

ДВНЗ «Донецький національний технічний університет»
Навчально-науковий індустріальний інститут
Кафедра менеджменту

«До захисту допущено»
Завідувач кафедри
_____ О.М. Лизунова
(підпис) (прізвище, ініціали)
« _____ » _____ 2020 рік

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

бакалавра
(освітній ступінь)

на тему: Організація обліку запасів на підприємстві (за матеріалами ПрАТ «Красноармійський Динасовський завод)

Виконала: студентка IV курсу, групи ОіПз-16і
(шифр групи)

Спеціальності 071 Облік і податкування
Ткачова Олександра Володимирівна

_____ (прізвище та ініціали) _____ (підпис)
Керівник: к.е.н., доц., доцент кафедри менеджменту, _____
Коваленко Ю.О. _____ (підпис)
(посада, науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)

Рецензент: головний бухгалтер _____
_____ (підпис)
(посада, науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)

Нормоконтролер: к.е.н., доц., доцент кафедри менеджменту
Табачкова Н.А. _____ (підпис)
(посада, науковий ступінь, вчене звання, прізвище та ініціали)

Засвідчую, що у цій дипломній роботі немає
запозичень з праць інших авторів без відповідних
посилань.

Студент _____
(підпис)

Покровськ – 2020 р.

ДВНЗ «Донецький національний технічний університет»
(повне найменування вищого навчального закладу)

Факультет Навчально-науковий індустріальний інститут

Кафедра менеджменту

Освітній ступінь бакалавр

Спеціальність 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва)

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Завідувач кафедри

О.М. Лизунова

« » 2020 року

ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТУ

Ткачовій Олександрі Володимирівні

(прізвище, ім'я, по батькові)

Тема проекту (роботи) «Організація обліку запасів на підприємстві (за матеріалами ПрАТ «Красноармійський Динасовський завод)»

керівник проекту (роботи): Коваленко Юлія Олександрівна, к.е.н., доцент
(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затверджені наказом по інституту від « 13 » квітня 2020 р. № 196

2. Термін здачі студентом закінченої роботи 01.06.2020 р.

3. Вихідні дані до роботи: нормативні документи, законодавчі акти, літературні джерела, періодичні видання, статистична звітність ПрАТ «Красноармійський Динасовський завод» тощо

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, що їх належить розробити): 1.Економіко-теоретичні аспекти обліку та контролю запасів підприємства; 2. Організація обліку та аналізу запасів підприємства на прикладі ПрАТ «Красноармійський Динасовський завод»; 3. Шляхи удосконалення обліку та контролю запасів на підприємстві.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): рисунок 1.1 - Схема запису в регістрах з обліку виробничих запасів із використанням журнально-ордерної форми обліку; рисунок 3.2 - Завдання аудиту виробничих запасів на підприємстві; рисунок 3.3 - Інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту виробничих запасів

6. Консультанти з проекту (роботи), із зазначенням розділів проекту, що їх стосуються

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

6. Дата видачі завдання 13.04.2020 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№	Назва етапів дипломного проекту (роботи)	Термін виконання етапів проекту (роботи)	Примітки
1	Вибір і затвердження теми дослідження	10.04.2020	
2	Складання завдання на виконання дипломної роботи, складання плану роботи	13.04.2020	
3	Вивчення економічної літератури з обраної теми роботи та написання першого розділу	31.04.2020	
4	Аналіз первинних документів, обліково-економічної інформації, бухгалтерської звітності з досліджуваної проблеми та написання другого розділу дипломної роботи	12.05.2020	
5	Розробка рекомендацій та заходів щодо удосконалення організацію обліку, аналізу та контролю які розглянуті в ракурсі обраної теми роботи та написання третього розділу дипломної роботи	25.05.2020	
6	Оформлення вступу, висновків, реферату, демонстраційних аркушів	28.05.2020	
7	Оформлення дипломної роботи та підписання її у нормоконтролера	29.05.2020	
8	Подання виконаної роботи на зовнішнє рецензування	01.06.2020	
9	Подання дипломної роботи на перевірку на плагіат	02.06.2020	
10	Попередній захист дипломної роботи, підписання дипломної роботи у завідувача кафедри та подання документів до ЕК	09.06.2020	

Студент

_____ О.В.Ткачова
(підпис) (прізвище та ініціали)

Керівник проекту (роботи)

_____ Ю.О. Коваленко
(підпис) (прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Ткачова О.В. Організація обліку запасів на підприємстві (за матеріалами ПрАТ «Красноармійський Динасовський завод) / Випускна кваліфікаційна робота на здобуття освітнього ступеня бакалавр за спеціальністю 071 Облік і оподаткування. – ННП ДВНЗ ДонНТУ, Покровськ, 2020.

В роботі досліджено теоретичні питання, нормативне регулювання та організацію бухгалтерського обліку запасів на підприємстві; проаналізовано основні показники діяльності, динаміку, структуру, ефективність використання виробничих запасів; надано рекомендації щодо організації обліку запасів за рахунок розширення аналітичних рахунків і удосконалення мети, завдань та етапів проведення аудиту виробничих запасів.

Ключові слова: ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ, НЕЗАВЕРШЕНЕ ВИРОБНИЦТВО, ГОТОВА ПРОДУКЦІЯ, ТОВАРИ, СИНТЕТИЧНИЙ ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ, АНАЛІТИЧНИЙ ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ, АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

ЗМІСТ

ВСУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІКО – ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА.....	7
1.1 Економічна сутність виробничих запасів та їх класифікація.....	7
1.2.Нормативно – правове регулювання ведення обліку та контролю запасів підприємства.....	12
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА НА ПРИКЛАДІ ПрАТ «КРАСНОАРМІЙСЬКИЙ ДИНАСОВСЬКИЙ ЗАВОД»	17
2.1. Загальна характеристика підприємства.....	17
2.2. Аналіз структури та динаміки виробничих запасів.....	19
2.3. Організація синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів.....	26
РОЗДІЛ 3.ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ	32
3.1. Удосконалення організації обліку виробничих запасів.....	32
3.2.Удосконалення методів аудиторського контролю виробничих запасів.....	40
ВИСНОВКИ.....	47
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	49
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми полягає в тому, що процес виробництва пов'язаний із споживанням великої кількості сировини і матеріалів, а також їх рухом на підприємстві. Бухгалтерський облік і контроль відображає рух виробничих запасів, а саме: використання, передання у виробництво, надходження, зберігання, або використання на інші цілі. Практично всі процеси господарської діяльності здійснюються завдяки руху виробничих запасів. Якщо їх бракує на будь-якій стадії кругообігу, то така ситуація призводить до порушення безперервності і ритмічності виробництва та обігу. Однак, якщо у підприємства є надлишки виробничих запасів то така ситуація веде до напруженості у постачанні виробничих запасів. Виробничі запаси є джерелом майбутніх доходів і прибутку підприємства, необхідним елементом в його діяльності. Основне завдання виробничих запасів полягає в тому, щоб перетворитися в грошові кошти, принести прибуток, тим самим, забезпечуючи процес відтворення.

