

УДК 657: 658.62

Ю. В. Подмешальська,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,
Запорізький національний університет, м. Запоріжжя
ORCID ID: 0000-0001-6353-4542
С. С. Бабак,
магістрант кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,
Запорізький національний університет, м. Запоріжжя
ORCID ID: 0000-0003-4012-7869

DOI: 10.32702/2306-6814.2021.22.83

ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ДЛЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ НА ПРОМИСЛОВОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

Yu. Podmeshalska,
PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting,
Analysis, Taxation and Audit, Zaporizhzhia National University, Zaporizhzhya
S. Babak,
Master's student of the Department of Accounting, Analysis, Taxation
and Audit, Zaporizhzhia National University, Zaporizhzhya

ACCOUNTING AND CONTROL OF PRODUCTION STOCKS FOR MANAGEMENT DECISIONS AT AN INDUSTRIAL ENTERPRISE

Облік виробничих запасів будується на підставі документального забезпечення підтвердження здійснення фактів і господарських операцій, а також відображення у бухгалтерському обліку руху виробничих запасів протягом звітного періоду. Правильно побудований документообіг запорука ефективної організації бухгалтерського обліку.

За результатами дослідження організації бухгалтерського обліку виробничих запасів для прийняття управлінських рішень визначене значення інформації бухгалтерського обліку для прийняття саме обґрунтованих управлінських рішень. Як результат проведених досліджень визначена яка саме інформація бухгалтерського обліку необхідна для прийняття управлінських рішень. Окремо наводиться перелік інформації бухгалтерського обліку виробничих запасів за джерелами їх утворення.

Запропонована Відомість надходження виробничих запасів від постачальників, яка узагальнює інформацію бухгалтерського обліку та виділяє витрати, які понесені при придбання виробничих запасів, надає управлінському персоналу статистичні дані для проведення аналітичних процедур при прийнятті управлінських рішень.

Запропонована Довідка про фактичні поставки виробничих запасів на певну дату, яка також узагальнює інформацію про надходження виробничих запасів по строкам поставки, по кількісним і якісним показникам виробничих запасів.

Визначені переваги оперограм для організації документообігу на підприємствах, запропоновані оперограми процедур надходження виробничих запасів та їх оприбуткування.

Запропоновано складання Відомості узагальнення інформації про рух виробничих запасів за даними бухгалтерського обліку, яка виконує контрольну функцію руху виробничих запасів.

Розглянуто методологічні аспекти проведення аудиту виробничих запасів. Запропоновано та обґрунтовано форми документального забезпечення проведення аудиторської перевірки виробничих запасів: Загальний план аудиторської перевірки, приклад питань для проведення тестування для оцінки системи внутрішнього контролю, програма аудиторської перевірки, робочі документи аудитора при виконанні аудиторських процедур.

Результати дослідження мають практичний аспект для суб'єктів підприємницької діяльності у вирішенні питань щодо організації бухгалтерського обліку виробничих запасів, забезпечення управлінського персоналу достовірною, корисною, оперативною інформацією для прийняття саме обґрунтованих ефективних управлінських рішень.

The organization of inventory accounting is built on the basis of documentary evidence of confirmation of the facts and business transactions, as well as reflection in the accounting of inventory movements during the reporting period. Properly constructed document flow is the key to effective accounting.

According to the results of the study of the organization of accounting of production stocks for management decisions, the value of accounting information for making well-founded management decisions is determined. As a result of the research, it is determined what accounting information is needed to make management decisions. The list of information of accounting of production stocks on sources of their formation is resulted separately.

The proposed Statement of inventories from suppliers, which summarizes the accounting information and identifies the costs incurred in the acquisition of inventories, provides management with statistics for analytical procedures in making management decisions.

The Certificate on actual deliveries of production stocks for a certain date which also generalizes the information on receipt of production stocks on terms of delivery, on quantitative and qualitative indicators of production stocks is offered.

The advantages of operograms for the organization of document circulation at the enterprises are determined, operograms of procedures of receipt of production stocks and their accounting are offered.

It is proposed to compile the Statement of generalization of information on the movement of inventories according to accounting data, which performs the control function of the movement of inventories.

Methodological aspects of the audit of inventories are considered. Proposed and substantiated forms of documentary support for the audit of inventories: General plan of the audit, an example of questions for testing to assess the internal control system, the audit program, working documents of the auditor in performing audit procedures.

The results of the study have a practical aspect for business entities in addressing issues related to the organization of inventory accounting, providing management with reliable, useful, operational information for making sound effective management decisions.

Ключові слова: бухгалтерський облік, виробничі запаси, аудит, управлінські рішення, первинні документи, оперативна інформація, звітна інформація, документообіг, графік документообігу.

Key words: accounting, inventories, audit, management decisions, primary documents, operational information, reporting information, document flow, document flow schedule.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Одним із основних завдань обліку суб'єктів господарювання є забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів достовірною, корисною, своєчасною інформацією. До внутрішніх користувачів передусім слід віднести управлінський персонал. Саме від ефективних управлінських рішень залежить ефективність підприємницької діяльності, а ефективність управлінських рішень залежить від необхідної для цього інформації, основним джерелом якої є бухгалтерський облік. Інформація бухгалтерського обліку використовується управлінським персоналом для аналізу фінансового стану, ефективності підприємницької діяльності, а також для обґрунтування прийняття управлінських рішень.

Виробничі запаси — це один із основних видів активів підприємницької діяльності від забезпечення, ефективного використання яких залежить ефективність діяльності. Виробничі запаси при використанні у виробництві перетворюються на матеріальні затрати — один із елементів операційних витрат, від оцінки яких залежить фінансовий результат діяльності. Оцінка виробничих запасів (первісна вартість, оцінка вибуття запасів, оцінка залишків запасів на кінець звітного періоду) впливає на інформацію фінансової звітності звітного періоду та на інформацію фінансової звітності наступного звітного періоду.

Організація бухгалтерського обліку виробничих запасів регламентована на законодавчо-нормативному

рівні, має методологічне забезпечення, вже відпрацьовану технологію відображення операцій з виробничими запасами в бухгалтерському обліку, а також затвержені форми первинних документів, облікових реєстрів.

