

Міністерство освіти і науки України
Сумський державний університет
Навчально-науковий інститут бізнес-технологій «УАБС»
Кафедра бухгалтерського обліку та оподаткування

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА БАКАЛАВРА

На тему «ОБЛІК І АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ»

Виконав студент 4 курсу, групи ОП-61а
Спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
Капленко Альона Олександрівна
Керівник: к.е.н., ст.викладач Овчарова Н.В

Суми -2020 рік

РЕФЕРАТ

кваліфікаційної бакалаврської роботи на тему

«Облік і аудит виробничих запасів»

студентки Капленко Альони Олександрівни

Виробничі запаси є одним з найбільш істотних елементів активів підприємства, забезпечуючи в своїй сукупності матеріально-технічну базу та належні умови для виробничої діяльності. Зважаючи на це, важливу роль в підвищенні ефективності використання запасів займає система їх бухгалтерського обліку та контролю. Актуальність досліджуваної теми полягає в тому, що правильна організація обліку та аудиту запасів необхідна для забезпечення безперервного та прибуткового виробничого процесу, відповідно, особливої актуальності набуває питання організації обліку, вдосконалення методики аудиту та вдосконалення шляхів його здійснення.

Мета кваліфікаційної бакалаврської роботи – дослідження теоретичних, методичних і практичних питань обліку та аудиту виробничих запасів, а також аналіз проблемних аспектів обліку даної ділянки.

Поставлена мета обумовила такі завдання, що вирішуються у роботі:

- визначення суті та змісту запасів;
- розглянути стан організації первинного, аналітичного та синтетичного обліку запасів на підприємстві;
- розробка ефективних методів аудиторської перевірки запасів на підприємстві та побудова служби внутрішнього аудиту.

Об'єктом дослідження є облік виробничих запасів на підприємствах та проведення аудиту даного виду активів. Предметом дослідження є комплекс теоретичних та методичних рекомендацій, щодо ведення обліку запасів та принципи ведення аудиту виробничих запасів.

Інформаційно-фактологічною базою роботи виступають наукові джерела вітчизняних і зарубіжних авторів, присвячені проблематиці обліку запасів: С.Ф. Голов, В.І. Єфименко, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко та

національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, статистичні дані про виробничі запаси.

Основний науковий результат роботи полягає у вдосконаленні документального обліку запасів, зокрема, запропоновано до використання удосконалену картку складського обліку та розроблено автоматизовані системи контролю запасів та їх належне документальне зберігання. Також розглянуто та проаналізовано методи вибуття запасів на підприємстві та визначено їх вплив на економічний результат, що в подальшому допоможе суб'єктам господарювання обирати необхідні методи для визначених цілей.

З метою нормування виробничих запасів визначені можливі шляхи їх оптимізації для забезпечення безперебійного виробничого процесу. Розглянуті підходи до створення системи управління та обліку запасів, в частині вибору ефективної логістичної системи контролю надходження запасів та створенню служби внутрішнього аудиту.

Результати дослідження основних положень роботи розглядались на Міжнародній науково-практичній конференції «Перспективи розвитку обліку, контролю та Фінансів в умовах інтеграційних і Глобалізаційних процесів» (Харків, 2019).

Одержані результати можуть бути використані для подальших досліджень щодо вдосконалення системи обліку та аудиту суб'єктами господарювання для підвищення ефективності діяльності та удосконалення обліку та аудиту запасів.

Ключові слова: облік, виробничі запаси, оптимізація, внутрішній контроль, методи аудиту.

Зміст кваліфікаційної бакалаврської роботи викладено на 60 сторінках, зокрема список використаних джерел із 50 найменувань, розміщений на 6 сторінках. Робота містить 2 таблиці, 12 рисунки, а також 18 додатків, розміщених на 21 сторінці.

Рік виконання кваліфікаційної роботи – 2020 рік

Рік захисту роботи – 2020 рік

ЗМІСТ

ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ.....	7
1.1 Визначення, склад і первісна оцінка виробничих запасів	7
1.2 Особливості оцінки виробничих запасів	12
1.3 Аудит виробничих запасів, мета, джерела та завдання.....	18
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ, АУДИТ ТА МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ.....	23
2.1 Первинний облік виробничих запасів та документальне оформлення ..	23
2.2 Синтетичний облік виробничих запасів, процедура проведення інвентаризації	28
2.3 Зовнішній та внутрішній аудит, методи та прийоми перевірки запасів	33
РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЗАПАСІВ	39
3.1 Проблемні аспекти облік запасів та шляхи удосконалення	39
3.2 Шляхи вдосконалення аудиту запасів.....	44
ВИСНОВКИ	53
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	55
ДОДАТКИ	Error! Bookmark not defined.

ВСТУП

Виробничі запаси виступають одним із найбільш вагомих об'єктів в загальній структурі оборотних активів підприємств. Вони використовуються для потреб виробництва та мають велике значення у діяльності підприємства, зокрема операційній, яка характеризується як основна діяльність підприємства, заради чого його було створено та воно функціонує. Так як виробничі запаси відносяться до найбільш питомого об'єкту, який знаходиться у власності підприємства у складі оборотних активів, відповідно їх відображення в бухгалтерському обліку, зокрема, їх оцінка при надходженні, вибутті та на дату балансу, є надзвичайно важливим питанням.

Мета роботи – дослідження теоретичних, методичних і практичних питань обліку та аудиту виробничих запасів на підприємствах, а також аналіз проблемних аспектів обліку даної ділянки, в тому числі вдосконалення аудиторського контролю.

Поставлена мета обумовила такі завдання, що вирішуються у роботі:

- визначення суті та змісту запасів;
- аналіз стану та недоліків діючої системи обліку запасів;
- розгляд синтетичного і аналітичного обліку;
- аналіз нормативно-правового забезпечення й методів обліку та аудиту запасів;
- огляд нормативної бази та виявлення проблемних питань щодо обліку запасів;
- дослідження методики аналізу матеріальних цінностей;
- розробка ефективних методів аудиторської перевірки запасів на підприємстві.

Об'єктом дослідження є облік виробничих запасів на підприємствах та проведення аудиту даного виду активів.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних та методичних рекомендацій, щодо ведення обліку запасів та принципи ведення аудиту виробничих запасів.

Інформаційно-фактологічною базою роботи виступають наукові джерела вітчизняних і зарубіжних авторів, присвячені проблематиці обліку запасів. У процесі дослідження були опрацьовані праці різноманітних вчених і економістів, зокрема розвитку теорії та практики обліку і контролю виробничих запасів присвячені праці Ф. Ф. Бутинець, К.І. Посилаєва, Н.Р. Домбровська. Великий внесок у розробку теоретичних основ і методологічних підходів до проблеми обліку виробничих запасів та їх використання внесли провідні вчені-економісти: С.Ф. Голов, В.І. Єфименко, В.В. Сопко, Н.М.

Питання аудиту та шляхів удосконалення контролю розглядали такі автори як І.В. Колос, Л.П. Кулаковська, Я.А. Гончарук. Питання обліку висвітлені в національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, інших інструкціях, вказівках і рекомендаціях Міністерства фінансів України, статистичних даних про запаси. Проте ряд проблем обліку та контролю, в тому числі аудиту виробничих запасів у ринкових умовах потребують подальших досліджень і наукових розробок.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1.1 Визначення, склад і первісна оцінка виробничих запасів

В активах суб'єктів підприємницької діяльності виробничі запаси відіграють фундаментальну роль, адже є важливою складовою активів. Особливу роль вони мають для сфери виробництва та торгівлі, на підприємствах виробничі запаси відносять до оборотних активів, саме запаси забезпечують життєдіяльність підприємств та дають основу для подальшого виробничого процесу. Тому саме правильний та достовірний обліковий процес є невід'ємною умовою їх ефективного контролю на фірмах, що в подальшому впливає на досягнення поставлених цілей та отримання фінансового результату. На сьогодні облік та контроль виробничими запасами відіграє важливу роль на кожному підприємстві, тому що головним завданням для кожного підприємства є конкурентоспроможність та отримання прибутку.

Під виробничими запасами (ВЗ), зазвичай, мають на увазі частину активів підприємства, які підлягають продажу у майбутньому, або ж використовуються для виробництва та створення товарів. Запаси виготовляються самостійно або ж купуються за певну плату, для того, щоб перероблялись на підприємстві.

Проте існують різні підходи і трактування стосовно визначення виробничих запасів (Додаток Б).

Найпоширеніша характеристика поняття "виробничі запаси" - це «...засоби, які знаходяться на складах споживачів, виробництва, та призначені для виробничого споживання, але ще не вступили у виробничий процес» [30].

Дана інтерпретація не висвітлює всі аспекти даного активу, проте існують різні автори, що підходять до поняття ВЗ по-іншому, дивлячись з

якої сторони вони розглядають : логістики чи бухгалтерського та фінансового обліку матеріальних цінностей.

Так, наприклад, А.А. Оглобін говорить, що запаси, або ж матеріальні цінності – це оплачені споживачами сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, які ще не поступили у виробничий процес[5].

В.В. Сопко трактує дещо інакше, він пропонує їх вважати як накопичені ресурси, що знаходяться на етапі виготовлення продукції, тобто у виробничому процесі, з плановим продажем їх у майбутньому[4].

З точки зору Ф.Ф. Бутинець запаси це [3]:

- всі матеріали та інші матеріальні цінності, що наявні на підприємстві;
- частина оборотних засобів на підприємстві, які ще не були залучені у процес створення виробів і таких, що ще не дійшли до робочих місць.

Отож, провівши аналіз літературних джерел та думок різних авторів, щодо трактування терміну виробничих запасів, можна зробити висновок, що ВЗ являють собою досить складну категорію, яка по-різному тлумачиться вченими і неможливо достовірно дати одне визначення, що зможе врахувати думку кожного вченого.

Проте зібравши всі думки , варто дати виробничим запасам таке визначення - це одна із частин матеріальних цінностей на підприємстві, що являє собою сукупність предметів праці суб'єкта господарювання у вигляді сировини, напівфабрикатів, запасних частин, МШП, тари, напівфабрикатів, будівельних матеріалів, палива та паливно-мастильних матеріалів, комплектуючих частин, що є матеріальною основою продукції суб'єкта господарювання та беруть під час виготовлення продукції, при цьому переносять власну вартість на ціну готової продукції або використовуються для адміністративних та збутових цілей.

Відповідно до п.4 П(С)БО 9 «Запаси», виробничі запаси - активи, які:

- знаходяться на відповідному зберіганні для продажу в майбутньому під час звичайної господарської діяльності;
- знаходяться у виробничому процесі процесі виробництва з метою продажу продукції у майбутньому.
- слугують для забезпечення господарських потреб.

Запаси визнаються активами, якщо:

- є ймовірність того, що підприємство зможе отримати певну економічну вигоду в майбутньому, за умови використання даного запасу;
- можлива достовірна оцінка у грошовому вимірнику.

Зазвичай до складу запасів відносять відповідно до плану рахунків(Додаток В).

До основних завдань обліку та оцінки запасів можна віднести:

- правильність оформлення документації пов'язаної з ВЗ;
- розрахунок та розподіл затрат на транспортування, зберігання та обробку замовлення;
- правильність визначення первісної вартості матеріальних цінностей під час оприбуткування;
- контролювання за надходженням ВЗ та їх вибуттям зі складів на потреби виробництва чи інших господарських цілей або збутових;
- знаходження шляхів зменшення залишків запасів та відходів виробництва на складах та їх утилізація при необхідності;
- проведення інвентаризації, аудиту та інших планових чи позапланових перевірок. для виявлення нестач та виявлення надлишку з метою запобігання викривлення фінансового результату.

Запаси на підприємствах використовуються різними шляхами і для різних потреб, деякі з них можуть повністю використовуватися у процесі створення продукції, інші просто змінювати форму, або ж залишатись незмінними. Тому для обліку виробничих запасів досить важливо є розробити їх класифікацію, адже вона може вплинути на деякі важливі

фактори з точки зору управління, а саме ефективність використання таких запасів в процесі виробництва та і загалом на діяльність фірми.

Класифікація запасів в більшій мірі важлива для раціональної організації складського господарства та ведення як синтетичного, так і аналітичного обліку комірниками, в тому числі і для розробки плану, аналізу, управління підприємства.

Розглядаючи деякі трактування класифікації, можна зазначити, що В.В. Сопко [4] говорить, що класифікувати їх доцільно такі групи: сировина необхідні для виробництва і відповідні матеріали; напівфабрикати куплені за плату; тара та інші ємкості для зберігання; паливні матеріали; будівельні матеріали, механізми, дрібні деталі та обладнання до встановлення; запасні частини; матеріали с-г призначення; інші матеріали для невиробничих цілей.

С.Ф. Голов та В.І. Єфименко пропонують підійти до класифікації так: сировина, основні і допоміжні матеріали; купівельні напівфабрикати; незавершене виробництво, МШП; молодняк тварин і тварини на відгодівлі; запаси для утримання приміщень [6]. Стосовно думки О.В. Посилкіної, то вона вважає, що варто проводити класифікації в залежності від місця і функцій запасів [10].

Підхід І.І. Сахарцевої передбачає що варто класифікацію проводити в залежності від мети їх використання та призначення, та проводить поділ таким чином: сировина, основні матеріали, допоміжні матеріали, відходи основного виробництва, тарні ємкості, паливні матеріали, запасні частини [7].

Н.М. Ткаченко проводить класифікацію запасів використовуючи план рахунків, додаючи, що є варіант класифікації в залежності від економічного змісту, і виділяє дев'ять таких ознак: місце знаходження, наявність на складі, наявність на початок та на кінець звітного місяця/року, в залежності від балансу, ступінь ліквідності, обсяг, сфера використання, склад та структура [8]. На думку О.Д. Трусова запаси, що з підлягають нормуванню, мають ряд факторів які на них впливають, а саме хімічний склад. [9].

