

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

*Гамова О.В., к.е.н., доцент; Мельник М. М.
Запорізька державна інженерна академія*

Розробка науково обґрунтованих шляхів вдосконалення бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві. В статті запропонована концепція оцінки виробничих запасів та стандарт внутрішнього аудиту виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь». Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів дозволять працівникам на ВАТ «Запоріжсталь» якісно виконувати свої функції, впливати на роботу апарату управління, виявляти помилки в організації обігу документації з обліку виробничих запасів.

***Ключові слова:** бухгалтерський облік, виробничі запаси, аудит, документообіг, система управління.*

Постановка проблеми. Сучасний рівень розвитку ринкових відносин в Україні значно ускладнює діяльність підприємств, що спричиняє не лише зростання ролі управління виробничими запасами, а й якісні зміни у системі формування інформації про них. Оскільки фінансовий результат підприємств формується за рахунок використання та реалізації виробничих запасів та інших операцій з ними, перед керівництвом підприємства постає актуальне питання вибору оптимальної моделі нагромадження, групування, систематизації й узагальнення інформації про виробничі запаси, процес їх реалізації, обліку та аудиту. За цих умов підприємствам необхідно сформуванати таку облікову політику, яка забезпечить відповідність тактичних цілей стратегічній меті розвитку підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Вагомий внесок у розвиток теоретико-методичних засад обліку та аудиту виробничих запасів підприємства зробили вітчизняні вчені: Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, О.М. Галенко, Т.В. Гладких, С.Ф. Голов, С.І. Головацька, М. І. Должанський, В.П. Завгородній, С.Я. Зубілевич, Т.Г. Камінська, Я.Д. Крупка, П.О. Куцик, О.П. Кундря-Висоцька, М.В. Корягін та інші. Проблемам методики обліку виробничих запасів приділяли увагу зарубіжні вчені: М. Джиллінгем, М.Ліндерс, А.Н. Стерлігова, Дж. Р. Сток, Д. Уотерс, Дж. Шрайбфедер та ін. Віддаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних та зарубіжних вчених, слід відзначити, що питання бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві потребують подальшого наукового дослідження. Аналізуючи науковий внесок вчених, слід зазначити, що науково-методична база бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів підприємств не в повній мірі задовольняє потреби управління.

Постановка завдання. Мета дослідження полягає у розробці науково обґрунтованих шляхів вдосконалення бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для здійснення господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки

використовуються виробничі запаси, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства.

Належним чином організований облік виробничих запасів, тобто якісна поінформованість про їх наявність та рух, має суттєве значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства та в контролі за зберіганням матеріальних цінностей.

У теоретичному розумінні виробничі запаси є предметами праці, які одноразово використовуються у виробничому процесі, свою вартість повністю переносять на готову продукцію. В бухгалтерському обліку більшість предметів праці вважаються виробничими запасами.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (П(с)БО 9).

Відповідно до П(с)БО 9 запаси це 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 [1].

Аналіз нормативних та літературних 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. У науковій літературі з обліку та оцінки наводяться багато різних понять, пов'язаних із виробничими запасами, проте слід зауважити, що кожне з них має власне тлумачення.

На думку Ф. Ф. Бутинця, виробничі запаси – це активи, які використовуються для подальшого продажу, споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [2]. Проф. Ф.Ф. Бутинець застосовує поняття «товарно-виробничі запаси». Він вважає, що цей термін найбільшою мірою відображає характерні властивості речових елементів виробництва, основне призначення яких – обробка в процесі виробництва, формування основи виробів, при цьому враховується можливість перебування їх у складі резервів у вигляді виробничих запасів на складі або готових виробів (товарів), що перебувають на складах [2].

Професор Н.М. Ткаченко також не виділяє виробничі запаси як окрему категорію, а застосовує більш узагальнене поняття «матеріали», до яких відносить сировину й основні матеріали, паливо, тару й тарні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини для проведення ремонтів, тварини на вирощуванні та відгодівлі, матеріали сільськогосподарського призначення, малоцінні та швидкозношувані предмети [3].

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 такого поняття, як «виробничі запаси» не містить, хоча у складі запасів виділяють сировину, матеріали і допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні

цінності, які призначені для виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва і адміністративних потреб.

Від оцінки виробничих запасів залежить правильність визначення фінансових результатів підприємства, його фінансових стан, конкурентоспроможність на ринку та в цілому ефективність діяльності підприємства.

Відповідно до вимог П(с)БО 9 «Запаси» оцінка виробничих запасів здійснюється у трьох випадках: при надходженні, при списанні й на дату складання звітності (на дату балансу) [1].

Ведення бухгалтерського обліку на ВАТ «Запоріжсталь» лежить на бухгалтерській службі підприємства на чолі з головним бухгалтером відповідно до чинного законодавства, основних принципів і методів ведення бухгалтерського обліку та облікової політики підприємства.

Облік виробничих запасів здійснюється за правилами, встановленими в Обліковій політиці. Відповідно до Облікової політики Компанії для оцінки вартості списання виробничих запасів можуть використовувати метод середньозваженої вартості. Метод оцінки за середньозваженою собівартістю запасів передбачає, що вибуття виробничих запасів може оцінюватися такими способами:

- оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної 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 за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття. Визначення, оцінки та обліку запасів на підприємстві здійснюється згідно вимог П(С)БО 9 «Запаси».