Суб'єкти господарювання можуть організувати бухгалтерський облік відповідно до форми власності, видів підприємницької діяльності з урахуванням його ефективності. Але цього недостатньо для прийняття ефективних управлінських рішень тому, що інформацію бухгалтерського обліку можуть використовувати тільки ті, хто має необхідні знання з бухгалтерського обліку та вміє користуватися необхідною інформацією. Це означає, що управлінський персонал потребує інформацію, яка узагальнює інформацію бухгалтерського обліку або інформацію, яку необхідно отримати саме для прийняття управлінських рішень при управлінні виробничими запасами. Через відсутність видів такої інформації й виникає проблема в забезпеченні управлінського персоналу корисною, достовірною, своєчасною та оперативною інформацією. Для вирішення такої актуальної проблеми нами запропоновані пропозиції щодо організації бухгалтерського обліку виробничих запасів саме для прийняття ефективних управлінських рішень.

Важливе значення для ефективного використання виробничих запасів має контроль фактів і господарських операцій з виробничими запасами, обґрунтування прийнятих управлінських рішень. Аудит — це саме той вид контролю, який доступний всім суб'єктам господарювання. Суб'єкти господарювання можуть скористатися послугами зовнішнього аудиту або впровадити внутрішній аудит. Слід відмітити, що зараз мова йде не про аудит виробничих запасів в традиційній формі, а про аудит інформації бухгалтерського обліку для прийняття ефективних управлінських рішень і ці питання також нами досліджуються.

Вважаємо, що питання, пропозиції, які досліджуються в роботі щодо організації бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів для прийняття ефективних управлінських рішень є актуальними та можуть бути корисними у практичній діяльності суб'єктів підприємницької діяльності.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Питання бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів розглядаються провідними вченими, фахівцями з практичним досвідом роботи в бухгалтерському обліку та аудиті. Питання обліку та аудиту виробничих запасів розглянуті в наукових статтях, доповідях на конференціях такими відомими вченими як: М.Т. Білуха, Н.І. Дорош, С.В. Голов, С.Я. Зубілевич, Ф.Ф. Бутинець, С.О. Левицька, Н.М. Кулаковська, А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Ю.В. Подмешальська.

Крім наукових розробок з обліку та аудиту виробничих запасів, проблемні питання розглядаються у фахових виданнях у формі консультацій, відповідей на питання практикуючих бухгалтерів і аудиторів. Але питання саме організації обліку та аудиту виробничих запасів для прийняття управлінських рішень при управлінні виробничими запасами розглядаються в контексті висвітлення інших проблем з обліку та аудиту виробничих запасів. Тому вибраний напрямок дослідження є актуальним та потребує доопрацювання.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Організація бухгалтерського обліку виробничих запасів будується на підставі документального забезпечення підтвердження здійснення фактів і господарських операцій, а також відображення у бухгалтерському обліку руху виробничих запасів протягом звітного періоду. Правильно побудований документообіг запорука ефективної організації бухгалтерського обліку.

Інформація первинних документів та інших бухгалтерських документів відображається на рахунках обліку, в реєстрах обліку та узагальнюється у фінансовій звітності. Це означає, що інформація, яка є корисною для прийняття управлінських рішень документально зафіксована в бухгалтерських та інших документах. Але управлінський персонал цікавить саме інформація бухгалтерського обліку про виробничі запаси, а не технологія бухгалтерського обліку. Наприклад, при надходженні виробничих запасів на підприємство управлінському персоналу необхідна інформація про:

- виконання умов договору постачання виробничих запасів: дотримання термінів постачання, якість придбаних виробничих запасів, ціна отриманих виробничих запасів;
- своєчасність розрахунків;
- оприбуткування виробничих запасів у повному обсязі та в належний строк;
- визначення первісної вартості отриманих виробничих запасів;
- визначення додаткових витрат на придбання виробничих запасів, які включаються до первісної вартості виробничих запасів.

Інформацію про придбання запасів бухгалтерія надає управлінському персоналу в певні проміжки часу, наприклад за декаду, місяць, або після кожної поставки. Таким чином, управлінський персонал отримує, якщо у паперовому варіанті, то це декілька довідок, для зручності перевага надається електронному варіанту. Але головне питання полягає у тому, в якому вигляді надається ця інформація, якщо вона взагалі надається, чи не потребує витрачання додаткового часу для узагальнення та додаткової обробки.

Для прийняття управлінських рішень необхідні певні статистичні дані та подальші аналітичні процедури, саме аналіз дозволяє обґрунтувати ефективність управлінських рішень. Первісна вартість запасів впливає на витрати суб'єктів господарювання на їх придбання, і звісно, управлінський персонал, повинен зменшувати витрати на придбання виробничих запасів. Тому аналіз собівартості придбаних виробничих запасів надає змогу управлінському персоналу визначити основні фактори зменшення витрат на придбання виробничих запасів.

Пропонуємо форму довідки, для узагальнення інформації про отримані виробничі запаси від постачальників відповідно до договорів поставки (табл. 1).

Головне призначення запропонованої відомості — це узагальнення витрат на придбання виробничих запасів. Використання інформації запропонованої відомості управлінським персоналом позначиться на підвищенні ефективності управлінських рішень щодо забезпечення виробничими запасами підприємства. Використання запропонованої відомості дозволить значно скоротити час на здійснення контролю за поставками виробничих запасів від постачальників.

Таблиця 1. Відомість надходження виробничих запасів від постачальників

Постачальник	Номер договору	Відповідно договору			Собівартість запасів						Первісна вартість
		Дата надходження	К-сть	Ціна	Дата надходження	К-сть	Ціна	Податки та збори	ТЗВ	Інші витрати	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Вид запасів											

Таблиця 2. Довідка про фактичні поставки виробничих запасів

Постачальник	№ договору	План (К-сть /ціна)	Фактично (К-сть /ціна)	Відхилення			Наявність актів прийому по якості та кількості
				По строкам поставки	По кількості	По якості	
1	2	3	4	5	6	7	8
Вид виробничих запасів							

Таким чином, для виконання контрольних процедур управлінський персонал буде мати два документа: зведений план поставок і запропоновану відомість, яка вже містить необхідну інформацію про фактичні поставки запасів, тобто не буде необхідності витрачати час на збір додаткової інформації. Порівнюючи інформацію зведеного плану поставок і запропонованої відомості, пропонуємо узагальнену довідку (табл. 2).

