

На останньому кроці перевірки виробничих запасів її результати підсумовуються і заносяться в робочі документи, які слугуватимуть підставою для формування аудиторських висновків, а також складається аудиторський звіт щодо проведення аудиту виробничих запасів підприємства.

Заключний етап передбачає систематизацію результатів перевірки, аналіз результатів перевірки та складання звіту про проведену аудиторську перевірку і аудиторського висновку щодо дослідження виробничих запасів підприємства. Звіт і висновок щодо аудиторської перевірки передаються замовникові. Проведення аудиторської перевірки передбачає конкретизацію аудиторських процедур згідно з метою і планом аудиту.

Потрібно зазначити, що у процесі проведення аудиту виробничих запасів перед аудитором постає питання про те, щоб отримати достатні та доречні

аудиторські докази, щоб сформувані обґрунтовані аудиторські висновки. Згідно із МСА 500 «Аудиторські докази», аудиторські докази — це інформація, яку використовує аудитор під час формування висновків, на яких ґрунтується думка аудитора [26]. Аудиторські докази обов'язково повинні бути достатніми та прийнятними. Прийнятність аудиторських доказів — міра якості аудиторських доказів, тобто те, наскільки вони є доречними та надійними для того, щоб забезпечити підтвердження висновків, на яких ґрунтується думка аудитора.

У МСА 500 «Аудиторські докази» зазначено, що для отримання аудиторських доказів аудитор повинен реалізувати сукупність аудиторських процедур (інспектування, спостереження, зовнішнє підтвердження, повторне обчислення, виконання, аналітичні процедури, запит), забезпечити імплементацію на основі комплементарного синтезу методів та прийомів перевірки (аналіз, індукція, моделювання, формалізація, графічний метод, метод групувань, індексний метод, інвентаризація, експеримент та ін.) [26].

Вважаємо, що буде доцільним розглянути кожен із аудиторських процедур визначених МСА 500 «Аудиторські докази».

1. Інспектування.

Відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази», такий метод аудиту, як інспектування, означає, що аудитором вивчаються записи або документи, внутрішні чи зовнішні, паперової, електронної або іншої форми, або активи оглядаються фізично. Інспектування записів або документів сприяє отриманню аудиторських доказів різного ступені достовірності в залежності від їх характеру та джерел отримання інформації, а також у випадку внутрішніх записів або документів – в залежності від того, чи є ефективними заходи внутрішнього контролю щодо їх формування [26]. За допомогою цієї процедури аудитором перевіряється порядок заповнення первинних документів щодо оприбуткування та списання виробничих запасів.

2. Спостереження.

Аудитором надглядається процес або процедура, які виконуються іншими особами, приміром, аудитором спостерігається процес здійснення

інвентаризації, що здійснюється персоналом підприємства, або виконання заходів контролю [26]. Дана процедура дає змогу аудитору отримати докази про виконання певного процесу або процедури, проте її недоліком є фактор часу, протягом якого здійснюється спостереження, а також те, що спостереження може впливати на виконання процесу або процедури.

3. Зовнішнє підтвердження.

Зовнішнє підтвердження – це аудиторські докази, які отримує аудитор під виглядом прямої письмової відповіді від третьої сторони паперової, електронної чи іншої форми. Процедури зовнішнього підтвердження часто є доречними при процесі розглядання тверджень, які пов'язані із деякими залишками на рахунках та їх елементами, а також їх використовують щоб отримати аудиторські докази щодо відсутності певних умов [26].

4. Повторне обчислення і виконання.

Під повторним обчисленням розуміється перевірка того, чи математично правильно зроблені записи у документах, а під повторним виконанням – незалежне виконання уповноваженої особи процедур або заходів контролю, які вже були виконані в якості заходів внутрішнього контролю господарюючого суб'єкта [26]. Тобто, використовуючи дані процедури у своїй роботі, аудитор зможе виявити усі недоліки, помилки і викривлення у розрахунках та звітності, але їх доцільно застосовувати тільки в тому випадку, якщо первинні документи або регістри бухгалтерського обліку були сформовані ручним способом.

5. Аналітичні процедури.

Якщо в загальному, то аналітичні процедури – це оцінка фінансової інформації шляхом аналізу правдоподібного взаємозв'язку між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури також включають усі необхідні дослідні процедури ідентифікованих коливань чи взаємозв'язків, що суперечать іншій вагомії інформації, або у великій мірі відрізняються від показників, що очікуються [26]. Тобто, аналітичними процедурами можна вважати незалежні процедури, які полягають у виявленні, аналізі та оцінці показників, а також

взаємозв'язків між показниками фінансово-економічної діяльності економічного суб'єкта, що перевіряється.

У МСА 520 «Аналітичні процедури» зазначається, що аудитором має розробитися та виконатися аналітичні процедури при завершенні аудиторської перевірки, які допоможуть йому сформулювати загальний висновок стосовно того, чи відповідає фінансова звітність тому, яке уявлення аудитор отримав про суб'єкт господарювання і для цього він може використовувати різні методи. Ці методи різноманітні, наприклад, можуть виконувати прості порівняння, або ж здійснюватися комплексний аналіз використовуючи при цьому сучасні статистичні методи [43].

6. Запит.

Запит представляє собою пошук інформації (фінансова та нефінансова) від осіб, які є обізнаними, як у самого суб'єкта господарювання, так і за його межами [26]. Аудитор застосовує дану процедуру в тому випадку, коли йому треба отримати достовірну інформацію про види діяльності підприємства, а також про види фінансових результатів.

При аудиті виробничих запасів підприємства має враховуватись специфіка його діяльності і він повинен спрямовуватись на перевірку тверджень керівництва щодо виробничих запасів та всієї інформації про них, яка наведена у фінансовій звітності, застосовуючи при цьому відповідні прийоми і процедури. Для встановлених тверджень за операціями із виробничих запасів аудитором визначаються докази, джерела та процедури їх отримання.

Отже, як уже говорилося, єдиної методики проведення аудиту виробничих запасів немає, але для ефективної організації проведення аудиту цієї ділянки обліку потрібно дотримуватись певних етапів. Умовно алгоритм перевірки виробничих запасів на ФГ «Агро. Поділля» можна представити так, як на рисунку 3.1.

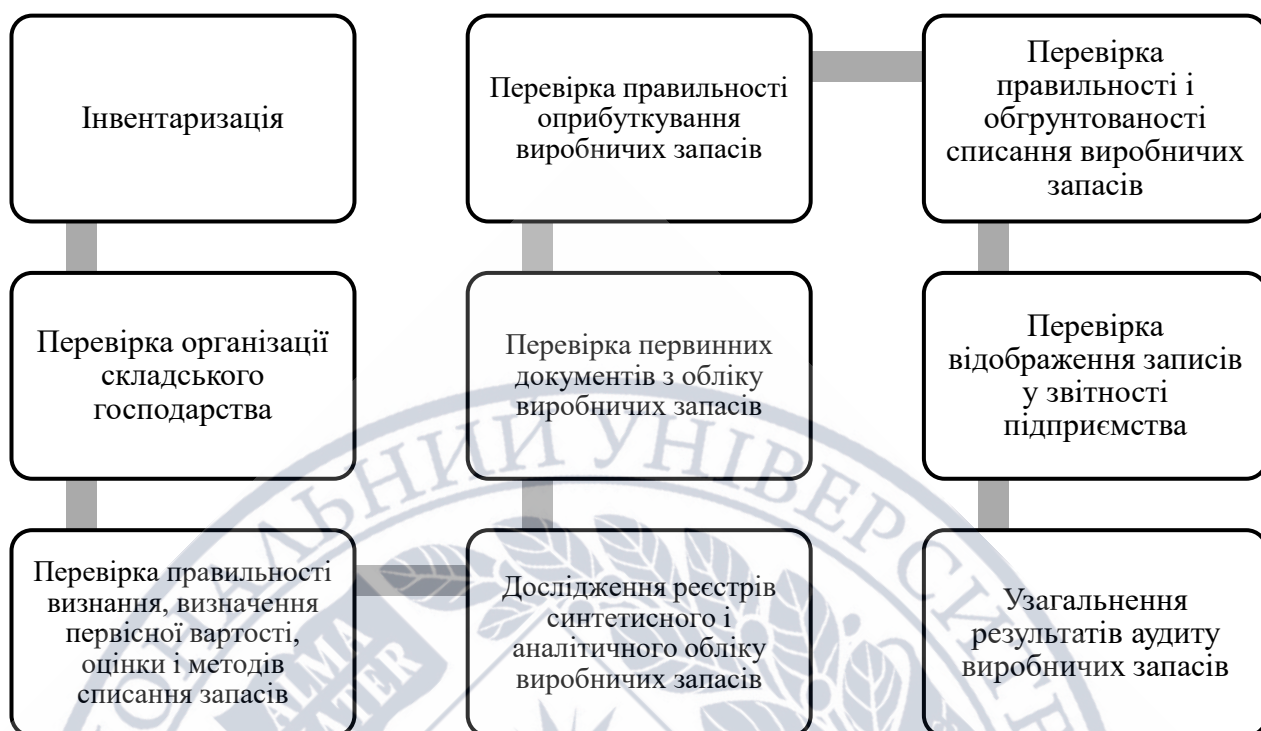


Рисунок 3.1 – Алгоритм аудиту виробничих запасів

Таким чином, при проведенні аудиту виробничих запасів на ФГ «Агро. Поділля» аудитором використовуються як документальні, так і фактичні методи перевірки. Зокрема:

- суцільна перевірка застосовується для аудиту організації обліку прямих матеріальних затрат;
- вибіркова перевірка застосовується: для того, щоб перевірити правильність оцінки виробничих запасів, які включаються до собівартості продукції; перевірити обґрунтованість того, як відносяться запаси до складу прямих виробничих витрат на виробництво продукції; перевірки якісних показників списаних на виробництво запасів; перевірити правильність оцінки;
- комбінована перевірка застосовується для перевірки дотримання норм з відпуску запасів і перевірки синтетичного і аналітичного обліку виробничих запасів.