Облік матеріальних ресурсів повинен забезпечувати контроль за своєчасністю постачання, норм виробничих запасів, виявити неоприбутковані товарно-матеріальні цінності, стежити за правильністю використання ресурсів, вчасно подавати необхідну інформацію для цілей управління. У зв'язку з цим бухгалтерського обліку і контролю належить провідна роль у забезпеченні збереження, раціонального та економного використання всіх видів матеріально-виробничих запасів.

Питання організації обліку та контролю виробничих запасів, а також їх вдосконалення висвітлені в роботах Ф.Ф. Бутинця, В.П. Завгороднього, В.В. Сопко, Л.К. Сук, П.Т. Саблука, Н.В. Чебанової, В.І. Єфименко, М.С. Пушкар, Н.М. Ткаченко, І.Б. Швець, І.А. Бондаревої та ін.

Організація ефективного процесу обліку та контролю над формуванням та рухом виробничих запасів підприємства має велике значення, і вимагає

розробки і впровадження нововведень із обліку виробничих запасів. З цього приводу в сучасній практиці обліку та контролю виробничих запасів існує багато невирішених питань.

Метою даної дипломної роботи є вивчення діючої системи обліку та контролю виробничих запасів на підприємстві, а також розробка заходів щодо удосконалення їх обліку та контролю.

Предмет дослідження: питання удосконалення організації бухгалтерського обліку та контролю виробничих запасів на підприємстві.

Об'єктом дослідження є ПАТ «Красноармійський Динасовий завод».

В дипломній роботі вирішувалися наступні завдання:

розглянути поняття виробничих запасів та види класифікації;

проаналізувати нормативно-правове забезпечення щодо регулювання виробничих запасів;

проаналізувати діючу систему обліку руху виробничих запасів на підприємстві;

проаналізувати організацію синтетичного і аналітичного обліку та систему контролю виробничих запасів;

запропонувати заходи щодо вдосконалення обліку та аудиторського контролю виробничих запасів на підприємстві.

Наукова новизна роботи: набули подальшого розвитку теоретико-методологічні положення щодо удосконалення організації обліку і аудиту запасів. Практичне значення дослідження: рекомендації щодо покращення організації бухгалтерського обліку та аудиту запасів на підприємстві

Для вивчення діючої системи обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві послужили законодавчі акти, що регламентують фінансово-господарську діяльність підприємств та організацій, нормативні документи, методичні та інструктивні матеріали з бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту, правила, стандарти аудиторської діяльності, дані бухгалтерської (фінансової) та внутрішньої звітності, первинні документи та облікові реєстри підприємства ПАТ «Красноармійський Динасовий завод».

РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІКО – ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Економічна сутність виробничих запасів та їх класифікація

Виробничі запаси, будучи частиною оборотного капіталу підприємства, разом з дебіторською заборгованістю, відносяться до повільно реалізованим активів, із середнім ризиком вкладень капіталу. Вони прямо пропорційно впливають на кінцеві результати господарської діяльності, оскільки займають найбільшу питому вагу в загальній структурі витрат підприємства. Виробничі запаси забезпечують безперебійний і безперервний процес господарської діяльності підприємства і є необхідним ресурсом для створення нової продукції. Тому, раціональне використання запасів є запорукою ефективної господарської діяльності підприємства, збільшення обсягів виробництва і отримання прибутку.

Отже, в цілях безперебійного і нормального функціонування виробництв, а також збільшення оборотності оборотних активів, на підприємстві повинна бути чітко організована обліково-аналітична робота по обліку та контролю виробничих запасів. Дослідження організації обліку виробничих запасів мають важливе значення для формування інформаційної бази при прийнятті управлінських рішень. Недосконалість системи організації обліку виробничих запасів має суттєве значення для одержання керівництвом достовірної і вчасної інформації. Вперше поняття «запаси» з'явилося у вітчизняній літературі із розробкою положень стандартів бухгалтерського обліку. До появи вказаних нормативних документів замість поняття «запаси» вживалися терміни: «матеріальні ресурси», «виробничі ресурси» та ін.

Визначення поняття «запаси» наведено у таких нормативних документах як Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»,

П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 2 «Баланс», П(С)БО 16 «Витрати», Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, План рахунків Бухгалтерського обліку.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» розглядає поняття активів підприємства, як ресурси, контрольовані підприємством внаслідок минулих подій, використання яких як очікується призведе до отримання економічних вигод у майбутньому внаслідок будь-якого використання такого запасу [1].

В П(С)БО 9 «Запаси» відповідно до п. 4 «запаси визначаються як активи, що 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» [2].

Згідно П(С)БО 2 «Баланс» під виробничими запасами розуміють засоби виробництва, що надійшли на підприємство і ще не використовуються у виробничому процесі [3].

В П(С)БО 16 «Витрати» згідно п. 12 визначено, що «вартість сировини, основних матеріалів, що становлять основу виготовленої продукції, придбаних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних речовин» [4].

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів розкривають сукупний склад запасів для цілей бухгалтерського обліку: сировина основна та допоміжна, матеріали, паливо, запасні частини, МШП, НЗВ, ГП, товари у вигляді матеріальних цінностей, що призначені для перепродажу, поточні біологічні активи. Проте термін «виробничі запаси» відсутній. Розкривається порядок формування первісної вартості запасів, методи оцінки запасів при їх вибутті [5].

В літературі зустрічається багато трактувань поняття «запаси», «виробничі запаси». Аналіз літературних джерел дозволяє стверджувати, що

виробничі запаси є досить складною категорією, яка по-різному тлумачиться науковцями. Проте в усіх трактування зустрічається визначення матеріальної основи виробничих запасів: «предмети праці», «актив», «матеріальні цінності», «сировина, матеріали». Найбільш поширені трактування поняття «запаси» наведені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 - Трактування поняття «запаси», «виробничі запаси» в літературних джерелах

Автор	Визначення
Ф.Ф. Бутинець	Під запасами розуміються «всі товарно-матеріальні цінності, якими підприємство володіє на певну дату, незалежно від місця їх знаходження». Отже, в основі цього визначення лежить право власності на запаси, що поєднує в собі такі обов’язкові елементи, як володіння, користування та розпорядження ними [6].
В.В. Сопко	До запасів, що використовуються у комерційній діяльності, відноситься готова продукція виробничої сфери (сільськогосподарської, промислової, будівельної), яка купується комерційними підприємствами з метою продажу [7].
П.С. Безруких	Під виробничими запасами розуміють різні речові елементи виробництва, що використовуються як предмети праці у виробничому та іншому господарських процесах [8]
Г.В. Нашкерська	Запаси – це оборотні активи підприємства, які використовуються переважно в одному операційному циклі діяльності підприємств або в період до одного року [9].
В.А. Савкович	Запаси – це все те, на що є попит, але все, що сьогодні виключено з виробничого або особистого споживання; всі матеріальні, фінансові, трудові та інші ресурси, які нині не використовуються [10]
В.В. Ковальов	Виробничі запаси є частиною оборотних засобів підприємства. До їх складу входять сировина, матеріали, незавершене виробництво, готова продукція та товари для перепродажу [11]
Д. Уотерс	Запаси – товари та матеріали, що постачаються та зберігаються на підприємстві. Вони утворюються кожного разу, коли ресурси, що надходять чи виходять з підприємства, не використовуються, хоч і доступні [12].