Відповідно до потреб управлінського персоналу, подібні зведені відомості, що містять інформацію для прийняття управлінських рішень можуть бути самостійно розроблені та впровадженні в існуючу інформаційну систему підприємства.

Звісно, що управлінський персонал має свої форми документів для контролю поставок виробничих запасів від постачальників, але запропонована відомість складається на підставі саме документального підтвердження оприбуткування виробничих запасів, складається після оформлення прибуткового ордеру.

Відомість має контрольне значення: графа 4 відображає фактично оприбутковані виробничі запаси, показник цієї графи повинен співпадати з інформацією управлінського обліку надходження виробничих запасів відповідно до Зведеного плану поставок. Виявлені розбіжності повинні бути оперативним усунені. Таким чином, фактично отримані виробничі запаси підпадають під контроль як бухгалтерського обліку, так і управлінського, адже від правильності та достовірності визначення фактично одержаних виробничих запасів залежить правильність і достовірність інформації про рух виробничих запасів.

Основними елементами системи організації бухгалтерського обліку є документообіг, графік документообігу, оперограми. Для ефективного їх використання необхідно мати перелік первинних документів, облікових регістрів, інших документів, які використовуються в обліку виробничих запасів і на їх підставі розробляти графіки документообігу. В практичній діяльності графіки документообігу використовуються рідко, замінюючи їх схематичним відображенням процесів господарських операцій. Нами узагальнено процес заповнення прибуткового ордеру в загальній схемі обліку надходження виробничих запасів (рис. 1).

Але графік документообігу або оперограми процесу надходження виробничих запасів мають переваги перед схематичним відображенням процесу. Це, насамперед, поєднання відповідальних, їх прав і обов'язків при прийнятті виробничих запасів, послідовність процесу, перелік необхідних документів. Процес прийняття на склад виробничих запасів можна умовно поділити на два етапи: перший — це прийняття запасів, другий це — оформлення первинних документів, інших документів.

Основним первинним документом оприбуткування виробничих запасів є прибутковий ордер (форма № М-4), але слід зауважити, що зміст форми № М-4 потребує її зміни та доповнення. Як показав аналіз практичного використання форми № М-4, на діючих підприємствах при оформленні прибуткового ордеру долучають бухгалтера та співробітника відділу постачання для дооформлення прибуткового ордеру. При цьому не вказують конкретно, яку саме інформацію вони узгоджують чи якою інформацією доповнюють прибутковий ордер, також не вказують інші права і обов'язки цих осіб при оформленні прибуткового документу. Якщо бухгалтер і відповідальний співробітник наділені правом дооформлення ордеру, необхідно визначити інформацію, яку вони доповнюють, коригують та їхній підпис в документі.

Але сама форма цього не передбачає, тому виникає необхідність доповнення форми № М-4 інформацією, що бухгалтер та відповідальний співробітник відділу постачання дійсно причетні до оформлення прибуткового ордеру. Законодавство України дозволяє вносити зміни у типові форми первинних документів, не порушуючи вимог законодавства.

Складаючи оперограми процесу документального оформлення надходження виробничих запасів слід мати на увазі, що сам процес складається з оформлення основного первинного документа — прибуткового ордеру, здійснення необхідних записів у документах складського обліку, а також у відображенні інформації про надходження виробничих запасів на рахунках синтетичного та аналітичного обліку, регістрах обліку. При складанні оперограм необхідно це враховувати та прийняти рішення: чи поєднати всі етапи в одній оперограмі, чи розробити їх для кожного етапу. Нами запропонована оперограма, яка охоплює всі процедури документаль-