Суцільна перевірка передбачає перевірку усіх масивів інформації без винятку щодо даних, систем та процесів, які відбулись за період, який

досліджується. На підставі такої перевірки аудитором робиться висновок про достовірність, доцільність та законність відображення в бухгалтерському обліку і звітності операцій із матеріальними цінностями на ФГ «Агро. Поділля», які були здійсненні за весь період, що досліджується. Такі перевірки вважаються самими точними, а ступінь ризику невиявлення зводиться до мінімального. Зазвичай такі перевірки застосовують для того, щоб встановити докази та визначити заподіяну шкоду в результаті шахрайства.

Коли аудит безпосередньо уже проводить аудит виробничих запасів, то він повинен вирішити питання про те, як отримати достатні та доречні аудиторські докази щоб на їх основі сформулювати обґрунтовані аудиторські висновки. В той же час аудитору необхідно спланувати свою роботу таким чином, щоб аудит провівся як можна ефективніше, та при цьому потрібно скоротити тривалість аудиторських процедур шляхом застосування вибіркового прийому перевірки – це призведе до зменшення затрат на перевірку, проте можна в деякій мірі збільшити аудиторський ризик. Відповідно до МСА 530 «Аудиторська вибірка» під вибірковою перевіркою розуміють те, що використовуються аудиторські процедури відповідно до меншої, ніж сто відсоткової кількості бухгалтерських записів або показників фінансових результатів, завдяки чому аудитор отримає аудиторські докази і, на підставі оцінки окремих характеристик відібраних даних, сформує висновок щодо всієї генеральної сукупності, тобто реального фінансового стану підприємств [44]. Інакше кажучи, при вибіркового дослідженні аудиту виробничих запасів підлягають аудиту всі дані - рахунки, показники та операції пов'язані з даною ділянкою обліку, але конкретно перевіряється тільки визначена частина генеральної сукупності, яка відібрана за певними правилами.

Якщо аудитор правильно організує та виконає вибірконе дослідження виробничих запасів, то він отримає досить вірні та точні аудиторські свідчення, що характеризуватимуть усю сукупність у цілому з незначним рівнем інформаційного ризику, і на цій підставі він матиме змогу сформулювати аудиторський висновок про реальне становище щодо виробничих запасів на підприємстві. Обсяг вибірки повинен забезпечувати достатню впевненість

аудитора в тому, що висновки, зроблені на основі аналізу вибірових даних, будуть прийнятні для всього обсягу даних щодо виробничих запасів суб'єкта господарювання, з якого зроблена вибірка. Якщо ж при вибіровому дослідженні встановлюються серйозні порушення або помилки, то відповідна сукупність інформації повинна бути перевірена суцільним методом.

Комбінована перевірка – це поєднання суцільної, вибіркової і аналітичної перевірок.

Існує ще такий вид перевірки, як фактична – це перевірка кількісного і якісного стану об'єктів, який встановлюють шляхом обстеження, огляду, обміру, перерахунку, зважування та інших способів перевірки фактичного стану активів [45].

Аудиторська перевірка матеріальних цінностей на ФГ «Агро.Поділля» може здійснюватися двома шляхами:

- перевірити їх фактичну наявність (при допомозі інвентаризації);
- перевірити правильність оцінки виробничих запасів в обліку і фінансовій звітності.

При першому варіанті виявляються недостачі або лишки виробничих запасів та усі інші відхилення в обліку, які вони звичайно є на підприємстві. При проведенні інвентаризації аудитор не виступає як член інвентаризаційної комісії, проте він має можливість спостерігати за виконанням процедур інвентаризації, перевіряти правильність підрахунків на основі випадкової вибірки, вивчити обґрунтованість віднесення операцій до певного звітного періоду, отримати пояснення з приводу значних відхилень матеріальних цінностей з даними бухгалтерських записів, перевіряти правильність оцінки фактичного обсягу виробничих запасів тощо.

При перевірці правильності оцінки виробничих запасів в обліку і фінансовій звітності аудитором здійснюється документальна перевірка операцій з обліку виробничих запасів, зокрема:

1. перевіряється оцінка виробничих запасів при надходженні;

2. перевіряється наявність документів, якими підтверджується оприбуткування виробничих запасів;
3. перевіряється зберігання і використання довіреностей;
4. вивчається організація контролю за погашенням довіреностей;
5. перевіряється достовірність відображення господарських операцій з обліку руху ТМЦ;
6. перевіряється законність списання виробничих запасів при їх втратах;
7. перевіряються записи, на основі яких формуються залишки на дату складання Балансу.

Таким чином, в результаті аудиту виробничих запасів аудитор може виявляти різні типові помилки та порушення, наприклад:

Кожне порушення, яке виявив аудитор, обґрунтовується посиланням на документи і бухгалтерські записи та підтверджуються відомостями порушень, актами, розрахунками, поясненнями посадових осіб. За кожним випадком порушень даються документально обґрунтовані, чіткі і влучні відповіді на такі питання; хто і що порушив, як порушено, чим викликане порушення та які його наслідки.

І остання стадія аудиту виробничих запасів – це заключна, яка передбачає узагальнення і реалізацію результатів аудиту. В рамках цієї стадії аудитором згруповуються виявлені недоліки, складається накопичувальні відомості порушень (аналітичні таблиці, розрахунки), узагальнюються та відображаються результати перевірки в аудиторському звіті, обговорюються результати аудиту з управлінським персоналом підприємства, розробляється проект профілактичних та попереджувальних дій, приймається рішення за результатами аудиту та здійснюється контроль за їх виконанням.

Заключна стадія є дуже важливою, адже метою аудиту виробничих запасів на підприємстві є висловлення думки аудитора щодо ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів та складання фінансовою звітності підприємства.

Ціль аудитора по завершенню аудиторської перевірки є:

- формулювання думки про фінансові звіти на основі отриманих аудиторських доказів;
- чітке висловлення такої думки в письмовому звіті, який описує підставу для висловлення такої думки.

Уся документація, яку отримав аудитор від підприємства, від третіх осіб або яку він особисто склав, є джерелами отримання аудиторських доказів та засобом ефективного проведення аудиторської перевірки, тому що виступають інструментом оперативного контролю і правильної оцінки його результатів.

Аудитор, який здійснював аудиторську перевірку матеріальних цінностей, протягом усієї перевірки формує робочі документи, які необхідні для: розробки планів, щоб підтвердити виконання плану перевірки, для систематизації інформації, щоб створити основи для того, аби мати змогу визначити ефективність виконаної аудитором роботи тощо.

Робоча документація аудитора має певні вимоги, які визначають їхні обов'язкові реквізити і складові: назва документа, назва клієнта, порядковий номер документа і сторінка розміщення його в аудиторському досьє, період перевірки, зміст, зазначення осіб, які склали і перевірили документ, їхні підписи, дата складання документа та інші спеціальні реквізити. Робоча документація аудитора складається в доволі повній та докладній формі, яка необхідна для забезпечення загального розуміння аудиту. У додатку Д нами запропонований можливий перелік робочої документації аудитора, необхідні для аудиторської перевірки виробничих запасів на ФГ «Агро. Поділля».

Після проведення аудиту виробничих запасів на підприємстві оформлена належним чином робоча документація аудитора залишається у нього. У зв'язку з необхідністю дотримання принципу конфіденційності одержаної в ході аудиторської перевірки інформації аудитору забороняється розголошувати зміст робочих документів та використовувати їх в особистих цілях. Також аудитор зобов'язаний забезпечувати надійне зберігання робочих документів, які не можуть бути вилученими, окрім випадків, передбачених законодавством.