(складено автором)

Звідси можна зробити висновок, що запаси підприємства – це активи, які підприємство придбало, або виготовило самостійно і використовує у процесі виробництва продукції його обслуговування, виконання робіт, надання послуг, тобто повного їх споживання в одному операційному циклі.

В економічній літературі зустрічаються різноманітні підходи щодо класифікації виробничих запасів: залежно від призначення і причин утворення, за місцем наявності на підприємстві, залежно від технічних ознак, відносно до балансу, залежно від способу включення у собівартість, за складом і структурою тощо.

Ф.Ф. Бутинець вважає, що класифікація виробничих запасів за субрахунками є найбільш важлива і раціональна. При цьому автор також наголошує, що цей поділ має умовний характер і часто залежить лише від кількості матеріалу, використаного на виробництво різних видів продукції [6]

Аналіз літературних джерел дозволив узагальнити різні підходи щодо класифікації виробничих запасів і навести узагальнену класифікацію, яка об'єднує у собі найбільш загальні ознаки, які необхідні для потреб управління виробничими запасами на підприємства вугільної промисловості(див. табл. 1.2).

Таблиця 1.2 - Класифікація виробничих запасів

Класифікаційна ознака	Критерій	Характеристика
За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	запаси, що відповідають запланованим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперебійної роботи підприємства
	Понаднормативні	запаси, що перевищують їх нормативну кількість.
За місцем знаходження	Складські	запаси, що знаходяться на складах підприємства
	У виробництві	запаси, що знаходяться у процесі обробки
	У дорозі	продукція, що відвантажена споживачу і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі.
За походженням	Первинні	запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягали обробці на цьому підприємстві.
	Вторинні	матеріали та вироби, що після первинного використання можуть застосовуватися вдруге у виробництві (відходи виробництва та споживання продукції)

Продовження таблиці 1.2		
За ступенем ліквідності	Ліквідні	виробничі та товарні запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів.
	неліквідні	виробничі та товарні запаси, які неможливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів.
За сферою використання	У сфері виробництва	запаси, що знаходяться у процесі виробництва (виробничі запаси, незавершене виробництво).
	У невиробничій сфері	запаси, що не використовуються у виробництві.
Відносно до балансу	Балансові	запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі
	Позабалансові	запаси, що не належать підприємству і знаходяться у нього через певні обставини.

(узагальнено і складено автором на основі джерел 6,8,9)

У дипломній роботі було розглянуто теоретичні питання щодо економічної сутності виробничих запасів. Узагальнюючи думки різних науковців та дані нормативних документів, вважаємо, що виробничі запаси доцільно розглядати як складову запасів підприємства.

Розуміння економічної сутності виробничих запасів сприятиме формуванню їх правильної класифікації та вдосконаленню їх подальшого обліку на підприємстві. Чітка класифікація виробничих запасів є основною умовою щодо їх ефективного управління. Вивчення різних підходів щодо класифікації запасів дозволило навести в роботі узагальнену їх класифікацію, яка об'єднує необхідні елементи для потреб управління і вчасного прийняття управлінських рішень.

Отже, аналіз літературних джерел свідчить про неоднозначність підходу вчених до визначення категорії «виробничі запаси». Узагальнюючи думки різних науковців, на нашу думку, виробничі запаси, як елемент запасів, – це 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. За результатами проведеного аналізу нами запропоновано узагальнену класифікацію виробничих запасів, яка об'єднує у собі найважливіші ознаки та види запасів, а тому дозволяє вчасно прийняти ефективне управлінське рішення. Розуміння економічної сутності виробничих запасів та правильна класифікація справляє значний вплив на правильність подальшого обліку їх на підприємстві.

1.2. Нормативно – правове забезпечення обліку та контролю запасів підприємства

Правовою основою ведення бухгалтерського обліку й аудиту є сукупність законодавчих, нормативних актів, що регулюють фінансово-господарську діяльність на підприємствах усіх форм власності. До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку й аудиту виробничих запасів відносяться: Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI VI (зі змінами і доповненнями) [13]; Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [14]; Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 2258-VIII [15]; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств, інструкції, положення тощо. Також до нормативного забезпечення виробничих запасів відносяться документи Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів, Державної фіскальної служби, Національного банку України, Державного комітету статистики та інших державних органів. Державні органи встановлюють як об'єкти обліку та аудиту, так і методику їх обліку й аудиторської перевірки.

Нормативні документи, що регулюють порядок ведення бухгалтерського обліку та контролю виробничих запасів на підприємстві покликані забезпечити достовірність та повноту необхідних даних для задоволення інформаційних потреб користувачів; дотримання суб'єктами господарювання єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, які носять обов'язковий характер, гарантують та захищають інтереси користувачів облікової інформації.

Аналіз літературних джерел і нормативних актів показав, що систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку виробничих запасів умовно розподіляється на чотири рівні. Порядок бухгалтерського обліку виробничих запасів визначається різними суб'єктами в межах їх повноважень (див. табл. 1.3).

Таблиця.1.3 - Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку виробничих запасів

Рівні	Нормативно-правовий акт	Які визначає питання бухгалтерського обліку виробничих запасів
I рівень Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку	МСБО 2 «Запаси» [16]	Встановлює особливості визнання та оцінки виробничих запасів при їх надходженні та використанні для підприємств України, які використовують міжнародні стандарти для ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності.
II рівень Закони, підзаконні акти документи Верховної Ради України, Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів, Державної фіскальної служби, Національного банку України, Державного комітету статистики	Податковий кодекс України [13]	Визначає порядок оподаткування податком на додану вартість виробничих запасів при їх придбанні та реалізації; порядок оцінки виробничих запасів при вибутті; а також встановлює обмеження щодо включення вартості виробничих запасів до витрат при розрахунку бази оподаткування податком на прибуток
	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [1]	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, зокрема стосовно виробничих запасів; порядок оформлення первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку; обов'язки підприємств у проведенні інвентаризації, зокрема в частині відображення залишків виробничих запасів на дату складання балансу.