Для кожного підприємства склад запасів є індивідуальним на нього може впливати, наприклад, вид діяльності. Адже для підприємств, що займаються торгівлею – це товари, для тих підприємств, що провадять виробничу діяльність – виробничі запаси, незавершене виробництво та готова продукція.

Загальну класифікацію запасів можна навести поділивши запас за різними ознаками:

Загальну класифікацію запасів можна навести поділивши запас за різними ознаками:

- За причиною виникнення:

1. перманентні (запаси, що необхідні для підтримки безперервного процесу виготовлення продукції із запасів, вони є необхідними для кожного циклу виробництва);

2. сезонні (необхідні виключно в певний період виробничого циклу, та використовуються в залежності від потреб сезонного виробництва).

- За вартісними показниками:

1. високої вартості;

2. середньої вартості;

3. низької вартості.

- За місцезнаходженням на підприємстві:

1. у виробничому процесі (запаси, що проходять процес обробки для виготовлення готовою продукції);

2. на складах (запаси, що зберігаються в складських приміщення для їх подальшого використання по мірі необхідності);

3. в дорозі (запаси, які відвантажені постачальниками, але ще не надійшли на склади).

- За відношенням до балансу:

1. балансові (запаси, що є власність суб'єкта господарювання та використовуються забезпечення процесу виготовлення продукції із запасів і відображені у статтях балансу фірми);

2. позабалансові (запаси, що вилучені з оборотів суб'єкта господарювання та відображаються на позабалансових рахунках, наприклад, тара що підлягає поверненню постачальникам).

- За кількісною ознакою:

1. надлишкові (запаси, що замовлені у надлишковій кількості та можливо вже не потрібні для виробничого та господарського процесу);

2. обмежені (запаси, що знаходяться в лімітованій кількості на фірмі, та зазвичай мають високу ціну).

Виробничі запаси є досить складною складовою активів підприємства, існує дуже багато трактувань, щодо визначення терміну запасів та різні думки щодо їх класифікації, проте кожне підприємство у своїй обліковій політиці може обрати самостійно свій світогляд на класифікацію та інші аспекти обліку запасів.

Тож можна зробити висновок, що розуміння економічних особливостей виробничих запасів та правильність класифікації є важливими чинниками, які впливають на ефективність обліку та контролю запасів

1.2 Особливості оцінки виробничих запасів

Оцінка запасів є підґрунтям для подальшого зарахування їх на підприємство, що в подальшому може вплинути на прибуток від підприємницької діяльності.

Відповідно до П(С)БО 9 запаси необхідно відображати за тією оцінкою, що є найменшою, це необхідно для того, щоб зберегти об'єктивність їх оцінки, тому обирають з двох одну: або ж первісну вартість або чисту реалізаційну вартість (рис.1.1).

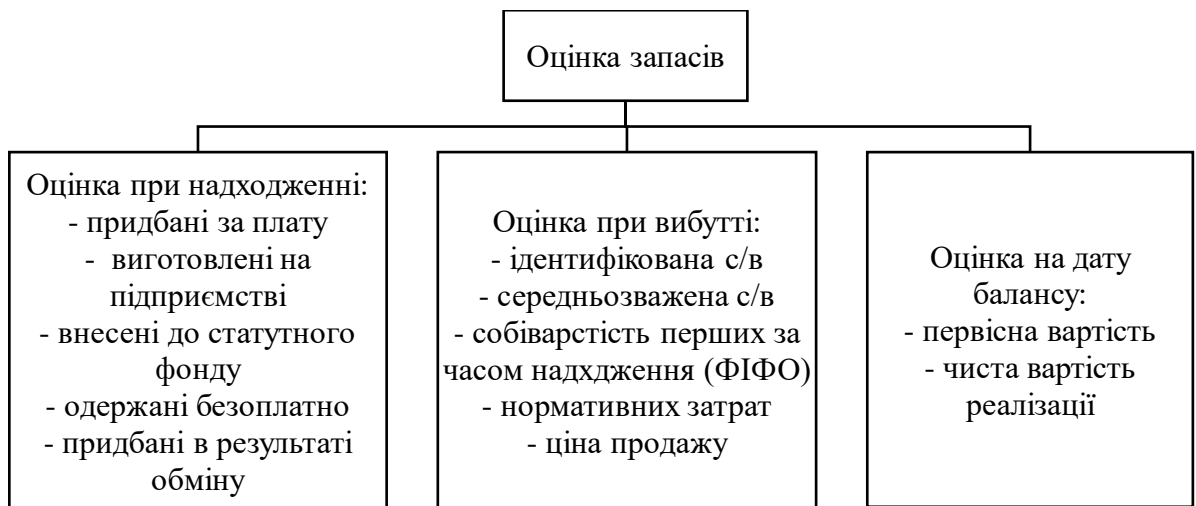


Рисунок 1.1 – Оцінка запасів за ПСБО 9[2]

За первісною вартістю запаси зараховуються на баланс при купівлі, отриманні або ж виготовленні. В залежності від способу прибуття (зарахування) на підприємство формування первинної вартості може дещо змінюватись та відрізнятись одне від одного. Розглянемо декілька способів формування даної вартості, одним із перших і найбільш поширених способів є визначення вартості при купівлі запасів, вона включає в себе такі витрати[23]:

- їх вартість, під час придбання у постачальника, відповідно до ціни, що вказана у договорі, з чи без ПДВ та без включення інших непрямих податків;
- мито;
- непрямі податки пов'язані з їх купівлею, проте які потім не будуть відшкодовані суб'єкту господарювання в подальшому;
- ТЗВ (затрати, які несе суб'єкт господарювання під час транспортування та доставки запасів до складів та інших місць зберігання, обробку замовлення, страхування замовлення щодо ризиків доставки, розвантажувальні роботи, затрати необхідні для сортування, фасування чи поліпшення технічних ознак запасів).

До первісної вартості не варто включати нестачу матеріальних цінностей або їх наднормове використання, відсотки за позиковими коштами

для придбання даних запасів, затрати пов'язані із загальногосподарськими та збутовими потребами, які на пряму не можна пов'язати зкупівлею запасів, всі ці витрати краще відносити до частини витрат того періоду, в якому вони і виникли.

Також затрати, пов'язані з купівлею запасів мають включати такий аспект як курсові різниці, які виникають при здійсненні валютних операцій з придбання матеріальних цінностей. Негативна курсова різниця повинна збільшувати фактичні витрати на придбання запасів, а позитивна навпаки, зменшує вартість придбаних запасів.

Якщо дані запаси створюються власними силами, тобто на виробництві, то формується так звана виробнича собівартість, що включає ряд затрат для їх виготовлення, тобто первинна вартість дорівнює виробничій собівартості

Також, можливий варіант формування первісної вартості під час внесення запасів до статутного капіталу його учасниками, в такому випадку вона вважається справедливою вартістю.

Запаси можуть надходити на підприємство безоплатно, в даному випадку формування вартості аналогічне з вищенаведеним прикладом, тобто за справедливою вартістю.

Наступний спосіб - купівля, а краще сказати обмін на подібні запаси, визначається за їх балансовою вартістю, що були передані, це у випадку коли вони рівноцінні за вартістю, проте якщо балансова вартість більше ніж справедлива, то за основу береться остання.

Можливий і обмін на несхожі запаси, тоді також формування первісної вартості відбувається за справедливою вартістю.

Тож, в залежності від способу прибуття (зарахування) на підприємство формування первісної вартості може дещо змінюватись та відрізнятись одне від одного, що в подальшому вплине на результати діяльності. Не менш важливим аспектом оцінки запасів є розрахунок транспортно-заготівельних

витрат, на кожному підприємстві даний розподіл ведеться відповідно до облікової політики. Проте існують такі методи розподілу даної статті затрат:

- метод прямого включення, являє собою систему розподілу, відповідно до якої, можна точно ідентифікувати суму ТЗВ на одиницю запасу. Даний метод використовується тільки тоді, коли доставляють однакові запаси і сума витрат на їх доставку, заготівлю та розвантаження ділиться на їх кількість. Такий метод дуже простий, проте майже нереальний в умовах виробництва, адже зазвичай доставляють запаси різної номенклатури;

- метод середнього відсотка – це система розподілу, коли на окремому рахунку бухгалтерського обліку накопичуються транспортно-заготівельні витрати, а потім в кінці місяця розподіляються відповідно до формули середнього відсотка (формула 1.1).

$$\text{Середній \% ТЗВ} = \frac{T+B}{3+V} \quad (1.1)$$

де Т - залишок транспортних затрат на початок місяця, шт;

В - сума ТЗВ за поточний місяць, грн;

З - залишок виробничих запасів на початок місяця, шт;

V - сума виробничих запасів, що надійшли у поточному місяці, грн.

Після обрахунку відсотка ТЗВ, визначається сума транспортних затрат, що складає частину вартості при відпуску матеріалів у виробничий процес, для реалізації чи для інших потреб, і визначається як добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості матеріальних цінностей, що використані (формула 1.2).

$$\text{ТЗВ} = \frac{\text{Середній \% ТЗВ} \times \text{Вартість запасів, що вибули}}{100} \quad (1.2)$$

Як вже було написано вище, оцінку ВЗ суб'єкт господарювання може провести або за первісною вартістю, або ж за чистою реалізаційною вартістю. Тепер необхідно зазначити, що собою являю чиста вартість реалізації і в яких випадках необхідно її застосовувати.

Ціни запасів на підприємствах можуть змінюватись під впливом деяких факторів, так, наприклад ціни матеріалів зменшилися на дату балансу, або вони взагалі зіпсувалися, або зазнали морального чи фізичного старіння, то в даному випадку краще прийняти рішення, щодо їх відображення за чистою реалізаційною вартістю. Тобто, запаси, що якимось чином зменшили свою економічну вигоду для підприємства, не можна оцінювати за первісною вартістю.

Чиста вартість реалізації – це та сума від реалізації сировини, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що підприємство очікує отримати в умовах звичайної діяльності, вирахувавши ймовірні витрати на завершення їх виробництва і реалізації (рис.1.2).

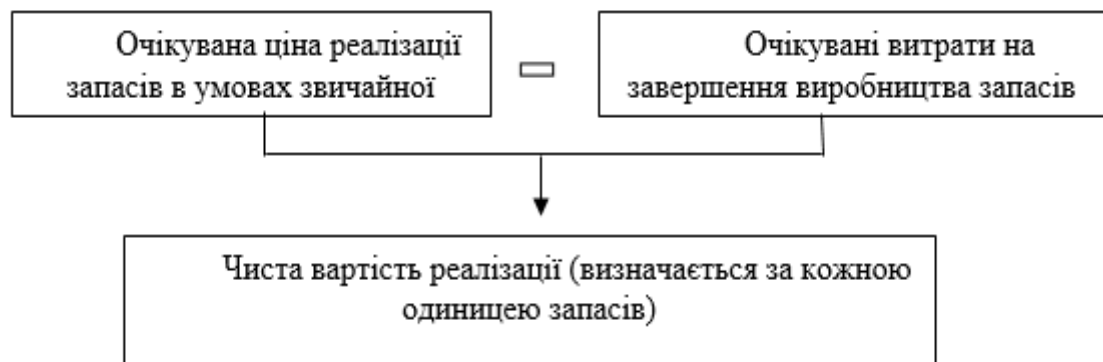


Рисунок 1.2 - Визначення чистої реалізаційної вартості запасів

Іноколи бувають випадки коли первинна вартість дорівнює чистій вартості реалізації, проте на практиці це трапляється дуже рідко, тож необхідно навести випадки коли запаси необхідно відобразити за чистою вартістю реалізації:

- дані матеріали вже не приносять ніяких економічних вигод, тобто піддалися фізичному зносу чи пошкодженню, зіпсувалися або ж термін

придатності вийшов, занадто довго лежать на складах та вже не можуть бути використані для виробництва;

- знизилась їх ціна на дату балансу.

В даному випадку обов'язковою умовою є документальне підтвердження цих підстав.

Проте, коли на дату балансу відбувається зменшення вартості запасів або ж інші випадки, які були вже наведені, потрібно їх відображати за чистою вартістю реалізації. Сума, на яку проводиться уцінка, повинні бути списані на витрати звітного періоду.

Проте недостатньо проводити оцінку запасів на дату балансу, адже необхідно систематично переглядати їх стан, для того, щоб вони відображали їх реальну вартість, особливо за цим необхідно слідкувати при наявності в країні такого явища як інфляція. Тож, оцінка запасів відіграє досить важливу роль у формуванні управлінських рішень та веденні облікової політики підприємства.

Не менш важливим є метод оцінки запасів при вибутті, існують різні способи оцінки (Додаток Ч).

Для кожного методу є своя специфіка розрахунку запасів при вибутті.

- середньозваженої собівартості(даліс/в) розраховують за формулою 1.3.

$$C_{\text{сер.}} = \frac{(ВЗ_{\text{п}} + ВЗ_{\text{н}})}{(К_{\text{п}} + К_{\text{н}})} \quad (1.3)$$

де, $C_{\text{сер.}}$ - середньозважена с/в;

$ВЗ_{\text{п}}$ і $К_{\text{п}}$ - с/в та кількість на початок періоду;

$ВЗ_{\text{н}}$ і $К_{\text{н}}$ - с/в та кількість, що надійшли протягом звітного періоду

- нормативних затрат, для правильного відображення вартості запасів зміни у цінах необхідно регулярно перевіряти у нормативній базі.

Загальне відхилення на продукцію, що надійшла з виробництва за місяць, розраховується за формулою 1.4:

$$\text{Відхилення} = \Phi_k * \Phi_{\text{ц}} - P_k * P_{\text{ц}} \quad (1.4)$$

де Φ_k - фактична кількість виготовленої продукції;

$\Phi_{\text{ц}}$ - ціна продукції, од.;

P_k - визнана кількість для фактичного результату за нормативом;

$P_{\text{ц}}$ - ціна продукції(од.) за нормативом.