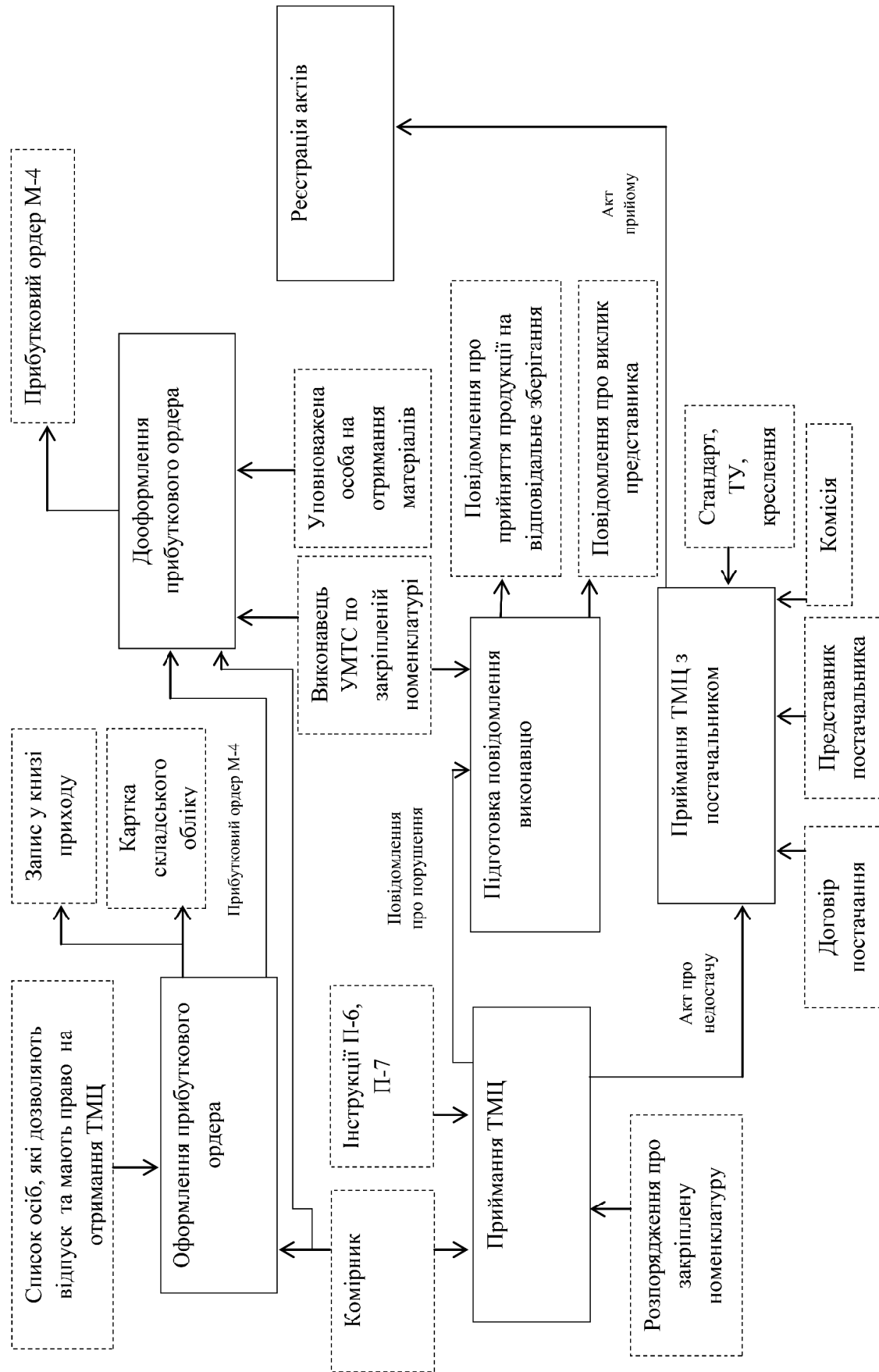


Рис. 1. Система формування інформації при надходженні виробничих запасів на промислового підприємстві

Таблиця 3. Оперограма процедур прийому виробничих запасів на склад

№	Процедури	Члени комісії	Комірник	Відповідальні за поставку відділу постачання	Представник постачальника	Бухгалтер
1	2	3	4	5	6	7
Прийом виробничих запасів на склад						
1.	Перевірка отриманих виробничих запасів за кількістю відповідно до договору поставки, рахунку фактури			X		
2.	Приймання виробничих запасів по якості	X	X			
3.	Повідомлення постачальнику про порушення умов поставки			X	X	
4.	Повідомлення постачальнику про прийняття виробничих запасів на відповідальне зберігання			X	X	
5.	Документальне оформлення передачі виробничих запасів на відповідальне зберігання	X	X			X
6.	Перевірка достовірності, правильності оформлення супутніх документів	X	X			
7.	Оформлення акту поставки неякісних виробничих запасів, недостатньої кількості, інших порушень		X	X	X	
8.	Складання актів прийняття виробничих запасів по кількості і якості	X	X		X	
9.	Реєстрація акту прийому виробничих запасів		X			

ного оформлення надходження запасів на підприємство.

Пропонуємо форми оперограм процесу надходження виробничих запасів та документального оформлення процесу надходження запасів (табл. 3—4).

Запропонована оперограма визначає послідовність процедур, які необхідно здійснити у процесі отримання виробничих запасів від постачальників, виконавців цих процедур.

Наведені оперограми мають загальні процедури, які виконуються при оформленні факту надходження та оприбуткування запасів, але їх можна розширити, включаючи повний перелік дій кожної особи при прийомі виробничих запасів та оформленні документів в залежності від облікової політики та практики оприбуткування виробничих запасів суб'єктами господарювання.

Оприбутковані виробничі запаси відображаються на

синтетичних і аналітичних субрахунках рахунках бухгалтерського обліку виробничих запасів, для цього суб'єктам господарювання необхідно скласти Робочий план рахунків, який теж є елементом організації бухгалтерського обліку.

Управління виробничими запасами передбачає прийняття управлінських рішень для їх ефективного використання протягом їх "життєвого циклу": надходження виробничих запасів; використання виробничих запасів; руху виробничих запасів протягом звітного періоду; визначення залишків виробничих запасів на кінець звітного періоду. І на кожному етапі руху виробничих запасів управлінському персоналу необхідна оперативна інформація про виробничі запаси. Управлінський персонал повинен розуміти, яку саме інформацію про стан виробничих запасів має система бухгалтерського обліку, джерела утворення інформації, яка інфор-

Таблиця 4. Оперограма процедур документального оформлення надходження виробничих запасів

№	Процедури	Комірник	Відповідальні за поставку відділу постачання	Бухгалтер
1	2	3	4	5
1.	Здійснення запису у книгу надходження виробничих запасів	X		
2.	Оформлення картки складського обліку	X		
3.	Оформлення прибуткового ордеру	X	X	X
4.	Відображення оприбуткування виробничих запасів в аналітичному обліку	X		X
5.	Відображення оприбуткування виробничих запасів на синтетичних рахунках, субрахунках бухгалтерського обліку виробничих запасів			X
6.	Відображення оприбуткування виробничих запасів у регістрах обліку			X
7.	Узагальнення інформації про надходження виробничих запасів в установлені терміни	X	X	X

Таблиця 5. Інформація бухгалтерського обліку про надходження виробничих запасів

Джерело інформації 1	Інформація 2
Рахунок фактура	- Ціна; - кількість; - сума ПДВ
Супровідні документи на поставку запасів: товарно-транспортна накладна, акт виконаних робіт, інші	- Витрати на доставку; - прямі витрати на доведення виробничих запасів до придатного стану для використання; - витрати на тару - сума сплачених податків і зборів
Акт прийому запасів по якості	- Якість отриманих виробничих запасів
Акт прийому запасів по кількості	- Фактична кількість отриманих виробничих запасів
Прибутковий ордер (форма № М-4)	- Первісна вартість отриманих виробничих запасів - кількість отриманих виробничих запасів; - синтетичні, аналітичні рахунки, субрахунки для обліку виробничих запасів за їх призначенням
Картка складського обліку матеріалів (форма № М-12)	- Інформація про надходження та рух виробничих запасів
Книга обліку придбання	- Перелік отриманих виробничих запасів від постачальників; - вартість отриманих виробничих запасів
Синтетичні рахунки обліку запасів	За дебетом рахунка відображається: - залишок виробничих запасів на початок періоду; - надходження виробничих запасів; - сальдо рахунка відображає залишок виробничих запасів на певну дату
Регістри обліку (журнали, відомості)	- Вартість отриманих виробничих запасів; - розрахунки з постачальниками; - розрахунки за іншими операціями по придбанню виробничих запасів
Оборотна відомість	- Залишки виробничих запасів на початок періоду; - надходження виробничих запасів за період; - залишки виробничих запасів на кінець наступного періоду
Баланс	- Залишок виробничих запасів на кінець звітної періоду

мація потрібна протягом звітної періоду та на кінець звітної періоду.

