

ЗАТВЕРДЖЕНО

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

Форма № П-4.04

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

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

Допускається до захисту

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

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему: «Облік і аудит в управлінні виробничими запасами»
(за матеріалами ФГ ВС «Валентина»)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи **Мажуга Тетяна Федорівна**
_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник **к.е.н., доцент Мілька Алла Іванівна**
_____ 26.11.2019 р.

Полтава – 2019

ЗМІСТ

Вступ	3
Розділ 1. Теоретичні аспекти обліку та аудиту в управлінні виробничими запасами	6
1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінка виробничих запасів	6
1.2. Нормативно-правове регулювання та завдання обліку та аудиту виробничих запасів	15
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності Фермерського господарства з відокремленою садибою «Валентина», організації обліку і внутрішнього контролю	19
Висновки за розділом 1	26
Розділ 2. Організація і методика обліку в управлінні виробничими запасами та напрями його удосконалення	28
2.1. Організація обліку в управлінні виробничими запасами	28
2.2. Методика обліку в управлінні виробничими запасами	40
2.3. Напрями удосконалення обліку в управлінні виробничими запасами	45
Висновки за розділом 2	53
Розділ 3. Організація і методика аудиту в управлінні виробничими запасами	56
3.1. Організація аудиту в управлінні виробничими запасами	56
3.2. Методика аудиту в управлінні виробничими запасами	63
3.3. Узагальнення результатів аудиту в управлінні виробничими запасами та напрями його удосконалення	72
Висновки за розділом 3	79
Висновки	82
Список використаних інформаційних джерел	88
Додатки	99

ВСТУП

За сучасних умов розвитку економіки ефективне управління матеріально-технічним забезпеченням стає основою успішного розв'язання проблеми виробництва - задоволення потреб виробництва в матеріалах з максимально можливою економічною ефективністю. Тому особливої уваги потребує розв'язання проблеми управління і раціональної організації матеріально-технічного забезпечення фермерських господарств, підґрунтям якої є ефективний облік та аудит виробничих запасів як ключових складових загальної системи управління виробничим процесом.

Вагомий внесок у розвиток теоретико-методичних аспектів обліку та аудиту в управлінні виробничими запасами зробили вітчизняні вчені: Д. Балашук, І. Бержанір, Н. Бондаренко, С. Бурлан, М. Виноградова, Л. Гуцаленко, С. Головацька, Н. Гордієнко, Т. Довга, Н. Домбровська, Н. Коваль, Н. Кузик, Л. Лежненко, В. Матросова, І. Назаренко, О. Петрик, К. Посилаєва, Т. Плахтій, Н. Правдюк, Ю. Слободяник, Н. Стецюк, В. Фесенко, О. Чабанюк, О. Череп, С. Щукіна, В. Янчук та інші. Проблемам методики обліку виробничих запасів приділяли увагу також зарубіжні вчені: М. Джиллінгем, М. Ліндерс, А. Стерлігова, Дж. Р. Сток, Д. Уотерс, Дж. Шрайбфедер та інші.

Проте низка організаційно-методичних проблемних аспектів обліку та аудиту в управлінні виробничими запасами у сучасних трансформаційних умовах економіки потребують комплексного вдосконалення, що обумовило вибір теми дослідження, його актуальність, мету, завдання та основні напрями.

Мета дослідження полягає у розробці й обґрунтуванні теоретичних положень і практичних рекомендацій із удосконалення системи обліку та аудиту виробничих запасів для потреб управління діяльністю фермерських господарств.

Реалізація мети дослідження зумовила постановку та вирішення наступних завдань:

дослідити дефініції та уточнити зміст терміна «виробничі запаси» та їх класифікацію з урахуванням галузевих особливостей діяльності з метою систематизації облікової інформації у системі управління фермерських господарств;

проаналізувати нормативно-інформаційне забезпечення та розкрити значення, завдання обліку та аудиту в управлінні виробничими запасами;

охарактеризувати фінансово-господарську діяльність суб'єкта дослідження, організацію обліку і внутрішнього контролю;

визначити специфічні особливості фермерських господарств та їх вплив на методику і організацію обліку виробничих запасів;

дослідити порядок документального оформлення, організацію і методику обліку виробничих запасів фермерського господарства;

удосконалити методику аналітичного обліку виробничих запасів з метою формування повної, достовірної й своєчасної інформації для потреб ефективного управління діяльністю фермерських господарств;

розглянути організацію та опанувати методику аудиту в управлінні виробничими запасами;

визначити шляхи вдосконалення аудиту виробничих запасів на фермерських господарствах.

Об'єктом дослідження є облік та аудит в управлінні виробничими запасами.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних та організаційно-методичних аспектів обліку та аудиту в управлінні виробничими запасами.

Суб'єктом дослідження обрано фермерське господарство з відокремленою садибою (далі - ФГ ВС) «Валентина».

Методи дослідження ґрунтуються на фундаментальних положеннях сучасної економічної теорії, загальнонаукових і спеціальних методах обліку та аудиту. У процесі дослідження використано: діалектичний метод пізнання - для

розкриття сутності виробничих запасів як економічної категорії; метод індукції та дедукції - для оцінки сучасного стану та виявлення тенденцій подальшого розвитку обліку виробничих запасів; методи теоретичного узагальнення, порівняння та групування - для удосконалення класифікації виробничих запасів; метод спостережень - для критичної оцінки методики обліку виробничих запасів; методи асоціацій і аналогій - для удосконалення методики синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів; метод причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний метод - для удосконалення змісту і структури робочих документів аудитора; методи економічного аналізу – для оцінки показників діяльності суб'єкта дослідження. Для обробки економічної інформації, побудови таблиць застосовувалися сучасні комп'ютерні технології та пакет прикладних програм Microsoft Excel.

Інформаційною базою дослідження стали нормативно-правові акти України, Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, наукові праці та публікації вітчизняних і зарубіжних учених-економістів, матеріали науково-практичних конференцій, матеріали періодичних видань та мережі Інтернет; первинні документи, реєстри обліку, фінансова звітність ФГ ВС «Валентина» за 2016-2018 рр.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в розроблених рекомендаціях і пропозиціях, спрямованих на удосконалення методики обліку та аудиту в управлінні виробничими запасами на фермерських господарствах.

Практичне значення одержаних результатів полягає у розробці пропозицій з удосконалення обліку та аудиту в управлінні виробничими запасами на фермерських господарствах.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ В УПРАВЛІННІ ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ

1.1. Економічна сутність, класифікація та оцінка виробничих запасів

В умовах ринкових механізмів функціонування суб'єктів господарювання, зокрема фермерських господарств, виникає ряд проблемних питань облікової практики визначення економічної сутності, класифікації та оцінки виробничих запасів.

Вивчення наукових праць та практичного досвіду показало, що підходи дослідників до трактування поняття «виробничі запаси» носять суб'єктивний характер та містять значні розбіжності до визначення виробничих запасів, як облікової категорії.

В Україні визначення терміну «запаси» наведено у П(С) БО 9 «Запаси» [72], відповідно до п. 4 якого «запаси - активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством». Проте такого поняття, як «виробничі запаси» П(С)БО 9 «Запаси» [72] не містить, хоча у складі запасів виділяють сировину, матеріали, напівфабрикати, паливо, запасні частини, будівельні матеріали, комплектуючі вироби тощо.

Згідно з міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (далі - МСБО) 2 «Запаси» [57], «запаси - це активи, як передбачені для подальшого продажу в ході звичайної діяльності; що знаходяться у процесі виробництва для такого продажу, або ті, що знаходяться у вигляді сировини та матеріалів, які будуть використовуватись у процесі виробництва або надання послуг, за винятком незавершеного виробництва, що виникає за угодами на будівництво,

включаючи безпосередньо пов'язані з ними угоди на надання послуг, фінансових інструментів та біологічних активів, що належать до сільськогосподарської діяльності, та сільськогосподарська продукція в момент її збирання».

Порівняння характеристика МСБО 2 «Запаси» [57] та П(С)БО 9 «Запаси» [72] наведена у додатку А.

Аналіз нормативних та фахових джерел свідчить про неоднозначність підходів вітчизняних і зарубіжних вчених до трактування терміна «виробничі запаси», визначення їх складових елементів, функціонального призначення та принципів віднесення запасів до складу виробничих (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Визначення терміна «виробничі запаси» в фаховій літературі
[авторське узагальнення]

Автор	Активи	Засоби виробництва	Оборотні активи	Предмети праці	Матеріальні ресурси	Матеріали	Виробничі запаси	Споживаються в операційному циклі	Призначені для виробництва продукції або подальшого перепродажу
Балашук Д.М. [2]		+			+				
Бержанір І. А. [4]									+
Борисов А.Б. [6]			+						
Борисовський М. [65]				+	+	+		+	
Давидюк Т.В. [17]	+			+			+	+	+
Велш Г.А. [21]	+							+	+
Гудзь Н.В. [29]					+			+	+
Коваль Н.І. [38]	+			+		+	+	+	+
Кузьменко О.М. [42]	+		+					+	
Лопатіна В.В. [49]				+			+		
Пушкар М.С. [81]			+	+	+				+
Річард Д. Ірвін [82]					+			+	+
Федак Л.М. [89]			+			+	+		
Хендриксен Е.С. [92]			+			+		+	
Шара Є.Ю. [97]	+		+				+	+	+
Шквір В.Д. [98]					+	+	+		

Отже, в фаховій літературі спостерігаються різноманітні варіанти трактування об'єкта дослідження. Така відмінність свідчить про те, що розкриття суті будь-якої економічної категорії залежить від обраного підходу до її визначення.

Критична оцінка існуючих визначень поняття «виробничі запаси» дає підстави виокремити основні підходи:

- переважна більшість економістів і вчених при висвітленні питань обліку запасів використовує визначення, наведене в П(С)БО 9 «Запаси» [72];
- окремі вчені ототожнюють поняття «виробничі запаси» і «матеріальні ресурси»;
- ототожнюються також такі поняття, як «запаси» й «виробничі запаси»;
- в окремих джерелах застосовується термін «товарно-матеріальні цінності»;
- ряд авторів до виробничих запасів, як частини предметів праці, не відносять малоцінні швидкозношувані предмети та незавершене виробництво.

Аналіз позиції науковців стосовно сутності терміна «виробничі запаси» засвідчив, що їх можна об'єднати на декілька груп. Перша група авторів (Д. М. Балашук, М. Борисовський, Н. І. Верхоглядова, Річард Д. Ірвін) розглядає виробничі запаси як матеріальні ресурси, які повністю переносять свою вартість на собівартість продукції, тобто споживаються. При цьому вони використовуються як предмети праці у виробничому та господарському процесі.

Друга група авторів (М. М. Пушкар) під «виробничими запасами» розглядають мінімальний запас предметів праці, необхідний для виробничого процесу, таким чином, не розкриває економічну природу виробничих запасів.

До третьої групи слід віднести вчених (Н. М. Грабова, Л. М. Федак), які ототожнюють поняття «виробничі запаси» і «запаси». Втім, виробничі запаси - це складова матеріальних запасів підприємства, а не всі матеріальні запаси. Тому ототожнення понять «матеріальні запаси» і «виробничі запаси» нелогічне.

Четверта група авторів (Ф. Ф. Бутинець, В. Д. Шквір) розглядаються виробничі запаси як матеріальні цінності. На нашу думку, таке визначення має

досить обмежені критерії, тому що незрозуміло, яким чином класифікувати виробничі запаси, а також у визначенні відсутні рекомендації щодо їх використання в одному операційному циклі.

Виробничі запаси як оборотні активи підприємства, що використовуються у виробничому процесі однократно та вартість яких повністю переноситься на собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг) визначають науковці п'ятої групи (А. Б. Борисов, Є. Ю. Шара, С. Хендріксен). Вважаємо, що таке визначення має досить обмежені критерії, тому що не зрозуміло яким чином класифікувати запаси, які зберігаються на складі для виробничих потреб.

Ряд інших вчених виробничі запаси трактують як активи, які використовуються для подальшого продажу, споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.

Досить ґрунтовним є визначення виробничих запасів надане Н. Біловою, А. Бобро [84, с. 326]. Дослідники вказують на склад, терміни використання виробничих запасів, проте, у їх визначенні відсутні рекомендації стосовно джерел відшкодування витрат на їх придбання.

Аналіз існуючих наукових підходів дозволив уточнити сутність поняття «виробничі запаси», під якими пропонується розуміти активи, що придбані зі сторони або самостійно виготовлені й утримуються підприємством для продажу, використання у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб за умови їх повного споживання в одному операційному циклі.

Опрацювання наукових праць вчених-економістів [7, с. 275; 12, с. 412; 13, с. 35; 14, с. 153; 45, с. 135; 87, с. 8; 88, с. 458-459; 89, с. 158], законодавчих та нормативно-правових актів дозволило обґрунтувати і розвинути класифікаційні ознаки виробничих запасів (додаток Б). З урахуванням опрацьованої інформації розроблено класифікацію виробничих запасів

фермерських господарств за ознакою участі у процесі виробництва для потреб бухгалтерського обліку та їх технічну класифікацію.

При визнанні виробничих запасів як активу необхідно враховувати ті ж умови, які висуваються до визнання активів. Тобто, виробничі запаси можна визнавати активом у тих випадках, коли існує ймовірність того, що підприємство в майбутньому отримає економічні вигоди, які пов'язані з їх використанням чи реалізацією, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Зважаючи на те, що різноманітність виробничих запасів обумовлена різноманітними особливостями діяльності підприємств, вона потребує широкого вибору оцінок. Відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси» [72] оцінка запасів здійснюється на таких трьох етапах: при надходженні, при списанні та на дату балансу.

На підприємство запаси можуть надходити як такі, які придбані за плату, придбані в результаті обміну на інші активи, виготовлені власними силами, внесення засновниками (учасниками) до статутного капіталу підприємства, безоплатного одержання, отримання у процесі ремонту, від забракованих виробів і зворотних відходів виробництва.

При придбанні виробничих запасів у сторонніх підприємств (постачальників) вони зараховуються за первісною вартістю, яка включає в себе: суми, що сплачуються згідно з договором поставки, суми, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів, суми ввізного мита, суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємством та інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання.

При виготовленні виробничих запасів вони зараховуються за первісною вартістю, яка визначається сумами прямих і непрямих витрат на їх виготовлення (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші прямі витрати та загально виробничі витрати). При внесенні (передачі) засновниками (учасниками) підприємства в

якості внеску до статутного капіталу та при безоплатному одержанні вони зараховуються за первісною вартістю, яка визначається як справедлива вартість.

При придбанні виробничих запасів через обмін на подібний актив вони зараховуються за первісною вартістю, яка визначається як балансова вартість. Якщо вона перевищує їх справедливу вартість, то вартістю запасів визначається їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду. При придбанні виробничих запасів через обмін на неподібний актив вони зараховуються за первісною вартістю, яка дорівнює справедливій вартості запасів, збільшення (зменшення) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана в процесі обміну.

Не включається до первісної вартості запасів, а належить до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

понаднормові витрати і нестачі запасів;

проценти за користування позиками;

витрати на збут;

загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів і приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Вибуттям запасів є не тільки вибуття їх з підприємства. Вибуттям прийнято вважати також передачу матеріалів у виробництво, переміщення готової продукції з цеху на склад. Згідно П(С)БО 9 «Запаси» [72] у бухгалтерському обліку застосовується п'ять таких методів оцінки вибуття запасів: ідентифікованої собівартості, середньозваженої собівартості, ФІФО, за нормативними витратами, за ціною продажу.

Характеристику методів оцінки виробничих запасів наведено у табл. 1.2.

Підприємство має право застосовувати одночасно декілька методів оцінки, проте, існує наступне обмеження: для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується виключно один з наведених методів.

Таблиця 1.2

Характеристика методів оцінки запасів [72]

Назва методу вибуття запасів	Характеристика методу вибуття запасів
Ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів	Для запасів, які відпускаються та послуг, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, також для запасів, які не замінюють одне одного.
Середньозважена собівартість	Оцінка проводиться по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів. Оцінка кожної операції з вибуття запасів може здійснюватися діленням сумарної вартості таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції.
Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Оцінка базується на припущенні, що запаси використовуються в тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво, оцінюються за перших за часом надходження запасів.
Нормативні затрати	Оцінка полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норм затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості.
Ціна продажу (для підприємств роздрібною торгівлі)	Оцінка заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів. Метод можуть застосовувати підприємства, які мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки $\text{Собівартість реалізованих товарів} = \text{Продажна (роздрібна) вартість реалізованих товарів} - \text{Сума торговельної націнки на реалізовані товари.}$ $\text{Сума торговельної націнки на реалізовані товари} = \text{Продажна (роздрібна) вартість реалізованих товарів} \times \text{Середній відсоток торговельної націнки.}$ $\text{Середній відсоток торгової націнки} = \frac{\text{Залишок торговельних націнок на початок звітного місяця} + \text{Торгова націнка у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів}}{\text{Продажна (роздрібна) вартість залишку товарів на початок звітного місяця} + \text{Продажна (роздрібна) вартість одержаних у звітному місяці товарів.}}$

Тому допустима ситуація, коли в обліку підприємства різні запаси оцінюватимуться по-різному, якщо є можливість підтвердити різницю в умовах їх використання.

Ефект від використання кожного із наведених методів при складанні фінансової звітності досить значний, тому що саме вони мають значний вплив на управління підприємством, визначають величину податку на прибуток і фінансовий результат.

Структурно-логічний підхід до методів оцінки запасів дозволив визначити переваги та недоліки (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Порівняння методів оцінки запасів [складено автором за [90, с. 54]

Метод	Переваги	Недоліки
Метод ФІФО	- метод простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком; - залишки невикористаних матеріалів відображаються в активі Балансу (звіту про фінансовий стан) за цінами, які максимально наближені до реальної ринкової вартості на дату складання звітності; - вигідно застосувати при плановому скороченні закупок матеріалів та при очікуванні падіння цін на продукцію, що виготовляється; - в період постійного зростання цін метод надає найбільш високий з можливих рівень чистого доходу	- метод призводить до заниження величини витрат, які списуються за закупівельними цінами на собівартість продукції, що реалізується; - в період зростання цін підприємства оголошують більший прибуток, ніж справжній і виплачують надлишкові кошти у вигляді прибуткових податків; - завищує фінансові результати, що в умовах інфляції призведе до зниження частки купівельної вартості та до «вимивання» оборотних коштів та нестачі платіжних ресурсів для придбання нових партій товарів за цінами, які постійно зростають; - метод збільшує вплив циклу економічного розвитку на показник доходу обліку руху за кожною одиницею
Середньо-зваженої собівартості	- метод є найменш ризикованим, щодо втрат прибутку при різкому коливанні цін; - вартість запасів на кінець періоду, яка визначається за методом середньої вартості, обліковує усі ціни, за якими	- не приділяється увага останнім за часом цінам, а вони більш доречні в оцінці доходу й при прийнятті управлінських рішень; - в період підвищення цін метод призводить до того, що підприємства
	- купувалися товари протягом звітного періоду, і тим самим згладжується зростання та зменшення цін; - метод полегшує роботу і не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею товарів	оголошують більший прибуток, ніж справедливий, в результаті чого сплачуються надлишкові кошти в вигляді податків

Жоден із перерахованих вище методів не є універсальним. При виборі того чи іншого методу потрібно зважати на максимально точне відображення прибутку в конкретній економічній ситуації.

В умовах інфляції необхідно вибрати такий метод оцінки виробничих запасів, який би відповідав сучасним вимогам. Найбільш поширеними методами оцінки виробничих запасів є метод ФІФО та середньозваженої вартості.

Застосування підприємством методу ФІФО в період постійного росту цін дає найбільш високий рівень чистого доходу. Підприємства, у тому числі і фермерські господарства, що мають збитки та прагнуть їх мінімізувати у фінансовій звітності, доцільніше застосовувати метод ФІФО.

Метод середньозваженої вартості враховує всі ціни, за якими купувалися виробничі запаси протягом звітного періоду. У цьому випадку зростання або зниження цін згладжується, але такий розрахунок можна зробити тільки по закінченню місяця, коли будуть оприбутковані всі партії виробничих запасів. До кінця місяця середня вартість залишається невідомою.