Тож, для оцінки сировини і матеріалів та інших запасів існує багато різноманітних методів і способів, як при надходження так і при їх вибутті, проте кожне підприємство проаналізувавши ситуацію, взявши до уваги різні фактори, повинно обрати найбільш простий і раціональний метод, що дасть ефективно провадити виробничу діяльність. Для різних видів діяльності керівник має проаналізувати кожен із видів вибуття запасів на підприємстві, адже це впливає як на собівартість, так і на подальше формування прибутку від діяльності, а також варто проводити систематичну оцінку запасів, для того, щоб відображати їх за реальною вартістю.

1.3 Аудит виробничих запасів, мета, джерела та завдання

Задля ефективного використання такого необхідного ресурсу як виробничі запаси, підприємства мають проводити аудит, як один із видів контролю, який допоможе знайти проблемні аспекти в діяльності та надасть свій професійний висновок.

В загальному понятті процедуру аудиту можна інтерпретувати як пізнання істини, одержання доказів та донесення одержаних аудитором фактів до користувачів даної інформації шляхом видачі об'єктивних та достовірних аудиторських висновків. [14].

Метою проведення аудиту виробничих запасів надання користувачам правдивої інформації у вигляді висновку про стан підприємства та

достовірності і законності ведення на ньому бухгалтерського та фінансового обліку.

Сфера дослідження такого виду активів як запаси є досить громіздкою і, зазвичай, аудитору доводиться витратити багато зусиль на даний актив. Для проведення професійної та ефективної перевірки, працівник аудиторської служби має скласти план проведення аудиту, який включає в себе певні необхідні етапи, методику та методи перевірки.

Не менш важливим аспектом такої контрольної перевірки є виявлення шахрайства на підприємстві чи то з метою розкриття інформації для третьої зацікавленої сторони, чи під час виникнення сумніву дотримання законності підприємством.

Об'єктом аудиту запасів вважається перевірка:

- документального оформлення запасів на підприємстві (документи з надходження, оприбуткування, складського обліку, вибуття для потреб виробництва) (Додатки Г-Е);
- фінансова, бухгалтерська, статистична та управлінська звітність щодо запасів;
- підтвердження бухгалтерських даних за кількісною та якісною характеристикою запасів;
- аналіз норм витрат сировини та матеріалів для потреб виробництва, а також підтвердження встановлених лімітів;
- факти нестачі, зловживань, шахрайства та неналежного зберігання запасів;
- правильність формування вартості запасів (первісної, собівартості виготовленої продукції, оцінка при вибутті);
- факти фальсифікації даних та допущення помилок у звітності;

Не менш важливим питанням в розгляді даної теми є джерела звідки аудитор отримує необхідну інформація для проведення перевірки.

З метою отримання користувачами максимально об'єктивної і достовірної оцінки стану суб'єкта господарювання аудитор має обирати ті

джерела, які дають повну та достеменну характеристику об'єкту перевірки, до них відносяться :

- дані з первинних документів, щодо руху запасів, де висвітлена узагальнена інформація про виробничі запаси за певний період часу;

- реєстри синтетичного та аналітичного обліку - (до них можуть належати журнали-ордери, книги, відомості бухгалтерського обліку щодо виробничих запасів);

- Головна книга - один з реєстрів синтетичного обліку, в ній відображено сальдо на початок та кінець періоду, обороти за даний період, тобто узагальнено інформацію про всі господарські операції, пов'язані із запасами;

- звітність (бухгалтерська, статистична та податкова);

- різні акти та довідки перевірок та ревізій контролюючих органів чи податкової Інспекції, норми витрат палива, сировини і матеріалів;

- калькуляційні картки , кошторис, розпорядницькі документи;

- матеріали внутрішньогосподарських служб, у тому числі: акти інвентаризації запасів, позапланові перевірки стану матеріальних цінностей керівництвом, різні внутрішньо-адміністративні документи, накази, розпорядження, протоколи, договори, ліцензії, контракти тощо;

- облікова політика підприємства.

Отже, успіх даної процедури контролю залежить від того, наскільки уміло і ефективно аудитор вміє поєднувати різноманітні дані та давати їм правильну та об'єктивну оцінку.

Особливу увагу варто приділяти тому факту, що аудиторські докази, які надійшли з різних джерел завжди є більш переконливішими з точки зору правдивості інформації, або ж аудитор має взяти до уваги, що описані процеси в документах можуть бути хибні і тому варто самостійно перевірити весь господарський та виробничий процес, пов'язаний з виробничими запасами суб'єкта господарювання.

Процес аудиту запасів варто поділити на етапи, адже це досить складний та трудомісткий процес, що включає в себе багато різних аспектів, та характеризується аналізом великої сукупності даних для перевірки (рис.1.3)

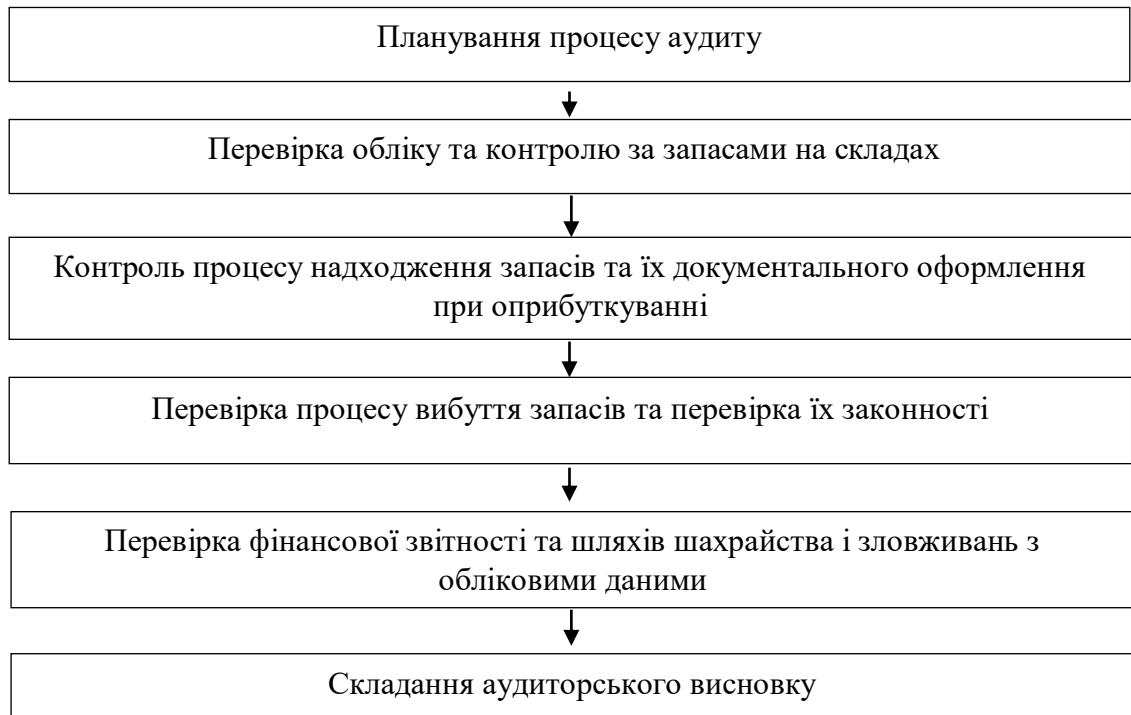


Рисунок 1.3 – Алгоритм проведення аудиту запасів на підприємстві

Для проведення повної перевірки стану підприємства аудитор в першу чергу планує проведення перевірки, при цьому він збирає дані про компанію та наявні на підприємстві виробничі запаси, тобто формує аудиторські докази про фінансовий стан та облік запасів на фірмі, розробляє спеціальну програму проведення, що включає розробку методів, процедур та прийомів аудиторської перевірки.

На другому етапі варто перевірити чи дотримується підприємству складені обліковій політиці щодо обліку запасів, також в першу чергу аудитор перевіряє облік запасів на складі, проводить інвентаризацію, перевіряє оформлення та наявність всіх документів з постачання та вибуття запасів в місцях їх зберігання, перевіряє чи складені договори про повну матеріальну відповідальність, контролює чи створено необхідні технічні та санітарні умови в місцях зберігання матеріальних цінностей, а також чи

забезпечені склади контрольними замками, пломбами, протипожежними засобами, ваговимірjuвальними приладами, а також їх точність.

Третій етап включає в себе перевірку документів, що стосуються надходження запасів на підприємства та відповідність всім реквізітам, договори з контрагентами, правильність оцінки запасів під час надходження; правильність розрахунку собівартості запасів та ТЗВ; повнота і своєчасність оприбуткування.

Четвертий етап передбачає проведення перевірки правильності, законності та повноти списання запасів для потреб виробництва, господарських цілей чи для реалізації; перевірка методів вибуття запасів та їх відповідність обліковій політиці; перевірка документів пов'язаних з вибуттям запасів.

На п'ятому етапі аудитор перевіряє всі зібрані дані про запаси, аналізує фінансові звіти, також під час перевірки аудитор зобов'язаний виявити, якщо така наявна, викривлену інформацію у бухгалтерській та фінансовій звітності та випадки шахрайства на підприємстві.

Останнім етапом аудиторської перевірки є складання працівником аудиторської фірми висновку на основі проведеного аудиту та аналізу стану запасів, де зазначаються проблемні аспекти, виявлені порушення та рекомендації щодо поліпшення обліку запасів.

Отже, аудит такого виду активів підприємства як запаси, відіграє провідну роль і є важливим аспектом в розвитку успішного підприємства, адже саме аудит як вид контролю допомагає суб'єкту господарювання вдосконалити організацію ведення обліку. Першорядна роль аудиту запасів це допомога суб'єктам господарювання у визначенні основних помилок і порушень у веденні обліку запасів, можливість їх усунення та запобігання їх виникненню у майбутньому, використовуючи при цьому організаційно-обгрунтовану систему методів і прийомів аудиторської перевірки.

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ, АУДИТ ТА МАТЕРІАЛЬНИХ ЦІННОСТЕЙ

2.1 Первинний облік виробничих запасів та їх документальне оформлення

Правильний та раціональний облік сировини і матеріалів на підприємстві можна забезпечити за допомогою системи документообігу та правильного оформлення господарських операцій. Первинний документ має забезпечувати підтвердження господарської операції, на основі якого надалі буде здійснюватися облік матеріальних цінностей. Так, наприклад, для деяких фірм будівельні матеріали, сировина та паливні ресурси виступають одними з головних, тому документальне оформлення операцій пов'язаних з витрачанням чи надходженням цих ресурсів досить важливе, адже ця інформація необхідна для обліку та контролю виробничих запасів.

Кожна з господарських операцій на підприємстві повинна оформлятися первинними документами, це є важливою передумовою добре організованої системи обліку та контролю матеріальних ресурсів.

Зазвичай існує декілька варіантів надходження та оприбуткування матеріальних цінностей на підприємства, найчастіше це прихід від постачальників, з якими суб'єкт господарювання уклав договір про поставку матеріалів.

Часто ВЗ можуть надходити на підприємство з виробничого циклу – відходи, вторинна сировина, напівфабрикати; через підзвітних осіб.

Процес надходження запасів є повторювальним, тому відділ бухгалтерії має ефективно побудувати систему документального контролю за надходженням сировини на склади.

При надходженні запасів комірник, що є матеріально-відповідальною особою, зобов'язаний перевіряти та заповнювати документи пов'язані з матеріальними цінностями, одним із таких обов'язкових документів є

прибутковий ордер, також існує ще декілька документів, які забезпечують їх рух на підприємстві під час надходження (Додаток Г).

Прибутковий ордер (форма М-4) повинен виписуватися на кожний номенклатурний номер запасів або ж на кожну партію поставленого товару. Бувають випадки, коли сировина та матеріали надходять не від постачальників а від підзвітних осіб, в даному випадку потрібно скласти прибутковий ордер та товарний чек, з наявними в них відмітками матеріально-відповідальної особи.

Отримання запасів на склад може бути проведено різними способами, тому для кожної ситуації існують свої документи та обов'язкові реквізити. Розберемо більше детально операції та документальне оформлення господарських подій, на основі яких здійснюється кількісне та якісне приймання на складах .

Підприємство отримує матеріали та сировину безпосередньо від постачальників, тому обов'язково виписується "Товарно - транспортна накладна" (ф. № І-ТН), адже саме вона показує витрати на транспортування , обов'язково цей документ повинен бути підтверджений штампом, що свідчить про оприбуткування виробничих запасів. Також, окрім товарно-транспортної накладної, одним з головних документів як вже зазначалося вище є Прибутковий ордер (ф. М-4), він складається у день надходження матеріальних цінностей на підприємство комірником, який є матеріально відповідальною особою, проте обов'язковою умовою прийняття цінностей є відсутність розбіжностей.

Матеріали, що поступають на склади, повинні ретельно перевірятися матеріально-відповідальною особою, саме він слідкує за якістю, кількістю, асортиментом, умовою поставки та перевіряє супровідні документи. В разі якщо все правильно оформлено і немає розбіжностей матеріальні цінності приймаються на склад, проте бувають випадки, коли запаси надходять невідповідної якості або не в повному обсягу, в такому випадку складається Акт про приймання матеріалів (ф. М-7). Даний акт повинен складатися

матеріально-відповідальною особою та представником постачальника. Якщо запаси на підприємство надійшли без товаросупровідних документів також потрібно скласти Акт про приймання матеріалів та обов'язково комерційний акт, Форма М-7 складається у 2 примірниках, один для бухгалтерської служби, а інший для юридичного відділку, щоб виписати контрагенту претензію про невідповідність деяких даних.

Також існують супровідні документи при надходженні запасів, наприклад, рахунок-фактура, сертифікати якості, свідоцтва, паспорти, залізничні накладні.

Якщо ми платники ПДВ ще обов'язковими документами є податкова накладна, яка складається у двох екземплярах у день виникнення податкового зобов'язання у продавця. Один з екземплярів надається покупцю, а другий залишається у постачальника.