Для здійснення ефективного забезпечення управлінського персоналу достовірною інформацією про надходження запасів, яка відображається в обліку на підставі первинних документів, облікових реєстрів і фінансовій звітності нами узагальнені джерела інформації та їх зміст (таблиця 5).

На підставі загального переліку облікової інформації, яка формується в бухгалтерському обліку при надходження виробничих запасів на підприємство управлінський персонал приймає рішення, яку саме інформацію, в якій формі, в які терміни її необхідно отримати від бухгалтерії.

Для управління виробничими запасами важливе значення має інформація про їх рух та оперативна інформація про залишки виробничих запасів на певну дату. На підприємствах комірники складають звіти про рух виробничих запасів, які саме й відображають зміни у

виробничих запасах. Пропонуємо для узагальнення інформації та контролю за рухом виробничих запасів форму документа (відомості), який буде мати інформаційне наповнення щодо достовірності руху виробничих запасів (табл. 6).

Пропонуємо відомість складати після отримання бухгалтерією Звіту про рух виробничих запасів та проводити контрольні процедури щодо достовірності інформації. Інформацію про рух виробничих запасів бухгалтер узагальнює на підставі інформації первинного документу — картки складського обліку матеріалів. Таким чином буде здійснюватися декілька важливих контрольних процедур, а саме:

- перевірка достовірності інформації картки складського обліку матеріалів;
- перевірка правильності відображення руху виробничих запасів протягом періоду;
- перевірка правильності обліку виробничих запасів у місцях зберігання та використання.

Таблиця 6. Відомість узагальнення інформації про рух виробничих запасів за даними бухгалтерського обліку (у кількісному вимірі)

Найменування виробничих запасів	Залишок на початок періоду	Надійшло	Використані протягом періоду	Забраковані	Залишок на кінець періоду за даними бухгалтерського обліку	Залишок на кінець періоду за дані Звіту про рух виробничих запасів за даними	Відхилення
1	2	3	4	5	6	7	8
Цех 1							
Цех 2							
Склад							

Таблиця 7. Відмінності запропонованого Загального плану проведення аудиту виробничих запасів від вживаних

Особливості запропонованого плану	Варіанти використання у практичній діяльності
Назва документа: - Загальний план проведення аудиторської перевірки	Назва документа: - План проведення аудиту; - Програма аудиту
Визначення етапів	Етапи не визначаються
Назва і кількість етапів: - чотири етапи	Назва і кількість етапів: - різняться: два, три
Назва першого етапу: - організаційно – методологічний	Назва першого етапу: - підготовчий; - перший; - етап ознайомлення з бізнесом клієнта
Окремо виділяється: - етап фактичної перевірки	Відсутній етап фактичної перевірки: - як одна із аудиторських процедур в ході проведення аудиту
Назва етапу: - основний	Назва етапу: - не виділяється; - інші назви
Назва етапу: - заключний	Назва етапу: - не виділяється; - узагальнюючий; - заключні процедури
Зміст основного етапу: - виконання аудиторських процедур відповідно до затвердженої Програми аудиторської перевірки	Зміст основного етапу: - визначаються аудиторські процедури в повному або скороченому вигляді
Визначення мети і завдань кожного етапу аудиторської перевірки	Не визначаються. Наводяться процедури, які необхідно здійснити на кожному етапі

При правильному та достовірному відображенні руху виробничих запасів графі 6 і графі 7 повинні співпадати, якщо ні, то значить виникла помилка, яку необхідно виявити, тобто перевірити інформацію всіх граф. Але якщо використовувати запропоновані вище Відомості, то це зменшує кількість інформації для перевірки, тому що інформація про фактично одержані виробничі запаси вже пройшла контроль та не потребує перевірки.

Запропоновані документи — це приклад, яким чинно можливо узагальнювати облікову інформацію про стан виробничих запасів для прийняття управлінських рішень та підвищити систему внутрішнього контролю. Узагальнення облікової інформації про надходження виробничих запасів, їх використання, визначення залишків виробничих запасів на певну дату має на меті забезпечити управлінський персонал достатньою, корисною, оперативною інформацією для складання бюджетів: придбання виробничих запасів; використання виробничих запасів; очікуваних витрат за придбані виробничі запаси.

Придбання виробничих запасів — це завжди витрати для суб'єктів господарювання. Головна задача управлінського персоналу це зменшення витрат на їх придбання, а бухгалтерії — надання необхідної, оперативної, достовірної інформації.

Організація бухгалтерського обліку визначає права та обов'язки робітників облікового апарату та головне — їх контрольні функції, які необхідно здійснювати відповідно до внутрішніх Положень про організацію бухгалтерського обліку на підприємстві. Від виконання контрольних процедур залежить достовірність облікової інформації, своєчасне виявлення порушень, помилок, що впливає на достовірність фінансової звітності.

Для отримання впевненості у достовірності облікової інформації та фінансової звітності керівники суб'єктів господарювання замовляють аудит виробничих запасів, і як правило, надають перевагу зовнішньо-

му аудиту, який проводиться відповідно до договору на проведення аудиту.

Для проведення аудиту виробничих запасів аудитор має певний перелік документального забезпечення проведення аудиту.