Отже, представлено критичний огляд наявних підходів до визначення виробничих запасів у фаховій літературі, що дало можливість уточнити сутність цієї економічної категорії. Досліджено та узагальнено погляди вчених щодо класифікаційних ознак виробничих запасів та подано узагальнену їх класифікацію, застосування якої дозволить вчасно прийняти ефективне управлінське рішення щодо використання виробничих запасів на підприємстві.

Розглянуто порядок та особливості оцінки виробничих запасів при їх оприбуткуванні, витрачанні та при відображенні у фінансовій звітності. На основі системного аналізу обґрунтовано переваги та недоліки методів оцінки виробничих запасів при їх вибутті.

1.2. Нормативно-правове регулювання та завдання обліку та аудиту виробничих запасів

Фермерське господарство, як одна з основних ланок сучасного агропромислового комплексу України повинне працювати ефективно, що неможливо без правильного ведення бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік, зокрема і облік виробничих запасів, повинен бути спрямованим на збір і перевірку інформації, яка використовується в обліку, шляхом застосування відповідних методів і процедур з метою розробки рекомендацій щодо оптимізації обліку виробничих запасів, а також ефективного управління ними.

Основними завданнями обліку виробничих запасів фермерських господарств є [72] :

- правильне і своєчасне документальне оформлення господарських операцій з руху виробничих запасів;

- оцінка виробничих запасів при їх надходженні і вибутті;

- уточнення вартості залишків виробничих запасів на складі і в незавершеному виробництві;

- проведення інвентаризації виробничих запасів з метою виявлення непотрібних та таких, що втратили свою цінність;

- контроль за збереженістю і цільовим використанням виробничих запасів.

Бухгалтерський облік забезпечує відображення господарських операцій з обліку виробничих запасів, аудит підтверджує їх достовірність, законність та повноту відображення. Плануючи аудиторську перевірку, аудитор має чітко ідентифікувати мету та завдання незалежного дослідження

З огляду на ключові положення МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту» [58], метою аудиту виробничих запасів є отримання обґрунтованої впевненості у тому, що інформація про виробничі запаси у фінансовій звітності не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства та помилок і відповідає вимогам

нормативно-правових актів, застосованої концептуальної основи фінансового звітування.

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

складові наказу «Про облікову політику» в частині обліку виробничих запасів;

наявність та порядок зберігання виробничих запасів;

організацію складського господарства, стан збереження виробничих запасів;

правильність та своєчасність документального відображення операцій із надходження, відпуску та внутрішнього переміщення виробничих запасів;

правильність визначення первісної вартості виробничих запасів та відповідності її обліковій політиці та П(С)БО 9 «Запаси» [72];

дотримання норм витрачання виробничих запасів для здійснення господарської діяльності та порядок обліку їх витрачання;

законність списання виробничих запасів;

переоцінку та уцінку виробничих запасів;

якість проведених інвентаризацій виробничих запасів;

законність дій, пов'язаних із рухом виробничих запасів, та відсутність суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Загальне визначення завдання аудиту виробничих запасів полягає у встановленні достовірності й повноти відображення в бухгалтерському обліку та звітності всіх господарських фактів щодо залишків і руху виробничих запасів [94, с. 197].

Перелік та характеристику нормативно-правових актів, які визначають основні засади організації обліку виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» наведено в табл. 1.4.

Під час організації аудиторського процесу потрібно керуватися: Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [78].

Таблиця 1.4

**Перелік та характеристика нормативно-правових актів, які визначають
основні засади організації обліку виробничих запасів на
на ФГ ВС «Валентина» [авторське узагальнення]**

Назва нормативно-правового акта	Зміст
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» (із змінами і доповненнями від 18.09.2018р.) [79]	Виступає основним нормативно-правовим актом щодо ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Він поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством
П(С)БО 9 «Запаси» [72]	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності. Зазначено визначення та методи оцінки запасів, наведено перелік витрат, які формують первісну вартість запасів.
П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [73]	Встановлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (ф. № 1-м) і Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) та порядок заповнення статей. У Балансі (ф. № 1-м) відображення виробничих запасів здійснюється за окремою статтею «Запаси». Підприємство може відображати статтю «виробничі запаси» у Балансі (ф. № 1-м), якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є суттєвою та оцінка статті може бути достовірно визначена
Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [71]	Визначає порядок проведення інвентаризації виробничих запасів. Зокрема, інвентаризація запасів проводиться за місцями зберігання та окремо за матеріально відповідальними особами. Матеріальні запаси під час інвентаризації записуються в інвентаризаційні описи за найменуванням із зазначенням номенклатурного номера (за його наявності), виду, групи, сорту, одиниці виміру, ціни, суми та кількості (рахунок, вага або міра), фактично встановлених на дату інвентаризації та за даними бухгалтерського обліку
Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами № 422 [53]	Визначає форми регістрів аналітичного і синтетичного обліку малих підприємств за спрощеною формою (для виробничих запасів - Відомість 2 м «Облік запасів»).
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і	Містить коротку характеристику рахунків і субрахунків, установлює порядок ведення аналітичного обліку та кореспонденцію рахунків

Продовж. табл. 1.4

Назва нормативно-правового акта	Зміст
господарських операцій підприємств і організацій [35]	
Порядок визначення розмірів збитку від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей [74]	Установлює механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення матеріальних цінностей (окрім дорогоцінних каменів і валютних цінностей)

Цей Закон поширюється на аудиторів, суб'єктів господарювання незалежно від форми власності та виду діяльності, органи державної влади та органи місцевого самоврядування; Міжнародними стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг аудиту (далі - МСА) [58].

До внутрішніх джерел інформації та формування аудиторських доказів при проведенні аудиту виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» відносять: наказ «Про облікову політику», первинні документи та облікові регістри з обліку виробничих запасів, дані про проведення інвентаризації, документи з результатами та інформацією про проведення попередньої аудиторської перевірки, Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (ф. № 1-м) і Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) та інші документи.

Підсумовуючи вище зазначене, можна зробити висновок, що бухгалтерський облік - це невід'ємна і обов'язкова функціональна діяльність фермерського господарства, яка забезпечує відображення господарських операцій із виробничими запасами, аудит підтверджує їх достовірність, законність та повноту відображення.

Реалізація перелічених завдань обліку та аудиту виробничих запасів призведе до значного підвищення результативності фінансово-господарської діяльності підприємства.

Система бухгалтерського обліку й аудиту виробничих запасів в сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без належного їхнього

нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалось протягом двох останніх десятиріч і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності Фермерського господарства з відокремленою садибою «Валентина», організації обліку і внутрішнього контролю

Суб'єктом дослідження обрано Фермерське господарство з відокремленою садибою «Валентина» (далі - ФГ ВС «Валентина»), яке розташовано в с. Миролюбівка, Нововоронцовського району, Херсонської області.

ФГ ВС «Валентина» створене та діє на підставі Статуту (додаток В), Установчого договору, Закону України «Про фермерське господарство» та Цивільного кодексу України.

Основними видами діяльності досліджуваного фермерського господарства за КВЕД є:

- 01.11 - Вирощування зернових та технічних культур;
- 01.13 - Вирощування овочів і баштанних, коренеплодів і бульбоплодів;
- 01.19 - Вирощування інших сезонних культур;
- 01.24 - Вирощування зерняткових і кісточкових плодів.

ФГ ВС «Валентина» має самостійний баланс, поточних рахунок в банку, товарний знак, печатку з власною назвою, кутовий штамп та інші атрибути і реквізити.

ФГ ВС «Валентина» має право від свого імені укладати угоди, придбавати майнові й особисті немайнові права і нести обов'язки, бути позивачем та відповідачем у господарському та інших судах.

ФГ ВС «Валентина» має майно, створене шляхом внесків кожного з Учасників.

Управління і контроль фінансово-господарської діяльності ФГ ВС «Валентина» здійснюється головою ФГ ВС «Валентина».

Голова ФГ ВС «Валентина»:

представляє фермерське господарство перед органами державної влади, підприємствами, установами, організаціями та окремими громадянами;

укладає від імені господарства угоди та вчиняє інші юридично значимі дії відповідно до законодавства України;

письмово доручає виконання своїх обов'язків одному з членів господарства або особі, яка працює за контрактом тощо.

Основним внутрішньогосподарським актом ФГ ВС «Валентина» у сфері методики та організації бухгалтерського обліку є наказ «Про облікову політику на підприємстві», затверджений 02.01.2017 року (додаток Д).

У наказі «Про облікову політику» досліджуваного фермерського господарства зазначено, що:

єдиницею обліку запасів обрано їх найменування;

первісна вартість запасів, придбаних за плату, визначається за собівартістю запасів згідно П(С)БО 9 «Запаси» [72];

оцінка вибуття запасів здійснюється за методом середньозваженої собівартості;

бухгалтерський облік ведеться за звичайним Планом рахунків, формування фінансової звітності здійснюється відповідно до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [73];

ведення податкового обліку здійснюється відповідно з чинним законодавством України;

інвентаризація активів і зобов'язань проводиться відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [71];

для обліку доходів використовується 7 клас рахунків «Доходи і результати діяльності», витрат 9 клас рахунків «Витрати діяльності»;

списання доходів та витрат здійснюється на рахунок 79 «Фінансові результати».

Ведення бухгалтерського обліку на досліджуваному фермерському господарстві здійснює бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером. Відповідно до посадової інструкції головний бухгалтер ФГ ВС «Валентина» (додаток Е):

- координує організацію бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності;

- здійснює контроль за ефективним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;

- організує і контролює складання розрахунків щодо використання прибутків, витрат на виробництво, платежів у бюджет;

- здійснює контроль за дотриманням порядку оформлення первинних документів, розрахунків і платіжних зобов'язань, витрачанням фонду оплати праці, встановленням посадових окладів, за проведенням інвентаризацій основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, документів, розрахунків, перевірок організації бухгалтерського обліку і звітності, документальних ревізій у підрозділах підприємства;

- проводить аналіз фінансово-господарської діяльності фермерського господарства;

- затверджує своїм розпорядженням додаткову систему рахунків і реєстри аналітичного обліку;

- забезпечує на основі даних первинних документів і бухгалтерських записів своєчасне складання фінансової, статистичної та податкової звітності, подання її за встановленим порядком відповідним органам та інше, що визначено посадовою інструкцією головного бухгалтера.

На ФГ ВС «Валентина» відповідно до наказу «Про облікову політику на підприємстві» для ведення бухгалтерського обліку обрано спрощену форму обліку; аналітичного і синтетичного обліку використовують реєстри, що

рекомендовані Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами [53].

За інформацію додатків Ж, И, К, Л, М проведемо аналіз показників фінансово-господарської діяльності ФГ ВС «Валентина» за 2016-2018 рр. (додаток Н).

Розрахунки показників діяльності ФГ ВС «Валентина» свідчить, що за 2016-2018 рр. відбувається поступове зменшення розміру капіталу. На кінець 2018 р. його величина становила 3572 тис. грн, що на 164 тис. грн або на 4,4 % менше, ніж у 2016 р. та на 70 тис. грн або на 1,9 % менше показника 2017 р.

Аналіз динаміки джерел утворення капіталу ФГ ВС «Валентина» показує, що власний капітал за 2018 р. становив 3471 тис. грн, що на 31 тис. грн або на 0,9 % менше, ніж у 2016 р. та на 12 тис. грн або на 0,3 % менше, ніж у 2017 р. Разом з тим, його частка у майні залишається високою (у 2016 р. - 93,74 %, 2017 р. - 95,64 %, 2018 р. – 97,17 %), що забезпечує економічну незалежність діяльності ФГ ВС «Валентина» від зовнішніх джерел фінансування.

Негативно слід оцінити зменшення власного оборотного капіталу протягом досліджуваного періоду. Так, у 2018 р. він становив 234 тис. грн, що на 1,6 % менше показника 2016 р. та на 3,9 % показника 2017 р.

На кінець 2016-2018 рр. намітились позитивні тенденції у формуванні непокритого збитку. Його величина у 2018 р. становила 4 тис. грн, що на 203 тис. грн менше, ніж у 2016 р. та на 228 тис. грн - у 2017 р. Позитивно слід оцінити той факт, що темпи зменшення непокритого збитку (у 50,8 р. проти 2016 р. та у 57,0 р. - проти 2017 р.) перевищують темпи зниження як власного оборотного капіталу, так і власного капіталу в цілому.

Спостерігаємо зменшення позикового капіталу ФГ ВС «Валентина» з 234 тис. грн у 2016 р. до 101 тис. грн у 2018 р. Також, протягом досліджуваного періоду відбувається зменшення поточних зобов'язань на 133 тис. грн порівняно із 2016 р. та на 58 тис. грн порівняно із 2017 р. Однак з урахуванням високої частки власного капіталу у майні, така динаміка є нормальною в діяльності досліджуваного фермерського господарства.

Залучення кредиторської заборгованості у вигляді цільового фінансування свідчить про розширення джерел фінансування діяльності ФГ ВС «Валентина».

Аналіз динаміки ресурсів характеризує зменшення середньорічної вартості основних засобів та оборотних активів досліджуваного фермерського господарства за 2016-2018 рр. Середньорічна вартість основних засобів основного виду діяльності (за первісною вартістю) у 2018 р. склала 1104,5 тис. грн, що на 3055 тис. грн або на 73,4 % менше показника 2016 р. та на 22 тис. грн або на 1,9 % менше, ніж в 2016 р. Середньорічна вартість оборотних активів у 2018 р. становила 369,0 тис. грн, що на 119,5 тис. грн або на 24,5 % менше, ніж в 2016 р. та на 68,5 тис. грн або на 15,7 % менше показника 2017 р. У цілому зменшення оборотних активів оцінюється негативно, оскільки саме вони створюють додаткову вартість капіталу. Одночасно зменшення вартості запасів у 2018 р. проти 2016 р. на 54,2 % та в порівнянні з 2017 р. на 30,8 % необхідно оцінити двояко: з одного боку, це може свідчити про розширення ринку реалізації товарів; з іншого, зменшення залишків запасів сприяє збільшенню частки високоліквідних активів досліджуваного товариства.

Варто відмітити, що за 2016-2018 рр. покращилась ефективність використання основних засобів. Так, у 2018 р. фондівдача становила 1,72 грн, що більше, ніж в 2016 р. на 1,14 грн, але менше, ніж у 2017 р. на 0,81 грн.

Середньооблікова чисельність штатних працівників поступово скоротилась до 43 осіб у 2018 р. Фонд оплати праці у 2018 р. становив 634 тис. грн, що на 1,7 % менше, ніж в 2016 р. та на 22,3 % менше показника 2017 р.

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) у 2018 р. становив 1933 тис. грн, що менше показника 2016 р. на 471 тис. грн або на 19,6 % та менше, ніж в 2017 р. на 917 тис. грн або на 32,2 %.

У 2018 р. величина витрат операційної діяльності становила 1077 тис. грн, що на 376 тис. грн або на 25,9 % менше, ніж у 2016 р. та на 299 тис. грн або на 21,7 % менше показника 2017 р.

Як наслідок, показник операційних витрат на 1 грн чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) товарів становив 55,72 коп у 2018 р., що на 4,72 коп менше 2016 р. та на 7,44 коп більше, ніж в 2017 р. Загальне значення показника свідчить, що виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на 55,72 % покриває понесені операційні витрати.

Операційна та звичайна діяльність ФГ ВС «Валентина» за 2016-2017 рр. характеризується збитковістю. Лише у 2018 р. досліджуване фермерське господарство отримало прибуток від операційної діяльності в розмірі 14 тис. грн, від звичайної діяльності до оподаткування 2 тис. грн.

Якісну оцінку діяльності надає рентабельність. Для розрахунку рівня рентабельності суб'єкта малого підприємництва можуть використовувати як чистий прибуток; так і прибуток від операційної діяльності. При цьому, визначаючи рентабельність операційної діяльності, слід враховувати фінансовий результат звичайної діяльності до оподаткування, а при визначення фінансової діяльності - чистий прибуток. Аналіз показників рентабельності свідчить, що на 100 грн первісної вартості основних засобів у 2018 р. припадає 18,1 грн прибутку.

Розраховані показники ліквідності ФГ ВС «Валентина» свідчить про його платоспроможність. Так, за 2016-2018 рр. досліджуване товариство за рахунок наявних грошових коштів погасило відповідно 62,0 %, 78,5 % та 153,7 % найбільш термінових зобов'язань, що майже у 1,5-5 разів вище за оптимальне значення.

Крім того, ФГ ВС «Валентина» за рахунок наявних грошових коштів та очікуваних надходжень від дебіторів розраховалось з боргами короткострокового характеру на 102,2 % у 2016 р., 83,8 % - у 2017 р. та 237,4 % - у 2018 р.

Коефіцієнт загальної ліквідності характеризує, яка частина боргів може бути сплачена негайно. Розраховані значення даного показника знаходяться у межах нормативного значення (2,017 - 2016 р., 2,839 - у 2017 р., 3,681 - у 2018 р.) і свідчать про зростання рівня платоспроможності ФГ ВС «Валентина»

Коефіцієнти незалежності, концентрації позикового капіталу, фінансової залежності, фінансування, заборгованості відповідають нормативним значенням. Це підтверджує міцну фінансову позицію досліджуваного фермерського господарства та незалежність його діяльності від зовнішніх джерел формування капіталу.

Коефіцієнт маневрування характеризує, яка частка власного капіталу використовується для фінансування поточної діяльності, тобто вкладена в оборотні активи. Показник характеризує частину власного оборотного капіталу чи функціонуючого капіталу, що припадає на весь власний капітал. У 2018 р. коефіцієнт маневрування ФГ ВС «Валентина» був нижче за нормативне значення. Це доводить, що досліджуване фермерське господарство вкладає у наймобільніші активи недостатню частку власного капіталу для фінансування поточної діяльності.

Отже, розраховані значення показників фінансово-господарської діяльності ФГ ВС «Валентина» за 2016-2018 рр. свідчать, що досліджуване фермерське господарство володіє власним капіталом, власним оборотним капіталом для забезпечення достатнього рівня фінансування діяльності. Разом з тим, відмічено зниження ефективності використання ресурсів ФГ ВС «Валентина».

Показники ліквідності характеризують зростання рівня платоспроможності ФГ ВС «Валентина». Коефіцієнти незалежності, концентрації позикового капіталу, фінансової залежності, фінансування, заборгованості відповідають нормативним значенням. Це підтверджує міцну фінансову позицію досліджуваного фермерського господарства та незалежність його діяльності від зовнішніх джерел формування капіталу.

Внутрішній контроль за фінансово-господарською діяльністю ФГ ВС «Валентина» здійснює ревізійна комісія, яка складає висновок по річних звітах і річних Балансах (ф. 1-м). Але, на вимогу будь-кого з учасників ФГ ВС «Валентина» може бути проведено перевірку річної фінансової звітності із

залученням незалежного аудитора, не пов'язаного майновими інтересами з досліджуваним фермерським господарством чи з його учасниками.

Висновки до розділу 1

Узагальнюючи думки різних науковців, автором запропоновано виробничі запаси розглядати як активи, що придбані зі сторони або самостійно виготовлені й утримуються підприємством для продажу, використання у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб за умови їх повного споживання в одному операційному циклі.

Розроблено класифікацію виробничих запасів фермерських господарств за ознакою участі у процесі виробництва для потреб бухгалтерського обліку та їх технічну класифікацію. Визначено сутність, переваги та недоліки методів оцінки виробничих запасів суб'єктів господарювання.

З'ясовано, що бухгалтерський облік - це невід'ємна і обов'язкова функціональна діяльність фермерського господарства, яка забезпечує відображення господарських операцій з обліку виробничих запасів, аудит підтверджує їх достовірність, законність та повноту відображення.