Продовження таблиці 1.3		
III рівень Положення(стандарт) бухгалтерського обліку, методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, інші нормативно-правові акти та методичні рекомендації з питань бухгалтерського обліку, міністерств та відомств й державних комітетів.	П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [16]	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів, в тому числі при формуванні інформації про виробничі запаси.
	П(С)БО 2 «Баланс» [3]	Визначає зміст і форму балансу, а також загальні вимоги до відображення інформації про виробничі запаси в ньому на дату складання балансу
	П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [17]	Визначає зміст і форму «Звіту про фінансові результати» та загальні вимоги до розкриття інформації про матеріальні витрати, зокрема витрати виробничих запасів, понесені за звітний період.
	П(С)БО 9 «Запаси» [15]	Визначає методологічні засади формування в обліку інформації про виробничі запаси; регулює їх порядок оцінки і обліку на підприємстві та розкриття інформації в фінансовій звітності; регулює порядок здійснення операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів.
	Інструкція «Про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей» [18]	Визначає порядок видачі, повернення та використання довіреностей на отримання виробничих запасів, що використовуються при їх придбанні й доставці на підприємство власними силами.
	Інструкція «По інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків» [19]	Визначає порядок проведення інвентаризації виробничих запасів та основні вимоги щодо оформлення результатів їх інвентаризації
	Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку» [20]	Визначає основні рахунки та субрахунки для систематизації інформації про виробничі запаси, а також регулює порядок їх використання при здійсненні операцій з ними
	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості	Встановлюють єдині підходи до формування собівартості продукції (робіт, послуг) і визначення фінансових результатів на підприємствах

	продукції з урахуванням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку [21]	промисловості з урахуванням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Вони застосовуються для здійснення планування, ведення обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).
	Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку [22]	Надає методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку для відображення та систематизації інформації про виробничі запаси.
IV рівень Положення про облікову політику, посадові інструкції працівників, внутрішньо-розпорядчі документи та нормативи.	Наказ про облікову політику	Встановлює особливості бухгалтерського обліку виробничих запасів індивідуально на окремому підприємстві, зокрема визначення первісної вартості виробничих запасів; перелік однорідних груп виробничих запасів; порядок включення до витрат підприємства на зберігання виробничих запасів; обраний метод списання запасів тощо.

Основні відмінності міжнародних і національних положень бухгалтерського обліку полягають в тому, що міжнародні стандарти основну увагу приділяють проблемам бухгалтерського обліку запасів, оскільки створення більш детальних стандартів зробило б неможливим їх застосування всіма державами. Національні стандарти надають більш детальний перелік складових, що включаються до запасів, що спрощує порядок віднесення складових до виробничих запасів.

Так, наприклад, для цілей бухгалтерського обліку у п. 37 МСФЗ 2 “Запаси” визначається загальна класифікацію запасів, зокрема до них включаються матеріали, незавершене виробництво та готова продукція, товари, виробничі запаси, виробничі допоміжні матеріали.

В П(С)БО 9 згідно п. 6 запаси включають:

незавершене виробництво у вигляді не закінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів.

сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу.

Принципові відмінності виникають при розкритті інформації у фінансовій звітності щодо деталізації інформації про виробничі запаси. Так, відповідно до вимог МСФЗ суб'єкт господарювання повинен надавати інформацію про суму запасів, визнаних витратами протягом звітного періоду, і навпаки, в національних стандартах така вимога відсутня. Але на наш погляд, така інформація є доречною при розкритті стану і результатів господарської діяльності промислових підприємств.

Отже, аналіз нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку виробничих запасів підприємства дозволив визначити, що існує багато проблемних питань і неузгодженість між порядком оцінки виробничих запасів за міжнародними і національними стандартами. Залишаються невирішеними ряд питань, що створюють методичну неузгодженість на практиці. Зокрема відсутній порядок бухгалтерського обліку виробничих запасів, що не використовуються у господарській діяльності підприємства більше одного року та не можуть бути реалізовані, у зв'язку з відсутністю попиту на них.

РОЗДІЛ 2.ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА НА ПРИКЛАДІ ПрАТ «КРАСНОАРМІЙСЬКИЙ ДИНАСОВСЬКИЙ ЗАВОД»

2.1.Загальна характеристика підприємства.

ПРАТ «Красноармійський Динасовський завод» - сучасне підприємство, що випускає різноманітний асортимент динасових виробів, які застосовуються у всіляких виробничих умовах металургійної, скляної, ювелірної, промисловості, машинобудуванні і других галузях. Робота в області технології виробництва нових видів вогнетривів ведеться постійно. Успішно освоєно на підприємстві виробництво вогнетривких динасових виробів загального призначення та виробів для кладки мартенівських, повітронагрівальних, електросталеплавильних печей, динасохромитових вогнетривів, теплоізоляційних легковагих вогнетривів, кварцитових безвипалювальних, застосовуваних для футеровки сталерозливочних і чугуновозних ковшів, вогнетривів для безперервного розливання сталі, заповнювачів і кварцитових сумішей для вогнетривких бетонів, вогнетривких динасових виробів для кладки скловарених, коксових печей, виробництво динасового порошку для наповнювача формувальних сумішей точного лиття ювелірних виробів, випускається на заводі вогнетривкий динасовий мертель, що використовується для кладки динасових вогнетривів у теплових агрегатах.

У 2011 році загальними зборами акціонерів Товариства прийнято рішення про приведення діяльності у відповідність до вимог ЗУ "Про акціонерні товариства" у частині що стосується зміни найменування акціонерного Товариства та виконання інших вимог Закону. У тому числі прийнято рішення про скасування правління Товариства, та утворення одноосібного виконавчого органу генеральний директор.

Середня кількість працівників (осіб) на підсумках 2016 склала 450 осіб (у 2015 року складала 438 особи), що у порівнянні з минулим 2015р. кількість осіб збільшилася на 12 (за даними бухгалтерської звітності). Середньооблікова чисельності працівників облікового складу в 2016р. склала 396 осіб (в 2015 році склала 414 особи (у порівнянні з 2015 роком середньооблікова чисельність працівників зменшилася на 18 осіб, середня чисельність позаштатних працівників та осіб, які працюють за сумісництвом – 54 осіб (проти 49 осіб в 2015 році). Чисельність працівників, які працюють на умовах неповного робочого часу (дня, тижня) в звітному 2016 році склала 171 осіб (проти 271 осіб у 2015 році).

Основні види продукції - вогнетривкі вироби (динасові та цирконові вогнетриви) з використанням вітчизняної сировини.

Якісна сировина, сучасна техніка та обладнання, а також великий виробничий досвід дають можливість виготовляти та поставляти вогнетриви, що по якості та асортименту відповідають світовому рівню.

Якість виробленої продукції відповідає світовим стандартам, які задовольняють вимогам замовників, що підтверджено міжнародним сертифікатом якості ISO-9001-2008 і доступні ціни забезпечують конкурентоспроможність на ринку збуту.

Стан розвитку галузі виробництва, в якій здійснює діяльність емітент, характеризується постійним зростанням, появою нових технологій, використанням в роботі нових матеріалів. Рівень впровадження нових технологій та товарів залишається низьким із-за їх високої ціни.

Перспективна політика підприємства орієнтована на розширення виробництва динасових вогнетривів і освоєння випуску нових видів вогнетривів.