Для проведення аудиту виробничих запасів необхідно чітко визначити мету та завдання аудиту, від яких залежить час проведення аудиту, від часу проведення аудиту залежить якість перевірки. Для якісного проведення аудиту виробничих запасів, наприклад, відповідно до рахунків обліку виробничих запасів, необхідно значно більше часу, який обмежується вартістю аудиторських послуг. Доцільно проводити аудит виробничих запасів, визначаючи наприклад:

- окремі види виробничих запасів;
- основні господарські операції з руху виробничих запасів за якими визначається первісна вартість запасів при їх надходженні, переоцінка запасів, використання запасів;
- достовірність інформації бухгалтерського обліку, яка відображається у первинних документах, узагальнюється в облікових регістрах;
- складського обліку виробничих запасів;
- достовірність інформації про виробничі запаси у фінансовій звітності.

Нами пропонується розглянути методологічні аспекти проведення зовнішнього аудиту виробничих запасів на промисловому підприємстві.

Мета аудиту виробничих запасів — перевірка законності, достовірності, правильності відображення інформації про виробничі запаси у бухгалтерському обліку, яка використовується управлінським персоналом для прийняття ефективних управлінських рішень.

Після укладання договору на проведення аудиту виробничих запасів складається Загальний план проведення аудиту, в якому визначаються:

- етапи аудиторської перевірки;
- мета та завдання аудиторської перевірки для кожного етапу;

Таблиця 8. Загальний план аудиторської перевірки виробничих запасів

№ з/п	Етапи перевірки	Мета	Завдання	Термін	Виконавець
1	2	3	4	5	6
1.	Організаційно-методологічний	Визначити стратегію аудиторської перевірки, відповідно до організаційно-методологічного забезпечення аудиторської перевірки з урахуванням суттєвості та аудиторського ризику	<i>Вирішити:</i> - організаційні питання; - питання методичного забезпечення проведення перевірки. Провести оцінку внутрішнього контролю організації бухгалтерського обліку. <i>Визначити:</i> - метод аудиторської перевірки; - методичні прийоми аудиторської перевірки - рівень суттєвості; - аудиторський ризик. <i>Розробити</i> Програму аудиторської перевірки		
2	Фактичної перевірки	Отримати впевненість про достовірність бухгалтерського обліку виробничих запасів після документального підтвердження їх наявності, стану та оцінки	Перевірити достовірність документального підтвердження стану, наявності та оцінки виробничих запасів		
3	Основний	Отримати достатні аудиторські докази про достовірність бухгалтерського обліку виробничих запасів	Виконати аудиторські процедури відповідно до Програми аудиту, оформити робочі та підсумкові документи		
4	Заключний	На підставі отриманих аудиторських доказів висловити думку про достовірність бухгалтерського обліку виробничих запасів	Провести аналіз і узагальнення результатів перевірки. скласти аудиторський звіт. Оформити Акт виконаних робіт		

Таблиця 9. Тест для оцінки системи внутрішнього контролю

№	Зміст питання	Варіанти відповіді		Інформація відсутня	Примітки
		Так	Ні		
1	2	3	4	5	6
1.	Чи ознайомлені Ви з основними методологічними принципами обліку виробничих запасів відповідно до Наказу про облікову політику?				
2.	Чи проводяться на підприємстві раптові інвентаризації виробничих запасів?				
3.	Чи розроблений графік документообігу?				
4.	Чи задовольняє Вас зміст типових первинних документів з обліку виробничих запасів?				
5.	Чи встигаєте Ви виконувати бухгалтерські процедури відповідно до своїх обов'язків за робочий день?				
6.	Чи надаєте Ви управлінському персоналу необхідну інформацію?				
7.	Чи доводиться Вам витрачати додатковий час для підготовки інформації для управлінського персоналу?				
8.	Чи є форми документів для узагальнення інформації бухгалтерського обліку виробничих запасів для передачі її управлінському персоналу?				
9.	Чи дієва система внутрішнього контролю на підприємстві?				
10.	Чи здійснюєте Ви контрольні процедури у своїй роботі?				
11.	Чи задовольняє Вас програма бухгалтерського обліку, яка діє на підприємстві?				
12.	Чи проводяться перевірки достовірності інформації синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів?				
13.	Чи є у Вас доступ до законодавчо-нормативної бази з обліку виробничих запасів?				
14.	Чи здійснюється контроль використання виробничих запасів за видами й місцем їх виникнення ?				
15.	Чи проводять контрольні процедури щодо достовірності та повноти оприбуткування виробничих запасів?				
16.	Чи виявлені факти поставки бракованих виробничих запасів від постачальників протягом звітного періоду?				
17.	Сума ПДВ включається у первісну вартість виробничих запасів?				
18.	Облік ТЗВ при надходженні виробничих запасів ведеться на окремому субрахунку?				
19.	Чи задовольняє Вас організація документального забезпечення обліку виробничих запасів?				
20.	Чи проводилася переоцінка виробничих запасів у звітному періоді?				
21.	Чи проводяться додаткові контрольні процедури перевірки достовірності інформації регістрів обліку перед складанням фінансової звітності?				

Таблиця 10. Програма аудиту бухгалтерського обліку виробничих запасів для прийняття управлінських рішень