Здійснено огляд законодавчих, нормативно-правових актів, які регламентують облік та аудит виробничих запасів. Визначено, що нормативно-правове регулювання обліку та аудиту виробничих запасів в цілому сформоване, але є ряд проблемних моментів, які потребують подальшого розвитку та вдосконалення. Так, інтеграція України до Європейського союзу потребує стандартизації законодавства, у тому числі й стосовно обліку та здійснення аудиту виробничих запасів, що є важливим у прийнятті необхідних управлінських рішень керуючою ланкою фермерського господарства. Однією умовою є гармонізація П(С)БО 9 «Запаси» з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Проведено аналіз показників діяльності ФГ ВС «Валентина» за 2016-2018 рр. За його результатами встановлено, що досліджуване фермерське господарство володіє власним капіталом, власним оборотним капіталом для забезпечення достатнього рівня фінансування діяльності. Разом з тим, відмічено зниження ефективності використання ресурсів ФГ ВС «Валентина». Розраховані показники ліквідності свідчать про зростання рівня платоспроможності ФГ ВС «Валентина».

Внутрішній контроль за фінансово-господарською діяльністю ФГ ВС «Валентина» здійснює ревізійна комісія. На вимогу будь-кого з учасників ФГ ВС «Валентина» може бути проведено перевірку річної фінансової звітності із залученням незалежного аудитора, не пов'язаного майновими інтересами з досліджуваним фермерським господарством чи з його учасниками.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ В УПРАВЛІННІ ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ ТА НАПРЯМИ ЙОГО УДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Організація обліку в управлінні виробничими запасами

Значення і необхідність обліку у фермерських господарствах обумовлюється, з одного боку, потребою в інформації про наявне в господарстві майно, обсяги виробництва продукції, доходи і витрати, а з іншого боку - зобов'язанням надання у державні установи інформації про результати фінансово-господарської діяльності.

Фермерське господарство є формою підприємницької діяльності громадян із створенням юридичної особи, які виявили бажання виробляти товарну сільськогосподарську продукцію, займатися її переробкою та реалізацією з метою отримання прибутку на земельних ділянках, наданих їм для ведення фермерського господарства [80].

Облік у фермерських господарствах має свої особливості, серед яких варто виділити три аспекти:

по-перше, бухгалтерський облік у фермерських господарствах веде його голова чи один з членів господарства;

по-друге, для фермерського господарства властиве здійснення окремих специфічних господарських операцій, які на інших підприємствах проводяться не часто: засновники фермерського господарства здебільшого вносять до складеного капіталу не майно, а лише права користування ним; членам господарства виплачується не заробітна плата, а певна частка з отриманого господарством доходу;

по-третє, фермерське господарство займається сільськогосподарською діяльністю [4, 20, с. 10; 30, с. 21; 31, с. 20; 34, с. 26; 38, с. 102; 39, с. 12].

Відповідно до Методичних рекомендацій з організації і ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах [52] облік у фермерських господарствах ведуть за однією з наведених форм із урахуванням наступного:

- проста форма обліку (без використання подвійного запису);
- спрощена форма обліку.

господарства, що відповідають статусу малих підприємств ведуть бухгалтерський облік за спрощеним Планом рахунків та складають фінансову звітність відповідно до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» [73];

господарства, що ведуть облік за звичайним Планом рахунків і відповідно до Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу.

Успішне функціонування фермерських господарств, забезпечення їх прибуткової діяльності та ефективних партнерських розрахункових відносин досягається завдяки чіткій системі організації документообігу. Безпосередньо від правильності організації документообігу залежить повнота, швидкість та якість відображення інформації в бухгалтерському обліку. «Якщо на підприємстві не налагоджено документообіг, тоді управління буде неефективним, зростає вірогідність штрафних санкцій, зловживань працівників, знижується прибуток підприємства», - стверджує О.А. Лук'янчикова [50].

Відзначаючи ґрунтовність проведених наукових досліджень в царині організації документообігу на фермерських господарствах, зокрема і на ФГ ВС «Валентина», варто зазначити, що деякі проблеми все ж таки залишаються невирішеними та потребують подальшого наукового опрацювання. Зокрема в сучасних умовах господарювання документальне оформлення наявності та руху виробничих запасів набуває особливої актуальності у науковців і бухгалтерів-практиків.

Н. Бурдюг підкреслює важливість документообігу та вважає його запорукою створення ефективної системи обліку виробничих запасів [9].

О. А. Чабанюк, дослідивши організацію документообігу виробничих запасів, робить висновок про те, що існуюча організація документообігу виробничих запасів і формування звітності в Україні недосконалі [93, с. 386].

У зв'язку з тим, що у наказі «Про облікову політику» ФГ ВС «Валентина» не визначено конкретні строки надходження документів до різних ділянок обліку, зокрема обліку виробничих запасів, посадових осіб, які відповідають за своєчасність надходження документів, автором запропоновано етапи організації документообігу виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» (рис. 2.1).

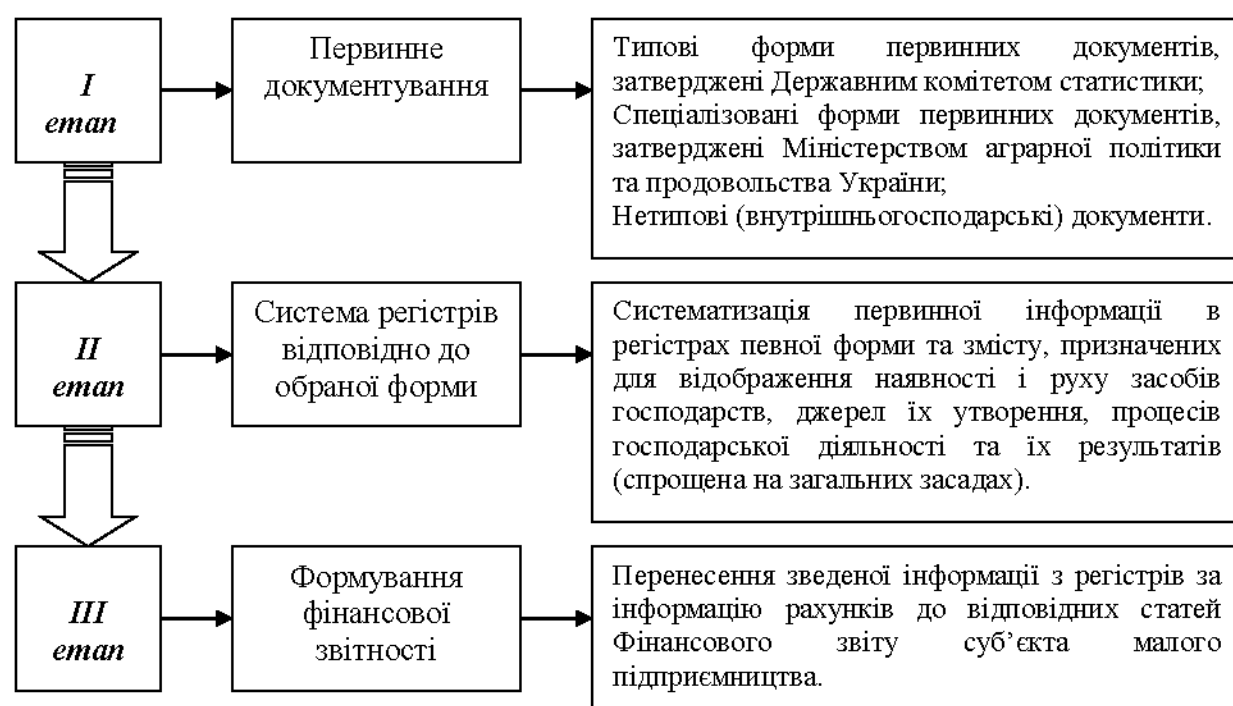


Рис. 2.1. Етапи організації документообігу виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» [розроблено автором]

Першим етапом організації документообігу виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» є первинний облік. Особливістю даного етапу є суцільне і безперервне спостереження за всіма господарськими операціями, що здійснюються на ФГ ВС «Валентина».

Для забезпечення такого спостереження кожен господарську операцію обов'язково оформляють відповідним первинним документом. До змісту і

оформлення документів висувається низка вимог, серед яких: своєчасність складання, достовірність показників, правильність оформлення. Правильному складанню і використанню документів в обліку допомагає їх класифікація - поділ на групи за певними відмінними ознаками (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Класифікація бухгалтерських документів

[складено автором за [16, с. 146]

Правильно оформлений документ повинен мати всі реквізити, які потрібні для забезпечення повної інформації про виконану операцію. Обов'язковими реквізитами первинних бухгалтерських документів є:

- назва документа (форми);
- дата і місце складання;
- назва підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст і обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [79].

Наприклад, реквізити документів, що характеризують операції з надходження виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» наведені у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Реквізити документів, що характеризують операції з надходження
виробничих запасів на [93, с. 388]**

№ п/п	Операції з надходження виробничих запасів	Основні реквізити, що характеризують надходження виробничих запасів
1.	Придбання виробничих запасів у постачальника	Дата надходження, постачальник, склад, вид господарської операції
2.	Придбання виробничих запасів підзвітними особами в порядку закупівлі дрібних партій за готівку	Вид господарської операції, склад, постачальник (найменування, код), дата надходження
3.	Оприбуткування виробничих запасів, виготовлених власними силами	Найменування, сорт, розмір, номенклатурний номер
4.	Оприбуткування виробничих запасів, отриманих внаслідок ліквідації основних засобів	Кількість (за документом, фактично), ціна (облікова) за одиницю, найменування
5.	Внутрішнє переміщення (зі складу на склад)	Одиниця виміру (найменування, код)
6.	Оприбуткування лишків, виявлених під час інвентаризації	Сума транспортно-заготівельних витрат або відхилень від облікових цін

Відповідно до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [70] первинні документи повинні бути складені в момент здійснення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення.

Первинні документи у фермерських господарствах можуть складатися:

на бланках типових форм, що затверджені Міністерством фінансів та Державним комітетом статистики України;

на бланках спеціалізованих форм, затверджені Міністерством фінансів та Міністерства аграрної політики України;

на бланках, виготовлених фермерськими господарствами самостійно, але вони повинні мати обов'язкові реквізити типових форм.

На ФГ ВС «Валентина» кожен господарську операцію з надходження виробничих запасів оформлюється відповідними документами поставки. Ці документи поділяються на товарно-супроводжувальні і податкові.

Найбільш поширеними товарно-супроводжувальними документами є - товарно-транспортна накладна, рахунок фактура, видаткова накладна, акт про приймання матеріалів, документи, які свідчать про якісну характеристику виробничих запасів. Податковим документом є податкова накладна, що дає право на податковий кредит:

Також для отримання виробничих запасів від постачальників підприємством виписується довіреність (ф. М-2, М-26). Видача кожного бланка реєструється в Журналі реєстрації довіреностей (ф. М-3). Бланки довіреностей є документами суворої звітності, а тому, відповідно, і Журнал реєстрації довіреностей нумерується, шнурується та скріплюється підписами керівника та головного бухгалтера. Строк дії довіреності не може перевищувати 10 днів. Якщо довіреність не використана, то вона повертається в бухгалтерію ФГ ВС «Валентина», анулюється і зберігається разом із Журналом реєстрації довіреностей протягом трьох років. У Журналі реєстрації довіреностей робиться відмітка про те, що довіреність не використана.

Після надходження виробничих запасів документи на їх оприбуткування відображаються у реєстрі приймання-здачі документів (ф. М-13), який передається завідуючим складом в бухгалтерію ФГ ВС «Валентина» в одному екземплярі разом з первинними документами.

При надходженні на склад виробничих запасів, виготовлених власними силами їх оприбуткування здійснюється на підставі накладної-вимоги на

відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф М-11). Накладна-вимога виписується в двох примірниках і підписується головним бухгалтером ФГ ВС «Валентина». У випадку внутрішнього переміщення виробничих запасів накладну-вимогу складає матеріально відповідальна особа складу, що здає виробничі запаси. Один примірник служить складу, що здає, основою для списання виробничих запасів, а другий - складу, що приймає для оприбуткування виробничих запасів.

У випадку відпуску матеріальних цінностей господарствам свого підприємства, що розташовані за межами його території, або стороннім організаціям накладну-вимогу виписують на основі договорів, нарядів і інших відповідних документів. Перший примірник передають складу як основу для відпуску матеріалів, другий - одержувачеві матеріалів. При відпуску матеріалів самовивозом накладну-вимогу, підписану одержувачем, комірник передає в бухгалтерію для виписки розрахунково-платіжних документів, якщо матеріали відпускалися із наступною оплатою.

На підставі перевірених документів постачальників бухгалтерією виписується Картка складського обліку матеріалів (ф М-12), яка реєструється у реєстрі і отримує реєстраційний номер.

Картка складського обліку матеріалів застосовується для обліку руху виробничих запасів на складі за кожним сортом, видом та розміром, заповнюється на кожний номенклатурний номер запасів і ведеться матеріально відповідальною особою (комірником, зав. складом). Записи у картці виконують на підставі первинних прибутково-видаткових документів у день, коли відбувається операція.

Порядок документування операцій з надходження виробничих запасів на склад ФГ ВС «Валентина» наведено на рис. 2.3.

Відпуск матеріалів для внутрішніх потреб здійснюється за накладними – вимогами на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф М-11), або лімітно-забірними картками (форми № М-8 та М-9).



Рис. 2.3. Порядок документування операцій з надходження виробничих запасів на склад ФГ ВС «Валентина»
[узагальнено автором]

Лімітно-забірні картки використовуються для оформлення відпуску матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби та є виправдувальним документом для списання матеріальних цінностей зі складу.

Лімітно-забірні картки виписуються відділом постачання або плановим

відділом на одне або декілька найменувань матеріалів (номенклатурних номерів) у двох примірниках. Один примірник до початку місяця передається цеху (дільниці) - споживачу матеріалів, другий - складу або кладодій цеху (дільниці). Відпуск матеріалів у виробництво здійснюється складом при пред'явленні представником цеху свого примірника лімітно-забірної картки. Комірник відмічає в обох примірниках дату та кількість відпущеного матеріалу, після чого визначає залишок ліміту за кожним номенклатурним номером матеріалів. В лімітно-забірній картці цеху (дільниці) розписується комірник, а в лімітно-забірній картці складу - представник цеху (дільниці). Лімітно-забірна картка призначена:

Форма № М-8 - для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць.

Форма № М-9 - для чотирьохразового відпуску лімітованих матеріалів, що відносяться на один вид витрат (замовлення на один місяць та на різноманітні види витрат (замовлень). В останньому випадку заповнюється графа «Кореспондуючий рахунок».

Оформлені лімітно-забірні картки разом з первинними документами подаються до матеріального звіту та здаються комірником і виробником робіт в бухгалтерію.

При вибутті запасів основними документами є видаткова накладна, рахунок - фактура, транспортні документи, сертифікати, податкова накладна, накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей.

Первинні документи з обліку виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» наведені у табл. 2.2.

Отже, первинні документи, призначені для оформлення операцій з надходження, внутрішнього переміщення та відпуску виробничих запасів, є підставою для ведення бухгалтерського й оперативного (складського) обліку.

На другому етапі організації документообігу виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» здійснюється узагальнення інформації про господарські операції з обліку виробничих запасів, що містяться у первинних документах.

Таблиця 2.2

Первинні документи з обліку виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина»

Назва документа	Призначення документа
Товарно-транспортна накладна	Комбінований документ, що надає наступну інформацію: відомості про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи, інша інформація.
Рахунок-фактура	Розрахунковий документ, що виписується постачальником на ім'я покупця на кожну партію відвантажених виробничих запасів.
Видаткова накладна	Документ, який підтверджує факт приймання передачі виробничих запасів та перехід права власності на них
Акт про приймання матеріалів	Документ складається у випадках розбіжностей за кількістю і якості виробничих запасів, що надійшли, із даними супровідних документів (пред'явлених до оплати) і є підставою для пред'явлення претензій постачальнику й оприбуткування виробничих запасів, що надійшли. Застосовується також у разі приймання запасів, що надійшли без документів.
Довіреність	Застосовуються для одержання виробничих запасів від постачальника через довірену особу.
Журнал реєстрації довіреностей	Ведеться облік виданих бланків доречень
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Для відпуску виробничих запасів усередині фермерського господарства.
Картка складського обліку матеріалів	Застосовується для оперативного обліку руху виробничих запасів по складу (коморі).
Регістр прийняття-здачі документів	Використовується для реєстрації прибуткових і видаткових документів, які здаються до бухгалтерії.
Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	Для відпуску виробничих запасів, потреба в яких виникає періодично, заміни виробничих запасів, а також для додаткового (понадлімітного) відпуску виробничих запасів.
Відомість обліку залишків матеріалів на складі	Використовується для контролю взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку.
Матеріальний ярлик	Застосовується для характеристики матеріалів кожного номенклатурного номера за місцем зберігання, слугує для матеріальних цінностей паспортом.
Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу	Складається завскладом (комірником) у разі виявлення відхилень фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм.
Матеріальний звіт	Складається матеріально відповідальною особою і передається в бухгалтерію; відображає рух виробничих запасів на складі за певний період.
Лімітно-забірна картка (ф. № М-8)	Для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера виробничих запасів на один місяць.
Лімітно-забірна картка (ф. № М-9)	Для чотириразового відпуску лімітованих виробничих запасів, що зараховуються на один вид витрат на один місяць.

Продовж. табл. 2.2

Назва документа	Призначення документа
Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	Для відпуску виробничих запасів, потреба в яких виникає періодично, заміни виробничих запасів, а також для додаткового (понадлімітного) відпуску виробничих запасів.
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Для відпуску виробничих запасів усередині фермерського господарства.

Первинні документи надходять до бухгалтерії ФГ ВС «Валентина», де вони підлягають перевірці за змістом господарських операцій і правильністю їх оформлення (перевіряється наявність реквізитів, підписів, правильність арифметичних підрахунків) щодо законності операцій.

Отже, первинні документи є основою документообігу та обліково-інформаційного забезпечення підприємства, саме за їх обробки створюються облікові реєстри та виникає інший вид документообігу - документообіг облікових реєстрів, тому вважається, що первинний документообіг є початковою ланкою організації документообігу.

На документи з оприбуткування виробничих запасів складається реєстр прибуткових документів, а на документи, які підтверджують витрачання, реєстр видаткових документів. У реєстрах наводяться наступні дані:

період, за який складено реєстр (тиждень, декада, місяць);

назва документів, за якими складено реєстр;

номери документів та їх загальна кількість;

підписи завідувача складу та бухгалтера, який приймає реєстри. Реєстри складаються у двох примірниках: один залишається на складі, а другий, з прикладеними до нього документами, передається до бухгалтерії.

Приймаючи реєстри, бухгалтер ФГ ВС «Валентина» перевіряє правильність записів у картках складського обліку, всіх документів і виведення залишків у натуральних одиницях. Виконана робота підтверджується підписом у графі картки «контроль». Завдяки кількісному обліку виробничих запасів, який ведеться на складах за допомогою карток складського обліку бухгалтер відображає запаси в грошовому вимірнику, тобто веде вартісний облік.

Документи групуються за видами виробничих запасів, після чого за кожною з груп документів підраховується загальна сума, яка записується на зворотному боці реєстру. Дані оброблених реєстрів заносяться до Відомості 2 м «Облік запасів», записи до якої продовжуються у вкладних аркушах.

Відомість 2-м «Облік запасів» використовується для відображення оборотів за дебетом і кредитом рахунків 20 «Виробничі запаси» і 26 «Готова продукція». У графі 4 «Найменування запасів» до початку записів зазначається код і назва відповідного рахунку бухгалтерського обліку (20 «Виробничі запаси»), щодо якого вносяться дані про залишок і господарські операції.

Записи у Відомості 2-м «Облік запасів» проводяться на підставі первинних документів та/або накопичувальних відомостей, звітів, аркушів-розшифровок, у яких узагальнюється надходження виробничих запасів та їх використання, і вибуття за звітний місяць.

Для ведення обліку виробничих запасів за центрами відповідальності у графі 4 «Найменування запасів» записи здійснюються у розрізі матеріально відповідальних осіб, місць зберігання запасів.

Відомість 2-м «Облік запасів» складається бухгалтером ФГ ВС «Валентина» щомісячно.