У випадку наявності помилок в оформленні податкової накладної необхідно звернутися до постачальника з проханням виписати правильно оформлену податкову накладну. Неправильно оформлена податкова накладна при використанні товарно-матеріальних цінностей в господарській діяльності або самостійний розрахунок суми податку на додану вартість (ПДВ) не є підставою для проведення зарахування суми ПДВ у розрахунки з бюджетом за податковим кредитом.

Тому до первинного обліку потрібно ставитись з обережністю та перевіряти всі реквізити, адже неправильний документ може принести негативні наслідки для всього підприємства.

Складський облік запасів є важливим аспектом, адже він забезпечує контроль за цілісністю запасів. Даний облік організують відповідно до об'єктів, що знаходяться на складі, а на деяких підприємствах ще й від партії надходження. На складі кожному запасові чи партії присвоюють номенклатурний номер, відповідно до якого в усіх первинних документах даний запас ідентифікується .

Тож після оприбуткування на складі чи іншому місці відповідального зберігання, починається ведення обліку матеріально-відповідальною особою, де даний працівник присвоює матеріальні ярлики (ф. М-16), які складаються по кожному номенклатурному номеру запасів.

Складський облік і контроль комірник проводить за допомогою документа форми М-12, дана картка виписується матеріально-відповідальною особою на основі договору, дозволу керівника або іншої уповноваженої особи. В картці складського обліку комірник заносить дані з прибутково-видаткових документів, щодо руху запасів протягом дня, включаючи запис залишку після кожного руху запасів, також існують інші форми документів для складського обліку та контролю за матеріальними цінностями та для внутрішнього переміщення (Додаток Д), на основі даних з картки складського обліку в кінці місяця комірник подає до бухгалтерії відомості обліку залишків матеріалів на складі (ф. М-14).

Відпуск матеріалів та сировини на підприємствах здійснюється за допомогою лімітно-забірних карт та інших документів (Додаток Е)

Відпуск запасів потрібний не тільки у виробничий процес, а ще й для господарських потреб, для безоплатної передачі, для реалізації чи обміну на інші запаси. Проте під час відпуску для виготовлення готової продукції потрібно дотримуватись певних вимог:

- під час передачі запасів для потреб виробництва вони мають обліковуватись за вагою, об'ємом, кількістю відповідно до норм, що розроблені технологами;
- розмір та кількісна характеристика запасів, що вибувають, зазвичай, встановлений відповідно до лімітів;
- запаси передаються виключно за участі комірника чи іншої відповідальної особи.

Приймання та здача документів, які напряму пов'язаних з рухом запасів в організації може оформлюватися реєстром (ф. М-13), що складає комірник і передає первинні документи до бухгалтерії або ж іншої служби,

яка відповідає за обробку первинних документів. Але окрім цього на підприємстві, матеріально-відповідальна особа може скласти «Звіт про рух матеріальних цінностей». Перший екземпляр із підписом комірника і відповідними та необхідними документами прикладеними до нього по надходженню і вибуттю матеріальних цінностей передається до бухгалтера, а інший із підписом бухгалтера, який відповідає за облік матеріалів, повертається комірнику і виступає як підтвердження щодо здачі ним звіту. Даний звіт здається з усіма первинними документами, що стосуються надходження та вибуття запасів до відділу бухгалтерії.

Для детального обліку ВЗ на підприємствах їх розділяють на аналітичних рахунках, які дозволяють зібрати велику сукупність схожих за характеристикою запасів та ефективного та раціонально згрупувати.

Аналітичний облік - система збору даних, що передбачає угруповання облікової інформації у потрібному розрізі для потреб управління, складання бухгалтерської звітності.

Аналітичний облік дозволяє деталізувати відомості про об'єкт у грошовому і (або) натуральному вираженні в такому вигляді :синтетичний облік - субрахунок - аналітичні рахунки (за найменуваннями продукції, видами витрат, постачальникам, покупцям і т.д.).Натуральні показники аналітичного обліку дають можливість враховувати результати інвентаризації (надлишки, нестачі).

Дані аналітичного обліку узагальнюються шляхом складання сальдових і оборотних відомостей. А підсумки за даними аналітичними рахунками мають відповідати оборотам і в тому числі залишки відповідним рахункам синтетичного обліку. Для ведення аналітики запасіввикористовують спеціальні форми документів, наприклад картки, книги, відомості, а при автоматизованому обліку - машинограми, відеограми і файли на машинозчитуваних носіях (дискетах, жорстких дисках та ін.).

Аналітичний облік найбільшим чином слугує для ведення обліку ВЗ на складах, адже він допомагає розділити кожен з груп запасів за видами,

сортами, призначенням, марками, розмірами і т.д., що допомагає швидше ідентифікувати потрібний запас, адже кожному присвоюється матеріальний ярлик.

Тож, документування операцій пов'язаних з рухом запасів на господарюючому суб'єкті є першочерговим завданням обліку, адже даний процес є важливим аспектом успішного і раціонального бухгалтерського та податкового обліку на підприємстві, адже від вчасності та правильності ведення документації, залежить подальша організація діяльності.

2.2 Синтетичний облік виробничих запасів, процедура проведення інвентаризації

Відповідно до економічної класифікації виробничих запасів побудовано систему рахунків, яка включає в себе найважливіші синтетичні характеристики щодо наявності чи використання, їх руху у виробництві чи для споживання.

Господарюючі суб'єкти використовуються 20 рахунок «Виробничі запаси» для того, щоб обліковувати господарські операції пов'язані із рухом ВЗ під час підприємницької діяльності. За дебетом цього рахунка суб'єкт господарювання відображає оприбуткування цінностей або ж їх дооцінку, за кредитом - відпуск у виробничий цикл, переробку, реалізацію матеріальних цінностей, або ж їх уцінку.

Синтетичний облік являє собою віддзеркалення даних про облік майна, зобов'язань та руху цінностей що є однорідні.

Вся інформація щодо обліку запасів на синтетичних рахунках є підґрунтям для формування бухгалтерської звітності, яка репрезентує собою певну систему, що включає в себе дані про майнове і фінансове становище суб'єкта господарювання і його результати підприємницької діяльності.

Синтетичний облік дозволяє отримувати узагальнені показники, які окрім бухгалтерії використовуються і з метою складання податкової звітності та статистичної звітності.

Виробничі запаси на підприємствах поділяють на субрахунки, які відображають рух запасів за окремими складовими (Додаток К). Також важливою умовою обліку запасів є їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 - Типові господарські операції з надходження та вибуття запасів

№	Зміст операції	Дт	Кт
1	Оприбуткування запасів (постачальник платник ПДВ, разом з ПН- податкова накладана)	20	631
	Податковий кредит (ПК)	641	631
2	Оприбуткування запасів (постачальник не платник ПДВ) вартість включає і ПДВ	20	631
3	Оприбуткування запасів (постачальник платник ПДВ, без ПН)	20 644/1	631 631
	Отримано ПН	641/ПДВ	644/1
	Оплата постачальнику за отримані запаси	631	311/301
4	Перераховано постачальнику передоплату	371	311
	ПК (за наявності податкової накладної)	644/1	644/2
	Оприбутковано запаси	20	631
	Списано раніше ПК	644/2	631
5	Здійснено взаємозалік	631	371
	Придбання запасів через підзвітних осіб	20	372
6	ПК	641	372
	Безоплатне отримання запасів	20	718
7	Зарахування запасів на баланс підприємства як внесок до статутного капіталу	20	40/46
8	Оприбуткування ВЗ, що не були враховані до складу балансу, а також надлишки запасів	20	719
9	Оприбуткування відходів з виробничого процесу	20	23
10	Отримано запаси від ліквідації	20	746
11	Вибуття запасів за складу для:		
	а)виробничого процесу	23	20
	б)загальновиробничих потреб	91	20
	в)загальногосподарських потреб	92	20
	г)для збуту/реклами	93	20
	д)для будівництва	15	20
12	е) на поточний ремонт	946	20
	Списання запасів внаслідок стихійного лиха	99	20
13	Відпущено запаси для переробки сторонній організації	206	20

Продовження табл.2.1

14	Виявлено нестачі та втрати від псування запасів	947	20
	- відшкодування винною особою нестач	375	716
	- ПДВ	716	641
15	Реалізовано запаси	943	20
	-отримано дохід від реалізації	36/37	712
	-нараховано податкове зобов'язання (ПЗ)	712	641
16	Витрачено ВЗ для освоєння нових технологій чи створення нового продукту	39	20
17	Безоплатно передано запаси	949	20
	Відображено ПЗ	949	64

Отже,

важливою умовою для підприємства є правильна організація синтетичного і аналітичного обліку на рахунках і в регістрах, для того, щоб користувачі отримували точну, достовірну інформацію про діяльність підприємства з метою прийняття обґрунтованих рішень щодо інвестування своїх обмежених ресурсів в обраний ними бізнес.

Не менш важливим аспектом контролю та обліку сировини й матеріалів є проведення інвентаризації, для запобігання випадків розкрадання майна та надання достовірної інформації щодо наявних ресурсів для побудови чіткої й організованої системи обліку.

Інвентаризація представляє собою процедуру контролю і перевіряє наявність матеріальних цінностей та зіставлення цих даних з обліковою інформацією бухгалтерського обліку, для виявлення відхилень [25].

Перевірка поділяється на:

- планову;
- раптову;
- повну;
- вибірково.

Зазвичай на підприємствах проводять планову перевірку запасів 1 раз на рік, проте, якщо існують випадки шахрайства чи розкрадання майна – керівництво організації може провести раптову перевірку без попередження, для того, щоб виявити відхилення від облікових даних [26]. Також

позапланові перевірки проводяться при зміні матеріально відповідальної особи, при ліквідації суб'єкта господарювання, після стихійних лих, які завдали шкоди майну фірми, під час проведення слідства.

Інвентаризація це складний процес контролю та перевірки наявності та стану майна підприємства, тому варто її поділити на декілька етапів (рис.2.1)



Рисунок 2.1 – Етапи проведення інвентаризації виробничих запасів

Перший етап проведення перевірки включає в себе видачу наказу про проведення інвентаризації, де вказано термін проведення перевірки; запаси, що підлягають перевірці; місце проведення перевірки; склад комісії, що буде здійснювати інвентаризацію, тощо.

Інвентаризаційна комісія включає в себе:

- представників керівничого персоналу підприємства;
- працівника бухгалтерії;
- працівника, що добре знає первинний облік, ціни та пов'язаний з об'єктами перевірки (інженер, технолог, економіст).

Головою комісії зазвичай є керівник підприємства або інша уповноважена особа. Також, етап перевірки має проходити за присутності комісника фірми, з яким укладено договір про повну матеріальну відповідальність.

Також підготовчий етап перевірки включає в себе: огляд місця проведення інвентаризації, перевірку договорів з комісником, підготовку бланків проведення інвентаризації, підготовка техніки необхідної для

перевірки (ваги, калькулятори, спецодяг та інші необхідні для перевірки інструменти); формування останніх на момент перевірки реєстрів прибуткових та видаткових документів.

Другий етап передбачає перевірку даних відображених у документах, що висвітлюють наявність та стан матеріальних цінностей. Даний етап необхідний для формування достовірних даних, що є інформаційною базою для проведення перевірки, також він включає в себе розробку комплексу розрахунково-аналітичних процедур для виявлення відхилень на складах.

Третій етап передбачає:

- перевірку наявності та стану виробничих запасів шляхом переважування, підрахунку, обміру.
- перевірку норм використання запасів для виробництва, відсоток природнього убутку;
- перевірку цілісності та придатності запасів для потреб виробництва та господарських потреб;
- складання інвентаризаційного опису запасів, де вказані всі дані про наявність та стан запасів.

Потім ці описи передаються до бухгалтерії, де перевіряються всі підрахунки, звіряються з даними бухгалтерського обліку та складається звіряльна відомість результатів інвентаризації.

На четвертому етапі визначається фактична наявність цінностей, виявляються відхилення від даних бухгалтерського обліку і причини відхилень, за результатами перевірки складають протокол інвентаризаційної комісії протягом 5 р.д. після закінчення перевірки.

Даний протокол включає в себе висновки про виявлені розбіжності, причини виникнення, пропозиції щодо заліку нестач та пересортиці та знаходять шляхи вирішення. В залежності від інвентаризаційних різниць існують різні способи вирішення проблем (Додаток Ц):

- нестача запасів, при встановленні винних осіб: нестачі та псування відшкодовуються винними особами;

- нестача запасів, без встановлення винних осіб: списується на витрати періоду;

- надлишок запасів: оприбутковуються та зараховуються на баланс підприємства.

Отже, проведення інвентаризації є засобом контролю за раціональним збереженням виробничих запасів, забезпеченням відповідності бухгалтерських показників фактичній наявності та стану виробничих запасів, перевіркою реальності відображення вартості запасів у балансі та виявлення винних осіб для відшкодування збитків.

2.3 Зовнішній та внутрішній аудит, методи та прийоми перевірки запасів

Зовнішній аудит необхідний суб'єктам господарювання для незалежної перевірки фінансового стану, достовірності та законності господарських операцій та правильності ведення бухгалтерського обліку. Основною метою проведення такого аудиту є пізнання істини, одержання доказів та донесення одержаних аудитором фактів до користувачів даної інформації шляхом видачі об'єктивних та достовірних аудиторських висновків.

Між суб'єктом господарювання та аудиторською компанією заключається договір про проведення перевірки, в якому зазначено об'єкти перевірки, мета, масштаб, термін проведення, загальна вартість, методика та прийоми перевірки, відповідальність аудитора та надання звіту про проведення аудиторського контролю. Саме на основі даного договору аудитор проводить перевірку підприємства, проте для проведення ефективного аудиту, працівник даної служби має зібрати всі необхідні аудиторські докази, що включають в себе інформацію зібрану з документів, під час проведення дослідження. Тобто необхідно забезпечити себе повною та достовірною інформацією про стан суб'єкта перевірки та знайти як можна

більше доказів для складання аудиторського звіту використовуючи для цього необхідну документацію.