На останньому етапі аудиторської перевірки виробничих запасів аудитор висловлює свою незалежну думку щодо того чи правильно ведеться облік виробничих запасів і складає Аудиторський висновок про достовірність відображення інформації з обліку виробничих запасів у фінансовій звітності підприємства. Формування аудиторського висновку – це один із самих відповідальних моментів аудиту, оскільки проводиться узагальнення підсумків виконаних аудиторських процедур, аналізуються виявлені помилки, визначається їх сукупний вплив на складання фінансової звітності і найголовніше, висловлюється незалежна думка аудитора про достовірність чинному законодавству. Аудиторський звіт і висновок – це результат праці аудитора.

Об'єктивність аудиторського висновку безумовно залежить від рівня професійної підготовки аудитора, який, у своїй роботі використовує не тільки стандартні методи та процедури аудиту, але й на підставі свого досвіду творчо і з відповідальністю відноситься до покладених на нього обов'язків, використовуючи ті методи та прийоми, які, на його погляд, допоможуть максимально забезпечити кінцеву мету перевірки.

Згідно МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності», аудиторський висновок - це офіційний документ, який засвідчується підписом та печаткою аудитора (аудиторською фірмою), і складений в установленому порядку відповідно до наслідків проведеного аудиту, окрім цього в ньому містяться висновки стосовно повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансової і господарської діяльності. Загальна структура стандартного аудиторського висновку представлена на рисунку 3.2 [46].

Отже, загальні вимоги до аудиторського висновку такі:

1. Аудиторський висновок має мати відповідний заголовок. У заголовку повинно бути записано, що аудит здійснював незалежний аудитор, вказується серія та номер сертифіката аудитора, номер свідоцтва про включення до Реєстру аудиторів і аудиторських фірм.

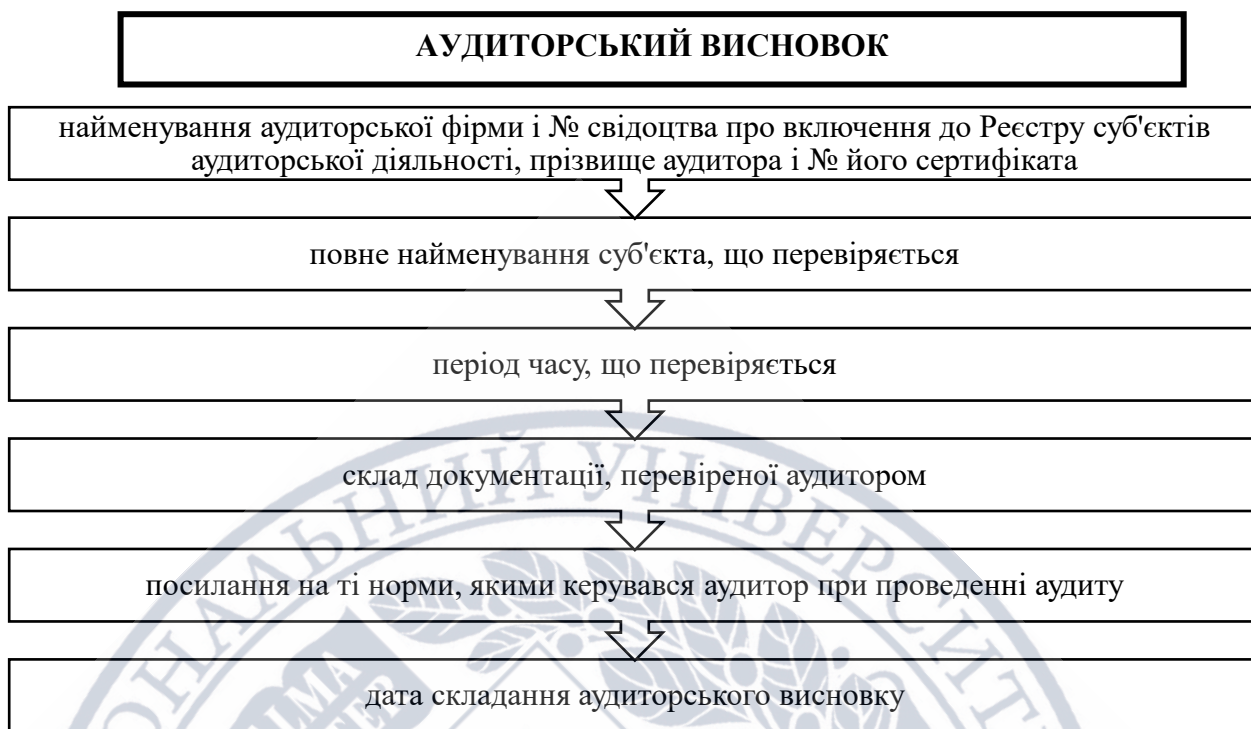


Рисунок 3.2 – Загальна структура стандартного аудиторського висновку

2. В аудиторському висновку обов'язково має зазначатися адресат відповідно до умов завдання. Висновок, як правило, призначається акціонерам або раді директорів підприємства.

3. У вступному (або початковому) параграфі буде доцільним подати перелік фінансових звітів, які перевірялися, і зазначити дати та звітний період.

4. У параграфі «Масштаб перевірки» наводиться масштаб аудиторської перевірки і власне зміст робіт, що проводилися. Цей розділ аудиторського висновку запевняє його користувачів у тому, що аудиторська перевірка була здійснена відповідно до вимог української нормативної бази, яка регулює аудиторську практику та те, як ведеться бухгалтерський облік, або що при перевірці керувалися міжнародними стандартами та зарубіжним досвідом. У цьому розділі йде мова про те, що перевірку спланували та підготували на достатньому рівні впевненості щодо того, що у фінансовій звітності не має суттєвих помилок.

5. У параграфі, в якому аудитор висловлює свою думку, необхідно чітко описати, яка концептуальна основа використовувалась при підготовці фінансових звітів, і аудитор має виразити свою думку про те, чи у фінансових

звітах справедливо та достовірно відображається інформація, згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності, та чи спостерігається відповідність законодавчим вимогам.

6. Аудитор має зазначити дату висновку, яка є датою закінчення аудиторської перевірки. Це означає, що читачу звіту інформується, що аудитором розглянуто вплив на фінансові звіти подій та операцій, які відбулися до цього моменту. Так як одним із обов'язків аудитора є надавати висновок щодо фінансових звітів, які підготовляються та надаються управлінським персоналом, він не повинен ставити у висновку число, яке є попереднім дню коли підписуються або затверджуються фінансові звіти управлінським персоналом.

Аудиторський висновок підписує директор аудиторської фірми або уповноважена на це особа, яка має відповідну серію сертифіката аудитора України на вид проведеного аудиту. У висновку буде доцільним зазначення конкретного місцезнаходження аудитора, яке, як правило, є тим місцем, де розташовується офіс аудитора. Аудиторський висновок підписується аудиторською фірмою, особисто аудитором або ставляться обидва підписи. Але, зазвичай аудиторський висновок підписую саме аудиторська фірма, по тій причині, що нею береться відповідальність за аудит.

МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності» [46] розкриває сутність немодифікованої думки аудитора, яка формує позитивний вид аудиторського Звіту. Якщо ж має місце випадок, коли позитивну думку висловити неможливо, то вона змінюється, іншими словами – модифікується. Основні положення щодо надання модифікованого Звіту незалежного аудитора, його види та форма представлені в Міжнародному стандарті аудиту 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» [47].

Аудиторський висновок може бути: безумовно-позитивним, умовно-позитивним, негативним або дається відмова від надання висновку про фінансові результати діяльності підприємства.

- Безумовно-позитивний висновок – це коли представлена інформація дає дійсне і повне уявлення про реальний фінансовий стан підприємства, склад

доходів і витрат, господарська діяльність здійснюється згідно із чинним законодавством, система обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам, фінансова звітність сформована на основі справжніх даних обліку і достовірно відображає фінансове становище.

- Умовно-позитивний висновок – це коли існує невпевненість в чомусь. Тобто, якщо постає неможливість перевірити якісь окремі факти щодо об'єкта дослідження, то особа, яка здійснює перевірку, відповідно не може висловити свою думку щодо окреслених питань, проте вони мають обмежений вплив на становище справ у цілому і не призводять до перекручення дійсного фінансового стану. Аудитор має можливість дати підтвердження, що за винятком певних обмежень інформація, яку надали, підтверджує те, що господарська діяльність відповідає чинному законодавству, а система облікового процесу діє у відповідності до законодавчо-нормативних вимог. У фінансовій звітності відображені достовірні дані і в загальному фактичне фінансове становище відображається достовірно.

- Негативний висновок – коли аудитом встановлені порушення, які викривляють реальний стан справ підприємства. Використовувана система обліку не відповідає законодавчим і нормативним вимогам. Факти щодо руху виробничих запасів і відповідно дані фінансової звітності не відповідають дійсності. Отож, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності не можуть дати достовірне уявлення про дійсне фінансове становище.