Інформацію з Відомості 2-м «Облік запасів» на ФГ ВС «Валентина» переносять до оборотно-сальдової відомості, яку використовується для складання Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва.

Третій етап організації документообігу виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» іноді називають балансовим узагальненням (звітністю). Ефективна організація документообігу на даному етапі повинна забезпечити не лише заощадження часу і коштів на підготовку фінансової звітності, але й правильне її складання і надання у встановлені терміни.

Характерною особливістю третього етапу є складання і надання різних форм звітності внутрішнім і зовнішнім користувачам. Для складання форм фінансової звітності потрібна узгоджена робота декількох підрозділів ФГ ВС «Валентина», для чого кожному зацікавленому працівнику надають виписку з

графіку документообігу. У виписці зазначені документи або звіти, які необхідно підготувати, строки підготовки та у які підрозділи необхідно їх передати.

Основними критеріями ефективного документообігу на всіх етапах обліку виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» є:

документ повинен проходити через оптимальну кількість виконавців та підрозділів, які є користувачами відповідної інформації або обробляють документ;

термін знаходження документу у кожному підрозділі ФГ ВС «Валентина» повинен бути мінімальним;

документообіг повинен бути раціональним, тобто етапи робіт та виконавці не повинні повторюватися;

документообіг повинен спрощувати облікову роботу, забезпечити можливість її автоматизації;

рух документів повинен бути організований таким чином, щоб посилювати контрольну функцію бухгалтерського обліку.

На основі даного дослідження слід зазначити, що етапи організації документообігу виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» дозволяють своєчасно отримати інформацію про рух виробничих запасів. Розглянуто порядок відображення інформації по виробничим запасам ФГ ВС «Валентина» при спрощеній формі обліку.

2.2. Методика обліку в управлінні виробничими запасами

Відповідно до Інструкції «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [35] для обліку запасів призначений 2-й клас Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [66], який має відповідну назву - «Запаси».

На рахунках цього класу об'єднується інформація про наявність і рух належних підприємству предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб. По дебету рахунка 20 «Виробничі запаси» відображають надходження відповідних запасів на підприємство та збільшення їх вартості в результаті дооцінки, по кредиту - витрати на виробництво (експлуатацію, будівництво), відпуск в переробку, на сторону, а також зменшення вартості запасів внаслідок уцінки [35].

Для детального обліку виробничих запасів ведуть їх аналітичний облік. Він дозволяє отримати інформацію про обсяг виробничих запасів в цілому і за кожним видом окремо. Для ведення аналітичного обліку в підприємствах відкриваються аналітичні рахунки, на яких обліковуються окремі назви чи типи певних виробничих запасів. Аналітичні рахунки забезпечують детальну характеристику виробничих запасів на підприємстві.

Розглянемо особливості обліку окремих видів запасів по субрахунках рахунку 20 «Виробничі запаси», які використовуються на ФГ ВС «Валентина».

На субрахунку 201 «Сировина й матеріали» відображаються наявність та рух сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні [35].

На субрахунку 203 «Паливо» ведеться облік рідкого палива (нафтопродукти), що використовується для роботи автотранспорту, опалення приміщень тощо, а також оплачених талонів на нафтопродукти і газ. Паливо виділяють в окрему групу з огляду на його велике економічне значення та специфіку споживання [35].

На субрахунку 207 «Запасні частини» ведеться облік придбаних і виготовлених запасних частин, вузлів і деталей, призначених для проведення ремонту, заміни зношених частин обладнання і транспортних засобів, а також автомобільних шин у запасі та обороті, обмінного фонду двигунів, вузлів і агрегатів [35].

Автомобільні шини, що є на колесах та в запасі при автомобілі, які враховані в ціні автомобіля та включені в його інвентарну вартість, обліковуються у складі основних засобів.

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

На субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» ведуть облік мінеральних добрив; отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками сільськогосподарських рослин; насіння і саджанців для посіву і висаджування [35].

На підставі первинних документів у бухгалтерії ФГ ВС «Валентина» визначають кореспонденцію рахунків з обліку виробничих запасів (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

**Кореспонденція рахунків з обліку виробничих запасів
на ФГ ВС «Валентина» за вересень 2019 р.**

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
1.	Оприбутковано виробничі запаси, що надійшли від постачальника Відображено суму ПДВ	20	68	30 000
		64	68	6000
2.	Перераховано постачальникам за одержані виробничі запаси	68	31	36 000
3.	Оприбутковано виробничі запаси, придбані підзвітною особою за грошові кошти Відображено суму податкового кредиту по ПДВ	20	37	30 000
		64	37	6000
4.	Відображені розрахунки з транспортними підприємствами щодо перевезення виробничих запасів (без ПДВ) Відображено суму ПДВ	20	68	1000
		64	68	2000
5.	Перераховано транспортній організації за надані послуги щодо перевезення товарів	68	31	1200
6.	Оприбутковано виробничі запаси як внесок до власного капіталу засновниками фермерського господарства	20	40	1000

Продовж. табл. 2.3

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
7.	Отримано виробничі запаси безкоштовно	20	74	1350
8.	Оприбутковано надлишки виробничих запасів, виявлених при інвентаризації	20	74	950
9.	Передано виробничі запаси на адміністративні та збутові цілі	96	20	2500
10.	Оприбутковано виробничі запаси, отримані у вигляді благодійних внесків (гуманітарної допомоги), цільового фінансування	20	48	1500
11.	Прийнято виробничі запаси на відповідальне зберігання	023		3500
12.	Списано вартість виробничі запасів після їх повернення власнику		023	3500

На ФГ ВС «Валентина» для обліку виробничих запасів використовують субрахунок 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» позабалансового рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» [66]. По дебету позабалансового рахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» здійснюється запис про надходження виробничих запасів на відповідальне зберігання, по кредиту - здійснюється запис про вибуття виробничих запасів, повернених власнику [35].

Відповідно до Робочого плану рахунків ФГ ВС «Валентина» для обліку виробничих запасів призначено наступні субрахунки:

- 2011 «Покупне насіння» (за видами);
- 2031 «Паливо по талонах»:
 - 2031.1 «Бензин А-92»;
 - 2031.2 «92Дизельне паливо»;
- 2032 «Мастильні матеріали»:
 - 2032.1 «Масло МГ-10»;
 - 2032.2 «Нігрол»;
 - 2032.3 «Літол»;
 - 2032.4 «Масло моторне»;
 - 2032.5 «Масло гідравлічне» (додаток П);
- 2071 «Запчастини до сільськогосподарських машин»;

- 2071.1 «Запасні частини придатні до експлуатації»;
- 2071.2 «Запасні частини, що підлягають відновленню»;
- 2071.3 «Запасні частини на ремонті»;
- 2081 «Саджанці і насіння»:
 - 2081.1 «Сажанці ожини»;
- 2082 «Мінеральні добрива»:
 - 2082.1 «Аміачна селітра»;
 - 2082.2 «Сульфат амонію»;
 - 2082.3 «Суперагро»;
 - 2082.4 «Регулятор росту «Вимпел»;
 - 2082.5 «Субстрат органічний»;
- 2083 «Отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками сільськогосподарських рослин»:
 - 2083.1 «Протруйники»;
 - 2083.2 «Фунгіциди»;
 - 2083.3 «Гербіциди».

Інформація про виробничі запаси у Балансі (ф. № 1-м) ФГ ВС «Валентина» на 31.12.2018 р. (додаток М) наведена у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**Інформація про виробничі запаси у Балансі (ф. № 1-м)
ФГ ВС «Валентина» на 31.12.2018 р.**

Код та назва рахунку	Назва форми фінансової звітності	Назва статті, код рядка	Сума, тис. грн
20 «Виробничі запаси»	Баланс (ф. № 1-м)	«Запаси» (р. 1100)	119,0

Таким чином, облік виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» ведеться відповідно до законодавчих, нормативно-правових актів. Для узагальнення інформації про виробничі запаси досліджуване фермерське господарство

використовує субрахунок 201 «Сировина й матеріали», 203 «Паливо, 207 «Запасні частини», 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» рахунку 20 «Виробничі запаси» та субрахунок 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні» позабалансового рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні».

Розглянуто кореспонденцію рахунків з обліку виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина». Інформація щодо виробничі запаси ФГ ВС «Валентина» належним чином відображається у ф. 1-м «Баланс».

2.3. Напрями удосконалення обліку в управлінні виробничими запасами

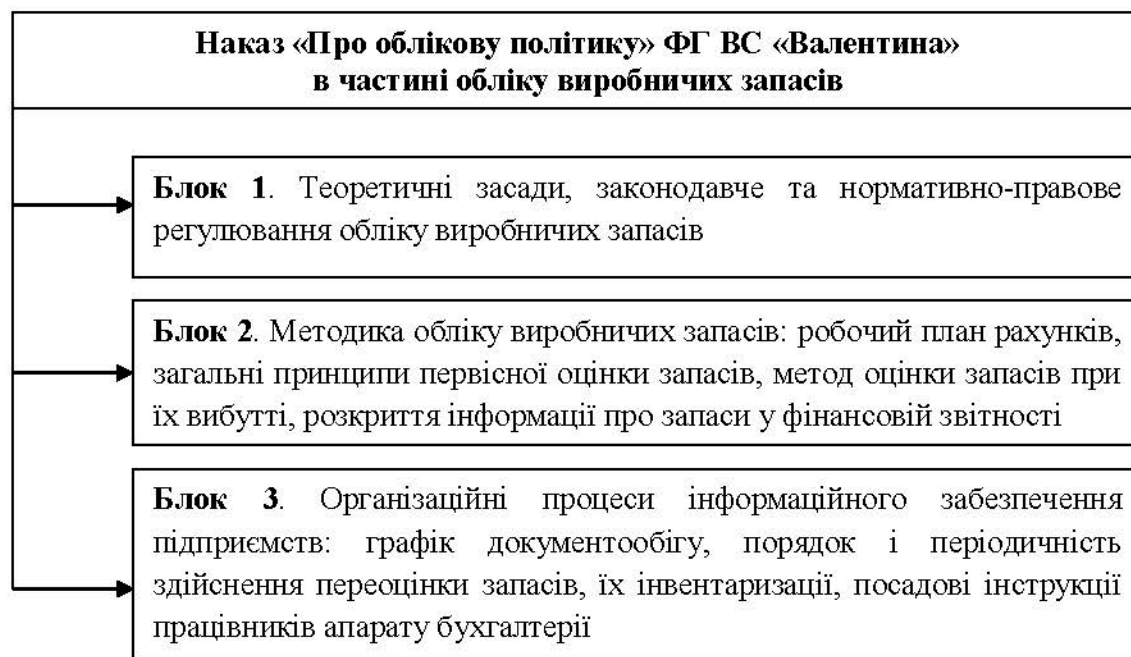
За сучасних умов господарювання виникає необхідність подальшого дослідження й розроблення ефективної системи управління активами на фермерських господарствах одним з основних елементів якої є удосконалення обліку виробничих запасів.

На основі опрацювання положень нормативно-правових актів, які регулюють питання обліку виробничих запасів, аналізу наказів «Про облікову політику» фермерських господарств Херсонської області, а також підходів науковців і фахівців у даному напрямі дослідження автором запропонована структура облікової політики в частині обліку виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» (рис. 2.4).

Більш детально розглянемо значення деяких з поданих блоків.

Блок 1 передбачає систему нормативно-правових і внутрішніх регулюючих документів щодо облікового відображення виробничих запасів і розкриття інформації про них у фінансовій звітності ФГ ВС «Валентина». Так основними законодавчими і нормативно-правовими актами є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [79], П(С)БО 9

«Запаси» [72], Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [54], а також Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [71] та ін.



**Рис. 2.4. Структура облікової політики ФГ ВС «Валентина»
в частині обліку виробничих запасів
[запропоновано автором]**

Щодо робочого плану рахунків (Блок 2), то він має містити інформацію про перелік рахунків, що використовуються ФГ ВС «Валентина» у більш деталізованому вигляді порівняно з тим, що наводиться у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [66]. Тобто він має включати тільки ті рахунки та субрахунки, необхідні для відображення господарської діяльності ФГ ВС «Валентина», враховуючи їх практичні їхні особливості та потреби. Реалізація формально-логічної схеми побудови та обґрунтованих параметрів робочого плану рахунків виступає тим інструментом, який дозволяє власникам побудувати облік таким чином, щоб максимально задовольнити їх потреби в інформації для прийняття виважених і раціональних управлінських рішень.

Блок 3 передбачає розробку та затвердження графіку документообігу, який на нашу думку, є основою для ефективного контролю за рухом та

використанням виробничих запасів ФГ ВС «Валентина», дозволяє забезпечити раціональний облік руху виробничих запасів за всіма стадіями їх кругообігу.

Врахування вимог усіх вищерозглянутих блоків має бути втілено при розробці і затвердженні наказі «Про облікову політику» ФГ ВС «Валентина», який повинен містити чіткі, індивідуальні правила та принципи обліку виробничих запасів.

На ФГ ВС «Валентина» під час відпуску у виробництво основної сировини крім оперативного кількісного контролю важливе значення набуває організація постійного, тобто потрібно враховувати якісні характеристики, оскільки в разі їх збільшення вище від базисного досягається економія корисних речовин, а в разі зменшення - перевитрати. У зв'язку з цим у первинних документах на досліджуваному фермерському господарстві (актах передачі залишків сировини і матеріалів на виробництво, відвантажувальній накладній) автором запропоновано ввести окремі графи, в яких слід вказати якісні характеристики, що дає змогу посилити контроль над їх витрачанням, оприбуткуванням і якістю готової сільськогосподарської продукції.

На стадії реєстрації документів в облікових регістрах, щоб уникнути помилок і порушень, доцільно використовувати метод «службових записок», який описує порядок бухгалтерської обробки того або іншого документа. У службовій записці повинно бути визначено: дату і номер документа; господарську операцію, яка висвітлює сутність первинного документу; якісні показники виробничих запасів; кореспонденцію рахунків.

Покращати облік виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» можна, вдосконалюючи первинні документи списання виробничих запасів на витрати виробництва. Так, на ФГ ВС «Валентина» використовують Акти витрачання насіння і садивного матеріалу (ф. № 119), Акти про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів (ф. № 118), Акти на списання виробничого і господарського інвентарю, малоцінних і швидкозношуваних предметів (ф. № 126). Оскільки в цих документах є багато

спільного, так як в них відображаються дані про однорідні і взаємопов'язані операції, то їх можна об'єднати в один документ уніфікованої форми - Акт використання товарно-матеріальних цінностей.

Уніфікація дає можливість зменшити кількість найменувань первинних документів по обліку використання товарно-матеріальних цінностей, дасть можливість значно зменшити їх кількість у ФГ ВС «Валентина».

Під час дослідження, з'ясовано, що на ФГ ВС «Валентина» до складу основних чи допоміжних матеріалів відносять також відходи виробництва. У зв'язку з цим, запропоновано в Робочому плані рахунків досліджуваного фермерського господарства відкрити додаткові групи аналітичних рахунків для обліку сировини й матеріалів:

- 20101 «Основна сировина»;
- 20102 «Додаткова сировина»;
- 20103 «Допоміжні матеріали»;
- 20104 «Зворотні відходи».

На ФГ ВС «Валентина» організацію процесів заготівлі сировини і матеріалів слід здійснювати за наступними етапами:

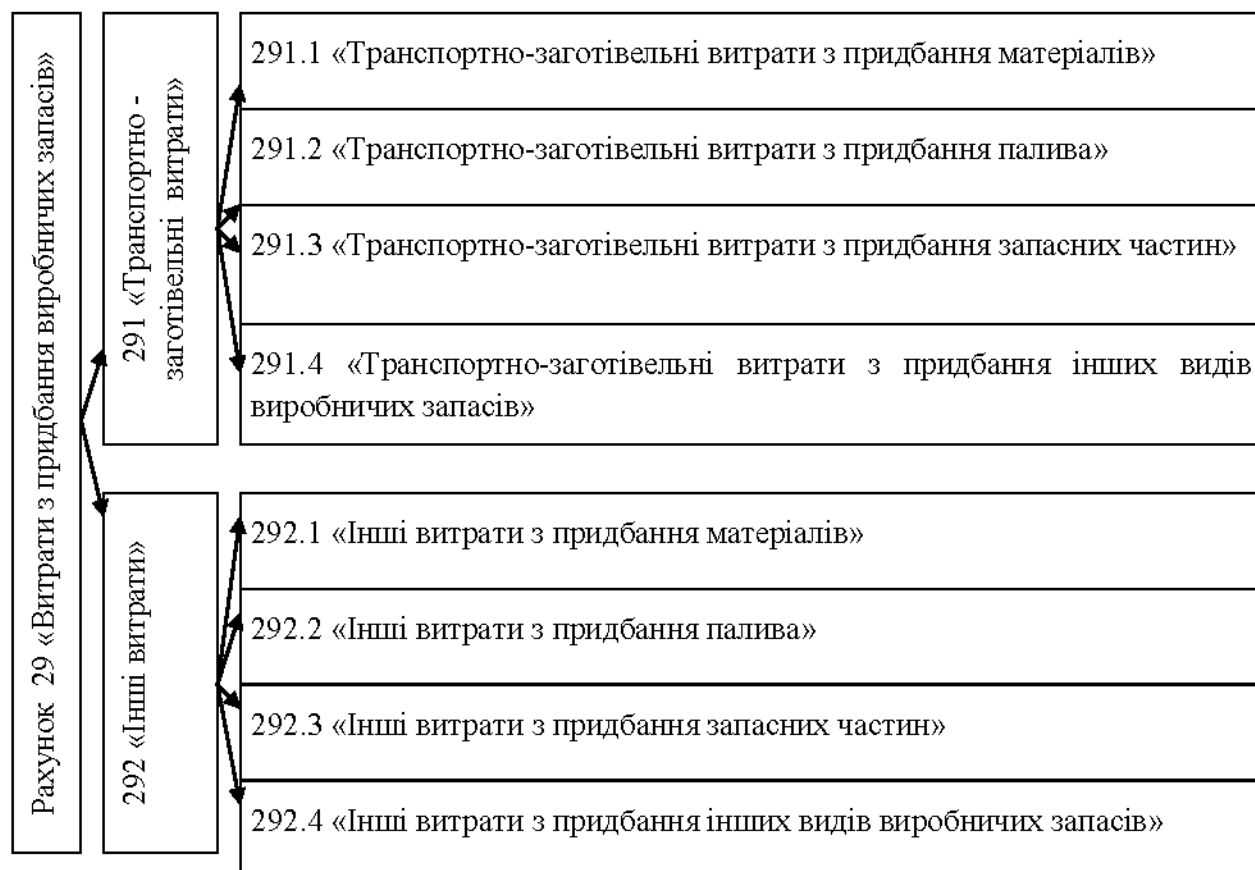
- запровадження реєстру постачальників виробничих запасів;
- вибір постачальників та укладення контрактів на заготівлю;
- доставка та вхідний контроль якості заготовленої сировини.

Саме така схема обліку сприятиме ефективному управлінню діяльністю і забезпечить контроль над договорами поставок, надходженням якісної сировини та формуванням витрат на виробництво.

Процес заготівлі сировини, а також витрати, пов'язані із транспортуванням здійснювати на окремому рахунку 29 «Витрати з придбання виробничих запасів» у розрізі субрахунків за видами матеріалів, наведених на рис. 2.5.

Таким чином, усі понесені витрати, пов'язані з придбанням виробничих запасів у процесі господарської діяльності досліджуваного фермерського господарства, протягом місяця будуть обліковуватись на рахунку 29 «Витрати з

придбання виробничих запасів», а в кінці місяця витрати повинні включатися, згідно зі спеціальним розрахунком, у собівартість реалізованих сировини і матеріалів.