На ВАТ «Запоріжсталь» для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів, будівельних матеріалів, тари, паливно-мастильних матеріалів, запасних частин призначено рахунок 2000 «Виробничі запаси». В таблиці 1 наведено фрагмент робочого плану до рахунку 20 «Виробничі запаси» на ВАТ «Запоріжсталь».

Таблиця 1

Робочий план до рахунку 20 «Виробничі запаси» ВАТ «Запоріжсталь»

№ субрахунку	Назва субрахунку
20100	Сировина і матеріали:
201101	Основна сировина (залізорудна)
201191	Основна сировина - резерв
201201	Основна сировина (концентрат)
201301	Основна сировина (вапняк)
201401	Основна сировина (металобрухт)
201411	Основна сировина (металобрухт) безоплатно отримане
201501	Основна сировина (ферроматеріали)
201511	Основна сировина (ферроматеріали) безоплатно отримане
201601	Основна сировина (магнетитовий порошок)

№ субрахунку	Назва субрахунку
201701	Основна сировина (добавки)
201801	Основні матеріали
201811	Основні матеріали безоплатно отримані
201821	Основні матеріали в підрозділах комбінату
201891	Основні матеріали - резерв
201901	Допоміжні матеріали
201911	Допоміжні матеріали безоплатно отримані
201661	ТМЦ «у виробництві»

На підставі робочого плану рахунків на ВАТ «Запоріжсталь» для кожного цеху формується система аналітичних рахунків.

В основу розробки робочого плану рахунків покладено систему показників внутрішньої та зовнішньої звітності, формування якої він призначений забезпечити. Рівень деталізації облікової інформації практично не обмежується. Кількість рахунків, з одного боку, визначається фактично наявністю об'єктів господарювання, а, з іншого, не повинна містити рахунків, що не використовуються.

Оцінка тісно пов'язана з усіма складовими методу бухгалтерського обліку, а також є передумовою здійснення бухгалтерського обліку виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь» (рис. 1).



Рис. 1. Етапи оцінки виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь»

З метою побудови системи обліково-інформаційного забезпечення формування оцінки виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь» необхідним є перегляд умов реалізації принципів нарахування, відповідності доходів і витрат та обачності, які забезпечують достовірне відображення об'єктів обліку, які є факторами генерування та руйнування оцінки виробничих запасів.

Згідно з визначеною обліковою політикою, керівництво ВАТ «Запоріжсталь» самостійно розробляє систему та форми управлінського, у т.ч. первинного обліку, а також затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації. Рішення керівництва по затвердженню спеціалізованих (внутрішньовідомчих) форм управлінського обліку на ВАТ «Запоріжсталь» оформляється відповідним наказом по підприємству.

Удосконалення облікових передумов реалізації вказаних принципів дозволить привести чинну систему бухгалтерського обліку у відповідність до потреб процесу оцінки виробничих запасів підприємства на основі використання облікової інформації.

Для забезпечення достовірності обліку виробничих запасів необхідно розробити та запропонувати на ВАТ «Запоріжсталь» модель організації внутрішнього аудиту виробничих запасів. Стандарт проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь» представлено в табл. 2.

Таблиця 2

**Стандарт внутрішнього аудиту виробничих запасів на
ВАТ «Запоріжсталь» (розроблено автором)**

Мета аудиту — підтвердити законність господарських операцій щодо виробничих запасів та правильність відображення їх в обліку	
1. Планування та визначення внутрішнього аудиторського підходу до виробничих запасів	
2. Внутрішня аудиторська програма тестів з перевірки виробничих запасів	
2.1	Перевірка наявності документації по всіх господарських операціях з виробничими запасами згідно циклу обробки облікової інформації
2.2	Перевірка наявності та відповідності підписів на первинних документах з обліку виробничих запасів
2.3	Перевірка наявності всіх необхідних реквізитів в первинних документах з обліку виробничих запасів
2.4	Перевірка повноти закріплення виробничих запасів за матеріально-відповідальними особами
2.5	Наявність договорів про повну матеріальну відповідальність
2.6	Наявність наказу на призначення інвентаризаційної комісії підприємства
2.7	Перевірка: чи проводиться інвентаризація виробничих запасів у визначених законодавством випадках
2.8	Вибіркова інвентаризація виробничих запасів
2.9	Перевірка наявності виробничих запасів, які не використовуються на підприємстві
3. Завдання внутрішньої аудиторської перевірки виробничих запасів	
3.1	Встановити правильність віднесення активів підприємства до запасів згідно з П(С)БО 9 «Запаси»
3.2	Встановити забезпечення зберігання виробничих запасів і дотримання встановлених нормативів їх використання
3.3	Встановити дотримання основного принципу ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності

3.4	Встановити правильність визначення первісної (історичної) або чистої вартості реалізації виробничих запасів
3.5	Встановити повноту та правильність відображення в бухгалтерському обліку надходження виробничих запасів за їх напрямками
3.6	Встановити доцільність вибору підприємством методу списання виробничих запасів на витрати підприємства
3.7	Встановити правильність визначення вартості виробничих запасів, що вибули, за вибраним підприємством методом оцінки
3.8	Встановити правильність і повноту відображення в обліку господарських операцій з вибуття виробничих запасів
4. Джерела інформації для внутрішньої аудиторської перевірки виробничих запасів	
4.1	Наказ про облікову політику
4.2	Первинні документи з обліку виробничих запасів
4.3	Облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку виробничих запасів
4.4	Акти і довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати перевірки виробничих запасів
4.5	Звітність (Баланс (ф. № 1), примітки до фінансової звітності (ф. № 5))
5. Послідовність проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів	
5.1	встановлення забезпечення підприємства нормативними документами щодо прийому, обліку, зберігання й відпуску виробничих запасів
5.2	підготовча робота для проведення перевірки запасів (розробка програми внутрішньої аудиторської перевірки виробничих запасів)
5.3	ознайомлення з формою ведення обліку, з документообігом і процедурами обліку виробничих запасів
5.4	перевірка повноти виправлення помилок, що були виявлені попередньою перевіркою
5.5	встановлення правильності віднесення активів до виробничих запасів
5.6	забезпечення зберігання виробничих запасів
5.7	встановлення дотримання встановленого П(С)БО 9 порядку визначення первісної (історичної) або чистої вартості виробничих запасів
5.8	перевірка правильності та повноти відображення в бухгалтерському обліку надходження та вибуття виробничих запасів
5.9	правильність розподілу малоцінних і швидкозношуваних предметів (МШП) за групами
5.10	встановлення відповідності даних аналітичного та синтетичного обліку
5.11	повнота й достовірність відображення даних про наявність і рух виробничих запасів у звітності
6. Завершальний етап внутрішнього аудиту виробничих запасів	

В інформаційному аспекті внутрішній аудит на ВАТ «Запоріжсталь» слід визначати як інформаційну діяльність: об'єктом аудиту є інформація про стан ресурсів і характер процесів, засобом аудиту є методики контрольних дій (інформаційний ресурс) і, нарешті, результатом аудиту також є інформація (залежно від етапу аудиту - проміжна чи підсумкова).

Висновки. Враховуючи вищевикладене, вважаємо, що шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів дозволять працівникам на ВАТ «Запоріжсталь» якісно виконувати свої функції, впливати на роботу апарату управління, виявляти помилки в організації обігу документації з обліку виробничих запасів.

Запропонована концепція оцінки виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь» базується на побудові комплексної системи достовірного і своєчасного обліково-інформаційного забезпечення системи управління процесами визначення їх вартості.

Стандарт внутрішнього аудиту виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь» забезпечить достовірність бухгалтерського обліку виробничих запасів.

Список використаних джерел:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 // zakon.rada.gov.ua.
2. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів під заг. ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – [8-ме вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.
3. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: навч. посібник / Н.М. Ткаченко. - К.: Алерта, 2010. – 1080с.
4. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підручник / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Картбланш, 2002. – 628 с.
5. Гаценко О.П. Економічний словник бухгалтера / О.П. Гаценко, Л.І. Курило, М.М. Матюха, О.А. Марчак. – К.: АМУ, 2009. – 181с.
6. Ковалев В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / В.В. Ковалев, О.Н. Волкова. – М.: ПБОЮЛ, 2000. – 424 с.

Рецензент – д.е.н., професор Макаренко А. П.

УДК 637.1:339.137.2

ПІДВИЩЕННЯ РІВНЯ КОНКУРЕНТОСПРОМОЖНОСТІ МОЛОЧНОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ЗОВНІШНЬОМУ РИНКУ

Нагула Р.О., аспірант

Полтавська державна аграрна академія

В статті розглянуто різновиди інструментів оцінки рівня міжнародної конкурентоспроможності вітчизняного підприємства молокопереробної галузі. Проведено аналіз зовнішнього та внутрішнього середовищ підприємства, оцінку його конкурентоспроможності відносно іноземних конкурентів і запропоновано стратегії покращення його конкурентоспроможності на міжнародних ринках. Визначено головні проблеми виходу вітчизняних молокопереробних підприємств на зовнішні ринки, здійснено аналіз сучасного стану виробництва молока у світі.

***Ключові слова:** перспективи, проблеми, зовнішні ринки, конкурентоспроможність продукції, ринок молока, молочна галузь, молочна продукція, конкурентоспроможність підприємства, конкурентні переваги, конкурентна поведінка, конкурентоспроможність вітчизняних підприємств.*

Постановка проблеми. Глобальний розвиток економіки вимагає від ринку України нових стратегій та механізмів забезпечення конкурентоспроможності вітчизняних підприємств, в тому числі й молокопереробних, як на внутрішньому так і на зовнішньому ринках, які допомагають впроваджувати свої винаходи та продукцію у світове господарство.

Прагнення держави вийти на новий рівень економіки та забезпечення високих рівнів експорту, приводить до спрямування господарювання на європейські ринки та виходу української молочної продукції на зовнішні ринки