Для проведення повної перевірки стану підприємства аудитор в першу чергу збирає дані про компанію, тобто формує аудиторські докази. Для більш детального аналізу діяльності суб'єкта господарювання аудитор має обов'язково використовувати певні методи та прийоми перевірки .

Серед процедур, за допомогою яких аудитор отримує аудиторські докази для перевірки фінансового стану , можна виокремити такі як : перевірка, спостереження, опитування, анкетування, підрахунок результатів та інші аналітичні процедури

Перевірка документів - цим прийомом в обов'язковому порядку слід скористатися для первинних документів щодо руху запасів. Проте тут варто перевірити і облікову політику підприємства, з якої аудитор має зрозуміти яким чином ведеться облік запасів на конкретному підприємстві.

Наступна процедура перевірки – спостереження, тобто процес нагляду за здійсненням господарських та бухгалтерських операцій на підприємстві. Часто аудитори використовують прийом контрольного запуску сировини і матеріалів на виробництво, що варто проводити виключно з наглядом аудитора та залученням до роботи спеціаліста технолога, в результаті даного методу аудитор складає акт, що підтверджує кількість, якість, стан готової продукції, описується процес виготовлення та помилки які здійснюються під час виробництва, описують кількість відходів, напівфабрикатів та вторинної сировини. В даному випадку аудитор може виявити багато помилок, таких як неправильне списання запасів на виробництво, порушення з боку робітників (крадіжки, некомпетентність, навмисне порушення технології), неправильність визначення собівартості чи не дотримання норм облікової політики.

Також для підтвердження того, що запаси відповідають стандартам (ГОСТ) та на підприємстві дотримуються технології виготовлення аудитор має право провести лабораторний аналіз, для цього таку продукцію

перевіряють в лабораторних умовах і виявляють яка частина яких компонентів присутня в складі, чи не використовують хімічно небезпечні речовини, чи дотримано методику виготовлення. Також даний аналіз включає перевірку технічних умов під час виготовлення продукції.

Процедура опитування і підтвердження фактів полягає в пошуку даних, які аудитор отримує від обізнаних осіб підприємства. Один із методів це усне опитування, які мають проводитися з усіма робітниками підприємства, які безпосередньо беруть участь у веденні бухгалтерського обліку та складанні звітності, або контролюють головні процеси на фірмі.

Для успішного процесу опитування, необхідна програма перевірки, для цього потрібно мати список співробітників (прізвище, ім'я, по-батькові), їх посади, кваліфікацію, ділянки на яких вони працюють, скласти список питань, попросити описати його обов'язки та процес їх виконання. Саме чітко сплановані дії аудитора можуть знайти підтвердження неправильно налаштованої системи на підприємстві.

Підтвердження аудиторських доказів це одержання даних про реальність здійснення операцій та стану активів підприємства, таких як запаси, за допомогою перевірка залишків на складах, а також договори поставки даних матеріальних цінностей. Для цього аудитор має отримати такі підтвердження ще й від третьої сторони, задля достовірності даних та уникненню правопорушень.

Письмові підтвердження можна отримати за допомогою анкетування працівників, які дають додаткову інформацію аудитору, для здійснення контролю.

Підрахунок – включає в себе перевірку та аналіз отриманої інформації, точність та достовірність даних відображених в первинних документах та реєстрах обліку.

Одержання доказів шляхом застосування аналітичних процедур здійснюється через аналіз найважливіших показників, зокрема, підсумкових досліджень відхилень від показників, що очікуються.

В різних галузях діяльності використовують різні альтернативні методи дослідження даних, до відносно нових методів можна віднести лабораторний аналіз, який використовують для перевірки продукції на відповідність стандартів, для цього таку продукцію перевіряють в лабораторних умовах і виявляють яка частина яких компонентів присутня в складі, чи не використовують хімічно небезпечні речовини, чи дотримано методику виготовлення. Також даний аналіз включає перевірку технічних умов під час виготовлення продукції.

Контрольні заміри робіт, це ще один з способів перевірки та дослідження підприємства, в процесі якого аудитор збирає необхідні докази для свого висновку. Це прийом який застосовує аудитор під час перевірки виготовлення продукції, саме під час неї йде перевірка інформації щодо повноти виконаних робіт відповідно до плану, адже багато підприємств фальсифікує дані щодо повноти виконання робіт.

Ще одним методом перевірки достовірності та ефективності наданої інформації є експертна оцінка, коли аудитор залучає третю незацікавлену та незалежну сторону у персоні експерта, що надає свій професійний висновок щодо стану об'єкту перевірки.

Запропоновані методи аудиторської перевірки може бути скоригована з урахуванням особливостей функціонування підприємства-замовника та мети аудиту. Крім того, розроблений порядок може бути розширено за рахунок додаткових аудиторських процедур, або скорочено через їх зменшення.

Після проведення перевірки стану запасів, аудитор складає аудиторський висновок та іншу документацію, яку можна віддати замовнику. Зміст висновку розкриває професійні міркування аудитора, стосовно проведеної перевірки.

Зовнішній аудит проводиться переважно 1 раз на рік, тому на більшості великих підприємств власники створюють відділи внутрішнього аудиту, які зазвичай підпорядковуються керівництву, тому його не можна вважати незалежним. Проте внутрішня служба аудиту забезпечує безперервний та

своєчасний контроль як за діяльністю працівників, так і на підприємстві загалом шляхом правильної постановки економічної, правової роботи, бухгалтерського обліку та звітності.

Необхідність у внутрішньому аудиту впливає з того, що запаси займають в активах підприємства значну частку, провівши аналіз статистичної інформації виявлено, що з кожним роком частка запасів в оборотних активах підприємств збільшується (Додаток Н), а також зростають витрати на запаси та інші супутні послуги для виробничого циклу (табл 2.3) [29].

Таблиця 2.3 – Статистичні дані про витрати на виробництво продукції за 2012-2018 рр.

Роки	Витрати на виробництво продукції (товарів, послуг), тис.грн	З них за складовими витрат	
		Матеріальні витрати та витрати на додаткові послуги необхідні для виробництва	
		тис.грн	у % до загальних витрат
2012	2077904053,8	1544791649,4	74,3
2013	1984065523,4	1434694042,9	72,3
2014	1952582772,1	1419809023,1	72,7
2015	2446147564,3	1805572508,8	73,8
2016	2759942954,5	2047986790,2	74,2
2017	3525187887,7	2644464850,6	75,0
2018	4262963944,4	3165253108,5	74,3

Тож, ґрунтуючись на даних показниках, варто створювати відділи внутрішнього контролю, адже керівництво фірм, зазвичай, не проводить повсякденний нагляд за діяльністю виробничого процесу й нижчих управлінських структур, даний вид контролю має свої переваги і недоліки, спираючись на які, керівництво господарюючих суб'єктів вирішує чи впроваджувати службу внутрішнього аудиту.

Служба внутрішнього аудиту також повинна розв'язувати завдання економічної діагностики, розробки фінансової стратегії, оцінки рентабельності комерційних угод [28]. Діяльність внутрішнього аудиту необхідно розглядати не лише як перевірку системи бухгалтерського обліку і

звітності, а й як сукупність аудиторських послуг, що здійснюються за вимогою керівництва підприємства та у зв'язку з потребами управління.

Отже, наявність даної служби у корпоративній структурі забезпечить підвищення інвестиційної привабливості та конкурентоспроможності, стимулювання подальшого розвитку підприємства.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ЗАПАСІВ

3.1 Проблемні аспекти облік запасів та шляхи удосконалення

Ефективно організована господарюючим суб'єктом система організації запасів під час їх надходження та вибуття є підґрунтям для побудови раціонального виробничого процесу. Це зумовлює потребу в повній та достовірній інформації про надходження, рух та наявність ВЗ на підприємстві. Саме тому, облік запасів та документальне оформлення є актуальним для кожного підприємства.

Управління запасами на підприємствах здійснюється на підставі повної та достовірної інформації, що забезпечується складанням відповідних первинних та облікових документів. Проте, для того, щоб підприємство успішно функціонувало на ринку, де існує конкуренція і часто змінюються зовнішні фактори, необхідно забезпечити ефективний документообіг суб'єкта господарювання.

Як вже описано було в попередніх розділах, оприбуткування і відпуску запасів є складним і трудомістким процесом, що потребує спрощення, для цього можна доопрацювати картку складського обліку (ф. М-12), додавши до неї рядки, які включатимуть ліміт вибуття ВЗ та підпис осіб, що отримують їх(Додаток Л).

Також на підприємствах часто склад та бухгалтерські відділи знаходяться в різних місцях, що спричиняє проблему невідповідності інформації щодо запасів, що призводить до викривлень фінансову звітність.

З метою налаштування належного зв'язку між бухгалтерською службою та складом і виробничим відділком пропонується доопрацювання програмного забезпечення, у вигляді передачі інформації про рух запасів за допомогою штрих-коду. Даний штрих-код має вводити в автоматизовану систему комірник при передачі та відпуску матеріалів у виробництво, програма обробляє даний код і самостійно заповнює поля електронного

документу і передаю цю інформацію бухгалтеру для того, щоб він зміг правильно ввести дані, для уникнення недоцільної комплектації номенклатури вкінці місяця.

Даний програмний продукт для зв'язку складу і бухгалтерії можна назвати W&A (Warehouse&Accounting), проте для розробки даного продукту необхідно створити бази довідників (Додаток М), адже сам штрих-код включатиме в себе різні коди складів, виробничих підрозділів, номенклатурних груп та кодів запасів (рис.3.1).

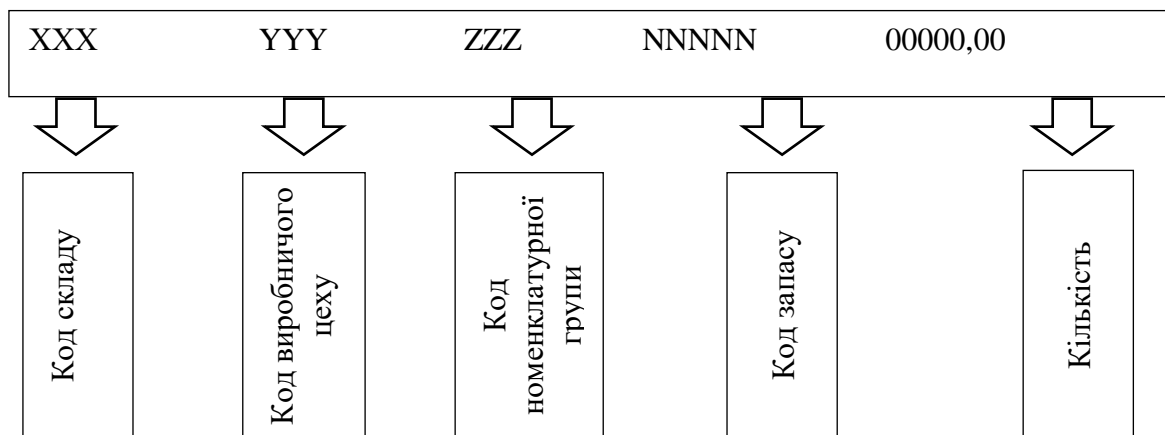


Рисунок 3.1 – Ідентифікаційний штрих-код руху запасів

Дана система обміну інформації за допомогою штрих-кодів допоможе спростити та налагодити роботу складу і бухгалтерії, автоматизована обробка коду дозволить уникнути помилок при вводиті не того запасу для виробництва.

Введення електронного документообігу призводить до необхідності побудови ефективної системи зберігання електронних документів в бухгалтерії. Для цього необхідно створити АРМ Бухгалтера, де можливо атрибутивувати документи та переміщати їх в електронний архів.

Атрибутування документів дозволяє дати кожному файлу унікальне «ім'я», штрих-код, застосований в електронному архіві для прив'язки до документа. Таким чином атрибутування скан-копій створює відмінні ознаки у кожного документа.

При отриманні документів спеціаліст по первинній документації має вводити всі атрибути відповідно до схеми (рис.3.2).

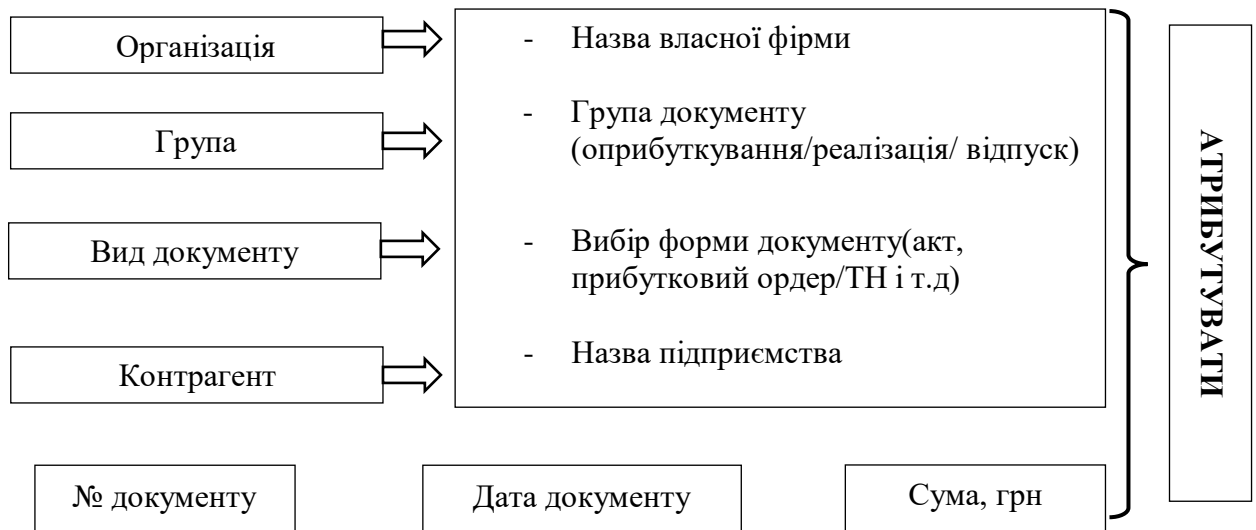


Рисунок 3.2 – Схематичне відображення вікна програми АРМ Бухгалтера

Після атрибутування документу, він з’являється в електронному архіві, де всі документи розділені в папках відповідно до схеми (рис.3.3)



Рисунок 3.3 – Алгоритм послідовності доступу до первинного документу в архіві

Проте найлегшим способом для доступу до первинного документу є пошуковий навігатор куди можна внести назву контрагента, номер документу, дату, суму і програма автоматично покаже документи.