**Рис. 2.5. Облік витрат з придбання виробничих запасів
у розрізі субрахунків [запропоновано автором]**

На ФГ ВС «Валентина» для ведення обліку, зокрема і обліку виробничих запасів, використовується електронна таблиця Microsoft Excel. Електронна таблиця - це проста у використанні комп'ютерна програма, призначена для обробки даних. Основна перевага електронних таблиць - простота використання засобів обробки. Робота із ними не вимагає від користувача спеціальної підготовки у області програмування. В таблицю можна вводити будь-яку інформацію: текст, числа, дати і час, формули, малюнки, діаграми, графіки. Вся введена інформація у електронну таблицю Microsoft Excel може бути оброблена за допомогою спеціальних функцій, а саме: проведення

різноманітних обчислень з використанням потужного апарату функцій і формул; дослідження впливу різноманітних чинників на показники; рішення задач оптимізації; отримання вибірових даних; побудову графіків і діаграм; статистичний аналіз даних.

Можливості засобів Microsoft Excel дозволяють також формувати і бухгалтерські документи: Журнал реєстрації господарських операцій, Оборотно-сальдову відомість, ф. № 1-м «Баланс» та ф. № 2-м «Звіт про фінансові результати» тощо.

Однак недоліком Excel є те, що вона не формує проводок по господарських операціях, а також оформлення друкованого варіанту форм звітності є значно важчим і трудомісткішим ніж у 1С: Бухгалтерія 8.2.

1С: Бухгалтерія 8.2 є сукупністю платформи 1С: Підприємство 8 і конфігурації «Бухгалтерія підприємства для України». У 1С: Бухгалтерії 8.2 закладена можливість сумісного використання з прикладними рішеннями «Управління торгівлею» і «Зарплата і Управління Персоналом», також створеними на платформі «1С: Підприємство 8.0» [18, с. 12; 19, с. 91; 40; 59; 62, с. 145; 85, с. 144; 86, с. 303].

У програмі 1С: Бухгалтерія 8.2 підтримуються наступні способи оцінки виробничих запасів при їх вибутті: за середньою собівартістю; за собівартістю перших за часом придбання матеріально-виробничих запасів (спосіб ФІФО).

Для обліку виробничих запасів в програмі 1С: Бухгалтерія 8.2 передбачено закладку «Склад», яка містить перелік документів («Переміщення товарів», «Інвентаризація товарів на складі», «Оприбуткування товарів», «Списання товарів») та довідників («Номенклатура», «Склади (місця зберігання)», «Класифікатор одиниць виміру»). По складах може вестися кількісно-сумовий облік і облік по партіях. Складський облік може бути відключений, якщо в ньому немає необхідності.

Програма 1С: Бухгалтерія 8.2 має у своєму розпорядженні необхідний набір спеціалізованих засобів (Довідників, Документів, Звітів) для обліку й аналізу результатів більшості операцій з виробничими запасами.

Для організації обліку виробничих запасів у програмі 1С: Бухгалтерія 8.2 використовуються наступні довідники:

«Номенклатура» - для ведення списку номенклатурних позицій запасів, послуг і не введених в експлуатацію необоротних акти;

«Склади (місця зберігання)» - для ведення списку місць зберігання товарно-матеріальних цінностей, складів, комор тощо. Принципово важливим є значення реквізиту «Вид складу» вводиться інформація в довідник заздалегідь, оскільки дана інформація використовується при вирішенні багатьох задач різних ділянок обліку.

Для оприбуткування запасів передбачено документ «Надходження товарів та послуг», який має форму «Прибуткової накладної». Для реєстрації факту передачі матеріалів зі складу у виробництво використовується документ «Вимога-накладна».

Вартість матеріалів, поміщених до табличної частини документа, списується на витрати виробництва. Причому в цьому документі можна відобразити різні види витрат: виробничі та загальновиробничі, адміністративні та витрати на збут (закладка Рахунки витрат). У бухгалтерському обліку вони відповідають списанню вартості матеріалів на відповідні рахунки.

Перелік матеріалів, зазначених в документі, прив'язується до певної номенклатурної групи, яка визначає аналітику витрат (закладка «Рахунки витрат»). Розподіл непрямих (загальновиробничих) витрат при розрахунку собівартості готової продукції буде виконано саме на цю номенклатурну групу. На цій самій закладці вибирається підрозділ, на витрати якого списуватимуться матеріали, передані у виробництво.

Документ «Переміщення товарів» призначений для реєстрації в типовій конфігурації факту руху запасів з одного складу на інший, від однієї матеріально відповідальної особи до іншої. У реквізитах «Отримувач» і «Відправник» діалогової форми документа варто визначити місця збереження шляхом вибору їх з однойменного довідника, звідки і куди будуть переміщені об'єкти, перераховані в табличній частині документа.

Для відображення в обліку операцій по списанню запасів у типовій конфігурації призначений документ «Списання товарів». Заповнення форми документа починається з вибору складу, з якого будуть списані запаси, витратного рахунку, на який буде списано облікову вартість об'єктів, а також відповідних статей аналітики цього рахунку.

Оперативний аналіз залишків виробничих запасів і їхні обороти за будь-який період, що цікавить користувача (мінімальний період - один день) може бути здійснений за допомогою сукупності стандартних бухгалтерських звітів, що викликаються з меню «Звіти» (звіт «Обороти по рахунку»; звіт «Аналіз рахунку»; звіт «Аналіз рахунку по датам»; звіт «Оборотно-сальдова відомість по рахунку»). Сальдо й обороти по рахунках (субрахунках) автоматично розраховуються і зберігаються як сума сальдо й оборотів по всіх складах; а сальдо й обороти по кожному складу розраховуються як сальдо й обороти по всіх виробничих запасах на цьому складі. У свою чергу, сальдо й обороти по окремій номенклатурній одиниці виробничих запасів визначаються виходячи із сумарного сальдо й оборотів по всіх партіях цієї одиниці виробничого запасу. Причому вся необхідна інформація для такого багаторівневого угруповання результатів господарських операцій формується програмою виключно з проводок. Таким чином, сукупність проводок, накопичених у програмі за весь період обліку є основою для формування різного роду звітів, включаючи фінансову і податкову звітність [28, с. 213].

У той же час програма має у своєму розпорядженні універсальний засіб для «ручного» введення будь-якої сукупності проводок - документом «Операція», який необхідно використовувати для тих операцій із виробничих запасами, по яких не передбачене автоматичне формування проводок.

У програмі 1С: Бухгалтерія 8.2 на всіх рахунках класу 2 «Запаси» (за виключенням рахунку 23 «Виробництво» на якому аналітика ведеться в розрізі видів діяльності), а також на всіх субрахунках позабалансового рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні», реєстрація господарських операцій ведеться в кількісно-сумовому вираженні не в цілому по рахунку, а окремо по

кожній номенклатурній одиниці виробничих запасів із прив'язкою до конкретного місця зберігання (використання) і партії надходження (зарахування).

Одним із напрямів підвищення контрольних функцій обліку операцій з виробничими запасами є удосконалення складання й обробки первинної документації. Суть полягає в тому, що, по-перше, всі первинні документи щодо надходження та витрачання виробничих запасів вводяться й обробляються за допомогою програми, внаслідок чого відпадає необхідність переносити дані з первинних документів в облікові регістри; по-друге, одні й ті ж дані можуть автоматично потрапляти в різні документи, які є взаємопов'язаними [19, с. 13; 59].

Таким чином, застосування даних пропозицій сприятиме чіткій організації бухгалтерського обліку виробничих запасів, удосконаленню первинного обліку на досліджуваному фермерському господарстві та дасть змогу спростити отримання інформації про їх ефективне використання у процесі виробництва, отримати необхідну інформацію для прийняття управлінських рішень.

Висновки за розділом 2

Організація обліку виробничих запасів є комплексною системою способів збирання, класифікації, групування та обробки облікової інформації для цілей управління. Вона передбачає створення раціональних умов належного зберігання і обліку виробничих запасів правильний розподіл функцій та узгодженість обліку між бухгалтерією та виробничими підрозділами досліджуваного фермерського господарства для забезпечення ефективності облікових процедур.

Для отримання своєчасної та корисної інформації, мінімізації витрат робочого часу на обробку документів і скорочення термінів їх пересування між

окремими службами досліджуваного фермерського господарства, повинен бути організований дієвий документообіг, який характеризується оптимальністю та високою швидкістю руху документів з обліку виробничих запасів. Запропоновано етапи організації документообігу виробничих запасів, порядок документування операцій з надходження виробничих запасів на склад ФГ ВС «Валентина».

Операції господарської діяльності, пов'язані з виробничими запасами, оформлюються традиційним набором документів: загальними та внутрішніми документами ФГ ВС «Валентина», договорами з матеріально відповідальними особами, договорами з контрагентами, первинними документами та регістрами обліку, призначених для ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів, іншими документами, що відображають факти господарської діяльності, пов'язані з придбанням та списанням виробничих запасів, місця зберігання виробничих запасів, включаючи ваговимірні пристрої, процес виробництва, а саме, інформаційні потоки щодо руху виробничих запасів від складу матеріалів до складу готової продукції, тобто їх перетворення на готову продукцію.

Розкрито методику синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів. При цьому з'ясовано, що для обліку виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» використовують синтетичні рахунки другого порядку 201 «Сировина й матеріали», 203 «Паливо», 207 «Запасні частини», 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення», позабалансовий рахунок 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні».

З метою вдосконалення обліку виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» запропоновано: у первинних документах (актах передачі залишків сировини і матеріалів на виробництво, відвантажувальній накладній) ввести окремі графи, в яких слід вказати якісні характеристики, що дає змогу посилити контроль над їх витрачанням, оприбуткуванням і якістю готової сільськогосподарської продукції; в Робочому плані рахунків відкрити додаткові групи аналітичних рахунків для обліку сировини й матеріалів (20101 «Основна сировина», 20102 «Додаткова сировина», 20103 «Допоміжні матеріали», 20104

«Зворотні відходи) та для обліку транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних із заготівлею ввести 29 «Витрати з придбання виробничих запасів» з виокремленням субрахунків відповідно до потреб, що забезпечить контроль за формуванням собівартості реалізованих сировини і матеріалів.

З'ясовано, що використання продукту 1С: Підприємство 8.2 для автоматизації обліку виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» дозволяє істотно полегшити працю бухгалтера і підвищує оперативність та точність облікової інформації. Розглянуто етапи ведення обліку виробничих запасів у програмі 1С: Бухгалтерія 8.2.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА

АУДИТУ В УПРАВЛІННІ ВИРОБНИЧИМИ ЗАПАСАМИ

3.1. Організація аудиту в управлінні виробничими запасами

В сучасних транспарентних умовах бізнесу особливої актуальності набуває питання аудиту, в тому числі виробничих запасів на фермерських господарствах.

Попередньо, для проведення аудиту, клієнт надсилає на адресу аудиторської фірми Листа-замовлення з проханням на проведення аудиту, в якому зазначає мету проведення аудиту і завдання, які необхідно вирішити в процесі аудиту, бажаний масштаб аудиторської перевірки.

Розглянувши пропозиції щодо проведення аудиту, аудиторська фірма (аудитор) надсилає клієнту Лист-згоду, у якому дає згоду на проведення аудиту або відмовляється від запропонованої роботи.

Детальний зміст договору про проведення аудиту може бути різним залежно від конкретної ситуації, проте існує ряд моментів, які в будь-якому разі повинні знайти відображення в договорі (період і масштаб аудиторської перевірки, об'єкт аудиту, права та зобов'язання аудиторів, що здійснюють перевірку, вартість робіт, відповідальність аудиторів, перелік матеріалів, необхідних для перевірки).

Крім того, договір може містити такі положення:

угоди, які стосуються залучення до перевірки інших аудиторів або експертів із певних аспектів аудиту;

угоди, які стосуються залучення до перевірки внутрішніх аудиторів та іншого персоналу клієнта;

порядок розрахунків за виконання робіт із проведення аудиту;

будь-які можливі обмеження аудиторських зобов'язань;

посилання на будь-які додаткові угоди між аудитором та клієнтом.

Після укладення договору на проведення аудиторської перевірки, аудитор повинен розпочати процес планування майбутньої перевірки. Основні положення та рекомендації щодо планування аудиторської перевірки регулюються МСА 300 «Планування» [58], згідно з яким «планування» означає розробку загальної стратегії й детального підходу до очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту.

При дослідженні планування аудиту виробничих запасів необхідно враховувати стадії (етапи) аудиту. Необхідно зауважити, що стандартизованого підходу до стадій аудиту, у тому числі і аудиту виробничих запасів, як з боку вітчизняних і зарубіжних авторів, так і з боку вітчизняних і зарубіжних аудиторських фірм немає.

А. О. Баранова виділяє наступні етапів аудиту [3, с. 46]:

планування та визначення аудиторського підходу;

тестування засобів контролю;

перевірка господарських операцій по суті (перевірка оборотів і сальдо за рахунками та аналітичні процедури);

завершення аудиту.

О. А. Петрик пропонує п'ять основних етапів аудиторського процесу [1, с.186-187]:

підготовчий - згода на перевірку, визначення основних напрямів перевірки і планування;

проміжний - спеціальні перевірки системи внутрішнього контролю;

фізична перевірка - спеціальні перевірки достовірності результатів інвентаризації;

аудит статей звітності - спеціальні перевірки бухгалтерських рахунків і форм звітності;

заключний - завершення роботи, складання звіту (висновку) незалежного аудитора.

Оптимальний підхід для ідентифікації стадій аудиту запропоновано Н. І. Гордієнко, яка виокремлює п'ять стадій:

попередня діяльність з виконання аудиту; планування аудиторської перевірки;

виконання аудиту;

огляд та завершення;

надання звіту замовнику [27, с. 5–7].

Запропонований розподіл орієнтує виконавців на роботу з чітко визначеними МСА [58], а також спрощує процес опрацювання регламентованих норм аудиторами, що закріплені за певним етапом підготовки, проведення та звершення аудиторської перевірки, тим самим забезпечуючи високий рівень якості аудиторських послуг. Така класифікація етапів ілюструє взаємозв'язок між окремими елементами, процесами аудиторського циклу та нормами, які визначають їхню спрямованість, обмеженість.

Беручи за основу науково обґрунтовану ідентифікацію стадій аудиту, запропонованих Н. І. Гордієнко, у додатку Р наведено узагальнений порядок проведення аудиту виробничих запасів на досліджуваному фермерському господарстві.

Основними об'єктами аудиту виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» є елементи облікової політики господарських операцій з руху виробничих запасів, записи в облікових регістрах, показники фінансової звітності (рис. 3.1).

Під час проведення аудиту виробничих запасів на досліджуваному фермерському господарстві аудитор проводить тестування системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку виробничих запасів. Дане тестування, залежно від отриманих результатів, дозволить визначити, розширювати сукупність досліджень, чи навпаки, довіритися даним клієнта і провести лише деякі перевірочні процедури, щоб підтвердити довіру до інформації системи внутрішнього контролю. Також правильно підібрані питання дозволять визначити ділянки, на які при проведенні аудиту

виробничих запасів на ВС «Валентина» необхідно буде звернути особливу увагу.

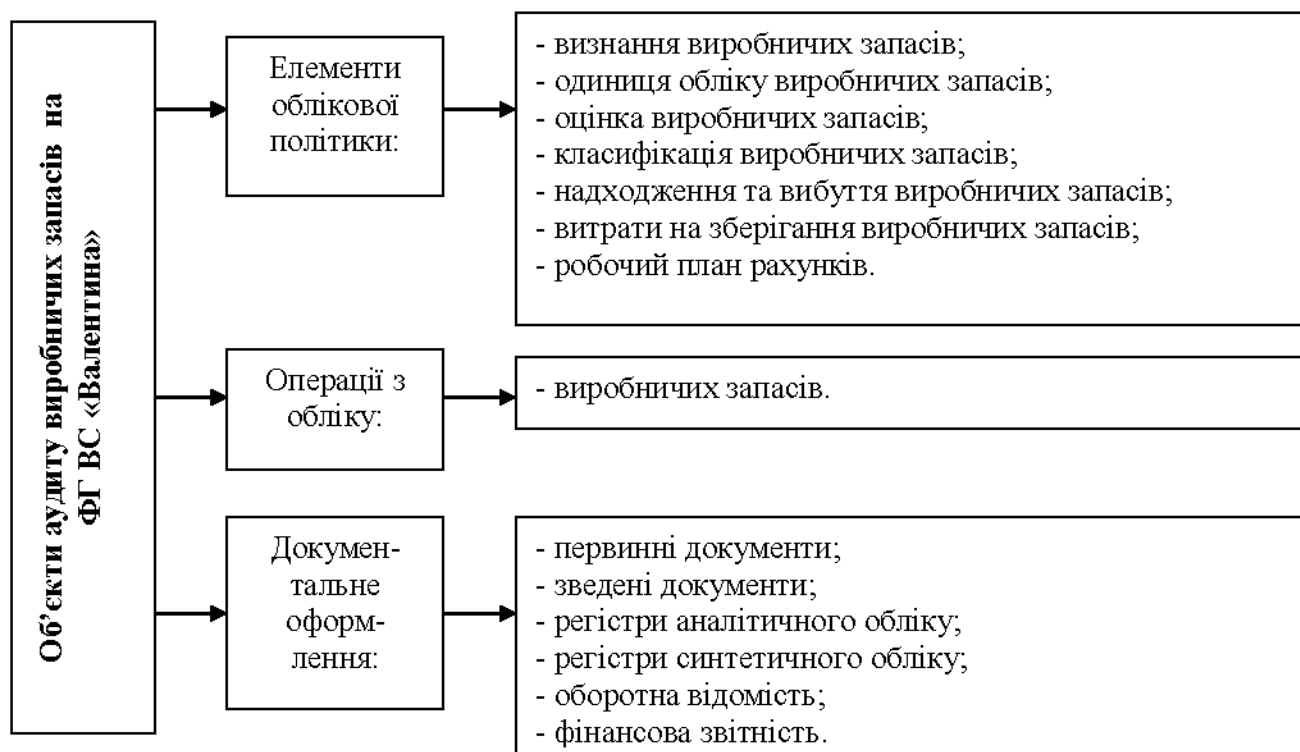


Рис. 3.1. Об'єкти аудиту виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина»
[авторське узагальнення]

Тест системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» оформлюються як робочий документ аудитора (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Тест системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку
виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина»**

№ з/п	Зміст питання	Варіанти відповіді			Примітки
		Ні	Так	Інформація відсутня	
1.	Чи відповідає зберігання виробничих запасів встановленим вимогам?		+		
2.	Чи закріплені виробничі запаси за особами, відповідальними за їх зберігання і використання?		+		

Продовж. табл. 3.1

№ з/п	Зміст питання	Варіанти відповіді			При- мітки
		Ні	Так	Інформація відсутня	
3.	Чи наявні договори про повну матеріальну відповідальність з працівниками, які безпосередньо пов'язані із зберіганням, обробкою, відпуском, перевезенням виробничих запасів ?		+		
4.	Чи ведеться облік у розрізі підзвітних осіб ?	+			
5.	Чи обмежено доступ до інформації про виробничі запаси в електронному вигляді ?		+		
6.	Чи належним чином проводиться інвентаризація виробничих запасів ?		+		
7.	Чи правильно відображається в обліку результат інвентаризації виробничих запасів ?		+		
8.	Чи були у звітному періоді факти крадіжки та псування виробничих запасів ?	+			
9.	Чи списувався за нормами природний убуток виробничих запасів ?		+		
10.	Чи ліквідувались у звітному періоді виробничі запаси ?	+			
11.	Чи оприбутковували зайві матеріальні цінності, виявлені в результаті інвентаризації ?		+		
12.	Чи списувались неліквідні та зайві матеріальні цінності, виявлені в результаті інвентаризації ?	+			
13.	Чи проводяться раптові інвентаризації окремих видів виробничих запасів ?		+		
14.	Чи проводиться звірка даних реєстрів бухгалтерського обліку з даними оборотної відомості ?		+		
15.	Чи здійснюється звірка за відпуском виробничих запасів на підставі лімітно-забірних карт з документами на витрачання ?		+		
16.	Чи проводиться контроль за фактами списань від псування та знищення виробничих запасів ?		+		
17.	Чи проводиться контроль за точністю підрахунку первинних документів ?		+		

За результатами тестування аудитор визначає загальну величину аудиторського ризику і приймає рішення про кількість процедур по суті. При цьому доцільно використати положення підтверджуючого підходу до аудиту, яким передбачено можливість перевірки записів в обліку від документів до звітності або навпаки, від звітності до документів.