Товариство займається розробкою нових технологій, наприклад таких як: ЕДТШ (термостійкі з використанням шпінелі) для електросталеплавильної промисловості; теплоізоляційні легковажки, вогнетривкі вироби з бою динасу, шамотні легковажки вогнетривкі вироби для

власних потреб, і ще багато інших видів, фізико - хімічні показники яких витримують світові вимоги, що дасть змогу підвищити виробництво динасових вогнетривів.

2.2. Аналіз структури та динаміки виробничих запасів на підприємстві

Аналіз виробничих запасів вважається необхідною складовою в дослідженні господарської діяльності виробничого підприємства, так як дає можливість оцінити ефективність їх використання та запропонувати рекомендації щодо вдосконалення механізму управління. Завдяки аналізу керівництво зможе отримати всю необхідну інформацію для поліпшення підсумкових показників роботи підприємства. Інформація, що отримана в процесі проведення аналізу може бути орієнтована на зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Аналітична інформація про рух виробничих запасів дає можливість своєчасно виявляти потребу в забезпеченні товарно-матеріальними цінностями, сировиною, матеріалами, також надає можливість розраховувати ефективність їх використання, визначити резерви зниження вартості матеріальних цінностей з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Економічний аналіз узагальнює та аналітично обробляє облікову інформацію про виробничі запаси, а також виступає сполучною ланкою між обліком і аудитом.

Основною метою проведення аналізу виробничих запасів є забезпечення виконання виробничої програми, зменшення обсягу виробничих запасів, підвищення ефективності виробництва за рахунок раціонального використання матеріальних ресурсів.

Вивчення літературних джерел показало, що в теорії і методології економічного аналізу виробничих запасів існує безліч підходів. Так, наприклад, Болух, В.З. Бурчевський, М.І. Горбаток виділяють такі етапи

аналізу запасів: аналіз обґрунтованості та ефективності формування портфеля договорів на поставку матеріальних ресурсів; аналіз ефективного використання матеріальних ресурсів; аналіз можливостей мобілізації виявлених резервів підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів [23].

Мельничук В.М. пропонує для характеристики ефективності використання виробничих запасів застосовувати систему узагальнюючих і приватних показників. До узагальнюючого показника він пропонує відносити матеріаловідачу, матеріалоемність, коефіцієнт співвідношень темпів росту обсягів виробництва і матеріальних витрат у собівартості продукції, коефіцієнт використання виробничих запасів [24]

Поплюйко А.М. вважає, що аналіз і оцінка виробничих запасів повинна включати аналіз змін витрат на матеріали за рахунок окремих факторів; застосування методів індексного аналізу (індекси питомого використання кожного з видів виробничих запасів, індекси виконання норм використання виробничих запасів); аналіз показників динаміки норм використання окремих видів виробничих запасів та показники питомого використання різних видів матеріалів на виробництво окремих видів продукції підприємства та ін. [25].

Отже, виходячи із вивчення літературних джерел, можна виокремити завдання аналізу виробничих запасів підприємства, які полягають у такому: визначення динаміки та структури та оцінка рівня ефективності використання виробничих запасів на підприємстві.

Основні джерела інформації, які необхідні для аналізу виробничих запасів – це Баланс (ф.№ 1) і регістри синтетичного обліку, а саме: рахунок 29 «Виробничі запаси» із відповідними субрахунками згідно Плану рахунків. Обсяг виробничих запасів на звітну дату визначається безпосередньо за даними бухгалтерського балансу. Часткова інформація про структуру, обсяги виробничих запасів, наведена у формах фінансової звітності № 1 (балансі) та № 5 (примітки до річної фінансової звітності (VIII «Запаси»)). Детальна інформація в розрізі видів виробничих запасів міститься в регістрах

аналітичного і синтетичного обліку. Наявність виробничих запасів може бути розрахована як за звітний та минулий періоди, в середньому, на звітну дату.

У таблиці 2.1. наведено забезпеченість виробничими запасами на підприємстві і відображено їх динаміку.

Таблиця 2.1 - Аналіз динаміки виробничих запасів ПрАТ «Красноармійський Динасовський завод» за 2017 – 2019 рр.

Показники	Роки			Абсолютне відхилення, т.грн		Темп зміни, %	
	2017	2018	2019				
	2018р до 2017 р	2019 р. до 2018 р.	2018р до 2017 р	2019 р. до 2018 р.			
Виробничі запаси	10786,0	30366,0	25782,0	19580,0	-4584,0	281,53	84,90
Незавершене виробництво	1496,0	5584,0	7718,0	4088,0	2134,0	373,26	138,22
Готова продукція	17413,0	18646,0	15366,0	1233,0	-3280,0	107,08	82,41
Товари	99,0	149,0	119,0	50,0	-30,0	150,51	79,87
Разом	29794,0	54745,0	48985,0	24951,0	-5 760,0	183,75	89,48

(складено і розраховано автором на основі ф.№1 Баланс)

Із аналізу таблиці 2.1 можна зробити наступні висновки. За 2017 – 2019 роки сума виробничих запасів коливалась нерівномірно. Так, у 2018 році порівняно з 2017 роком сума запасів збільшилася на 19580 тис.грн., що у відносному вираженні склало 281,5% (збільшення на 181,5%). У 2019 році порівняно з 2018 роком цей показник зменшився, що у відносному вираженні становило 84,9% (зменшення на 15,1%). Загальна динаміка за вказаний період має тенденцію до збільшення майже на 139%. Така тенденція не є позитивним для підприємства тому, що пов'язана з слабкою оборотністю запасів. Наведені дані свідчать про уповільнення оборотності капіталу в запасах, а отже, про менш ефективне розпорядження ними у звітному періоді.

За статтею «Незавершене виробництво» спостерігається тенденція до значного збільшення за аналізуємий період. У 2017 році порівняно з 2018

роком сума незавершеного виробництва збільшилася на 4088 тис.грн. у відносному вираженні темп збільшення складав 273,3%. У 2019 році порівняно з 2018 роком цей показник збільшився на 2134 тис.грн., темп збільшення склав 38,2%. Така ситуація теж не є позитивною для підприємства і може бути наслідком неефективності використання виробничих потужностей, низької організації виробництва, недостатнього рівня техніки і технології; росту тривалості виробничого циклу через зниження продуктивності праці,

Аналіз динаміки готової продукції свідчить про те, що даний показник протягом вказаного періоду мав незначні коливання. Так у 2018 році порівняно з 2017 роком показник готової продукції збільшився на 3280 тис. грн., або на 7,1%, а у 2019 році порівняно з попереднім періодом спостерігається зниження даного показника на 17,6%.