№	Перелік аудиторських процедур	Аудиторські докази	Індекс робочого документа	Примітки
1	2	3	4	5
1.	Перевірка методологічних принципів формування інформації про виробничі запаси у бухгалтерському обліку відповідно до законодавчо-нормативних документів	Законодавчо-нормативні матеріали, Наказ про облікову політику, Положення про організацію бухгалтерського обліку, інші внутрішні документи	РД-1	
2.	Перевірка достовірності залишку виробничих запасів на початок звітного періоду, відображених у Балансі у складі запасів	Баланс, Головна книга, оборотна відомість	РД-2	
3.	Перевірка повноти відображення надходження виробничих запасів від джерел їх надходження	Первинні документи, договори, розрахункові документи	РД-3	
4.	Перевірка достовірності відображення надходження виробничих запасів від постачальників	Договори, рахунки-фактури, Акт прийому, Прибуткові ордери	РД-4	
5.	Перевірка достовірності та правильності визначення первісної оцінки виробничих запасів, отриманих від постачальників	Договори, Рахунки-фактури, супровідні документи, Прибуткові ордери	РД-5	
6.	Перевірка достовірності та правильності визначення первісної оцінки виробничих запасів, отриманих іншими шляхами (крім надходження від постачальників)	Договори, розрахункові документи, первинні документи	РД-6	
7.	Перевірка достовірності первісної вартості виробничих запасів списаних на виробництво готової продукції	Розрахункові документи, супровідні документи, довідка бухгалтерії	РД-7	
8.	Перевірка правильності визначення матеріальних затрат у складі фактичної собівартості готової продукції	Виробничий звіт, первинні документи, довідка бухгалтерії	РД-8	
9.	Перевірка достовірності визначення списаних виробничих запасів на адміністративні витрати	Первинні документи, накладні, синтетичні рахунки, довідка бухгалтерії	РД-9	
10.	Перевірка достовірності визначення списаних виробничих запасів на витрати на збут	Первинні документи, накладні, синтетичні рахунки, довідка бухгалтерії	РД-10	
11.	Перевірка достовірності визначення списаних виробничих запасів на інші операційні витрати	Первинні документи, накладні, синтетичні рахунки, довідка бухгалтерії	РД-11	
12.	Перевірка правильності й достовірності проведеної переоцінки виробничих запасів	Первинні документи, накладні, синтетичні рахунки, довідка бухгалтерії	РД-12	
13.	Перевірка документального оформлення повернення невикористаних або заміненіх виробничих запасів у кількісному вимірі	Первинні документи, Акти, довідки	РД-13	
14.	Перевірка достовірності оприбуткування виробничих запасів, які надходять до цеху транзитом.	Первинні документи, розрахункові документи, Акти прийому	РД-14	
15.	Перевірка контрольної процедури обліку списання виробничих запасів у кількісному вимірі	Картки складського обліку, оборотна відомість, зведений план видачі виробничих запасів	РД-15	
16.	Перевірка використання виробничих запасів на перспективу розвитку підприємства, на технічний розвиток	Зведений план поставок, кошторис на виконання	РД-16	
17.	Перевірка стану залишків виробничих запасів по підприємству за певний період	Звіт про рух виробничих запасів за видами запасів, руху виробничих запасів по складам, цехам, картки складського обліку	РД-17	
18.	Зустрічна перевірка розрахунків з постачальниками виробничих запасів	Дані синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з постачальниками	РД-18	
19.	Перевірка правильності визначення ТЗВ та його включення до первісної вартості виробничих запасів	Транспортна накладна, довідка-розрахунок бухгалтерії, первинні документи	РД-19	
20.	Перевірка достовірності визначення залишків виробничих запасів на кінець періоду	Головна книга, оборотна відомість, Баланс	РД-20	

— терміни кожного етапу;

— відповідальні за проведення кожного етапу організації та проведення аудиту.

Форма та зміст Загального плану мають довільну форму, а тому й розподіл на певні етапи також різняться в практичній діяльності аудиторів. Пропонуємо одну із форм Загального плану проведення аудиту виробничих запасів (табл. 7).

Вважаємо, що головна мета Загального плану аудиторської перевірки це розподіл аудиторської перевірки на етапи перевірки з визначенням саме мети й завдань кожного етапу, а не встановлення певних аудиторських процедур. У таблиці 8 наведено приклад Загального плану аудиторської перевірки виробничих запасів.

Одним із основних завдань аудиторської перевірки виробничих запасів на підготовчому етапі є оцінка сис-

теми внутрішнього контролю організації бухгалтерського обліку виробничих запасів. Тестування робітників облікового апарату є одним із засобів такої оцінки. Приклад питань, які пропонуються для проведення оцінки організації бухгалтерського обліку й системи внутрішнього контролю наведено в таблиці 9.

Метою аудиту організації бухгалтерського обліку виробничих запасів для прийняття управлінських рішень є встановлення достовірності інформації бухгалтерського обліку виробничих запасів щодо визначення первісної вартості виробничих запасів, щодо руху виробничих запасів, повноти відображення виробничих запасів в узагальнюючих документах, облікових регістрах, фінансовій звітності.

У ході аудиторської перевірки, аудитор здійснює аудиторські процедури відповідно до Програми ауди-

Таблиця 11. Робочий документ РД-3. Перевірка повноти відображення надходження виробничих запасів в залежності від джерел їх надходження

№	Шляхи надходження	Найменування матеріалів	За даними аудитора		За даними обліку			Відхилення (К-сть/ первісна вартість)
			К-сть (один. вим.)	Первісна вартість (грн)	Субрахунок	К-сть (один. вим.)	Первісна вартість (грн)	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Придбані за плату							
2.	Виготовлені власними силами							
3.	Внесені в Статутний капітал							
4.	Отримані безоплатно							
5.	Придбані в результаті обміну							

Таблиця 12. Робочий документ РД-4. Перевірка достовірності відображення надходження виробничих запасів від постачальників

№	Постачальник	Відповідно до Акту прийому		Відповідно до первинного документу			Відхилення
		Дата поставки	К-сть	Дата оприбуткування	Номер прибуткового ордеру	К-сть	
1	2	3	4	5	6	7	8
Найменування виробничих запасів							

Таблиця 13. Робочий документ РД-7. Перевірка достовірності визначення первісної вартості виробничих запасів списаних на виробництво готової продукції

Найменування виробничих запасів	Вартість фактичних витрат, які входять в первісну вартість, (грн)			Первісна вартість (грн)		Відхилення
	Ціна (грн) відповідно до рахунку-фактури	ТЗВ	Інші фактичні витрати	За даними обліку	За даними аудиту	
1	2	3	4	5	6	7

Таблиця 14. Робочий документ РД-15. Перевірка контрольної процедури обліку списання виробничих запасів в кількісному вимірі

Найменування виробничих запасів	Картка складського обліку		Зведений план видачі виробничих запасів		Оборотна відомість		Відхилення	
	Дата запису	К-сть	Дата	К-сть	Дата	К-сть	По даті	По кількості

Таблиця 15. Робочий документ РД-17. Перевірка стану залишків виробничих запасів по підприємству за певний період

Найменування виробничих запасів	За даними звіту «Рух виробничих запасів за період»				За даними аудиту			
	Залишок на початок періоду	Надійшло	Списані	Залишок на кінець періоду	Залишок на початок періоду	Надійшло	Списані	Залишок на кінець періоду
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Виявлені відхилення								
Найменування виробничих запасів	За результатами перевірки (гр.9)	Картка складського обліку	Регістр синтетичного обліку	Регістр аналітичного обліку	Примітки			

торської перевірки. Програма аудиторської перевірки складається в довільній формі, пропонуємо один із варіантів такої програми (табл. 10—16).