Наступним проблемним аспектом є оцінка під час вибуття ВЗ, адже саме він є невід’ємною умовою об’єктивного визначення величини витрат,

що входять до собівартості запасів. Дана проблема змушує керівництво підприємства ставити питання вибору між декількома способами вибуття, адже в кінці-кінців потрібно виявити переваги кожного методу для конкретного суб'єкта.

Варто зазначити, що метою суб'єктів господарювання є отримання якнайбільшого прибутку, і звичайно ж більшість з них прагне і вважає не менш важливим аспектом - правильне і достовірне відображення залишків запасів на балансі. Тому слід велику увагу звернути як саме зміна методів оцінки матеріальних цінностей вплине на Звіт про фінансовий стан підприємства та Баланс під час вибуття ВЗ, адже в залежності від цього, буде змінюватись собівартість запасів, що вплине на валовий прибуток, і в тому числі зміниться сума залишків запасів на Балансові. Варто розглянути 2 найбільш популярні методи вибуття - ФІФО та Ідентифікованої с/в.

Вихідні дані для розрахунків та розрахунків наведені в Додатку С.

Після розрахунку прибутку за даними методами, виявлено, що використання методу ФІФО призводить до збільшення прибутку, що позитивно вплине на думку інвесторів та їх зацікавленість даним суб'єктом, проте з іншої сторони якщо ситуація потребує зменшення податкового навантаження на підприємство то доцільним буде вибір методу ідентифікованої с\в (рис.3.4).

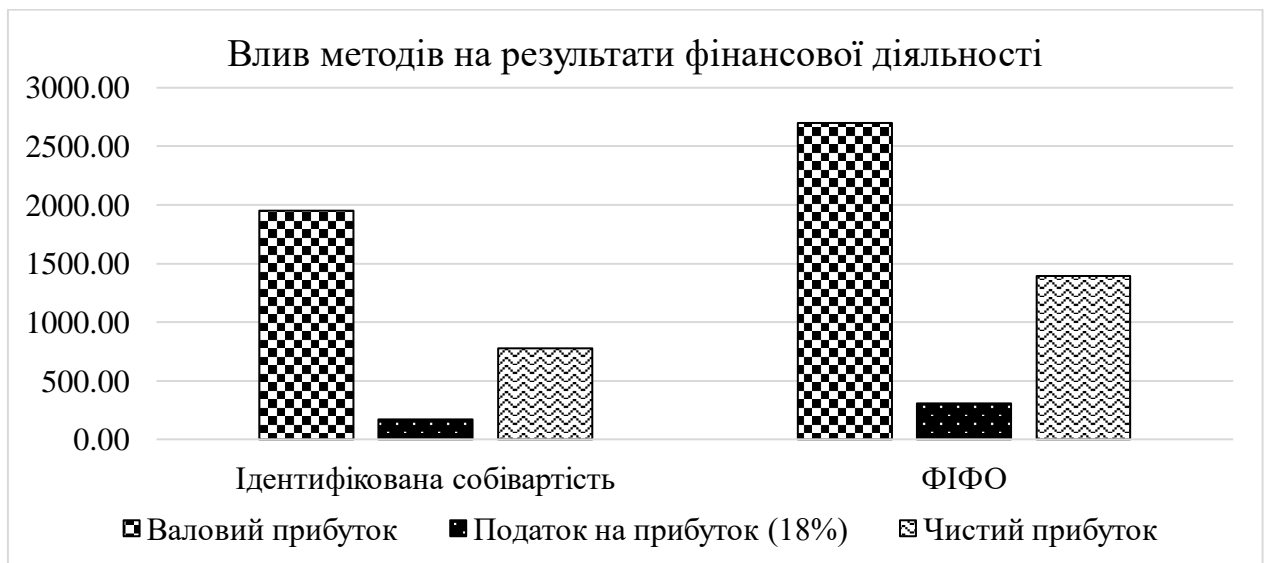


Рисунок 3.4 - Вплив методів вибуття ВЗ на результати фінансової діяльності

Також варто проаналізувати такий показник, як коефіцієнт поточної ліквідності, що показує, яку частину поточних зобов'язань підприємство спроможне погасити за рахунок найбільш ліквідних оборотних коштів – грошових коштів та їх еквівалентів, фінансових інвестицій та дебіторської заборгованості. Даний показник обраховують на основі даних з Балансу підприємства, за формулою 3.1:

$$K_{п.л.} = (\text{Оборотні активи} - \text{запаси}) / \text{поточні зобов'язання} \quad (3.1)$$

На основі наших даних по залишках запасів на кінець місяця коефіцієнт поточної ліквідності становить :

- метод ФІФО :

$$K_{п.л.} = (12000 - 2200) / 15000 = 0,65$$

- метод ідентифікованої с/в:

$$K_{п.л.} = (12000 - 1450) / 15000 = 0,70$$

Даний результат свідчить про те, що при відображенні запасів за методом ідентифікованої с/в, більше зацікавить інвесторів, адже тоді показники ліквідності значно вищі.

Тож, різні методи вибуття призводять до різних результатів і як будь-який логістичний та управлінський вибори містять свої позитивні та негативні сторони (рис.3.5).

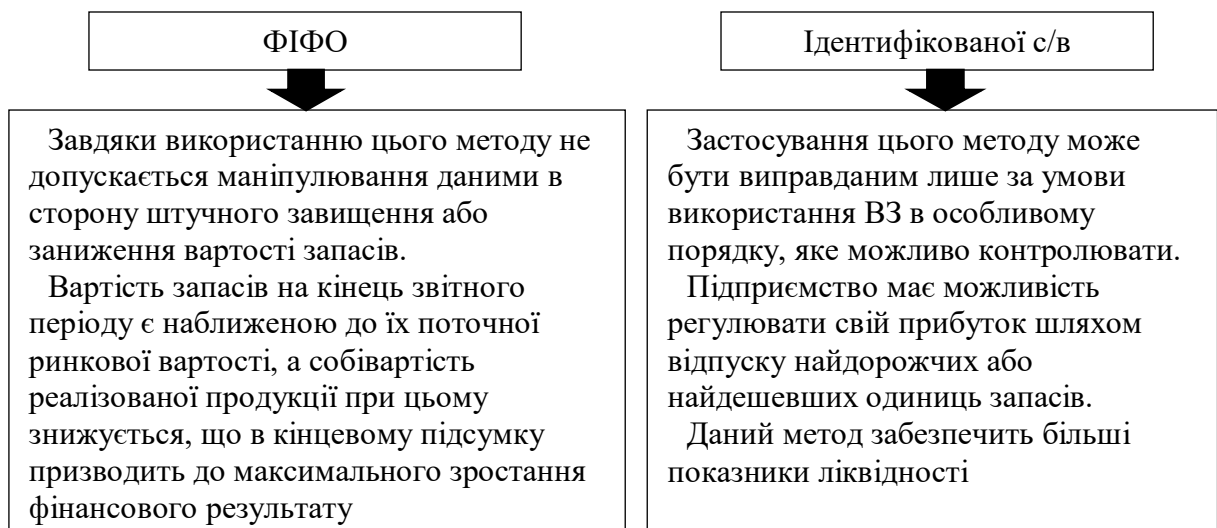


Рисунок 3.5 – Порівняння методів вибуття запасів

Таким чином, від правильного методу оцінки запасів залежить правильна побудова всього обліку ВЗ, адже дана організація обліку є важливим інструментом, що згодом впливає на ціну продукції та прибуток суб'єкта господарювання. Тож на керівництво підприємства покладено велику відповідальність, адже потрібно прорахувати всі можливості та опираючись на них обирати метод вибуття запасів, відповідно до поставлених цілей.

3.2 Шляхи вдосконалення аудиту запасів

В сучасних умовах господарювання з урахуванням існуючих організаційно-правових форм підприємницької діяльності, питання організації внутрішнього контролю є актуальним. При цьому дієвість контролю підвищується завдяки вмілому поєднанню різних методів, способів і прийомів здійснення контролю.

Провівши аналіз статистичної інформації виявлено, що з кожним роком частка запасів в оборотних активах підприємств збільшується (рис.3.4).

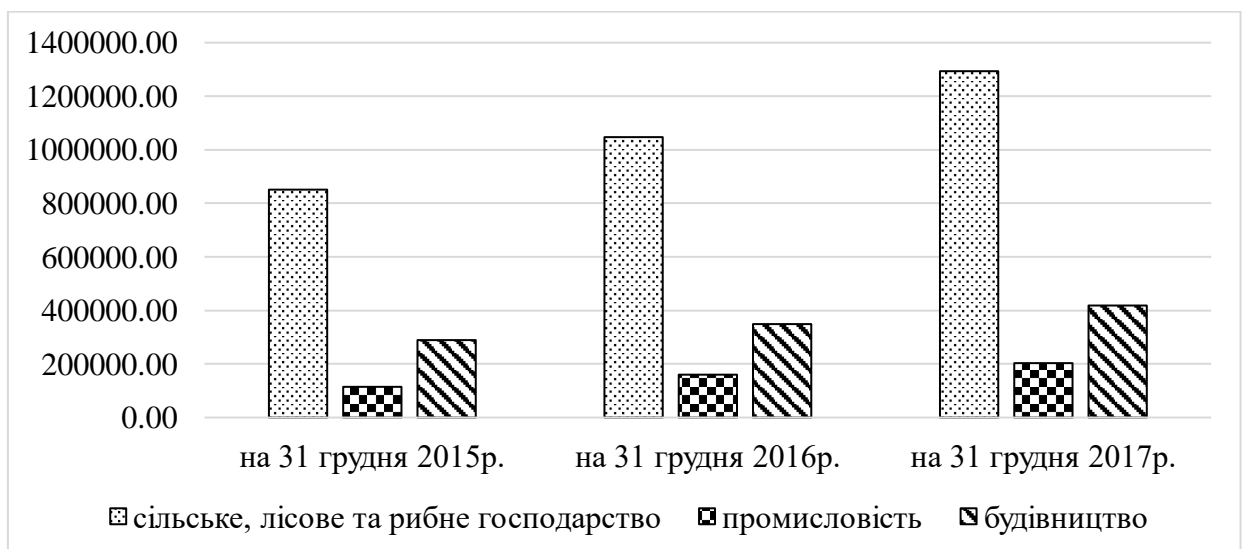


Рисунок 3.6 - Статистичні дані про обсяг запасів в оборотних активах підприємств за видами діяльності за 2015-2017 рр.[29]

Призначенням внутрішнього аудиту є оцінка ефективності діяльності господарюючого суб'єкта, метою якого підвищення якості процесу використання вкладених активів та захист інтересів керівничої ланки. Внутрішній аудит може виконувати ряд поставлених керівництвом економічного суб'єкта задач (Додаток П, Р).

Аудит, як відокремлена ланка на підприємстві, відіграє важливу роль, адже він допомагає вчасно виявити недоліки, побудувавши безперервну контролюючу систему за рухом запасів, а також захищає й усуває випадки шахрайства та зловживань, хоча багато середніх і великих фірм ним нехтують.

Важливим аспектом функціонування даного контролюючого підрозділу є його взаємодія з іншими службами на підприємстві, для цього варто побудувати систему відповідальності кожного підрозділу щодо обліку запасів, при цьому важливою умовою даної системи є передача необхідної інформації з кожного підрозділу до служби внутрішнього аудиту (Додаток Т).

Етапи проведення аудиторського контролю аналогічні з наведеним алгоритмом в розділі 1.3, відповідно до якого одним з основних етапів при перевірці запасів є їх надходження на підприємства. Тому варто цьому питанню приділити особливу увагу, адже від успішного планування і контролю за надходженням запасів залежить подальший результат господарської діяльності, перспективним напрямом дослідження є саме оптимізація надходження запасів.

Внутрішній відділ аудиту прораховує та розробляє план удосконалення логістичної системи обліку надходжень запасів, адже особливість даного виду активів полягає у тому, що в процесі виробничого циклу вони повністю переробляються і споживаються у цьому процесі, а для наступного етапу

виробництва вже необхідні нові. Для безперервної роботи виробничого циклу на складах суб'єктів господарювання завжди мають знаходитись запаси у певних обсягах, що зможуть забезпечити безперервний процес, хоча їх утримання пов'язане з затратами на їх зберігання, підприємству необхідно це робити. Проте для оптимізації рівня запасів на підприємстві необхідно розбити даний процес на відповідні етапи, що допоможуть побудувати ефективну програму поставки запасів та їх використання (рис.3.7).