За статтею «Товари» у 2018 році порівняно з попереднім роком спостерігається збільшення на суму 50 тис. грн., або на 50,5%, а у 2019 році відповідно до попереднього року спостерігається зниження показника на 30 тис.грн. або на 20%

Отже, основною причиною збільшення виробничих запасів та зменшення обсягу готової продукції є зниження видобутку вугілля на підприємстві. У 2019 році видобуток вугілля склав 17,7 тис тонн, за у 2018 році – 138,4 тис тонн. В таблиці 2.2 наведено аналіз структури виробничих запасів на підприємстві.

Аналіз таблиці 2.2. показав, що протягом аналізованого періоду в загальній сумі запасів підприємства займають виробничі запаси і готова продукція. Аналізуючи зміни структури розміщення запасів, можна зробити висновок, що вона має тенденцію до збільшення.

Таблиця 2.2 - Аналіз структури виробничих запасів на ПрАТ «Красноармійський Динасовський завод» за 2017-2019 рр.

Показники	Роки					
	2017		2018		2019	
	сума т.грн	%	сума т.грн	%	сума т.грн	%
Виробничі запаси	10786,0	36,20	30366,0	55,47	25782,0	52,63
Незавершене виробництво	1496,0	5,02	5584,0	10,20	7718,0	15,76
Готова продукція	17413,0	58,44	18646,0	34,06	15366,0	31,37
Товари	99,0	0,33	149,0	0,27	119,0	0,24
Разом	29794,0	100,0	54745,0	100,0	48985,0	100,0

(складено і розраховано автором на основі ф.№1 Баланс)

Якщо у 2017 році питома вага виробничих запасів у загальні сумі запасів складала 36,5, то 2018 році цей показник становив 55,5%, а у 2019 році – 52,6%. Питома вага готової продукції навпаки, має тенденцію до зменшення. Якщо у 2017 році цей показник становив 58,4%, то у 2018 році – 34,1%, а у 2019 році – 31,4%.

Для характеристики ефективності використання виробничих запасів застосовується система узагальнюючих показників, а саме: коефіцієнти оборотності виробничих запасів, коефіцієнт закріплення, тривалість одного обороту виробничих запасів, матеріаломісткість та матеріаловіддача. Перелічені показники характеризують інтенсивність використання виробничих запасів (табл.2.3).

Аналіз таблиці 2.3 свідчить про те, що коефіцієнт оборотності виробничих запасів має значну тенденцію до зменшення протягом 2017 – 2019 рр. Коефіцієнт обігу виробничих запасів вказує скільки разів у середньому поповнювалися запаси підприємства протягом звітної періоду. Отже, даний показник у 2017 році становив 31,7, у 2018 році – 11,1, у 2019 році – 7,6. Така ситуація пояснюється тим, що виробничі запаси у 2019 році значно менше поповнювалися ніж за попередні роки. Загальний темп зміни (зменшення) складав майже 76%.

Таблиця 2.3 - Аналіз ефективності виробничих запасів на ПрАТ «Красноармійський Динасовський завод» за 2017-2019 рр.

Показники	Формула розрахунку	Роки			Темп зміни, % 2019 р. до 2017 р.
		2017	2018	2019	
Коефіцієнт оборотності виробничих запасів	Собівартість реалізованої продукції/ Виробничі запаси	31,7	11,1	7,6	23,97
Коефіцієнт закріплення виробничих запасів	Сума запасів за звітний період/ собівартість реалізованої продукції	0,03	0,09	0,1	333,33
Тривалість одного обороту виробничих запасів	Середньорічна вартість виробничих запасів *360/собівартість реалізованої продукції	31,4	58,4	54,6	173,89
Матеріаломісткість продукції	Матеріальні витрати /готова продукція	8,8	7,8	7,7	87,5
Матеріаловіддача	Готова продукція / матеріальні витрати	0,11	0,12	0,13	118,18

(складено і розраховано автором на основі ф.№1 Баланс, ф.№2 «Звіт про фінансові результати»)

Коефіцієнт закріплення виробничих запасів є оберненим показником коефіцієнту оборотності і показує вартість матеріалу на одну гривню чистого прибутку. Показник тривалості одного обігу показує саме той час, протягом якого виробничі запаси трансформуються в кошти. За аналізує мий період цей показник мав тенденцію до збільшення. Так у 2017 році він становив 0,03, у 2018 році – 0,09, у 2019 році – 0,1. Загальний темп зміни (збільшення) становив 233,3%. Збільшення коефіцієнта закріплення виробничих запасів свідчить про зниження ефективності використання запасів.

Коефіцієнт тривалості одного обороту виробничих запасів вважається як показник ділової активності, який вказує на ефективність управління запасами підприємства. Значення цього показника за 2017 – 2019 роки має тенденцію до збільшення. У 2017 році – 31,4, у 2018 році – 58,4, у 2019 році –

54,6. Загальний темп зміни (збільшення) складає 73,9 %. Це означає, що виробничі запаси мають більш тривалий період зберігання на складі.

Матеріаломісткість продукції скільки матеріальних витрат припадає на кожну гривню виготовленої продукції. За аналізує мий період цей показник має тенденцію до зменшення на 12,5%. У 208 році значення даного показника становило 8,8, у 2018 р. – 7,8, у 2019 р. – 7,7, тобто 7,7 грн. витрат припадає на 1 грн. виробленої продукції.

Матеріаловіддача є оберненим до матеріаломісткості і показує, скільки вироблено продукції з одиниці витрачених матеріальних ресурсів (сировини, матеріалів, палива, електроенергії тощо). За аналізує мий період даний показник складає: 2017 рік – 0,11, 2018 рік – 0,12, 2019 рік – 0,13. За вказаний період спостерігається тенденція до збільшення, загальний темп приросту складає 18,2%. Показник матеріаловіддачі дозволяє не тільки оцінити зміни фактичного рівня використаних ресурсів у порівнянні з попередніми періодами, але й виявити резерви збільшення обсягів виробництва.

У звітному році на суму знецінення у незавершеному виробництві залишків вугілля марки ДГР 0-200 у кількості 4,8 тис. тон, визначену за результатами здійснення процедур тестування запасів на предмет відповідності їх балансової вартості очікуваної ціни продажу, був створений резерв уцінки запасів на суму 71382 тис. грн.

Процедура знецінення запасів була проведена по готовій вугільній продукції по залишкам вугілля марки ДГ 0-100 у кількості 6,8 тис. тон, з урахуванням попередньо створеного резерву, сума склала – 7242 тис. грн., та писання резерву під зниження вартості запасів на суму 1474 тис. грн.

2.3. Організація синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів на підприємств

Правильно організована система первинного обліку запасів, їх якісна оцінка, інформація про надходження, використання, та списання, оцінка незавершеного виробництва мають важливе значення в управлінні виробництвом підприємства.

Одним з основних завдань обліку виробничих запасів є правильне та своєчасне документальне оформлення всіх операцій з їх руху. Такі операції оформляються первинними документами, форми яких затверджені наказом Міністерства статистики України від 21.06.1996 р. № 493 та Наказом Державного казначейства України від 18 грудня 2000 р. № 130.