У запропонованій Програмі аудиторської перевірки виробничих запасів для прийняття управлінських рішень увага приділена саме перевірці інформації бухгалтерського обліку виробничих запасів, яка необхідна управлінському персоналу для прийняття управлінських рішень. Від достовірності інформації залежить прийнят-

тя рішення, тому аудит надає впевненості управлінському персоналу для обґрунтування прийнятих управлінських рішень.

Якість аудиторської перевірки залежить від якісного виконання аудиторських процедур, метою яких є отримання аудиторських доказів про достовірність інформації бухгалтерського обліку. Для підтвердження виконання аудиторської процедури аудитором складається Робочий документ, за яким і визначається якість пере-

Таблиця 16. Робочий документ РД—18. Зустрічна перевірка розрахунків з постачальниками виробничих запасів

Постачальник	Найменування виробничих запасів	За даними обліку			Підтверджена постачальниками			Відхилення К-сть/ Ціна
		Дата поставки	К-сть	Ціна (грн)	Дата поставки	К-сть	Ціна (грн)	

вірки. Тому розробка Робочого документу по формі та змісту має важливе значення. Пропонуємо зразки Робочих документів (табл. 11—16).

ВИСНОВКИ

За результатами дослідження організації бухгалтерського обліку виробничих запасів для прийняття управлінських рішень визначене значення інформації бухгалтерського обліку для прийняття саме обґрунтованих управлінських рішень. Як результат проведених досліджень визначена яка саме інформація бухгалтерського обліку необхідна для прийняття управлінських рішень. Окремо наводиться перелік інформації бухгалтерського обліку виробничих запасів за джерелами їх утворення.

Запропонована Відомість надходження виробничих запасів від постачальників, яка узагальнює інформацію бухгалтерського обліку та виділяє витрати, які понесені під час придбання виробничих запасів, надає управлінському персоналу статистичні дані для проведення аналітичних процедур при прийнятті управлінських рішень.

Запропонована Довідка про фактичні поставки виробничих запасів на певну дату, яка також узагальнює інформацію про надходження виробничих запасів по строкам поставки, по кількісним і якісним показникам виробничих запасів.

Визначені переваги оперограм для організації документообігу на підприємствах, запропоновані оперограми процедур надходження виробничих запасів та їх оприбуткування.

Запропоновано складання Відомості узагальнення інформації про рух виробничих запасів за даними бухгалтерського обліку, яка виконує контрольну функцію руху виробничих запасів.

Розглянуті методологічні аспекти проведення аудиту виробничих запасів. Запропоновані та обґрунтовані форми документального забезпечення проведення аудиторської перевірки виробничих запасів: Загальний план аудиторської перевірки, приклад питань для проведення тестування для оцінки системи внутрішнього контролю, програма аудиторської перевірки, робочі документи аудитора під час виконання аудиторських процедур.

Результати дослідження мають практичний аспект для суб'єктів підприємницької діяльності у вирішенні питань щодо організації бухгалтерського обліку виробничих запасів, забезпечення управлінського персоналу достовірною, корисною, оперативною інформацією для прийняття саме обґрунтованих ефективних управлінських рішень.

Література:

1. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Подмешальська Ю.В., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2018. 602 с.
 2. Меліхова Т.О., Чакалова Н.С., Мисливка К.А. Удосконалення обліку доходів від реалізації товарів, як інструмент ефективного управління підприємством.

Ефективна економіка. 2019. № 2. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6888> (дата звернення: 11.11.2020). DOI: 10.32702/2307-2105-2019.2.38.

3. Подмешальська Ю.В., Парнюк О.В. Документальне забезпечення обліку товарних запасів на підприємстві. Агросвіт. 2020. № 22. С. 97—104. DOI: 10.32702/2306-6792.2020.22.97.

4. Подмешальська Ю.В., Понякіна К.Ю. Облік та аудит виробничих витрат на підприємстві. Інвестиції: практика та досвід. 2020. № 23. С. 64—70. DOI: 10.32702/2306-6814.2020.23.64

References:

1. Makarenko, A.P. Melikhova, T.O. Podmeshalska, Y.V. and Chakalova, N.S. (2018), Bukhgalters'kyu oblik [Accounting], ZDIA, Zaporizhzhya, Ukraine.

2. Melikhova, T. O., Chakalova, N. S. and Myslyvka, K. A. (2019), "Improving the account of income from the implementation of goods, as a tool of effective management of the enterprise", *Efektivna ekonomika*, [Online], vol. 2, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6888> (Accessed 11 Nov 2020). DOI: 10.32702/2307-2105-2019.2.38.

3. Podmeshalska, Yu. and Parniuk, O. (2020), "Documentary accounting of inventories at the enterprise", *Agrosvit*, vol. 22, pp. 97—104. DOI: 10.32702/2306-6792.2020.22.97.

4. Podmeshalska, Yu. and Poniakina, K. (2020), "Accounting and audit of production costs at the enterprise", *Investytsiyi: praktyka ta dosvid*, vol. 23, pp. 64—70. DOI: 10.32702/2306-6814.2020.23.64.

Стаття надійшла до редакції 15.11.2021 р.

www.economy.nayka.com.ua

Електронне фахове видання

Ефективна
ЕКОНОМІКА

Виходить 12 разів на рік

**Журнал включено до переліку наукових фахових видань України з ЕКОНОМІЧНИХ НАУК (Категорія «Б»)
 Спеціальності – 051, 071, 072, 073, 075, 076, 292**

e-mail: economy_2008@ukr.net

тел.: (044) 223-26-28

(044) 458-10-73