- Відмова від надання висновку – у тому випадку, коли аудитор не має можливості перевірити факти об'єкта дослідження, тому не може висловити думку щодо визначених завдань, а їх вплив є суттєвим щодо дійсного стану справ у цілому. У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських доказів особа, яка здійснює перевірку не може надати об'єктивний аудиторський висновок

Перед тим, як приступити до складання аудиторського висновку, аудитору буде доцільно провести узагальнюючий огляд фінансової звітності, який би був достатнім для того, щоб мати змогу виразити судження про виробничі запаси підприємства у цілому. В аудиторському висновку повинні відображатись

найсуттєвіші моменти з питань фінансової інформації, яка матиме певний вплив на рішення користувача. Варто відмітити, що аудиторський висновок, який надається підприємству, може підтвердити або навпаки спростувати твердження щодо того, чи звітність є достовірною та чи може вона надати впевненість користувачам для прийняття ними управлінських рішень. Якщо аудиторський висновок виявиться недостовірним, то аудиторські фірми та незалежні аудитори понесуть відповідальність [48].

Отже, за допомогою аудиторської перевірки на підприємстві можна виявити всі недоліки і слабкі місця обліку виробничих запасів на підприємстві, а також з'ясувати проблеми при відображенні інформації з їх руху у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності. Аудиторський висновок складається з метою доведення аудиторської думки про перевірений ним об'єкт обліку до її зовнішніх користувачів, власників, адміністрації підприємства. Основна вимога до аудиторського висновку - це його зрозумілість і доступність сприйняття для користувачів.

3.2. Шляхи вдосконалення аудиторської перевірки обліку виробничих запасів підприємства

В сучасній економічній політиці виробництва, його матеріальною основою є виробничі запаси, витрати на які зазвичай складають найбільшу питому вагу у загальній вартості кінцевого продукту. Оскільки, від раціональності використання матеріальних цінностей залежить ефективність роботи підприємства, то визначення оптимального розміру і складу виробничих запасів повинні завжди бути під чітким контролем управлінців. Саме це виступає мотивацією для проведення аудиторської перевірки операцій із виробничими запасами, що надає повну і достовірну інформацію щодо руху виробничих запасів на підприємстві та достовірності її відображення в обліку та звітності підприємства [49].

Вважаємо, що аудит виробничих запасів не повинен проводитися лише за допомогою стандартних аудиторських процедур. Аудитор має творчо та з

відповідальністю віднестись до своїх обов'язків, він має приділяти значну увагу підвищенню своєї кваліфікації, для нього є обов'язком дотримання встановлених правил, норм, які визначають міжнародні стандарти аудиту та Кодекс етики професійних бухгалтерів. Якщо аудит виробничих запасів підприємства буде нераціональним та неефективним, то це скоріш за все призведе до того, що не будуть виявленні викривлення, фальсифікація у звітності, що в подальшому негативно вплине на прийняття управлінських рішень користувачами.

Прослідковуються випадки, коли аудиторські перевірки мають не надто високу якість, або аудитор або аудиторська фірма видає аудиторський висновок, коли аудит взагалі не проводився та аудитор не брав безпосередньої участі в інвентаризації, що порушує принципи етичної поведінки аудиторів. Якщо не дотримується їх, по тій причині, що аудитору пообіцяли заплатити високий гонорар, то зрозуміло, що він посприє тому, що фінансова інформація на підприємстві буде викривленою, внаслідок чого у його діяльності зросте злочинність, а це, в свою чергу, призводить до того, що знижується довіра зовнішніх користувачів інформації до аудиторського висновка. Тобто спостерігається порушення норм Кодексу етики професійних бухгалтерів, а також в цілому норм та принципів законодавства України [50].

Відповідно до наведених порушень при проведенні аудиту якоїсь певної ділянки обліку, в тому числі і виробничих запасів, напрями вдосконалення системи аудиту будуть базуватись на їх вирішенні і матимуть різноманітний характер. Доцільно буде сприяти тому, щоб всі суб'єкти аудиту використовували у своїй діяльності єдині базові принципи і основні процедури. Це призведе до підвищення якості аудиторських послуг, будуть більш повно охоплюватися фінансові операції і як наслідок висновки аудиторів будуть більш точними і правдивими. Те, що відсутня єдина інформаційна та методологічна база аудиту, негативно впливає на ефективність роботи органів, які здійснюють перевірку, та господарюючих суб'єктів. Тому, щоб вирішити цю проблему, варто створити єдину інформаційну базу, узгодити та вдосконалити законодавство, відпрацювати та удосконалити методику проведення аудиторських перевірок.

Більшого дослідження потребують питання, пов'язані з розробкою робочої документації аудитора, відповідності стратегії та планування аудиту, створення графіків документообігу в частині організаційно-методичної стадії аудиту. В процесі визначення загальної стратегії особливої уваги потребує виявлення необхідних ресурсів для покриття ділянок підвищеного ризику, ефективність управління, керівництва та нагляду за такими ресурсами. Враховуючи специфічні особливості аудиту та обставин, що викликають потребу в його проведенні, необхідно дослідити те, наскільки важлива і яким саме чином впливає інформація, отримана з інших джерел, окрім даних бухгалтерського обліку, на ризику, що оцінюються [51].

Сучасні можливості комп'ютерної техніки створюють передумови для того, щоб автоматизувати процес аудиту. Це сприяє здійсненню програмного контролю змісту господарських операцій через широке використання програмно-методологічних прийомів поточного контролю, через перевірку того, чи економічні дані на всіх стадіях технологічного процесу їх обробки є достовірними.

Технологічним процесом повинна забезпечуватись автоматизація контролю щодо того, чи правильно обробляється інформація та виправляються виявлені помилки. Щоб використовувати програмне забезпечення при здійсненні аудиторської перевірки перш за все потрібно розробити спеціальні методики щодо діагностування становища підприємства, яке підлягає аудиту. Це сприятиме більш раціональному використанню робочого часу аудиторів. Перевірка правильності алгоритмів розрахунків залишків виробничих запасів аудитором посідає важливе місце у загальній процедурі перевірки обліку виробничих запасів на підприємстві, оскільки помилка, яка була закладена в алгоритмові розрахунку і які багаторазово застосовували до господарських операцій, які мають багаторазовий характер, може викривляти результат господарської діяльності.

Отже, якщо є бажання підвищити ефективність роботи, то для цього необхідно використовувати комп'ютерну техніку, якою вже користуються у

своїй роботі різні служби та підрозділи організації. Використовуючи автоматизовану систему обробки інформації або автоматизовані робочі місця за різними напрямками аудиторської перевірки, можна принести в роботу аудиторських служб багато нового та значно полегшити її в цілому. Для використання аудиторами при проведенні перевірок найпоширенішими вітчизняними програмами є: Audit Expert, IT Аудит: Аудитор, Prime Expert, Project Expert, «ІНЕК: АФСП», Audit NET, Аудит-Майстер «ДАСО» «Аудит-Інформ», «КІТ. Аудит», а із зарубіжних - Audit System/2.

Варто сказати, що буде добре, якщо на ряду із вже створеними бухгалтерськими та аудиторськими програмами, створиться більш удосконалена програма для проведення аудиторської перевірки, яка б охоплювала всі можливі види перевірок та формувала на їх основі готові висновки та можливі пропозиції. Така програма забезпечила б не тільки проведення арифметичних перевірок і перевірок кореспонденцій рахунків, а також би посприяла правильному заповненню документів та реєстрів бухгалтерського обліку та фінансової звітності [52].

Провівши дослідження різних джерел щодо аудиту виробничих запасів, можна констатувати, що до типових та можливих порушень у веденні їх обліку можуть бути віднесені:

- незадовільне оформлення первинних документів або взагалі відсутність первинних документів;
- неповне оприбуткування виробничих запасів, що надійшли;
- виявлення нестач, залишків, присвоєння виробничих запасів;
- завищення собівартості матеріальних цінностей;
- непогрунтовані претензії до постачальників;
- порушення норм або лімітів списання виробничих запасів;
- порушення порядку проведення інвентаризації;
- незадовільна організація складського обліку та зберігання виробничих запасів;
- відсутність податкових накладних;

- невідповідність даних аналітичного та синтетичного обліку один одному тощо.

Усі ці та інші проблеми, які виявляються у ході аудиторської перевірки виробничих запасів дозволяють зрозуміти, що необхідно підвищувати увагу до рівня його якості, та розробити нові комплексні підходи до їх вирішення, як на загальнодержавному, так і на локальному рівні: на рівні кожного підприємства. Тому що в умовах ринкової економіки перевага та довіра користувачів інформації суспільства в цілому надається саме тим підприємствам, аудиторський висновок щодо господарської діяльності якого є позитивним.

Отже, для вирішення даних проблем та недоліків аудиту виробничих запасів, на нашу думку, доцільно буде застосовувати наступні шляхи їх вирішення, а саме:

- удосконалити методику пов'язану із складанням та веденням аудиторських робочих документів та порядку реалізації результатів аудиту на основі внутрішньофірмових стандартів аудиту;
- розробити і практично реалізувати концепцію системи аудиту виробничих запасів, базою для якої були б єдині принципи, правила, методологія та інформаційна база;
- дати дозвіл на те, щоб аудитор мав право використовувати індивідуальний підхід до об'єкту перевірки;
- здійснити удосконалення документального оформлення аудиторської перевірки;
- максимальне наближення методологічних засад аудиторських перевірок відповідно до вимог міжнародних стандартів;
- освоїти аудиторськими фірмами інформаційних технологій.