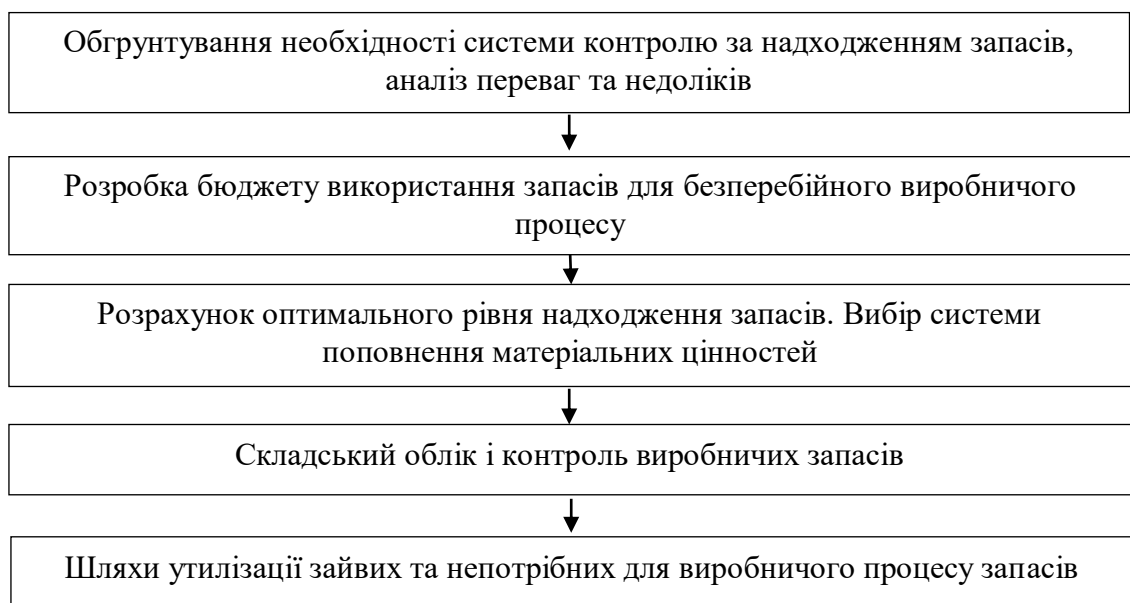


Рисунок 3.7 – Етапи побудови системи контролю за надходженням запасів

Важливим етапом під час обліку та контролю за матеріальними цінностями є розрахунок MRP (Materials Requirements Planning) - планування потреби в матеріалах - система планування виробничих ресурсів що включає розрахунок економічного розміру замовлення. Саме оптимальний рівень надходження запасів на підприємство є ключовим аспектом ефективного обліку та контролю.

Для того щоб прорахувати оптимальний рівень замовлення запасів необхідно враховувати релевантні витрати на їх купівлю та зберігання запасів.

Підприємства в залежності від галузевого аспекту можуть обрати декілька різних систем поповнення рівня матеріальних запасів на підприємствах.

Одним із простих методів для вибору економічного розміру поставки запасів на підприємстві є використання даної формули розрахунку релевантних витрат на зберігання одиниці запасу :

$$E_p = P + (K * M) \quad (3.1)$$

де, E_p – релевантні витрати,

P - витрати на зберігання одиниці запасу,

K - вартість капіталу підприємства у %,

M - ціна одиниці запасу.

Після розрахунку релевантних витрат можна побудувати таблицю для розрахунку оптимального економічного розміру замовлення (Додаток У), для цього також потрібно врахувати витрати на замовлення, що включають в себе доставку та обробку замовлення та річні потреби в запасах, що вже прораховано в бюджеті використання запасів.

Проведений аналіз дасть змогу визначити розмір замовлення в штуках, що є найбільш оптимальний і найменш затратний та зможе забезпечити безперебійність виробництва.

Важливим етапом оптимізації рівня запасів, яким варто займатися такій логістичній структурі як відділ внутрішнього аудиту, є вчасність позбавлення від зайвих запасів на складах. Одним з недоліків підприємств є накопичення так званих «мертвих» запасів, тобто тих запасів, які вже майже не мають шансу продатися, проте деякі власники вірять, що одного дня все таки цей запас знадобиться в майбутньому або буде використаний і принесе гроші, проте це все ілюзія, адже через такі хибні думки втрачаються економічні можливості фірми, а склади переповненні непотрібними запасами.

Метою ліквідації матеріальних цінностей є їх усунення за можливо максимальною ціною або за альтернативно низькими витратами. Приведемо декілька підходів, які допоможуть вирішити цю проблему:

- балансування запасів: переміщення зайвих запасів в інше територіальне відділення компанії, де цей товар потрібний, це дає змогу не витратити грошові кошти для покупки товару, якщо вже були інвестовані засоби в запаси, які «збирають пил» в іншому відділенні компанії;
- розміщення інформації в спеціальних сайтах Інтернет дозволяє продавати окремі найменування зайвих запасів за ціною, близькою до закупівельної вартості;
- пожертвування на користь некомерційної організації;
- обов'язково проставити меншу ціну, якщо залишилась дуже невеликий обсяг, тобто створювати уцінку;
- простий вивіз товару: найменш бажана альтернатива, але, принаймні, в цьому випадку вивільняється простір на складах і з'являється можливість списати собівартість товару (необхідно переконатися, що зроблені всі інші спроби для ліквідації зайвих запасів).

Отже, процес обліку і контролю рівня надходження виробничих запасів дуже складний процес, який потребує ефективної системи контролю, що зможе забезпечити підприємство оптимальним рівнем запасів для безперебійного виробництва. Вирішення проблемних аспектів на підприємствах включає в себе як мінімальні вкладення у вигляді простого налагодження зв'язку між відділами чи прорахунок витрат на забезпечення виробництва запасами, так і затратні у вигляді купівлі нового комп'ютерного забезпечення та удосконалення систем комп'ютеризації, але все це повинно привести до єдиного завершення – отримання якнайкращого фінансового результату, внаслідок ефективного контролю надходження запасів.

Завершальним етапом аналізу виробничих запасів службою внутрішнього аудиту є розробка пропозицій щодо підвищення ефективності використання матеріальних запасів, заходів щодо прискорення періоду

оборотності матеріальних запасів та оптимізація розмірів матеріальних запасів на підприємстві. Для підвищення ефективності використання виробничих запасів на підприємстві потрібно аналізувати тенденції зміни складу виробничих запасів, виконання плану за їх рівнем, розраховувати вплив факторів на їх приріст, визначити показники, що характеризують ефективність використання цього виду ресурсів, собівартість товарної продукції, результативність і раціональність діяльності.

Під час проведення безперервного аудиту запасів служба аудиту використовує певні методи і процедури, зазвичай, вони аналогічні до загальноприйнятих методів аудиторських перевірок, які зазначені в розділі 2.3, але для вдосконалення системи внутрішнього аудиту варто розробити додаткові прийоми перевірки запасів.

Перевірка S&S (Similar&Similar) використовують під час перевірки подібних документів на присутність у них викривлень та перевірку на достовірність усіх даних. Прийом S&S дає змогу виявити факти крадіжок та зловживань, які замасковані у документах, адже часто документи які мають бути аналогічними, мають викривлення даних які впливають на результати господарської діяльності, також існують випадки підробки документів.

Під час проведення вибіркового дослідження аудитор використовує метод стратифікації - процес розподілу генеральної сукупності на дрібніші підсукупності, кожна з котрих має свою власну характеристику. Стратифікація дозволяє аудитору направляти свої зусилля на більш важливі для реалізації мети об'єкти перевірки.

Прийом економіко-математичної перевірки використовують для знаходження в арифметичних та математичних даних викривлень.

Прийом нормативної оцінки застосовують для отримання доказів про факти виконання завдання, при чому аудитор проводить їх оцінку та шукає відхилення від норми, при цьому він також знаходить шляхи вдосконалення даної проблеми.

Прийом хронологічної перевірки, даний метод перевірки аудитор використовує виключно у разі надходження інформації про крадіжки матеріальних цінностей та шахрайства з грошовими коштами. При цьому аудитор перевіряє хронологічну цепочку руху досліджуваних цінностей, виявляючи винних осіб.

І не менш важливий вклад системи внутрішнього аудиту проявляється в тому, що через його безперервність він дозволяє слідкувати за випадками шахрайства та зловживань на підприємстві, що негативно впливають на фінансовий результат, тому варто побудувати систему контролю та перевірки господарського стану.

Також існують ознаки, які допоможуть аудитору знайти випадки шахрайства :

- необгрунтоване коливання вартості активів, цін на товари, собівартості в один і той же звітний період;
- відсутність обов'язкових первинних документів, реєстрів, договорів.
- співпраця з ненадійними контрагентами;
- необгрунтовані факти нестач;
- зосередження влади в руках однієї людини або невеликої команди менеджерів.

За допомогою таблиці наведеної у Додатку Ф наведемо заходи, способи та відповідальних осіб служби внутрішнього аудиту з приводу попередження крадіжок та випадків шахрайства на підприємствах під час збору даних та доказів стосовно здійснення неправомірних дій.

Для зменшення ймовірності здійснення випадків шахрайства та зловживань, варто побудувати таку ієрархію контролю, коли кожен працівник обізнаний та проінформований за яку ланку роботи він відповідає та знає, що над ним існує ще додатковий контроль, в таких випадках значно важче здійснити крадіжку чи фальсифікувати дані.

Також варто проводити позапланові перевірки, і додатковий вид інвентаризації - перманентна перевірка, суть якої відбивається у безперервному контролі впродовж року, для цього створюється спеціальна комісія яка проводить раптові інвентаризації.

Під час планування даної інвентаризації, необхідно зазначити всі ВЗ, що мають пройти перевірку розбивши їх так, щоб всі матеріальні цінності були проінвентаризовані протягом року

Здійснюючи подібні заходи, керівництво має знизити рівень шахрайства, також варто здійснювати боротьбу із зловживаннями за допомогою основних напрямків(рис.3.6).

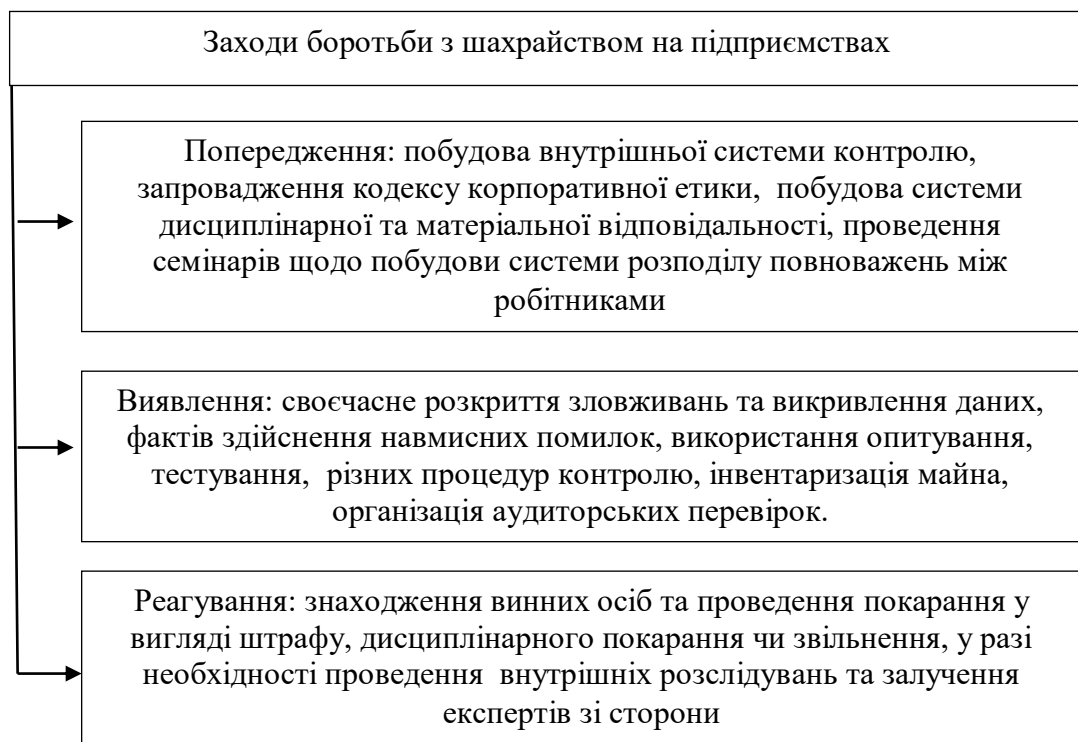


Рисунок 3.8 – Напрямки та заходи боротьби з випадками шахрайства на підприємствах

Тож узагальнюючи все вищесказане, можна зробити висновок, що випадки шахрайства та зловживань на підприємствах є значною проблемою та вимагає великої уважності з боку аудитора, адже всі докази здійснення шахрайства є одним з елементів висновку аудитора. Даний вид неправомірних дій з кожним роком стає все більшою проблемою, адже вони

набувають нових форм, видів та проявів, які практично неможливо передбачити та складно встановити. Тож аудитор має дотримуватись процедур збору аудиторських доказів стосовно здійснення шахрайства на підприємстві.

Внутрішній аудит виробничих запасів повинен бути спрямований на збір аудиторських доказів, проведення аналізу, застосування моделей та методів з метою розробки рекомендації щодо оптимізації роботи облікового апарату, а також напрямів підвищення ефективності управління виробничими запасами.

Тож упровадження даного структурного підрозділу є досить ефективним, адже він буде забезпечувати безперервний контроль обліку запасів, запобігати виникненню крадіжок, псуванню і нагромадженню зайвих запасів, допоможе оптимізувати систему надходження запасів та проконтролювати ефективність їх використання, зменшити витрати на їх зберігання та надасть достовірну інформацію і вигляді висновків та рекомендацій керівництву підприємства для побудови стабільної та прибуткової системи управління.

ВИСНОВКИ

Однією з умов успішного функціонування підприємств є ефективне використання такого важливого компонента оборотних активів як виробничі запаси. Відповідно, особливої актуальності набуває питання організації на належному рівні облікового процесу цього складника майна підприємства. Одним із аспектів успішного, конкурентоспроможного та ефективного підприємства є правильна структура обліку та проведення аудиту на підприємстві. Відповідно до викладеного матеріалу можна зробити висновки, що виробничі запаси являють собою досить складну категорію, яка по-різному тлумачиться вченими, проте найбільш точно можна виразити їх значення, як придбані або самостійно виготовлені запаси, підлягають подальшій переробці на підприємстві або утримуються для іншого споживання в ході нормального операційного циклу.