Величина аудиторського ризику не повинна перевищувати 5% загального підсумку Балансу (звіту про фінансовий стан) ФГ ВС «Валентина». Інакше аудитор повинен відмовитись від проведення аудиторської перевірки.

Після цього аудитор складає програму (розширений план) аудиторської перевірки виробничих запасів, в якій описується види, зміст та час проведення запланованих аудиторських процедур оцінки ризиків, подальших аудиторських процедур на рівні тверджень.

Для встановлених тверджень за операціями із запасами аудитор визначає докази, джерела та процедури їх отримання. Твердження мають принципове значення для організації і виконання локальних завдань з аудиту, а згодом – висловлення аудиторської думки про достовірність фінансової звітності клієнта загалом, тому важливо на початку перевірки чітко ідентифікувати твердження для кожної статті фінансової звітності [36; 41, с. 109].

Тобто в процесі аудиторської перевірки аудитор повинен отримати від управлінського персоналу ФГ ВС «Валентина» твердження стосовно виробничих запасів (рис. 3.2).

Обрані в програмі аудиту виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» аудиторські процедури дають змогу аудитору:

- встановити достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху виробничих запасів;

- перевірити повноту і своєчасність відображення первинних даних з обліку запасів у зведених документах та облікових реєстрах;

- перевірити правильність ведення обліку запасів відповідно до чинних законодавчих, нормативно-правових актів, облікової політики;

- перевірити достовірність відображення залишку виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина»;

- підтвердити або спростувати показники фінансової звітності досліджуваного фермерського господарства, які залежать від достовірності, повноти й своєчасності відображення господарських операцій, пов'язаних з рухом виробничих запасів.

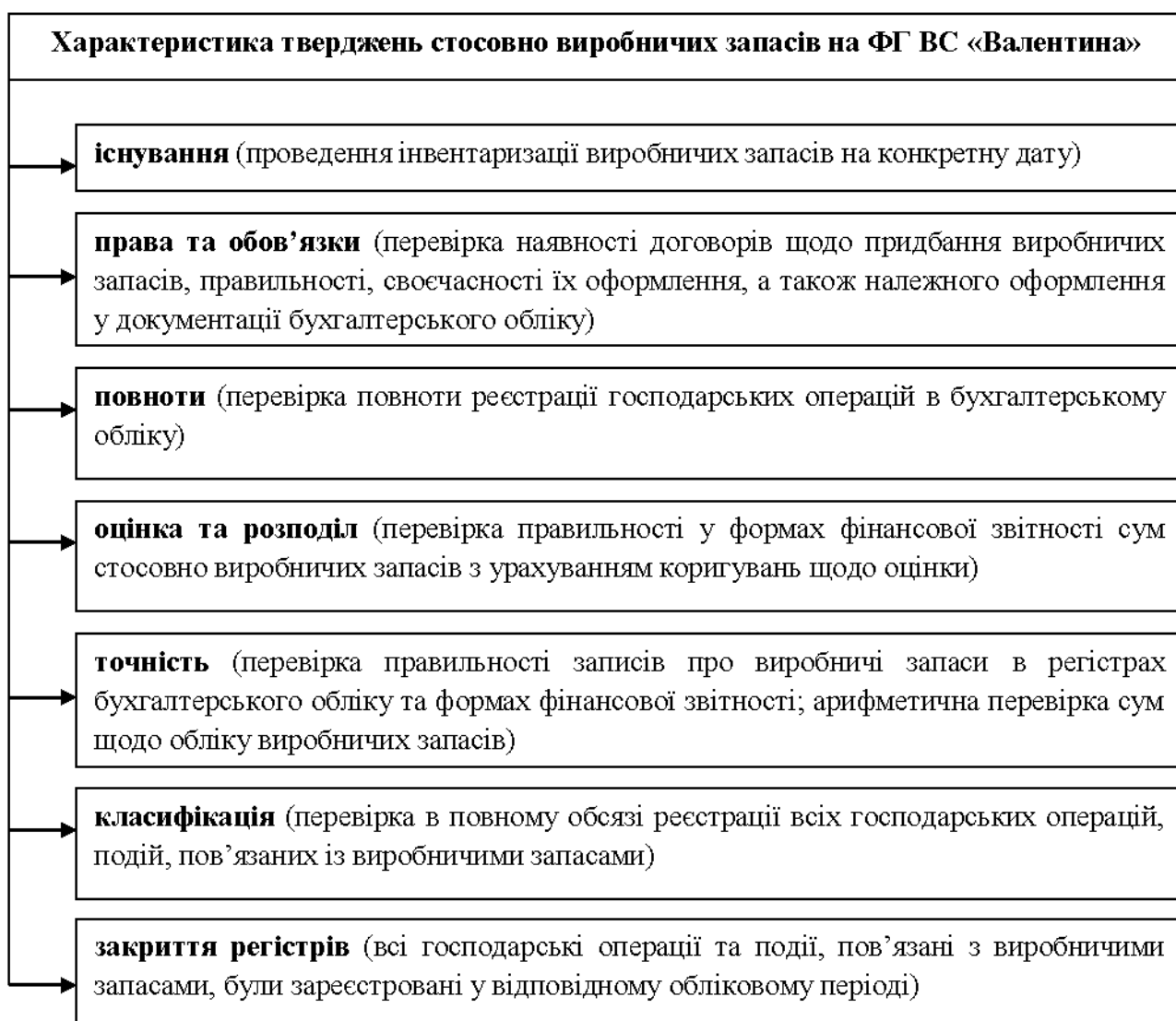


Рис. 3.2. Характеристика тверджень стосовно виробничих запасів
[складено автором за [58]]

За допомогою програми аудитор може організувати роботу асистентів аудитора та іншого персоналу, детально вказавши які, ким і коли повинні бути виконані аудиторські процедури.

У разі виявлення нових обставин, які були не враховані раніше, більшої кількості помилок, ніж передбачалось, при постановці додаткових завдань під час здійснення аудиторської перевірки виробничих запасів програма (розширений план) можуть змінюватись, доповнюватись і коригуватись.

Визначення повноти і своєчасності виконання запланованих аудиторських процедур, установлення наявних відхилень від плану дають

можливість самому аудитору і керівництву аудиторської фірми контролювати хід аудиторської перевірки виробничих запасів.

У додатку С запропонована програма аудиторської перевірки виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина». План??? Вставити краще по тексту, а то замалий обсяг

За результатами дослідження встановлено, що планування є одним із найважливіших етапів аудиту виробничих запасів. Послідовності етапів аудиту виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» дасть змогу не тільки уникнути обмеженості незалежної перевірки, але й насамперед підвищити контури ідентифікації можливих ризиків, проблем, випадків шахрайств, реалізувати методику гнучкого комплексного аналізу діяльності досліджуваного фермерського господарства, що в загальній сукупності посилить якість аудиту виробничих запасів, підвищить достовірність Звіту (висновку) незалежного аудитора.

Запропоновано тест системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку виробничих запасів, програму (розширений план) аудиту виробничих запасів, в якій описується види, зміст та час проведення запланованих аудиторських процедур оцінки ризиків, подальших аудиторських процедур на рівні тверджень.

3.2. Методика аудиту в управлінні виробничими запасами

Успіх роботи аудитора при проведенні перевірки насамперед залежить від того, наскільки досконало розроблено методику аудиту. Тому особливу увагу при проведенні аудиторських перевірок фермерських господарств, слід приділяти безпосередньо методиці проведення аудиту виробничих запасів. В основі даної методиці повинно бути покладено комплексний підхід до розробки рекомендацій, спрямованих на визначення рівня виробничих запасів, їх впливу

на собівартість готової продукції та фінансовий результат діяльності підприємства.

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

При здійсненні аудиту виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» аудитор використовує як документальні, так і фактичні (органолептичні) методи перевірки). Пропонуємо розглянути методи аудиторської перевірки виробничих запасів, сформовані в залежності від напрямів аудиту (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Методи аудиторської перевірки виробничих запасів
на ФГ ВС «Валентина» [запропоновано автором]**

№ з/п	Напрями аудиту	Метод аудиту
1.	Аудит організації обліку прямих матеріальних затрат	Суцільна перевірка
2.	Перевірка правильності оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості продукції	Вибіркова перевірка
3.	Перевірка обґрунтованості віднесення запасів до складу прямих виробничих затрат на виробництво продукції	Вибіркова перевірка
4.	Перевірка вірогідності списання на виробництво матеріалів	Вибіркова перевірка
5.	Перевірка якісних показників списаних на виробництво запасів	Вибіркова та фактична перевірка
6.	Перевірка дотримання норм з відпуску запасів	Комбінована перевірка
7.	Перевірка правильності оцінки, використання і списання зворотних відходів та вторинної сировини	Вибіркова та фактична перевірка
8.	Перевірка синтетичного і аналітичного обліку виробничих запасів	Комбінована перевірка

При суцільній перевірці перевіряються всі масиви інформації без винятку щодо даних, систем та процесів, які відбулись за період, що досліджується. На підставі суцільної перевірки аудитор робить висновок про достовірність, доцільність та законність відображення в бухгалтерському обліку і звітності операцій із виробничими запасами на ФГ ВС «Валентина», здійснених за весь період, який досліджується. Такі перевірки є найточнішими, а ступінь ризику

невиявлення зводиться до мінімального. Такі перевірки застосовуються для встановлення доказів та визначення заподіяної шкоди в результаті шахрайства.

Вибіркова перевірка передбачає застосування аудиторських процедур менше ніж до 100 % масивів інформації, які дають змогу аудитору отримати аудиторські докази і, оцінивши окремі характеристики вибраних даних, поширити дієвість цих доказів на всю сукупність даних. Ризик невиявлення збільшується, оскільки за межами вибірки можуть залишатися факти порушень та помилок. Тому аудитор повинен уважно формувати вибірку з урахуванням мети аудиту, сукупності даних (генеральної сукупності) і обсягу вибірки. Вибірка повинна бути репрезентативною, тобто відображати всі основні властивості генеральної сукупності. Вибірковий метод перевірки дає змогу аудитору з найменшими витратами отримати результат про довіру до системи внутрішнього контролю органу та скласти думку про достовірність, доцільність і законність господарських операцій, відображених у бухгалтерському обліку і звітності виробничих запасів.

Якщо при вибіркового дослідженні встановлені серйозні порушення або помилки, то відповідна сукупність інформації повинна бути перевірена суцільним методом.

Комбінована перевірка - це поєднання суцільної, вибіркової й аналітичної перевірок [60, с. 1313].

Під фактичною перевіркою слід розуміти перевірку кількісного і якісного стану об'єктів, який встановлюється шляхом обстеження, огляду, обміру, перерахунку, зважування, лабораторного аналізу та інших способів перевірки фактичного стану активів [43].

Методикою аудиту виробничих запасів є сукупність методів і прийомів аудиту, яка дає змогу всебічно, повно і об'єктивно дослідити господарські операції з обліку виробничих запасів ФГ ВС «Валентина» незалежно від форми і часу їх здійснення з метою виявлення, усунення і попередження вад і порушень у використанні усіх ресурсів досліджуваного фермерського господарства.

Аудиторська перевірка виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» здійснюється за двома напрямками:

перевірка їх фактичної наявності, яка здійснюється за допомогою інвентаризації;

перевірка правильності оцінки виробничих запасів в обліку і фінансовій звітності.

У рамках першого напрямку проводиться інвентаризація, яка дає можливість виявити недостачі або лишки виробничих запасів та інші відхилення в обліку, якщо такі мають місце на ФГ ВС «Валентина». Послідовність проведення інвентаризації та аудиторських процедур під час інвентаризації на ФГ ВС «Валентина» наведена на рис.3.3.



Рис.3.3. Аудиторські процедури при інвентаризації виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» [розроблено автором]

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

- спостерігати за виконанням процедур інвентаризації;
- перевірити правильність підрахунку на основі випадкової вибірки;
- вивчати обґрунтованість віднесення операцій до певного звітного періоду;

- отримувати пояснення з приводу значних відхилень виробничих запасів з даними бухгалтерських записів;

- перевірити правильність оцінки фактичного обсягу виробничих запасів.

Аудиторські процедури поділяються на ті, що проводяться:

- до інвентаризації;
- під час інвентаризації;
- після закінчення інвентаризації.

До проведення інвентаризації аудитор перевіряє складські приміщення ФГ ВС «Валентина». При цьому перевіряється:

- охорона об'єкта;
- правильність оформлених договорів про матеріальну відповідальність працівників, які відповідають про зберігання виробничих запасів;
- наявність складських приміщень та ваго-вимірювальних пристроїв;
- графік надходження та вибуття виробничих запасів.

Аудитор проводить звірку наявності виробничих запасів на складі з даними інвентаризаційних описів. При цьому він звертає увагу на номери, марки назви, оскільки тут найчастіше виявляється заміна. Аудитор звертає також увагу на перевірку подій після складання Балансу (ф. № 1-м) та правильності їх віднесення до того чи іншого звітного періоду.

Аудитор виконує такі процедури: відбирає операції з відпуску виробничих запасів, обліковані на початку звітного періоду для вибіркового листування та порівнює їх з накладними та рахунками.

У рамках другого напрямку аудиторської перевірки виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» аудитор здійснює документальну перевірку операцій з обліку виробничих запасами в такій послідовності:

1. Перевірка оцінки виробничих запасів при надходженні.

Аудитор враховує те, що в синтетичному обліку надходження виробничих запасів може здійснюватись за фактичною вартістю або за обліковими цінами (за нормативною собівартістю).

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

2. Перевірка наявності документів, що підтверджують оприбуткування виробничих запасів.

Аудитор перевіряє:

порядок оформлення документів з придбання виробничих запасів;

чи усі виробничі запаси, що зазначені в документах постачальника оприбутковані,

відповідність якості виробничих запасів, що визначена в прибуткових документах, якості, що зазначена в сертифікатах постачальника.

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

При перевірці документів здійснюється взаємна звірка господарських договорів, рахунків-фактур, накладних, прибуткових ордерів на предмет ідентичності ряду показників: номенклатури, ціни, кількості, дат оприбуткування виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина».

Порівняння кількісних показників оригіналів рахунків-фактур, сертифікатів і специфікацій постачальника дозволяє встановити, чи всі виробничі запаси на ФГ ВС «Валентина» оприбутковані.

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

Перевіряючи реальність операцій з обліку виробничих запасів, аудитор визначає наявність та правильність складання договорів на їх поставку, порівнюючи дані договорів з оплатою на оприбуткування виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина».

3. Перевірка за зберіганням і використанням довіреностей.

Аудитор перевіряє правильність нумерації аркушів Журналу реєстрації довіреностей, дату видачі та термін дії довіреностей. По прибуткових документах перевіряється, чи не було випадків передачі довіреностей іншим особам, зміни назви постачальника, внесення підробок до документів на отримання виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина».

4. Вивчення організації контролю за погашенням довіреностей.

З метою перевірки правильності погашення довіреностей аудитор порівнює дані граф «Відмітка про виконання довіреностей» в Журналі обліку довіреностей і первинних документів, що характеризують надходження виробничих запасів на склад ФГ ВС «Валентина». При цьому звертається увага на те, чи не видаються нові довіреності особам, які не відзвітувались у використанні попередньо одержаних довіреностей. Важливе значення має і своєчасність здачі до бухгалтерії невикористаних довіреностей.

5. Перевірка достовірності відображення господарських операцій з обліку руху виробничих запасів.

У ході такої перевірки аудитор вирішує наступні питання:

як обліковується надходження та витрачання виробничих запасів на складах та інших об'єктах;

чи не було фактів неоприбуткування (повного або часткового) виробничих запасів, що надійшли;

чи не списувались на витрати виробничі запаси понад встановленні норми і без вагомих підстав;

чи відповідає фактичне витрачання виробничих запасів документальним даним;

чи не приховують нестачу виробничих запасів необґрунтованими бухгалтерськими записами.

Для з'ясування вище перелічених питань важливе значення має аналіз первинних документів з обліку виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» за місцями зберігання.

У ході перевірки операцій з відпуску виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» аудитор перевіряє їх відпуск на господарські потреби господарства.

При реалізації виробничих запасів аудитор повинен перевірити ціну продажу, коли і кому вони були реалізовані, обґрунтованість нарахування ПДВ, транспортні витрати.

6. Перевірка законності списання виробничих запасів при їх втратах.

Під час перевірки аудитор встановлює правильність розміру допустимих втрат при зберіганні і виявлення фактів пересортування виробничих запасів, а також правильність оформлення Актів інвентаризації.

7. Для підтвердження достовірності інформації про виробничі запаси, аудитор перевіряє записи, на підставі яких формуються залишки на дату складання Балансу (ф. № 1-м) ФГ ВС «Валентина».

Під час проведення аудиторської перевірки виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» може бути виявлені типові помилки та порушення.

У табл. 3.3 наведено типові помилки та порушення в обліку виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина», які можуть бути виявлені при проведенні аудиторської перевірки.

Таблиця 3.3

Типові помилки і порушення в обліку виробничих запасів

[10, с. 53; 22, с. 258]

№ з/п	Назва порушення	Методи дослідження
1.	Неповне оприбуткування виробничих запасів, що надійшли	Документальна перевірка по суті, фактична перевірка, обстеження
2.	Оприбуткування виробничих запасів за відсутності позначок у журналі обліку виданих довіреностей про оприбуткування виробничих запасів	Документальна перевірка, формальна перевірка (за формою)
3.	Виявлення нестач, залишків, присвоєння виробничих запасів	Фактична перевірка, спостереження
4.	Завищення собівартості матеріалів	Документальна перевірка по суті, арифметична перевірка
5.	Необґрунтовані претензії до постачальників	Документальна перевірка по суті, опитування
6.	Порушення норм або лімітів списання виробничих запасів	Документальна перевірка, по суті, арифметична перевірка
7.	Порушення порядку проведення інвентаризації виробничих запасів	Фактична перевірка, спостереження
8.	Проведення інвентаризації виробничих за відсутності матеріально відповідальної особи	Документальна перевірка по суті, спостереження, опитування, обстеження
9.	Помилки та підробки при кодуванні документів	Документальна перевірка по суті
10.	Незадовільна постановка бухгалтерського обліку	Обстеження, опитування
11.	Незадовільна організація складського господарства та зберігання виробничих запасів	Обстеження, оглядова перевірка
12.	Відпускання виробничих запасів за заниженими цінами	Документальна перевірка по суті, арифметична перевірка
13.	Неправильне оформлення первинних документів з обліку виробничих запасів та їх неправильне застосування	Документальна перевірка за формою
14.	Відсутність у первинних документах ПДВ, відсутність податкових накладних	Документальна перевірка за формою, по суті
15.	Відсутність договору про повну матеріальну відповідальність	Обстеження

Кожне порушення, виявлене аудитором, обґрунтовують посиланнями на документи і бухгалтерські записи та підтверджують відомостями порушень, актами, розрахунками, завіреними копіями, поясненнями посадових осіб.

За кожним випадком порушень дають документально обґрунтовані, чіткі й влучні відповіді на такі питання: ким і що порушено (сутність, зміст

порушення чи зловживання); як порушено (способи, шляхи відхилення від встановлених правил чи законів); чим викликане порушення (причини, умови, мета) та які наслідки їх (розміри нанесеного збитку).

Отже, запропонована методика аудиту виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» спрямована на збір аудиторських доказів, проведення аналізу та розробки рекомендації щодо оптимізації роботи облікового апарату з метою підвищення ефективності управління виробничими запасами.

3.3. Узагальнення результатів аудиту в управлінні виробничими запасами та напрями його удосконалення

Процес аудиту виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» складається з трьох стадій, остання з яких - заключна, на якій відбувається узагальнення і реалізація результатів аудиту.

На цій стадії необхідно:

- згрупувати виявлені недоліки;
- скласти накопичувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки;
- узагальнити та відобразити результати перевірки в аудиторському звіті;
- обговорити результати аудиту з найвищим управлінським персоналом ФГ ВС «Валентина»;
- розробити проект профілактичних та попереджувальних дій;
- прийняти рішення за результатами аудиту та здійснити контроль за їх виконанням.