Висновки до розділу 3

1. Встановлено, що для ефективного проведення аудиту виробничих запасів, на аудитора покладається чітке формулювання мети проведення перевірки, основних завдань, виокремлення об'єктів аудиту в межах завдання,

відповідно до яких має розробити і затвердити план і програму проведення аудиту із зазначенням конкретних видів процедур, яких повинен дотримуватись у своїй діяльності.

2. Визначено, що метою аудиторської перевірки виробничих запасів вважається підвищення ступеня довіри користувачів до фінансової звітності, що можливо досягти за умови, якщо аудитор висловить незалежну професійну думку щодо: достовірності первинних даних бухгалтерського обліку про фактичну наявність та рух виробничих запасів; повноти та правильності відображення первинних даних з обліку матеріальних цінностей у зведених регістрах; чи правильно ведеться облік виробничих запасів згідно з законодавчими та нормативними актами, обліковою політикою; достовірності відображення залишків виробничих запасів у фінансовій звітності тощо.

3. Запропоновано тест СВК, загальний план і відповідно до нього програму аудиту виробничих запасів для досліджуваного підприємства, а також робочі документи аудитора. Планування – це один із найважливіших етапів аудиту виробничих запасів.

4. Розглянуто особливості формулювання висновків аудитора щодо досліджуваної ним ділянки обліку і встановлено, що основними джерелами інформації для того, щоб сформувати аудиторські докази при проведенні аудиту виробничих запасів є: нормативно-правова база, первинні документи, аналітичні та синтетичні регістри, документація, яка узагальнює результати інвентаризації виробничих запасів, всі види звітності підприємства.

5. Досліджено існуючі проблем, пов'язані з аудиторською перевіркою виробничих запасів підприємств, основними з яких вважається не якісне відношення аудитора до своєї роботи, відсутність загальних методик і програм проведення аудиту даної ділянки дослідження, та неосвоєність аудиторськими фірмами інформаційних технологій. Відповідно до цього було надано рекомендації щодо вирішення наявних проблем.

ВИСНОВКИ

Дослідження сукупності теоретичних, методичних та організаційних аспектів обліку та аудиту виробничих запасів, і їх практична апробація на ФГ «Агро. Поділля» дозволяє сформулювати висновки, які висвітлюють вирішення основних завдань дослідження відповідно до поставленої мети:

1. Визначення поняття «виробничі запаси» на законодавчому рівні відсутнє і серед науковців також відсутній єдиний підхід до трактування їх змісту, тому, на нашу думку, вони являють собою матеріальні оборотні активи (придбані або самостійно виготовлені), які мають речову форму, макроекономічний зміст, призначення і наявну облікову складову, що протягом операційного циклу використовують в повному обсязі для створення продукції, товарів, надання послуг, виконання робіт, а також для будь-яких господарських чи управлінських потреб підприємства.

2. Встановлено, що основне завдання державного регулювання обліку і аудиту виробничих запасів є встановлення для всіх суб'єктів господарювання єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та здійснення аудиторської перевірки. Правова основа ведення бухгалтерського обліку і аудиту являє собою сукупність певних законодавчих, нормативних актів, якими регулюється фінансово-господарська діяльність на підприємствах усіх форм власності. Основними нормативно-правовими документами у сфері регулювання обліку та аудиту виробничих запасів вважаємо: Податковий кодекс України, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів та ряд Міжнародних стандартів аудиту.

3. Проаналізувавши положення Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 2 «Запаси» та Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», нами виявлено, що в цілому за своїм змістом вони дуже схожі по тій причині, що національний стандарт розроблявся на основі міжнародного. Більшість їх положень не суперечать одне одному, однак низка протиріч все ще має місце, особливо в частині визнання запасів активом, первісній оцінці і методах оцінки запасів при їх вибутті.

4. Досліджено, що для цілей бухгалтерського обліку на ФГ «Агро. Поділля» виділяють такі види виробничих запасів: сировина, паливо, будівельні матеріали, запасні частини і матеріали сільськогосподарського призначення. Узагальнивши різні наукові підходи до класифікації виробничих запасів, дійшли висновку, що виробничі запаси на ФГ «Агро. Поділля» буде доцільно класифікувати за такими ознаками: за функціональним призначенням, за місцем знаходження, за рівнем наявності на підприємстві, відповідно до балансу, за походженням. Вважаємо, що така класифікація виробничих запасів на ФГ «Агро. Поділля» дозволить якісно виконувати завдання для обліку та контролю виробничих запасів, які сприяють формуванню інформації для управління ними.

5. В ході проведення дослідження на ФГ «Агро. Поділля» було встановлено, що графіку документообігу на підприємстві немає, що, на нашу думку, є грубою помилкою, адже такий документ сприяє поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації, тому було розроблена і представлена модель графіку документообігу документів щодо обліку виробничих запасів для фермерського господарства.

6. Досліджуючи особливості документального оформлення руху виробничих запасів на ФГ «Агро. Поділля» встановлено, що первинна документація на підприємстві складається у паперовому вигляді або на комп'ютерному пристрої і в них містяться усі обов'язкові реквізити. Фермерським господарством використовуються такі види документів, як: Товарно-транспортна накладна; Рахунок-фактура; Видаткова накладна;

Податкова накладна; довіреності; прибутковий ордер; картки складського обліку; лімітно-забірні картки; накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів; Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів; Акт витрати насіння і садивного матеріалу.

7. Розкрито методику синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів на підприємстві. Вияснено, що фермерське господарство «Агро. Поділля» для обліку виробничих запасів використовує наступні субрахунки рахунку 20 «Виробничі запаси»: 201 «Сировина й матеріали», 203 «Паливо», 205 «Будівельні матеріали», 207 «Запасні частини», 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». Виробничі запаси на ФГ «Агро. Поділля», мають різні джерела надходження, наприклад: придбаються у постачальника або підзвітною особою, є безоплатним надходженням, виявляються в результаті інвентаризації. Списання відбувається внаслідок: відпуску у виробництво; через псування; реалізуються на сторону; безоплатно передаються; списуються, бо не відповідають критеріям визнання запасів активом тощо.

8. Отримані результати в ході дослідження облікової роботи щодо виробничих запасів на ФГ «Агро. Поділля», дають можливість зробити висновок, що синтетичний і аналітичний облік на даному підприємстві загалом має задовільний стан, проте, все ж таки потребує поліпшення, адже він міг би бути якісніший, якби господарство удосконалило свій діючий Робочий план рахунків в частині виробничих запасів, через введення додаткових синтетичних рахунків і аналітики по ним. Також для фермерського запропоновано вести транспортно-заготівельні витрати на окремому рахунку 29 «Витрати з придбання виробничих запасів».

9. Встановлено, що на ФГ «Агро. Поділля» ведеться кількісний та кількісно-вартісний облік виробничих запасів, тому для автоматизації обліку господарство використовує найбільш розповсюджену програму «1С:

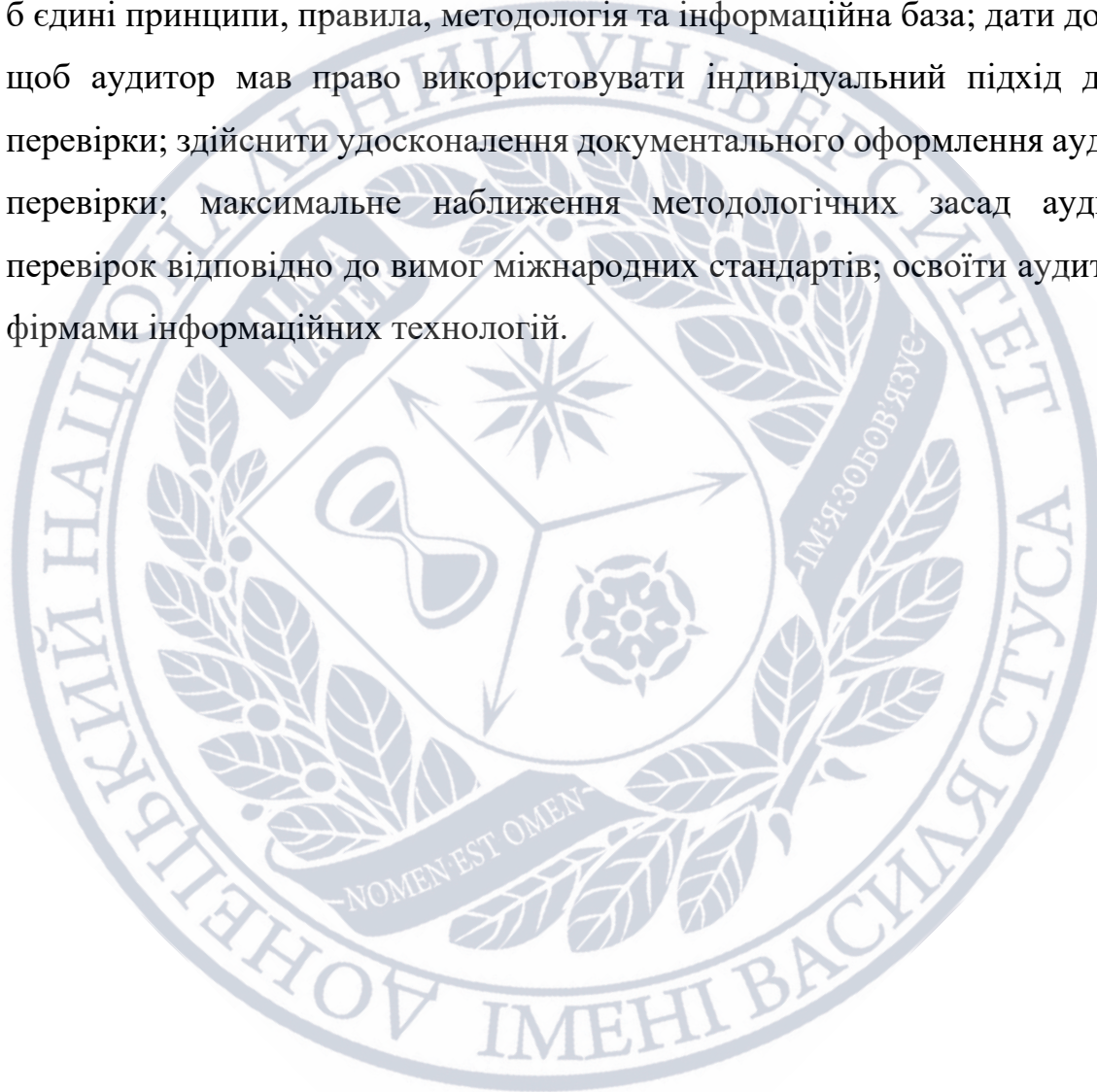
Підприємство» версії 8.3. Розглянуто особливості ведення обліку виробничих запасів у даному програмному забезпеченні.

10. Розкрито методичні аспекти проведення аудиторської перевірки виробничих запасів на досліджуваному підприємстві. Визначено, що метою аудиту виробничих запасів вважається підвищення ступеня довіри користувачів до фінансової звітності, що досягається шляхом висловлення аудитором незалежної професійної думки щодо: достовірності первинних даних бухгалтерського обліку про фактичну наявність та рух виробничих запасів; повноти та правильності відображення первинних даних з обліку матеріальних цінностей у зведених регістрах; правильності ведення обліку виробничих запасів згідно з законодавчими та нормативними актами, обліковою політикою; достовірності відображення залишків виробничих запасів у фінансовій звітності тощо.

11. Для фермерського господарства запропоновано тест системи внутрішнього контролю, за допомогою якого можна вивчити слабкі і сильні сторони об'єкта дослідження. Розроблено загальний план і відповідно до нього програму аудиту виробничих запасів для ФГ «Агро. Поділля», у якій встановлено перелік аудиторських процедур, спрямованих на: встановлення достовірності первинних даних бухгалтерського обліку про фактичну наявність та рух виробничих запасів; перевірку повноти та своєчасності щодо того, як відображаються первинні дані з обліку виробничих запасів у зведених документах та реєстрах; перевірку правильності ведення обліку виробничих запасів відповідно до чинних законодавчих і нормативних актів, облікової політики підприємства; перевірки стану збереження виробничих запасів; підтвердження та спростування показників фінансової звітності підприємства, які визначають: достовірність, повнота і своєчасність відображення господарських операцій, стосовно руху виробничих запасів.

13. Досліджено існуючі проблем, пов'язані з аудиторською перевіркою виробничих запасів підприємств, основними з яких вважається не якісне відношення аудитора до своєї роботи, відсутність загальних методик і програм

проведення аудиту даної ділянки дослідження, та неосвоєнність аудиторськими фірмами інформаційних технологій. Відповідно до цього було запропоновано шляхи їх вирішення, зокрема: удосконалити методику пов'язану із складанням та веденням аудиторських робочих документів та порядку реалізації результатів аудиту на основі внутрішньофірмових стандартів аудиту; розробити і практично реалізувати концепцію системи аудиту виробничих запасів, базою для якої були б єдині принципи, правила, методологія та інформаційна база; дати дозвіл на те, щоб аудитор мав право використовувати індивідуальний підхід до об'єкту перевірки; здійснити удосконалення документального оформлення аудиторської перевірки; максимальне наближення методологічних засад аудиторських перевірок відповідно до вимог міжнародних стандартів; освоїти аудиторськими фірмами інформаційних технологій.



СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ПОСИЛАНЬ

1. Подолянчук О. А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 5. С. 88-101.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства Фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. *Законодавство України: база даних / Верхов. Рада України*. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 07.06.2021).
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (дата звернення: 07.06.2021).
4. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. *Законодавство України: база даних / Верхов. Рада України*. Дата оновлення: 15.05.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення: 07.06.2021).
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства Фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. *Законодавство України: база даних / Верхов. Рада України*. Дата оновлення: 23.07.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336> (дата звернення: 07.06.2021).
6. Коваль Н. І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінський аспекти. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. №7. С. 93-105.
7. Рубан Л. О., Яковенко Т. І. Економічна сутність поняття виробничі запаси на промисловому підприємстві. *Інфраструктура ринку*. 2019. № 34. С. 319-324.
8. Прокопович Л. Б. Аналіз виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства. *«Молодий вчений»*. 2017. № 10 (50). С. 1014 – 1017.

9. Максименко І. Я., Іванченко А. Г. Особливості обліку виробничих запасів в управлінні діяльністю підприємства. *Ефективна економіка*. 2019. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7266> (дата звернення: 10.06.2021).

10. Шендригоренко М. Т. Виробничі запаси: нормативно-правове регулювання обліку та пропозиції з підвищення ефективності внутрішнього аудиту. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. Одеса, 2019. № 36. С. 182-187.

11. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. *Законодавство України*: база даних / Верхов. Рада України. Дата оновлення: 14.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 11.06.2021).

12. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. *Законодавство України*: база даних / Верхов. Рада України. Дата оновлення: 01.07.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 11.06.2021).

13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027#Text (дата звернення: 07.06.2021).

14. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства Фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. *Законодавство України*: база даних / Верхов. Рада України. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text> (дата звернення: 11.06.2021).

15. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства Фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. *Законодавство України*: база даних / Верхов. Рада України. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 11.06.2021).

16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства Фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. *Законодавство України*:

база даних / Верхов. Рада України. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 11.06.2021).

17. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879. *Законодавство України*: база даних / Верхов. Рада України. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 12.06.2021).

18. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291. *Законодавство України*: база даних / Верхов. Рада України. Дата оновлення: 10.08.2021. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 12.06.2021).

19. Порядок визначення розмірів збитку від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: постанова Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-п> (дата звернення: 12.06.2021).

20. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Наказ Міністерства Фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. *Законодавство України*: база даних / Верхов. Рада України. Дата оновлення: 14.01.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07> (дата звернення: 12.06.2021).

21. Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту: Міжнародний стандарт аудиту 200. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) (дата звернення: 12.06.2021).

22. Аудиторська документація: Міжнародний стандарт аудиту 230. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) (дата звернення: 12.06.2021).

23. Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності: Міжнародний стандарт аудиту 250. URL:

[https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) (дата звернення: 12.06.2021).

24. Планування аудиту фінансової звітності: Міжнародний стандарт аудиту 300. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) (дата звернення: 12.06.2021).

25. Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища: Міжнародний стандарт аудиту 315. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) (дата звернення: 12.06.2021).

26. Аудиторські докази: Міжнародний стандарт аудиту 500. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) (дата звернення: 12.06.2021).

27. Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів: Міжнародний стандарт аудиту 501. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) (дата звернення: 12.06.2021).

28. Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності: Міжнародний стандарт аудиту 700. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) (дата звернення: 12.06.2021).

29. Циган Р. М., Дідур С. В. Особливості організації обліку виробничих запасів та її оцінка в системі бухгалтерського обліку. *Ефективна економіка*. 2018. № 11. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2018/103.pdf (дата звернення: 29.10.2021).

30. Куць Т. В., Басиста С. А. Методи оцінки виробничих запасів підприємства. *«Молодий вчений»*. 2017. № 12. С. 690-693.

31. Ковтун К. О., Августова О. О. Переваги та недоліки методів оцінки вибуття запасів. Актуальні проблеми економіки, обліку, фінансів, маркетингу та права: збірник тез доповідей міжнародної науково-практичної конференції (Полтава, 26 квітня 2021 р.). Полтава: ЦФЕНД, 2021. 276 с.

32. Кононенко В. А., Сватаненко С. С. Облік виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах: проблеми та шляхи їх вирішення. *Економіка і суспільство*. 2018. № 4 . С. 338 – 348.