Облік виробничих запасів здійснюється за такими напрямками: реалізації матеріальних цінностей і розрахунків з покупцями; кількісний і вартісний облік; наявності і руху матеріалів на складах; використання матеріалів у процесі виробництва. Усі матеріальні цінності, що прибувають на підприємство, повинні бути своєчасно оприбутковані матеріально відповідальними особами. на підставі накладних, товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур та інших супроводжувальних документів.

Організація документообігу на підприємстві поставлена так, щоб забезпечувати вчасне надходження необхідної інформації до бухгалтерії. Первинні документи, які надходять до бухгалтерії, підлягають перевірці за змістом операції і за правильністю їх оформлення. Особлива увагу звертається на законність проведення операцій.

Специфічною особливістю запасів є те, що вони в процесі виробництва використовуються повністю і тому для кожного нового процесу виробництва їх потрібно замінити новими.

Придбані та вироблені на підприємстві запаси зараховуються за первинною вартістю (вартість запасів, що придбані за плату) із включенням таких фактичних витрат:

суми, сплачені за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги, пов'язані з пошуком, придбанням матеріалів, запасів;

суми, сплачені постачальнику відповідно до умов договору;

витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати із страхування та проценти за комерційний кредит постачальників;

суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які відшкодовуються підприємству;

інші витрати, пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання.

В інших випадках оцінка запасів визначається за такою методикою:

запаси, які придбані в обмін на неподібні запаси, оцінюються за справедливою вартістю переданих запасів, збільшених на суму грошей чи їх еквівалентів, що була передана в процесі обміну;

запаси, що надійшли в результаті обміну на відповідні подібні запаси, оцінюються за балансовою вартістю переданих запасів;

запаси, внесені до статутного капіталу підприємства, оцінюються за погодженою засновниками підприємства справедливою собівартістю.

запаси, що виготовлені власними силами підприємства, оцінюються за собівартістю їх виробництва.

запаси, отримані підприємством без відповідної оплати, оцінюються за їх справедливою вартістю [26].

Якщо балансова вартість запасів перевищує їх справедливу вартість, то первинною вартістю отриманих запасів буде їх справедлива вартість. Різниця між балансовою вартістю і справедливою вартістю переданих запасів відноситься до складу витрат звітного періоду.

Згідно з п.5 ст.8 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство на свій розсуд затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації. Кругообіг виробничих запасів має різноманітний характер.

Шляхи надходження запасів можуть бути такими: безоплатне надходження; внесення до Статутного капіталу; придбання за плату; виготовлення власними силами і знаходження в процесі виробництва з метою подальшої реалізації. Відпуск запасів зі складу та інше вибуття відбувається завдяки: вибуття при нестачі, крадіжці, псуванні; передача до основного чи допоміжного виробництва; продаж надлишкових матеріальних цінностей; використання у невиробничій сфері тощо.

Усі операції надходження сировини і матеріалів оформляються відповідними первинними документами, незалежно від напрямів надходження на підприємство (див. табл.2.4)

Таблиця 2.4 - Перелік типових форм первинних документів для бухгалтерського обліку виробничих запасів

Назва та форма документа	Призначення документа
І. Документи з надходження та оприбуткування запасів	
Журнал довіреностей реєстрації (ф. М3)	для реєстрації довіреностей
Довіреність (ф.М 2)	На отримання цінностей, видається тільки МВО
Рахунок-фактура (ф. № 63)	Документ, що випикується на відвантажені товари постачальником із відповідними розрахунками(кількості та ціни ТМЦ)
Товарно-транспортна накладна (ф. № 1 - ТН)	Документ, що містить інформацію про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи та загальні відомості про вантаж
Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф. № М-20)	Документ, на підставі якого списуються товарно-матеріальні цінності і ведеться складський, оперативний та бухгалтерський облік. Також на основі цього документу підприємство-одержувач ТМЦ одержує дозвіл на вивіз із території підприємства постачальника
Акт про приймання матеріалів (ф. № М-7)	Документ, що містить інформацію про надходження виробничих запасів (ТМЦ), розбіжності кількісні і якісні відповідно до супроводжувальних документів постачальника. а також при прийманні запасів, що надійшли без документів
Прибутковий ордер (ф. № М-4)	Документ, що використовується в оперативному обліку на складах. В даному документі міститься інформація щодо оприбуткування запасів, що надійшли від постачальника до підприємства, або з переробки. Даний документ може заповнюватися, якщо відсутні кількісні і якісні розбіжності з документами постачальника, а також при їх переробці або оприбуткуванні.

Продовження таблиці 2.4	
Акт закупки товарно–матеріальних цінностей	Документ, що містить інформацію про закупівлю запасів підзвітними особами підприємства
Журнал обліку вантажів, що надійшли	Документ, що містить інформацію про оприбуткування вантажів і реєстрації транспортних документів.
II. Документи складського обліку запасів	
Реєстр прийняття – здачі документів (ф. № М-13)	Документ, що містить інформацію про приймання-передачу певних документів. Складається матеріально-відповідальною особою і передається до бухгалтерії з іншими супровідними документами.
Картка складського обліку матеріалів (ф. № М-12)	Документ, що містить інформацію про рух виробничих запасів на складі.
Матеріальний ярлик (ф. № М-16)	Документ, що містить дані про матеріали за місцем їх зберігання. Застосовується для характеристики кожного номенклатурного номера ТМЦ.
Відомість обліку залишків матеріалів на складі (ф. № М-14)	Документ, що містить інформацію про рух ТМЦ на складі за день. Складається матеріально-відповідальною особою на основі матеріальних звітів.
Матеріальний звіт (ф. № М-19)	Документ, що містить інформацію про надходження та вибуття запасів на весь період. Складається матеріально-відповідальною особою і передається в бухгалтерію;
Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу (ф. № М-18)	Документ, що містить інформацію про відхилення фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм. Складається завскладом, якщо виявлені такі відхилення.
III. Документи з вибуття запасів	
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № М-11)	Документ, що містить інформацію про вибуття запасів усередині підприємства (відпуск іншим господарствам)
Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф. № М-10)	Документ, що містить інформацію про понадлімітний або додатковий відпуск запасів, заміну матеріалів якщо є потреба за певний період
Лімітно-забірна картка (ф. № М-8)	Документ, що містить інформацію про систематичний відпуск ТМЦ на одне найменування.
Лімітно-забірна картка (ф. № М-9)	Документ, що містить інформацію про відпуск лімітованих матеріалів, що зараховуються на один вид витрат чотири рази протягом одного місяця.
Інвентаризаційний опис	Містить фактичні дані про наявність запасів

(складено автором на основі джерел 7,8,9,26)

Бухгалтерський облік надходження і використання виробничих запасів здійснюється на рахунку 20 «Виробничі запаси». Рахунок призначений для узагальнення інформації про наявність та рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів,

відходів основного виробництва. Рахунок має відповідні субрахунки: 201 «Сировина і матеріали» 202 «Купівельні напівфабрикати», 203 «Паливо» , 204 «Тара і тарні матеріали», 205 «Будівельні матеріали», 206 «Матеріали, передані в переробку», 207 «Запасні частини», 208»Матеріали сільськогосподарського призначення», 209 «Інші матеріали». Синтетичний та аналітичний виробничих запасів ведеться відповідно за допомогою журнально-ордерної системи та автоматизованих форм (див. рис. 2.1) [26].