Ця стадія дуже важлива, оскільки метою аудиторської перевірки виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» є висловлення думки аудитора щодо ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів та складання фінансової звітності ФГ ВС «Валентина».

Цілями аудиту по його завершенню є :

сформулювати думку про фінансові звіти на основі отриманих аудиторських доказів;

чітко висловити таку думку в письмовому звіті, який описує підставу для висловлення такої думки.

Усі документи, отримані аудитором від ФГ ВС «Валентина», від третіх осіб, складені самим аудитором, є джерелами отримання аудиторських доказів та засобом ефективного проведення аудиторської перевірки, оскільки виступають інструментом оперативного контролю і правильної оцінки його результатів.

У випадку наявності певних нерозглянутих фактів, які не знайшли відображення в робочих документах аудитора, керівникові аудиторської фірми (старшому аудиторіві) необхідно вимагати окремі пояснення від аудиторів-виконавців, асистентів і спеціалістів.

Тільки після цього аудитор може висловити відповідну думку про фінансову звітність ФГ ВС «Валентина» відповідно до концептуальної основи.

Аудитор, який здійснює аудиторську перевірку виробничих запасів, протягом усієї перевірки формує робочу документацію, яка необхідна для: розробки планів, підтвердження виконання плану перевірки, систематизації інформації, створення основи для визначення ефективності виконаної аудитором роботи тощо.

Сукупність робочих документів, складених аудитором до початку і в ході аудиторської перевірки, є аудиторським досьє (папкою), що має свій номер, позначення про дати початку і закінчення аудиторської перевірки.

Вимоги до робочих документів аудитора визначають їхні обов'язкові реквізити і складові, а саме: найменування документа, назва клієнта, порядковий номер документа і сторінка розміщення його в аудиторському досьє, період перевірки, зміст (виклад процедур, зазначення методів і прийомів, отримані результати висновки аудитора з конкретного факту перевірки), зазначення осіб, які склали і перевірили документ, їхні підписи, дата складання документа та інші спеціальні реквізити. Заслуговує на увагу структура форми

робочого документа аудитора, розроблена у вигляді схеми. Отримані аудитором висновки і результати, зафіксовані в одному документі, можуть використовуватися і відображатися в інших робочих документах, складених у ході перевірки. У зв'язку з цим аудитор для зручнішого користування і спрощення аудиторської перевірки складених ним документів може робити посилання або, як вони ще іменуються, перехресні посилання. Для більшої наочності бажано це робити чорнилами іншого кольору.

Робочі документи аудитора повинні розміщуватися в досьє у певній послідовності: організаційні, адміністративні, документи аудиторських процедур з окремих статей річного звіту та інші аудиторські дані, висновок, рекомендації (пропозиції).

Аудитор самостійно вирішує питання про склад робочих документів і форму подання їх (за винятком стандартних робочих документів - тестів, перевірочних листків, установлених форм листів, запитів, таблиць тощо) в кожному конкретному випадку.

Робочі документи аудитора складаються в досить повній та докладній формі, необхідній для забезпечення загального розуміння аудиту.

На кожному етапі аудиторської перевірки складаються певні робочі документи аудитора, черговість яких в основному дає можливість дотримуватися заведеної послідовності документів у досьє.

Форма подання робочих документів здебільшого визначається їх призначенням, способом і джерелами отримання або складання, характером інформації, яку вони містять. У робочих документах аудитор відображає наступну інформацію: про планування аудиторської перевірки; характер, часові межі та обсяги виконаних аудиторських процедур; результати виконаних процедур; обґрунтування суттєвих питань, з яких аудитору необхідно висловити свою думку та прийти до Аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора); думка аудитора, зроблена на основі одержаних аудитором доказів.

У додатку Т автором запропоновано приблизний перелік робочої документації аудитора, необхідної для аудиторської перевірки виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина».

Після аудиторської перевірки виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина», оформлені належним чином робочі документи залишаються в аудитора. У зв'язку з необхідністю додержання принципу конфіденційності одержаної в процесі аудиторської перевірки інформації аудитор не має права розголошувати зміст робочих документів та використовувати їх в особистих (крім їх прямого призначення) цілях.

Разом з тим, аудитор повинен забезпечити надійне зберігання робочих документів, які не можуть бути вилученими, крім випадків, передбачених законодавством.

Строк зберігання робочих документів не може бути меншим строку позовної давності і залежить від багатьох чинників (виду документа, прийнятої практики та ін.).

Підсумкові документи (підсумкова документація) являють собою офіційні документи аудитора, які передаються замовнику за результатами аудиторської перевірки та виконання супутніх аудиторських послуг.

На завершальному етапі аудиторської перевірки виробничих запасів аудитор висловлює свою думку щодо правильності ведення обліку виробничих запасів і складає Аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора) щодо достовірності відображення інформації з обліку виробничих запасів у фінансовій звітності ФГ ВС «Валентина».

МСА 700 (переглянутий) «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» розглядає відповідальність аудитора за формулювання думки щодо фінансової звітності, форму та зміст Аудиторського висновку (звіту незалежного аудитора) [58].

Цей МСА забезпечує послідовність складання Звіту (висновку) незалежного аудитора (у випадках, коли аудит здійснювався відповідно до МСА), що підвищує ступінь довіри до нього на глобальному ринку,

полегшуючи можливість ідентифікації тих аудитів, які проводились відповідно до визнаних на міжнародному рівні стандартів. Він також допомагає поліпшити розуміння фінансової звітності користувачем та виявити незвичайні обставини, якщо такі мають місце.

Відповідно до МСА 700 (переглянутий) «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» [58]. Звіт (висновок) незалежного аудитора (тут мається на увазі «думка аудитора») повинен враховувати:

а) висновок аудитора відповідно до МСА 330 «Дії аудитора і відповідь на оцінені ризику» [58] щодо отримання достатніх і належних аудиторських доказів;

б) висновок аудитора відповідно до МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту» [58] щодо суттєвості не виправлених викривлень (окремо або в сукупності);

в) оцінку аудитора чи складена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосованої концептуальної основи фінансової звітності, а саме:

чи дотримано в усіх суттєвих аспектах облікову політику при складанні та поданні фінансової звітності;

чи подана інформація є доречною, достовірною, порівнюваною і зрозумілою в фінансовій звітності;

чи є інформація, що подана користувачам у фінансовій звітності, зрозумілою, і як вона суттєво впливає на операції чи події, відображені в фінансовій звітності;

чи є відповідною термінологія, що використовується в фінансовій звітності.

За практикою аудиторської діяльності Звіт (висновок) незалежного аудитора складається на основі зібраних аудиторських доказів аудитором і свідчить про результати аудиту, є наслідком правильності застосування аудиторських процедур у процесі проведення аудиторської перевірки й оцінки стану бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності [60, с. 1317].

МСА 700 (переглянутий) «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» [58] розкриває сутність немодифікованої думки аудитора, яка формує позитивний вид аудиторського Звіту. Якщо ж таку думку висловити неможливо, то вона змінюється, тобто - модифікується. Основні елементи модифікованого Звіту незалежного аудитора, його види та форма наведені у Міжнародному стандарті аудиту 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» [58]. Аудитор має провести аудиторську перевірку фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення своєї думки про достовірність і реальність представленої інформації та її підтвердження або не підтвердження.

Вид Звіту (висновку) незалежного аудитора залежить від думки, яку висловлює в ньому аудитор. Умови, коли аудитор модифікує думки відповідно МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора» [58] наступні:

аудитор висловлює думку із застереженням, якщо: (а) аудитор, отримавши прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими щодо фінансової звітності; або (b) аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим;

аудитор висловлює негативну думку, якщо, отримавши прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор доходить висновку, що викривлення, взяті окремо або в сукупності, є одночасно суттєвими та всеохоплюючими щодо фінансової звітності;

аудитор відмовляється від висловлення думки, якщо аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим

та всеохоплюючим. Аудитор повинен відмовитися від висловлення думки, якщо за надзвичайно рідкісних обставин, пов'язаних із численними невизначеностями, аудитор доходить висновку, що, незважаючи на отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно кожної з індивідуальних невизначеностей, неможливо сформулювати думку щодо фінансової звітності у зв'язку з потенційною взаємодією невизначеностей та їх можливим кумулятивним впливом на фінансову звітність».

За темою дипломної роботи автором висловлено думку із застереженням щодо фінансової звітності ФГ ВС «Валентина» в частині обліку виробничих запасів (додаток У). Після цього звіт (висновок) незалежного аудитора передається замовнику.

Для забезпечення ефективного використання працівниками бухгалтерської служби ФГ ВС «Валентина» своїх посадових обов'язків, ідентичності даних аналітичного обліку виробничих запасів з показниками синтетичного обліку, правильності підрахунків підсумків у первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку та фінансової звітності необхідно ввести у штатний розпис бухгалтерії посаду внутрішнього аудитора, який перевірятиме організацію обліку виробничих запасів. Перевірку слід проводити один раз на місяць та співпрацювати з інвентаризаційної комісією.

Внутрішній аудитор підпорядковуються керівнику досліджуваного фермерського господарства. При цьому керівник, якому підпорядкована служба внутрішнього аудиту, повинен мати відповідні повноваження щодо розглядання Звітів внутрішнього аудитора та прийняття відповідних заходів за результатами перевірок.

Основними завданнями внутрішнього аудиту виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» є:

- аналіз правомірності застосування на підприємстві конкретних форм і методів обліку;

- аналіз правомірності фіксації первинних господарських операцій виробничих запасів і перевірка підтверджень відповідними даними документів;

дослідження облікових даних щодо повноти їхнього відображення;
контроль несанкціонованого доступу до облікової інформації;
контроль правильності та своєчасності зроблених розрахунків;
контроль повноти та своєчасності формування звітної інформації щодо виробничих запасів;

контроль правильності формування бухгалтерських проводок і формування облікових регістрів виробничих запасів;

формування управлінських рішень [23, С. 355; 24, 35].

У процесі дипломного дослідження автором розроблено Посадову інструкцію внутрішнього аудитора (додаток Ф).

Таким чином, кваліфіковано проведена аудиторська перевірка та складений Звіт (висновок) незалежного аудитора) відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг надасть змогу правильно вести облік виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина».

Запровадження системи внутрішнього аудиту на ФГ ВС «Валентина» посилить контроль щодо дотримання вимог чинного законодавства, правильності документального оформлення та відображення в обліку і звітності господарських операцій, пов'язаних з обліком виробничих запасів. Розроблено та запропоновано посадову інструкцію внутрішнього аудитора досліджуваного фермерського господарства.

Висновки за розділом 3

Встановлено, що планування є одним із найважливіших етапів аудиту виробничих запасів. Послідовності етапів аудиту виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» дасть змогу не тільки уникнути обмеженості незалежної

перевірки, але й насамперед підвищити контури ідентифікації можливих ризиків, проблем, випадків шахрайств, реалізувати методику гнучкого комплексного аналізу діяльності досліджуваного фермерського господарства, що в загальній сукупності посилить якість аудиту виробничих запасів, підвищить достовірність Звіту (висновку) незалежного аудитора.

Запропоновано тест системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку виробничих запасів, програму (розширений план) аудиту виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина». Розроблена програма аудиту виробничих запасів надає змогу аудитору охопити всі аспекти обліку виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина», дослідити правильність, своєчасність, законність відображення в обліку виробничих запасів, вчасно виявити порушення, провести якісний аудит та надати рекомендації з внесення необхідних змін в наказ «Про облікову політику» ФГ ВС «Валентина» у частині організації та методики обліку виробничих запасів.

З'ясовано, що використання МСА в вітчизняній аудиторській практиці супроводжується рядом проблем, однією з яких є відсутність чіткої методики перевірки виробничих запасів. Запропоновано методику та послідовність проведення аудиту виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина», запровадження яких на практиці дозволить забезпечити ефективне проведення аудиту

У ході аудиторської перевірки виробничих запасів на ФГ «Валентина» аудитору слід керуватися МСА, законодавчими та нормативно-правовими актами, які регулюють питання проведення аудиторської перевірки виробничих запасів. При цьому, аудиторські докази мають бути достатніми та необхідними, потрібно чітко спланувати проведення аудиторської перевірки, визначити джерела отримання інформації та вибрати найбільш прийнятні методи і методичні прийоми, за допомогою яких буде проведено аудиторську перевірку.

Розкрито порядок узагальнення результатів аудиту виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» і встановлено, що на основі групувальних відомостей порушень, актів, розрахунків та інших результатів складається Звіт (висновок) незалежного аудитора.

Розроблені робочі документи дозволять аудиторів проводити більш якісну перевірку, спрямовану на організацію обліку в управлінні виробничими запасами, та дозволять надавати керівництву ФГ ВС «Валентина» рекомендації щодо удосконалення та розширення контролю над обліком та рухом виробничих запасів.

Розглянуто види думки аудитора відповідно МСА 700 (переглянутий) «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у Звіті незалежного аудитора». У звіті (висновок) незалежного аудитора висловлено думку із застереженням щодо перевірки правильності ведення обліку виробничих запасів на ФГ «Валентина» та відображення їх в фінансовій звітності.

Доведено, що в сучасних умовах ведення бізнесу виникає необхідність розроблення та впровадження ефективної системи внутрішнього аудиту, яка б сприяла підвищенню якості та ефективності діяльності ФГ ВС «Валентина», економії, оптимізації та вдосконаленню господарських процесів, а також давала б можливість своєчасно виявляти та усувати помилки. Запропоновано положення внутрішнього аудитора.

ВИСНОВКИ

Дослідження сукупності теоретичних, методичних та організаційних аспектів обліку та аудиту виробничих запасів в системі управління фермерськими господарствами дозволило сформулювати висновки, які висвітлюють вирішення основних завдань дослідження відповідно до поставленої мети:

1. Критична оцінка наявних визначень поняття «виробничі запаси» дає підстави виокремити такі основні підходи: переважна більшість науковців під час висвітлення питань їх сутності використовує визначення, наведене в П(С)БО 9 «Запаси»; окремі науковці ототожнюють поняття «виробничі запаси» і «матеріальні ресурси»; в окремих джерелах застосовується термін «товарно-матеріальні цінності»; низка авторів до виробничих запасів як частини предметів праці не відносить малоцінні швидкозношувані предмети та незавершене виробництво.

Аналіз наукових праць дозволив уточнити сутність поняття «виробничі запаси», під якими пропонується розуміти активи, що придбані зі сторони або самостійно виготовлені й утримуються підприємством для продажу, використання у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб за умови їх повного споживання в одному операційному циклі.

Розроблено класифікацію виробничих запасів фермерських господарств за ознакою участі у процесі виробництва для потреб бухгалтерського обліку та їх технічну класифікацію.

Розкрито порядок та особливості оцінки виробничих запасів при їх оприбуткуванні, витрачанні та при відображенні у фінансовій звітності. На основі системного аналізу обґрунтовано переваги та недоліки методів оцінки виробничих запасів при їх вибутті.

2. Конкретизовано мету, завдання обліку й аудиту виробничих запасів.

З'ясовано, що питання нормативно-правового регулювання обліку та аудиту виробничих запасів актуалізується у зв'язку з постійним удосконаленням та введенням нових норм до законодавчих актів. Систематизувавши та проаналізувавши основні складові нормативно-правового забезпечення обліку та аудиту виробничих запасів встановлено, що всі досліджені нормативно-правові акти мають на меті організувати і допомогти у веденні обліку та проведенні аудиту виробничих запасів на фермерських господарствах.

Слід врахувати, що інтеграція України до Європейського союзу потребує стандартизації законодавства, у тому числі й стосовно обліку та здійснення аудиту виробничих запасів, що є важливим у прийняття необхідних управлінських рішень керуючою ланкою фермерського господарства. Однією умовою є гармонізація П(С)БО 9 «Запаси» з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

3. За результатами аналізу показників діяльності ФГ ВС «Валентина» за 2016-2018 рр. встановлено, що досліджуване фермерське господарство володіє власним капіталом, власним оборотним капіталом для забезпечення достатнього рівня фінансування діяльності. Разом з тим, відмічено зниження ефективності використання ресурсів ФГ ВС «Валентина».

Розраховані показники ліквідності свідчать про зростання рівня платоспроможності ФГ ВС «Валентина». Коефіцієнти незалежності, концентрації позикового капіталу, фінансової залежності, фінансування, заборгованості відповідають нормативним значенням. Це підтверджує міцну фінансову позицію досліджуваного фермерського господарства та незалежність його діяльності від зовнішніх джерел формування капіталу.

Внутрішній контроль за фінансово-господарською діяльністю ФГ ВС «Валентина» здійснює ревізійна комісія, яка складає висновок по річних звітах і річних Балансах (ф. 1-м). На вимогу будь-кого з учасників ФГ ВС «Валентина» може бути проведено перевірку річної фінансової звітності із залученням

незалежного аудитора, не пов'язаного майновими інтересами з досліджуваним фермерським господарством чи з його учасниками.

4. Організація обліку виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» передбачає створення раціональних умов належного зберігання і обліку виробничих запасів правильний розподіл функцій та узгодженість обліку між бухгалтерією та виробничими підрозділами досліджуваного фермерського господарства для забезпечення ефективності облікових процедур.

Запропоновано етапи організації документообігу виробничих запасів, порядок документування операцій з надходження виробничих запасів на склад ФГ ВС «Валентина».

Операції господарської діяльності, пов'язані з виробничими запасами, оформлюються традиційним набором документів: загальними та внутрішніми документами ФГ ВС «Валентина», договорами з матеріально відповідальними особами, договорами з контрагентами, первинними документами та регістрами обліку, іншими документами.

5. Розкрито методику синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів. При цьому з'ясовано, що для обліку виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» використовують синтетичні рахунки другого порядку 201 «Сировина й матеріали», 203 «Паливо», 207 «Запасні частини», 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення», позабалансовий рахунок 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні».

6. З метою удосконалення обліку виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» запропоновано: напрями удосконалення облікової політики у частині виробничих запасів і методики їх обліку, що забезпечать формування повної і достовірної інформації про стан і рух виробничих запасів для прийняття ефективних рішень у системі управління ФГ ВС «Валентина»; у первинних документах (актах передачі залишків сировини і матеріалів на виробництво, відвантажувальній накладній) ввести окремі графи, в яких слід вказати якісні характеристики, що дає змогу посилити контроль над їх витрачанням, оприбуткуванням і якістю готової сільськогосподарської

продукції; в Робочому плані рахунків відкрити додаткові групи аналітичних рахунків для обліку сировини й матеріалів (20101 «Основна сировина», 20102 «Додаткова сировина», 20103 «Допоміжні матеріали», 20104 «Зворотні відходи») та для обліку транспортно-заготівельних витрат, пов'язаних із заготівлею ввести 29 «Витрати з придбання виробничих запасів» з виокремленням субрахунків відповідно до потреб, що забезпечить контроль за формуванням собівартості реалізованих сировини і матеріалів.

Встановлено, що ключовою передумовою достовірності інформації про стан і рух виробничих запасів в автоматизованій базі даних є обов'язкове виконання процедур оперативного контролю як на етапі введення даних, так і на етапах поточної обробки та облікового узагальнення.

Розглянуто етапи ведення обліку виробничих запасів у програмі 1С: Бухгалтерія 8.2. Представляється доцільною розробка єдиної форми документа на списання виробничих запасів, призначеної для комп'ютерної обробки в програмі 1С: Бухгалтерія 8.2.

7. Запропоновано тест системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку виробничих запасів, програму (розширений план) аудиту виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина». Проведене тестування дає змогу вивчити слабкі та сильні сторони внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку виробничих запасів на досліджуваному фермерському господарстві.

Розроблена програма аудиту виробничих запасів надає змогу аудитору: встановити достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху виробничих запасів; перевірити повноту і своєчасність відображення первинних даних з обліку виробничих запасів у зведених документах та облікових регістрах; перевірити правильність ведення обліку виробничих запасів відповідно до чинних законодавчих актів, облікової політики ФГ ВС «Валентина»; перевірити достовірність відображення залишку виробничих запасів; підтвердити або спростувати показники фінансової звітності досліджуваного фермерського господарства, які залежать від

достовірності, повноти й своєчасності відображення господарських операцій, пов'язаних з рухом виробничих запасів.