Розуміння економічних особливостей виробничих запасів та правильність класифікації є важливими чинниками, які впливають на ефективність діяльності підприємств. Для різних видів діяльності керівник має проаналізувати кожен із видів вибуття запасів на підприємстві, адже це впливає як на собівартість, так і на подальше формування прибутку від діяльності, а також варто проводити систематичну оцінку запасів, для того, щоб відображати їх за реальною вартістю.

Важливою умовою для підприємства є правильна організація синтетичного і аналітичного обліку на рахунках і в регістрах, для того, щоб користувачі отримували точну, достовірну інформацію про діяльність підприємства з метою прийняття обґрунтованих рішень щодо інвестування своїх обмежених ресурсів в обраний ними бізнес.

Під час здійснення підприємницької діяльності підприємства мають багато проблем, одне з головних це первинний облік запасів та їх документальне оформлення. Серед основних це помилки в оформленні, неправильне ведення обліку руху запасів, в тому числі і складський облік,

неналагоджений зв'язок бухгалтерії та інших підрозділів, що спричиняють несвоєчасне надходження документів, всі ці незначні аспекти мають досить великий вплив на подальший розвиток підприємства.

Налагоджений аудит запасів, що здійснюються на підприємстві протягом певного періоду, надасть можливість удосконалити питання пов'язані з процесами постачання, виробництва і реалізації запасів, аудит є підставою для аналізу ефективності використання матеріальних ресурсів на підприємстві.

Тож, у даній роботі ми дотримались поставленої мети, а саме дослідження теоретичних, методичних і практичних питань обліку виробничих запасів на підприємстві, а також критичний аналіз проблемних аспектів обліку даної ділянки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [Електронний ресурс]/ Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. №246– Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
2. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [Текст]: Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007р. №2] [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0002201-07>
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів /Ф.Ф. Бутинець.– Житомир: ЖІТІ, 2010. – 618 с.
4. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів/ В.В. Сопко . – Тернопіль : Астон, 2013. – 496 с.
5. Оглобин А. А. Планирование и контроль запасов материальных ресурсов предприятий в условиях новой экономической реформы: дис.... канд. экон. наук : спец. 08.00.2./ А.А.Оглобин.–Свердловск,1989.–243с.
6. Голов С.Ф. Фінансовий та управлінський облік: навч. посіб./С.Ф.Голов .–Київ:ТОВ«Автоінтерсервес»,2000.–544с.
7. Сахарцева І.І. Основні складання бухгалтерської звітності за вимогами національних стандартів України: навч. посіб./І.І.Сахарцева.–Кондор,2003.– 614с.
8. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: підручник/Н.М.Ткаченко.–6–те вид. доповн. і переробл.–Алерта,2013.– 982с.
9. Трусов А.Д. Калькулювання себестоимости продукции комплексных производств/А.Д.Трусов.–Финансы и статистика,1983.–204с.

10. Посилаєва

К.І.Оцінка виробничих запасів при їх використанні/К.І.Посилаєва//Вісник Харківського НАУ ім. В.В. Докучаєва. Серія "Економічні науки". – 2011. – № 8. С. – 7.

11. Домбровська Н.Р. Методи оцінки виробничих запасів підприємства при їх використанні згідно національних стандартів / Н.Р. Домбровська // Всеукраїнський науково–виробничий журнал. Інноваційна економіка. –2011. – № 7 (26). –С.137–142.

12. Колос І. В. Внутрішній аудит як інструмент підвищення ефективності діяльності підприємства / І. В. Колос, Н. Й. Радіонова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнародний збірник наукових праць.–2013. – №25. – С.126–141.

13. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту: навч. посіб. / Л. П. Кулаковська Ю. – Київ: Каравела, 2004. – 348 с.

14. Проскуріна Н.М. Процедурне забезпечення аудиту : монографія / Н.М. Проскуріна; Національна академія статистики, обліку та аудиту. – Київ: Вид–во ДП "Інформ.–аналіт. агентство", 2011. – 81 с.

15. Гончарук Я. А. Аудит: навч. посіб. / Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький. – 3–тє вид., перероб. і доп. – Київ: Знання, 2007. – 86 с.

16. Чабанюк О. А. Організація документообігу як засіб удосконалення обліку наявності та руху виробничих запасів / О. А. Чабанюк // Фінанси, облік і аудит. –2011. – №18. – С. 386–391.

17. Низова О. Первинний документообіг: тенденції до спрощення[Електронний ресурс] / О. Низова // Вісник Міністерства доходів і зборів України: 2011. – № 47. Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/561>

18. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік: навч. посіб. для вищої школи. – Київ: Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.

19. Світлична В.Ю. Актуальні проблеми організації і ведення обліку виробничих запасів підприємствами України[Електронний ресурс] / В.Ю.

Світлична. – Режим доступу : http://www.economy-confer.com.ua/full_article/716.

20. Меліхова Т.О. Документування обліку розрахунків з постачальниками з метою зміцнення інформаційної безпеки підприємства / Т.О. Меліхова // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2011. – № 6. – С. 166–169.

21. Грицишен Д. О. Обліково-аналітичне забезпечення управління виробничими запасами підприємства / Д. О. Грицишен, Л. В. Каленчук // Вісник ЖДТУ. Сер. : «Економічні науки». — 2014. — №4 (70). — С. 268—276.

22. Роева О. С. Облікова політика як інструмент регулювання організації обліку виробничих запасів на підприємстві / Роева О. С. // Вісник ДонНУЕТ. — 2017. — № 1 (66). — С. 155— 161.

23. Шевців Л. Ю. Організація та методика обліку виробничих запасів як важливої складової оборотних активів підприємств / Л.Ю. Шевців, М.М. Тесляк // Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Сер. : «Економічні науки». – 2018. – № 4 (44). – Т. 2. – С. 65–69.

24. Бунда О. М. Бухгалтерський облік запасів в управлінні підприємством [Електронний ресурс] / Бунда О. М., Богдан І. В. // Менеджер. – 2016. – № 4. – С. 75–83. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nzhm_2016_4_13

25. Ілляшенко О.В. Дослідження сутності інвентаризації як важливого методу обліку та внутрішньогосподарського контролю діяльності підприємств [Електронний ресурс]/ О.В. Ілляшенко // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2012. –№1– С. 45–52. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2012_1%281%29_9

26. Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань[Електронний ресурс]: Наказ Міністерства фінансів України від 2.09.1014 №879– Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

27. Лежненко Л. І. Теоретичні аспекти удосконалення аналітичного обліку виробничих запасів / Л. І. Лежненко, І. О. Ломова // Молодий вчений. – 2014. – №5 – С. 122–126.

28. Бондаренко Н. М, Сімон Г. С. Організація внутрішнього контролю запасів на підприємстві /Н. М Бондаренко, Г. С. Сімон // Науковий вісник міжнародного гуманітарного університету. - 2017. - № 23(2). - С. 97–100.

29. Державна служба статистики України/ [Електронний ресурс]. – Режим доступу:http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2013/fin/oaktuvu/oa_ed/oa_ed_u/oa_ed_3_17_u.htm

30. Капленко А.О., Овчарова Н.В. Проблеми оцінки вибуття запасів/ А.О.Капленко, Н.В. Овчарова// Перспективи розвитку обліку, контролю та фінансів в умовах інтеграційних і глобалізаційних процесів: Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 20-річчю з дня заснування кафедри обліку та аудиту ХНТУСГ. – 2019. – №1.– С.63–66.

31. Akpoviro, K. S., Olalekan, A., Alhaji, S. A. (2018). Moderating Influence of Strategic Human Resources Management Practices on Small-Medium Firm Performance. *Business Ethics and Leadership*, 2(4), 99-107. [http://doi.org/10.21272/bel.2\(4\).99-107.2018](http://doi.org/10.21272/bel.2(4).99-107.2018)

32. Bonamigo, A., Mendes, D. (2019). Value Co-creation and Leadership: An Analysis Based on the Business Ecosystem Concept. *Business Ethics and Leadership*, 3(4), 66-73. [http://doi.org/10.21272/bel.3\(4\).66-73.2019](http://doi.org/10.21272/bel.3(4).66-73.2019)

33. Faccia, A., Mosco, D. (2019). Understanding the Nature of Accounts Using Comprehensive Tools to Understand Financial Statements. *Financial Markets, Institutions and Risks*, 3(3), 18-27. [http://doi.org/10.21272/fmir.3\(3\).18-27.2019](http://doi.org/10.21272/fmir.3(3).18-27.2019).

34. Goncharenko, T., Lopa L. (2020). Balance Between Risk And Profit In The Context Of Strategic Management: The Case Of Ukrainian Banks.

SocioEconomicChallenges, 4(1), 111-121. [http://doi.org/10.21272/sec.4\(1\).111-121.2020](http://doi.org/10.21272/sec.4(1).111-121.2020).

35. Hossain, J., Jahangir, N., Nur-Al-Ahad, Md. (2018). A StudyonFemaleEntrepreneursinMalaysia. *BusinessEthicsandLeadership*, 2(3), 67-73. DOI: 10.21272/bel.2(3).67-73.2018

36. Kasztelnik, K. Gaines, V. W. (2019). CorrelationalStudy: InternalAuditingandManagementControlEnvironmentInnovationwithinPublicSectorintheUnitedStates. *FinancialMarkets, InstitutionsandRisks*, 3(4), 5-15. [http://doi.org/10.21272/fmir.3\(4\).5-15.2019](http://doi.org/10.21272/fmir.3(4).5-15.2019).

37. Kaya, H.D. (2019). GovernmentSupport, EntrepreneurialActivityandFirmGrowth. *SocioEconomicChallenges*, 3(3), 5-12. [http://doi.org/10.21272/sec.3\(3\).5-12.2019](http://doi.org/10.21272/sec.3(3).5-12.2019).

38. Kishwar, A., Ullah, A. (2019). TheRoleandImpactof Merger&AcquisitionofBankingSectorinPakistan. *FinancialMarkets, InstitutionsandRisks*, 3(3), 113-121. [http://doi.org/10.21272/fmir.3\(3\).113-121.2019](http://doi.org/10.21272/fmir.3(3).113-121.2019)

39. Musa H., Musova Z., Sliacky P. (2017). FinancialSupporttoSmallandMedium-SizedEnterprisesin Slovakia. *Financial Markets, InstitutionsandRisks*, 1(4), 47-52. DOI: 10.21272/fmir.1(4).47-52.2017

40. N. S. M. Ahmad, Mr. R. Ah. A. Atniesha. (2018). ThePeckingOrderTheoryandStart-upFinancingofSmallandMediumEnterprises: InsightintoAvailableLiteratureintheLibyanContext. *FinancialMarkets, Institutions andRisks*, 2(4), 5-12. DOI: [http://doi.org/10.21272/fmir.2\(4\).5-12.2018](http://doi.org/10.21272/fmir.2(4).5-12.2018)

41. Naser, N. (2019). TheInteractionbetweenProfitabilityand MacroeconomicFactorsforFutureExaminationsofEuropeanBanksSoundness – TheoreticalStudy. *FinancialMarkets, InstitutionsandRisks*, 3(3), 63-97. [http://doi.org/10.21272/fmir.3\(3\).63-97.2019](http://doi.org/10.21272/fmir.3(3).63-97.2019).

42. Pavlyk, V. (2020). InstitutionalDeterminantsOfAssessing EnergyEfficiencyGapsInTheNationalEconomy. *SocioEconomicChallenges*, 4(1), 122-128. [http://doi.org/10.21272/sec.4\(1\).122-128.2020](http://doi.org/10.21272/sec.4(1).122-128.2020).

43. Popoola, M. A., Brimah, A. N., Gbadeyan, R. A. (2018). Entrepreneurship Practice: As a Means of Poverty Reduction in Southwestern Nigeria. *Business Ethics and Leadership*, 2(4), 83-88. [http://doi.org/10.21272/bel.2\(4\).83-88.2018](http://doi.org/10.21272/bel.2(4).83-88.2018)
44. Rubanov P., Marcantonio A. (2017). Alternative Finance Business-Models: Online Platforms. *Financial Markets, Institutions and Risks*, 1(3), 92-98. DOI: 10.21272/fmir.1(3).92-98.2017
45. Singh, S. N. (2019). Business Inefficiencies and Youth Unemployment in Ethiopia: A Case Study of Mettu Town. *Business Ethics and Leadership*, 3(2), 93-106. [http://doi.org/10.21272/bel.3\(2\).93-106.2019](http://doi.org/10.21272/bel.3(2).93-106.2019)
46. Singh, S.N. (2019). Impact of Value Added Tax on Business Enterprises: A Case of Mettu Town. *Financial Markets, Institutions and Risks*, 3(4), 62-73. [http://doi.org/10.21272/fmir.3\(4\).62-73.2019](http://doi.org/10.21272/fmir.3(4).62-73.2019).
47. Thomas, G. (2020). Data Usage in Talent Management – Challenges for SMEs in the Field of Skilled Crafts. *Socio Economic Challenges*, 4(1), 75-81. [http://doi.org/10.21272/sec.4\(1\).75-81.2020](http://doi.org/10.21272/sec.4(1).75-81.2020).
48. Tovmasyan, G. (2017). The Role of Managers in Organizations: Psychological Aspects. *Business Ethics and Leadership*, 1(3), 20-26. DOI: 10.21272/bel.1(3).20-26.2017
49. Vasilyeva, T., Kozyriev, V. (2017). Scientific and methodical approaches to determining the center-orientation of financial conglomerates with the factor and cluster analysis. *Business Ethics and Leadership*, 1(1), 5-15. Doi: 10.21272/bel.2017.1-01
50. Vynnychenko, N., Majewska, U. (2017). Evaluation of business ethics for the formation of public finance. *Business Ethics and Leadership*, 1(1), 40-45. Doi: 10.21272/bel.2017.1-05