33. Польова Т. В., Охрей Т. С. Методично-організаційні особливості обліку виробничих запасів підприємств. *Економічний простір*. 2020. № 160. С. 124-128.

34. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо ставки податку на додану вартість з операцій з постачання окремих видів сільськогосподарської продукції: Закон України від 17.12.2020 р. № 1115-IX. *Законодавство України: база даних / Верхов. Рада України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1115-20#Text> (дата звернення: 30.10.2021).

35. Циган Р. М., Солодков Д. Є. Порівняння особливостей обліку запасів в облікових системах України і США. *Ефективна економіка*. 2019. № 11. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=7430> (дата звернення: 27.10.2021).

36. Маркус О. В., Груй В. О. Порівняльний аналіз оцінки виробничих запасів у США та Україні. *Приазовський економічний вісник*. 2018. №3 (08). С. 169 – 172.

37. Додаток до Gazeta Podatkowa № 49 (1506) від 18.06.2018 р. URL: http://www.vademecumksiegowego.pl/artykul_narzedziowa,1045,0,17391,pojecie-zapasow-i-ich-wycena-w-ksiegach-rachunkowych.html (дата звернення: 27.10.2021).

38. Касапова І. С. Порівняльна характеристика обліку запасів за вітчизняним та зарубіжним досвідом. *Економічний простір*. 2017. № 95. С. 125-130.

39. Назаренко І. М., Місюрів О. В. Аудит виробничих запасів: особливості, ключові аспекти та послідовність перевірки. *Економіка і суспільство*. 2018. № 19. С. 1312 – 1318.

40. Рогова Д. О., Беренда Н. І. Мета та стадії проведення аудиту виробничих запасів. *Причорноморські економічні студії*. 2017. Вип. 16. С. 168-171.

41. Планування аудиту фінансової звітності: Міжнародний стандарт аудиту 300. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) (дата звернення: 04.11.2021 р.).

42. Меліхова Т. О., Ніколаєнко Н. С. Розробка програми аудиту виробничих запасів для підвищення фінансової безпеки підприємства. *Економіка та держава*. 2017. № 1. С. 51–55.

43. Аналітичні процедури: Міжнародний стандарт аудиту 520. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) (дата звернення: 06.11.2021 р.).

44. Аудиторська вибірка: Міжнародний стандарт аудиту 530. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) (дата звернення: 06.11.2021 р.).

45. Артеменко Н. В. Виробничі запаси: особливості обліку та методичні засади проведення аудиту. *Економіка і суспільство*. 2017. № 12. С. 665-670.

46. Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності: Міжнародний стандарт аудиту 700. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) (дата звернення: 06.11.2021 р.).

47. Модифікації думки у звіті незалежного аудитора: Міжнародний стандарт аудиту 705. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/MCA%202016-2017_частина%201(1).pdf) (дата звернення: 06.11.2021 р.).

48. Роева О. С. Аудит виробничих запасів підприємства. *Економічні студії*. 2018. № 2 (20). С. 153-157.

49. Крищук А. Ю. Особливості методики проведення аудиту виробничих запасів. *Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ*. Вінниця: Редакційно-видавничий відділ ВТЕІ КНТЕУ, 2019. Вип.72. С. 288-294.

50. Радіонова Н. Й., Тищенко С. В. Методичні засади проведення аудиту виробничих запасів. *Інтернаука*. 2020. № 16 (96). С. 21-24.

51. Гамова О. В., Феофанов Л. К., Ракитянська Ю. В. Шляхи вдосконалення обліку та аудиту виробничих запасів на складах підприємств. *Економічна наука*. 2020. № 3. С. 57 – 62.

52. Комп'ютеризація аудиту в Україні. Матеріали IV Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (28 грудня 2018 року, м. Тернопіль). Тернопіль. 2018. С. 177 – 179.

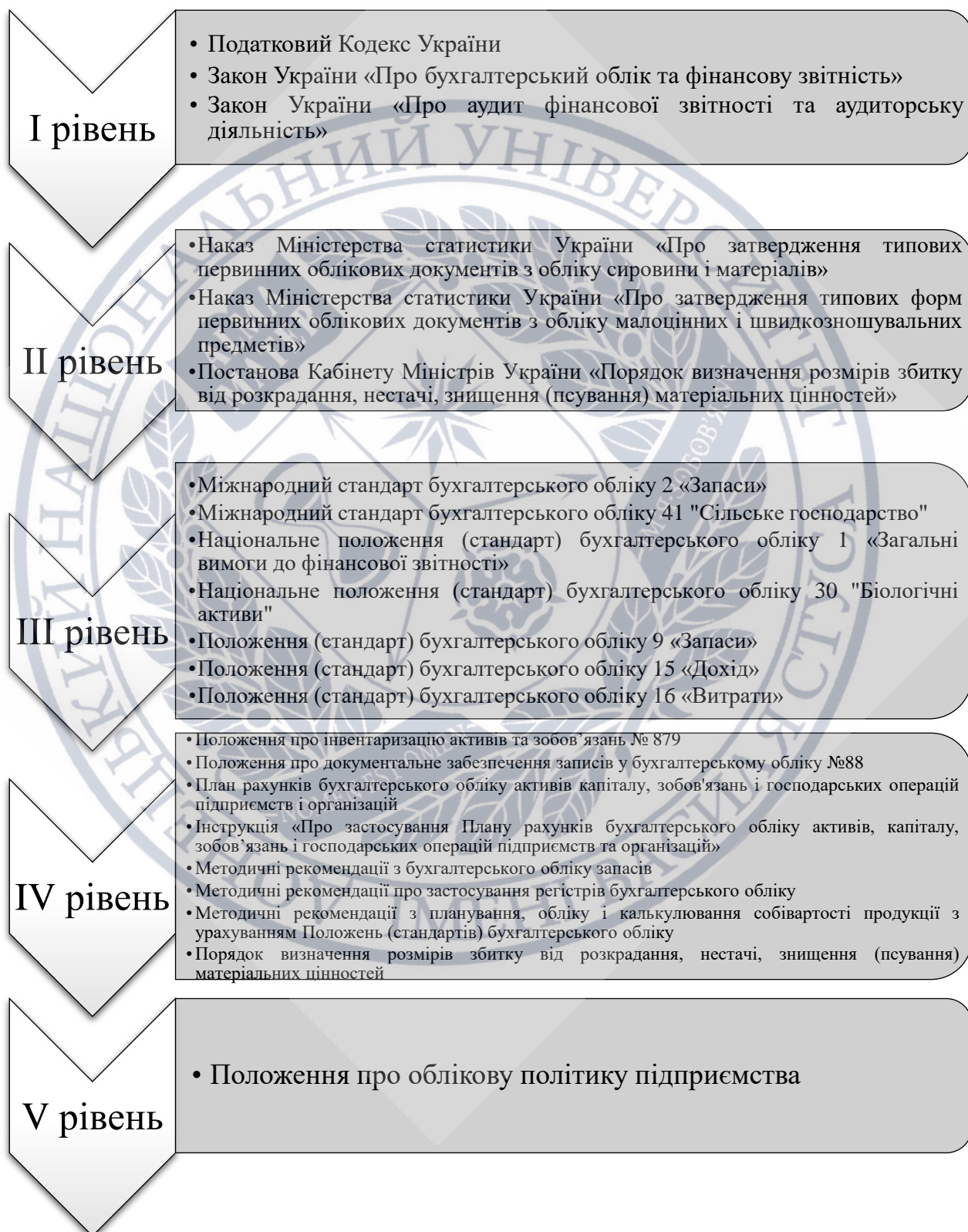


ДОДАТКИ



ДОДАТОК А

Ієрархія нормативних документів в сфері регулювання обліку та аудиту виробничих запасів



ДОДАТОК Б

Варіант графіку документообігу в частині обліку виробничих запасів на ФГ «Агро. Поділля»

| № з/п | Вид документа | Відповідальний за складання | Посадові особи, які підписують документ | Підстава для створення документа | Термін створення документа | Строк виконання | Куди передається після виконання | Термін зберігання |
|--------------------------|---|---------------------------------|---|---|------------------------------|-----------------------------|----------------------------------|-------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ | | | | | | | | |
| 1 | Прибутковий ордер | Комірник у момент надходження | Головний бухгалтер, матеріально-відповідальна особа | Накладна | У день отримання ТМЦ | Щодня | Бухгалтерії | 3 роки |
| 2 | Довіреність | Працівник бухгалтерії | Головний бухгалтер, матеріально-відповідальна особа | Заява на отримання ТМЦ, накладні | Протягом дня за потребою | 1 день | Постачальнику | |
| 3 | Рахунок-фактура | Постачальник | Головний бухгалтер, матеріально-відповідальна особа | Отримані ТМЦ, платіжна вимога-доручення | До 25-числа поточного місяця | 3 дні | Бухгалтерія | 3 роки |
| 4 | Лімітно-забірні картки | Завідувач складом | Матеріально-відповідальні особи | Заява на отримання ТМЦ | До початку місяця | 1-2 число наступного місяця | Бухгалтерія | 3 роки |
| 5 | Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів | Матеріально-відповідальна особа | Головний бухгалтер або уповноважена особа | Договір, заява, наряд на відпуск ТМЦ | Щоденно по мірі необхідності | 1 день | Бухгалтерія | 3 роки |