8. Розкрито методичні аспекти проведення аудиту виробничих запасів та надані методичні рекомендації, які дозволяють за рахунок виділених напрямків своєчасно виявити та попередити порушення, а також внести необхідні зміни в облікову політику досліджуваного фермерського господарства.

Запропонована методика аудиту виробничих запасів спрямована на збір аудиторських доказів, проведення аналізу та розробки рекомендації щодо оптимізації роботи облікового апарату з метою підвищення ефективності управління виробничими запасами у розрізі окремо взятих статей та елементів.

Визначено типові помилки і порушення, що виникають під час здійснення операцій з виробничими запасами, які можна уникнути користуючись запропонованими робочими документи аудитора, які використовуються з метою проведення аудиту виробничих запасів на ФГ «Валентина».

9. Розкрито порядок узагальнення результатів аудиту виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» і встановлено, що на основі групувальних відомостей порушень, актів, розрахунків та інших результатів складається Звіт (висновок) незалежного аудитора.

Для вирішення поставлених завдань аудиту виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» розроблено робочі документи аудитора для перевірки: правильності класифікації виробничих запасів відповідно П(С)БО 9 «Запаси»; первинних документів з надходження виробничих запасів; правильності визначення залишку виробничих запасів на початок періоду; первинних документів з ведення складського обліку; правильності оформлення первинних документів з відпуску виробничих запасів у виробництво; оцінки використання виробничих запасів; правильності віднесення виробничих запасів до субрахунків; витрат, не включених до первісної вартості запасів; правильності кореспонденції рахунків з обліку виробничих запасів; результатів інвентаризації запасів.

Розглянуто види думки аудитора відповідно МСА 700 (переглянутий) «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності», МСА 705 (переглянутий) «Модифікації думки у Звіті незалежного аудитора». У звіті (висновок) незалежного аудитора висловлено думку із застереженням щодо перевірки правильності ведення обліку виробничих запасів на ФГ ВС «Валентина» та відображення їх в фінансовій звітності.

Доведено, що за сучасних умов, при посиленні конкурентної боротьби, внутрішній аудит стає одним з основних інструментів підвищення ефективності управління фермерськими господарствами, оскільки їх керівники розуміють важливість високоефективного та конкурентоспроможного функціонування. Тому запропоновано ввести у штатний розпис бухгалтерії ФГ ВС «Валентина» посаду внутрішнього аудитора, який перевірятиме організацію обліку виробничих запасів. У процесі дипломного дослідження розроблено Посадову інструкцію внутрішнього аудитора.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит : підручник / О.А. Петрик [та ін.]. - Київ : КНЕУ, 2015. - 498 с.
2. Балашук Д. М. Значення обліку виробничих запасів в управлінні підприємством / Д. М. Балашук // Вісник Національний університет «Львівська політехніка». - Львів : Вид-во Львівської політехніки, 2011. - С. 404-406.
3. Баранова А. О. Аудит : навч. посібник / А. О. Баранова, Т. А. Наумова, А. І. Кашперська. - Х. : ХДУХТ, 2017. - 246 с.
4. Белебеха І. Проблеми удосконалення бухгалтерського обліку у фермерських господарствах. URL: www.library.tane.edu.ua (дата звернення: 10.01.2019).
5. Бержанір І. А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку виробничих запасів / І. А. Бержанір, Т. А. Демченко, А. А. Кістол // Економічний простір. - 2016. - № 107. - С. 161-168.
6. Большой экономический словарь ; сост. А. Борисов [и др.]. - М. : Книжный мир, 2004. - 895 с.
7. Бондаренко Н. М. Сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві / Н. М. Бондаренко, А. М. Яресько // Вісник ЧерДТУ. - 2014. - № 4. - С. 273-281.
8. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - 480 с.
9. Бурдюг Н. Роль документообігу у створенні ефективної системи обліку виробничих запасів. URL: <http://www.nbuv.gov.ua> (дата звернення: 15.01.2019).
10. Бурлан С. А. Організація і методика аудиту : навч. посібник / С. А. Бурлан, Н. О. Руденко. - Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2017. - 184 с.

11. Бурлан С. А. Бухгалтерський облік (загальна теорія) : навч. посібник / С. А. Бурлан, Н. В. Каткова. - Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2018. - 272 с.
12. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник ; за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. - Житомир : ПП «Рута». - 2010. - 912 с.
13. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, Л. Г. Панченко [та ін.]; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. - К. : Вища освіта, 2010. - 800 с.
14. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навч. посібник / Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна [та ін.]. - К. : ЦУЛ, 2010. - 536 с.
15. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України : навч. посібник / А. М. Коваленко, А. Г. Харитонova, Т. А. Малок [та ін.] ; за заг. ред. А.М. Коваленко. – Дніпропетровськ : ВВК «Баланс-Клуб», 2010. - 736 с.
16. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Ю. А. Верига, М. О. Виноградова, Т. В. Гладких [та ін.]. ; за заг. ред. проф. Ю. А. Вериги. - К. : ЦУЛ, 2010. - 500 с.
17. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Т. В. Давидюк, О. В. Манойленко, Т. І. Ломаченко, А. В. Резніченко. – Х. : Видавничий дім «Гельветика», 2016. - 392 с.
18. Бутенко О. С. Організація обліку виробничих запасів у комп'ютерному середовищі / О. С. Бутенко, С. В. Тивончук // збірник тез доповідей 69 - наук. - практ. студ. конф. «Стратегія розвитку аграрного сектору економіки України в умовах євроінтеграційних процесів». - К. : НУБіП України. - 2015. - С. 11-15.
19. Васьковська М. С. Особливості організації обліку запасів в комп'ютерній управлінській системі «1С: Підприємство 8.2» / М. С. Васьковська // Вісник ХНУ. - 2013. - № 6. - Т. 2. - С. 90-94.

20. Ватуля І. Д. Облік у фермерських господарствах : навч. посібник / І. Д. Ватуля, Л. О. Гладка. - К. : ЦУЛ, 2009. - 312 с.
21. Велш Г. А. Основи фінансового обліку / Г. А. Велш, Д. Г. Шорт ; пер. з англ. О. Мінін та О. Ткач. - К. : Основи, 1997. - 943 с.
22. Виноградова М. О. Аудит : навч. посібник / М. О. Виноградова, Л. І. Жидєєва. - К. : ЦУЛ, 2014. - 654 с.
23. Внутрішньогосподарський контроль : навч. посібник / Л. В. Гуцаленко, М. М. Коцупатрий, У. О. Марчук. - К. : ЦУЛ, 2014. - 496 с.
24. Внутрішній аудит : навч. посібник / за ред. Ю. Б. Слободяник. - Суми : ТОВ «ВПП «Фабрика друку», 2018. - 248 с.
25. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. / Верховна Рада України. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 13.03.2019).
26. Головацька С. І. Особливості обліку та оцінки виробничих запасів підприємства / С. І. Головацька // Глобальні та національні проблеми економіки. - 2015. - Вип. 5. - С. 973-976.
27. Гордієнко Н. І. Аудит: методика і організація : навч. посібник / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова, Ю. І. Мізік, О. О. Конопліна. - Харків : ХНУМГ ім. О.М. Бекетова. - 2017. - 319 с.
28. Горщар В. ІС: Запаси на складах та у виробництві. Запаси на складу та у виробництві / В. Горщар // Бухгалтерія. Збірка систематизованого законодавства. - 2011. - Вип. 8. - С. 212-226.
29. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів. - Київ : ЦУЛ. - 2016. - 424 с.
30. Деркач А. Облік фермерських господарств / А. Деркач // Економіка АПК. - 2013. - № 1. - С. 102-106.
31. Дерксен М. Ю. Оптимізація основних аспектів організації обліку у фермерських господарствах / М. Ю. Дерксен // Управління розвитком. - 2011. - № 7 (104). - С. 20-25.
32. Довга Т. А. Проблеми оцінки виробничих запасів господарюючими

- суб'єктами в умовах інфляції / Т. А. Довга // Інвестиції: практика та досвід. - 2015. - № 8. - С. 88-94.
33. Домбровська Н. Р. Методи оцінки виробничих запасів підприємства при їх використанні згідно національних стандартів / Н. Р. Домбровська // Інноваційна економіка. - 2011. - № 7. - С. 137-143.
 34. Золотухін О. Бухгалтерський облік у фермерських господарствах / О. Золотухін // Вісник ПСУ. - 2010. - № 12. - С.26-31.
 35. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Міністерство фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://www.liga.net>. (дата звернення: 10.01.2019).
 36. Кіртока Р. Г. Особливості проведення аудиту виробничих запасів на підприємствах харчовій промисловості. URL: <http://www.global-national.in.ua>. (дата звернення: 20.04.2019).
 37. Коваль О. В. Особливості обліку у фермерських господарствах / О. В. Коваль, В. Ю. Козак // Збір. наук. праць ВНАУ. - 2012. - Т. 2. - № 4 (70). - С. 102-105.
 38. Коваль Н. І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти / Н. І. Коваль // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2017. - № 7. - С. 93-105.
 39. Костенко В. Г. Особливості бухгалтерського обліку і фінансової звітності в фермерських господарствах / В. Г. Костенко // Економіка АПК. - 2011. - № 2. - С.12-14.
 40. Кожукіна О. Е. Облік виробничих запасів в умовах автоматизації. URL: <http://www.rusnauka.com> (дата звернення: 10.04.2019).
 41. Кузик Н. Методичні аспекти аудиту запасів / Н. Кузик // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. - 2015. - Вип. 4. - С. 106-113.

42. Кузьменко О. М. Сутність виробничих запасів та їх класифікація. URL: <http://www.nbuu.gov.ua> (дата звернення: 03.04.2019).
43. Кулаковська Л. П. Організація та методика аудиту: підручник. URL: <http://pidruchniki.ws> (дата звернення: 10.05.2019).
44. Куць Т. В. Методи оцінки виробничих запасів підприємства / Т. В. Куць, С. А. Басиста // Молодий вчений. - 2017. - № 12 (52). - С. 690-693.
45. Лавруша О. Г. Класифікація виробничих запасів на металургійних підприємствах / О. Г. Лавруша // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності: збір. наук. праць: у 2-х вип. - Маріуполь, ПДТУ. - 2012. - Вип. 1. - Т. 2. - С. 135-139.
46. Лежненко Л. І. Теоретичні аспекти удосконалення аналітичного обліку виробничих запасів / Л. І. Лежненко, І. О. Ломова // Молодий вчений. - 2014. - № 5. - С. 122-126.
47. Ловска І. Д. Виробничі запаси як облікова категорія: пошук конвенційності / І. Д. Ловска // Вісник ЖДТУ. - 2012. - № 4 (62) - С. 137-139.
48. Логвин О. О. Поняття та сутність запасів у логістичній системі виробничого підприємства. URL: <http://www.repository.hneu.edu.ua> (дата звернення: 10.06.2019).
49. Лопатіна В. В. Економічна сутність виробничих запасів. URL: <http://lib.chdu.edu.ua> (дата звернення: 10.07.2019).
50. Лук'янчикова О. А. Проблеми удосконалення бухгалтерського обліку фермерських господарствах. URL: [file:///C:/Users/Helen/Downloads-/escnof_2013_10\(3\)73.pdf](file:///C:/Users/Helen/Downloads-/escnof_2013_10(3)73.pdf) (дата звернення: 10.07.2019).
51. Матросова В. О. Пропозиції щодо покращення організації обліку виробничих запасів на складах підприємства / В. О. Матросова, В. В. Котова // Науковий вісник ХДУ. - 2013. - Вип. 1. - С. 94-96.
52. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах / Міністерство аграрної

- політики від 02.07.2001 р. № 189. URL: <http://zakon.nau.ua> (дата звернення: 25.07.2019).
53. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами / Міністерство фінансів України від 25.06.2003 р. № 422. URL: <http://kodeksy.com.ua> (дата звернення: 25.07.2019).
 54. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів / Міністерство фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. URL: <https://dtkt.com.ua> (дата звернення: 25.07.2019).
 55. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності / Міністерство фінансів України від 28.03.2013р. № 433. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua> (дата звернення: 25.07.2019).
 56. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності / Міністерство фінансів України від 11.04.2013 р. URL: <https://dtkt.com.ua> (дата звернення: 28.08.2019).
 57. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 28.08.2019).
 58. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2016-2017 років / Міжнародна федерація бухгалтерів. URL: <http://www.apu.com.ua> (дата звернення: 30.08.2019).
 59. Мурашко О. В. Облік використання матеріальних запасів на виробництві в умовах впровадження ЕОМ. URL: <http://www.nbu.gov.ua> (дата звернення: 28.07.2019).
 60. Назаренко І. М. Аудит виробничих запасів: особливості, ключові аспекти та послідовність перевірки / І. М. Назаренко, О. В. Місюров // Вісник Мукачівського державного університету. - 2018. - Вип. 19. - С. 1312-1318.
 61. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні

- вимоги до фінансової звітності» / Міністерство фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.08.2019).
62. Нездойминога О. Є. Організація обліку виробничих запасів у комп'ютерному середовищі / О. Є. Нездойминога, Л. С. Роман // Сучасні проблеми обліку, аналізу, аудиту й оподаткування суб'єктів господарської діяльності: теоретичні, практичні та освітянські аспекти: Збір. наук. праць за матеріалами Всеукраїнської науково-практичної конференції (30-31 березня 2017 р.). - Дніпро : НМетАУ, 2017. - С. 144-147.
 63. Облік, аналіз, аудит, звітність та оподаткування в умовах глобалізації економіки : монографія / за ред. к.е.н., проф. Й. Я. Даньківа. - Ужгород : Видавництво УжНУ «Говерла», 2018. - 300 с.
 64. Очеретько Л. М. Шляхи вдосконалення методів оцінки вибуття виробничих запасів / Л. М. Очеретько, М. В. Пальцева // Сталий розвиток економіки. - 2014. - № 2. - С. 141-147.
 65. Пилипів Н. Поняття і сутність товарно-виробничих запасів / Н. Пилипів, М. Борисовський // Економічний аналіз. - 2013. - Т. 12(3). - С. 303-307.
 66. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Міністерство фінансів України від 30. 11.1999р. № 291. URL: <http://www.liga.net>. (дата звернення: 30.08.2019).
 67. Плахтій Т. Ф. Порядок оцінки запасів: проблеми та шляхи їх вирішення / Т. Ф. Плахтій // Збір. наук. праць Таврійського державного агротехнологічного університету ; за ред. М. Ф. Кропивка. - 2013. - № 2(22).- Т. 3. - С. 292-299.
 68. Плиса В. Й. Бухгалтерський облік : навч. посібник / В. Й. Плиса, З. П. Плиса. - К. : Каравела, 2013. - 520 с.

69. Податковий Кодекс України № 2755-VI від 02.12.2012 р. / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.nau.ua> (дата звернення: 05.09.2019).
70. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку / Міністерство фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.09.2019).
71. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань / Міністерство фінансів України від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 10.10.2019).
72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» / Міністерство фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.10.2019).
73. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» / Міністерство фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 17.10.2019).
74. Порядок визначення розміру збитку від розкрадань, нестач, псування матеріальних цінностей / Кабінет Міністрів України від 22.01.1996 р. № 116. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення: 11.09.2019).
75. Посилаєва К. І., Крот Ю. О. Оцінка виробничих запасів при їх використанні. URL: <http://archive.nbuv.gov.ua>. (дата звернення: 10.10.2019).
76. Потапова І. В. Методика аналізу ефективності використання виробничих запасів аграрних підприємств та шляхи їх покращення / І. В. Потапова, О. Ф. Томчук, Н. І. Коваль // Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки. - 2016. - № 4/2 (13). - С. 118-124.
77. Правдюк Н. Л., Кривоконь О. С. Вдосконалення аналітичного обліку запасів у фермерських господарствах. URL: nd.nauu.kiev.ua. (дата звернення: 13.09.2019).
78. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон

- України від 21.12.2017 р. № 2258–VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.09.2019).
79. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV / Верховна Рада України. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua> (дата звернення: 15.09.2019).
 80. Про фермерське господарство : Закон України від 19.06.2003 р. № 973-IV / Верховна Рада України. URL: www.rada.gov.ua. (дата звернення: 11.10.2019).
 81. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2010. - 626 с.
 82. Річард Д. Ірвін, Інк. Фінансовий облік / Річард Д. Ірвін, Інк ; перек. з англійського видання: О. Мінін, О. Ткач. - М. : Книга, 1993. - 597 с.
 83. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посібник / І. Б. Садовська, Т. В. Божидарнік, К. Є. Нагірська. - Київ : ЦУЛ, 2013. - 688 с.
 84. Справжній бухгалтерський облік : підручник / Н. Білова, А. Бобро [та ін.]. - Х. : Фактор, 2010. - 1264 с.
 85. Супрунова І. В. Облік запасів на підприємстві як складова інформаційно-комунікативної системи / І. В. Супрунова, Б. І. Кирилюк // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. - 2016. - Вип. 2-3(35). - С. 143-158.
 86. Супрунова І. В. Особливості оцінки запасів в умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку / І. В. Супрунова, Б. І. Кирилюк // Бізнесінформ. - 2017. - № 4. - С. 302-308.
 87. Стецюк Н. Є. Облік і аналіз виробничих запасів підприємств деревообробної промисловості України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09. К. : Ін-т аграр. екон. УААН, 2015. 22 с.
 88. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н. М. Ткаченко. - К. : Алерта, 2012. - 982 с.

89. Федак Л. М. Запаси підприємств: сутність та класифікація / Л. М. Федак // Вісник ХНУ. - 2012. - № 1. - С. 157-162.
90. Фесенко В. В. Вибір методу оцінки списання запасів як фактор впливу на формування фінансових результатів / В. В. Фесенко // Управління розвитком. - 2012. - № 4. - С. 53-56.
91. Фінансовий облік : конспект лекцій / укладачі: М. Ю. Абрамчук, Ю. Г. Гуменна, І. В. Тютюнник, П. М. Рубанов. - Суми : Сумський державний університет, 2018. - 395 с.
92. Хэндриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хэндриксен, М. Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. под. ред. Я. В. Соколова. - М. : Финансы и статистика, 1997. - 576 с.
93. 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.
94. Череп О. Г. Методика проведення аудиту запасів на великих промислових підприємствах / О. Г. Череп, І. В. Буряк // Вісник ЖДТУ. - 2013. - № 3 (53). - С. 197–200.
95. Чорна І. Ю. Особливості обліку на фермерських господарствах. URL: <http://www.repository.hneu.edu.ua> (дата звернення: 10.10.2019).
96. Шара Є. Ю. Деякі особливості оцінки запасів // Збір. наук. праць НУДПСУ. - 2013. - № 2. - С. 204-210.
97. Шара Є. Ю. Фінансовий облік I : навч. посібник / Є. Ю. Шара, І. Є. Соколовська-Гонтаренко. - К. : ЦУЛ, 2016. - 336 с.
98. Шквір В. Д. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посібник / В. Д. Шквір, А. Г. Завгородній, О. С. Височан. – Львів : Вид-во Львівської політехники, 2012. - 268 с.
99. Щукіна С. Г. Шляхи вдосконалення фінансового обліку виробничих запасів на підприємствах / С. Г. Щукіна, Т. А. Бурова // Вісник Миколаївського національного університету ім. В. О. Сухомлинського. -

2016. - Вип. 12. - С. 548-551.

100. Янчук В. І. Сучасні проблеми та напрямки вдосконалення ведення обліку виробничих запасів на підприємстві / В. І. Янчук, О. В. Кипаренко // Збір. наук. праць ВНАУ. - 2012. - Вип. № 3 (69). - Т. 2. - С. 250-255.

Роботу виконала _____

Т. Ф. Мажуга

«__» _____ 2019 р.

HHHHHHHHHHHHHHHH