ДОДАТОК В

Приклад тесту оцінки системи внутрішнього контролю щодо аудиту виробничих запасів

| № з/п | Зміст | Варіанти відповіді | | | Примітки |
|-------------------------------|--|--------------------|----|--------------------|----------|
| | | Так | Ні | Немає відповіді | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| I. Середовище контролю | | | | | |
| 1. | Чи існує на підприємстві відділ внутрішнього контролю? | | | | |
| 2. | Чи розроблено план проведення спеціальних внутрішніх перевірок? | | | | |
| 3. | Чи існує організаційний план і список співробітників відділів? | | | | |
| 4. | Чи є опис і чіткий розподіл функцій кожного співробітника в формі інструкції і вказівок? | | | | |
| 5. | Чи існує перелік осіб, які мають право підпису грошових та розрахункових документів, фінансових та кредитних зобов'язань, а також рахунків-фактур? | | | | |
| 6. | Чи дотримується керівництво політики нормативного та податкового законодавства? | | | | |
| 7. | Чи створена ревізійна комісія і постійно діючі інвентаризаційні комісії? | | | | |
| 8. | Чи надійний облік фінансових і матеріальних ресурсів, не допускається чи марнотратство чи розкрадання? | | | | |
| 9. | Чи забезпечується повнота розкриття інформації в бухгалтерській звітності для внутрішніх і зовнішніх користувачів? | | | | |
| 10. | Чи залучались до відповідальності особи, винні в розкраданнях, заподіянні шкоди? | | | | |
| II. Заходи контролю | | | | | |
| 11. | Чи відповідає зберігання виробничих запасів вимогам щодо належного зберігання? | | | | |
| 12. | Чи закріплені виробничі запаси, які перебувають на складі і в експлуатації, за відповідальними особами? | | | | |
| 13. | Чи ведеться облік виробничих запасів у розрізі місць зберігання та підзвітних осіб? | | | | |
| 14. | Чи контролюється правильність оформлення документів (накладних, рахунків-фактур)? | | | | |
| 15. | Чи є ще у когось доступ до комп'ютерних записів по запасах окрім бухгалтерів організації? | | | | |
| 16. | Чи виявлялися у звітному періоді факти крадіжок та псування виробничих запасів? | | | | |

Продовження таблиці

| | | | | | |
|-----|--|--|--|--|--|
| 17. | Чи звіряються дані реєстрів бухгалтерського обліку виробничих запасів з даними Головної книги? | | | | |
| 18. | Чи проводяться на підприємстві незаплановані (раптові) інвентаризації окремих видів запасів, груп, в окремих місцях зберігання та в підзвіт? | | | | |
| 19. | Чи контролюються факти списання від псування та знищення виробничих запасів? | | | | |
| 20. | Чи контролюється точність підрахунку кількості виробничих запасів, що надійшли з даними первинних документів? | | | | |
| 21. | Чи ведуться реєстри обліку особами, в обов'язках яких це не передбачено? | | | | |



ДОДАТОК Г

Програма аудиту виробничих запасів ФГ «Агро. Поділля»

| № з/п | Перелік аудиторських процедур | Аудиторські докази | Метод перевірки | Період проведення | Виконавець | Примітки |
|-------|--|--|--|-------------------|------------|----------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1. | Перевірити фактичну наявність виробничих запасів, організації складського обліку і стану збереження виробничих запасів | Відомості інвентаризації, журнал реєстрації довіреностей | Документальна перевірка | | | |
| 2. | Перевірити, чи правильно визначається залишок виробничих запасів на початок періоду | Перевірені документи | Документальна перевірка, арифметичний, суцільний | | | |
| 3. | Перевірити, чи правильно визнаються запаси активами | Перевірені документи | Документальний по суті, арифметичний, вибірковий | | | |
| 4. | Перевірити, чи правильно оформляються первинні документи | Прибуткові ордери, акти прийому-передачі | Документальна перевірка, аналітична, арифметична | | | |
| 5. | Перевірити, чи правильно відносяться виробничі запаси до субрахунків | Інвентаризація, прибуткові ордери, рахунки-фактури, накладні | Документальний по суті, арифметичний, вибірковий | | | |
| 6. | Перевірити, чи правильно оцінюються запаси при надходженні | Прибуткові ордера, рахунки фактури, журнал реєстрації | Документально-правова перевірка та співставлення | | | |
| 7. | Перевірити, чи правильно оцінюються запаси при їх використанні | Документи прибуткові, оцінюючі | Документальний по суті, арифметичний, вибірковий | | | |

Продовження таблиці

| | | | | | | |
|-----|--|--|--|--|--|--|
| 8. | Перевірити, чи правильно робиться кореспонденції рахунків щодо виробничих запасів | Прибуткові документи, документи із списання, накладні | Документальний по суті, арифметичний, вибірковий | | | |
| 9. | Перевірити, чи правильно відображається вартість запасів у Балансі | Лімітно-забірні карти, акти на списання, облікова політика | Документальний по суті, арифметичний, вибірковий | | | |
| 10. | Перевірити, чи правильно визначається залишок виробничих запасів на кінець періоду | Інвентаризація, прибуткові та видаткові накладні | Документальний, арифметичний, суцільний | | | |



ДОДАТОК Д

Робочий документ аудитора для перевірки наявності первинних документів з оприбуткування виробничих запасів

| Рахунок | Баланс на кінець попереднього періоду | Баланс на початок звітнього періоду | Головна книга | Відхилення | |
|---------|---------------------------------------|-------------------------------------|---------------|---|---|
| | | | | Балансу на початок звітнього періоду від балансу на кінець попереднього періоду | Балансу на початок звітнього періоду від головної книги |
| | | | | | |

Робочий документ аудитора для перевірки наявності первинних документів з оприбуткування виробничих запасів

| Період | Талон водія, Талон комбайнера | Книга складського обліку | Відомість руху зерна та іншої продукції | Путівки | Видаткові накладні |
|--------|----------------------------------|--------------------------|---|---------|--------------------|
| | | | | | |

Робочий документ аудитора для перевірки наявності первинних документів зі списання виробничих запасів

| Період | Товарно-транспортна накладна | Накладна | Акти витрачання насіння | Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів |
|--------|------------------------------|----------|-------------------------|--|
| | | | | |

Робочий документ аудитора для перевірки правильності оформлення первинних документів з обліку виробничих запасів

| | | | Наявність основних реквізитів у первинному документі | | | | | Примітки |
|-------|---|------|--|------|-----------|--------|---------|----------|
| Назва | № | Дата | Кількість | Ціна | Сума, грн | Підпис | Печатка | |
| | | | | | | | | |

Робочий документ аудитора для перевірки кореспонденції рахунків з обліку виробничих запасів

| Зміст операції | За даними підприємства | | | За даними аудиту | | | Відхилення та запропоноване виправлення | | |
|----------------|------------------------|----|-----------|------------------|----|-----------|---|----|-----------|
| | Дт | Кт | Сума, грн | Дт | Кт | Сума, грн | Дт | Кт | Сума, грн |
| | | | | | | | | | |

Робочий документ аудитора для перевірки правильності класифікації запасів згідно з планом рахунків

| Субрахунок | За даними підприємства | За даними аудиту | Відхилення |
|--|------------------------|------------------|------------|
| 20 «Виробничі запаси» | | | |
| 201 «Сировина й матеріали» | | | |
| 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби» | | | |
| 203 «Паливо» | | | |
| 204 «Тара й тарні матеріали» | | | |
| 205 «Будівельні матеріали» | | | |
| 206 «Матеріали, передані в переробку» | | | |
| 207 «Запасні частини» | | | |
| 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» | | | |
| 209 «Інші матеріали» | | | |

Робочий документ аудитора для перевірки правильності оцінки виробничих запасів при їх використанні

| Період | За даними підприємства | | За даними аудита | | Відхилення |
|--------|------------------------|------|------------------|------|------------|
| | Метод | Сума | Метод | Сума | |
| | | | | | |

Робочий документ аудитора для перевірки правильності відображення вартості виробничих запасів у Балансі

| Період | За даними підприємства | | За даними аудита | | Відхилення |
|--------|------------------------|------|------------------|------|------------|
| | Метод | Сума | Метод | Сума | |
| | | | | | |

Робочий документ аудитора для перевірки правильності визначення залишку виробничих запасів на кінець періоду

| Рахунок | Баланс | Головна книга | Журнал | Відхилення | |
|---------|--------|---------------|--------|----------------------------|----------------------------|
| | | | | Балансу від Головної книги | Головної книги від журналу |
| | | | | | |