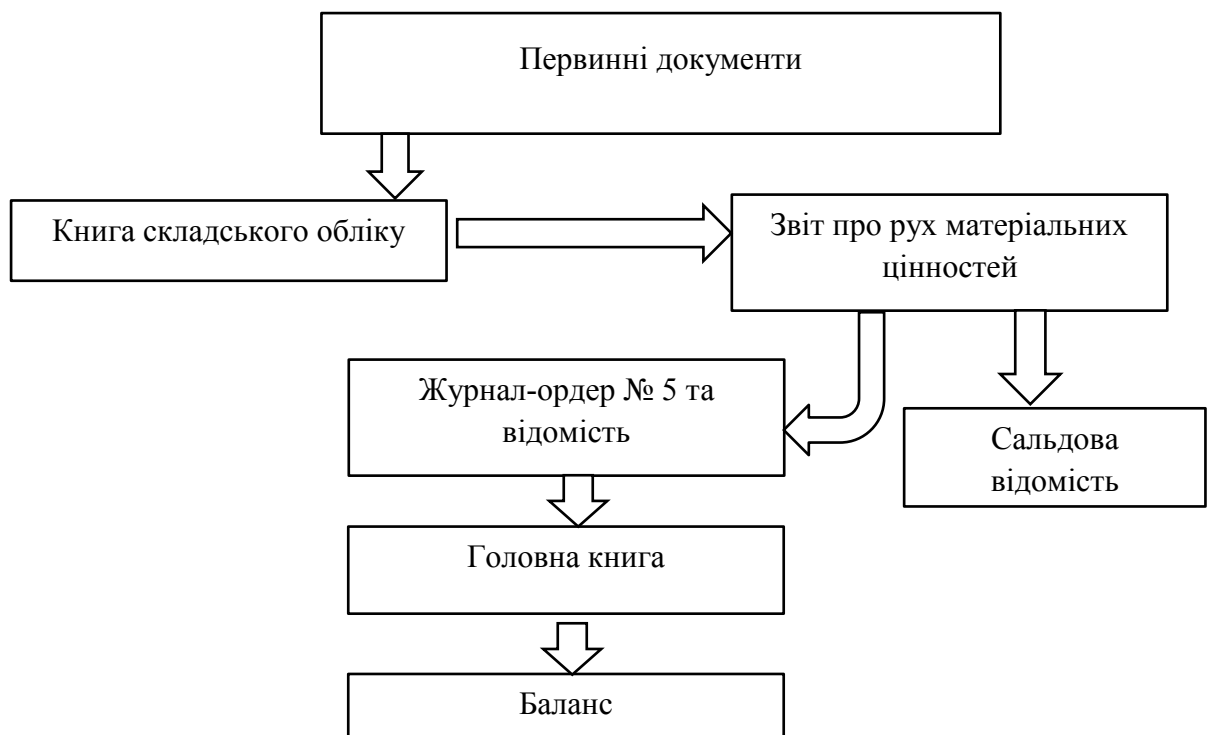


Рисунок. 2.1 - Схема запису в регістрах з обліку виробничих запасів із використанням журнально-ордерної форми обліку (складено автором)

Облік наявності та руху виробничих ведеться за центрами відповідальності (матеріально-відповідальними особами, місцями зберігання) в Книгах складського обліку в кількісному вираженні за видами і сортами цінностей. Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати» матеріально відповідальні особи заповнюють тільки кількісні показники звітів, а їх таксування здійснюють в бухгалтерії.

Облік виробничих запасів здійснюється за фактичною собівартістю їх придбання (заготівлі), яка включає: покупну вартість і транспортно-заготівельні витрати. За дебетом рахунку 20 «Виробничі запаси» відображаються фактична собівартість при надходженні запасів та їх дооцінка. За кредитом цього рахунку відображаються за середньозваженою фактичною собівартістю або за іншими цінами (п. 16 ПСБО 9 «Запаси» використання запасів на виробництво продукції (робіт, послуг) та інше їх вибуття). Ця собівартість виявляється тільки наприкінці місяця – після відображення всіх заготівельних операцій і розподілу їх між окремими видами запасів.

Аналітичний облік матеріальних цінностей у бухгалтерії підприємства ведуть у сальдових відомостях на підставі перевірених Звітів про рух матеріальних цінностей. Облік ведеться в розрізі їх найменувань або однорідних груп, за допомогою карток складського обліку, які розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів. Підсумки залишків за синтетичними рахунками (субрахунками) сальдової відомості звіряють із даними про залишки матеріальних цінностей, відображених у Журналі-ордері № 5 та відомості (дебет рахунків) у розрізі матеріально-відповідальних осіб. Залишки виробничих запасів, готової продукції у Журналі-ордері № 5 та відомості зіставляють із підсумковими даними сальдових відомостей за кожним синтетичним рахунком (субрахунком).

У 2019 році на підприємстві був створений резерв уцінки запасів в сумі перевищення балансової вартості запасів (з урахуванням попередньо створеного резерву) над їх очікуваною вартістю реалізації. Для обліку резерву уцінки запасів застосований окремий контрактивний субрахунок 258 "Резерв уцінки вугілля у незавершеному виробництві" та субрахунок 268 "Резерв уцінки готової вугільної продукції". За кредитом субрахунку відображається створення резерву уцінки, за дебетом – списання раніше створеного резерву у зв'язку з вибуттям запасів, за якими резерв був створений. У балансі запаси відображаються за чистою вартістю реалізації.

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ.

3.1. Удосконалення організації обліку виробничих запасів

Правильна організація бухгалтерського обліку виробничих запасів є необхідною умовою для ефективної діяльності підприємства. Від правильного ведення обліку запасів залежить достовірність даних про отриманий підприємством прибуток та збереження самих запасів, їх раціонального використання. Ефективне використання виробничих запасів є передумовою прибуткового його функціонування, а забезпеченість виробничими запасами є необхідною умовою здійснення фінансово – господарської діяльності підприємства в сучасних умовах господарювання.

Вивчення організації обліку у другому розділі дипломної роботи дозволило виокремити декілька проблемних питань, пов'язаних з обліком та оцінкою виробничих запасів, а також надати пропозиції щодо їх удосконалення (див. табл. 3.1).

Таблиця 3.1 - Напрями удосконалення проблемних питань в організації обліку виробничих запасів

Проблеми	Напрями удосконалення
Недосконалість ведення документації оперативного та аналітичного обліку виробничих запасів, особливо постає проблема автоматизації облікових операцій	Закріплення функції контролю за правильністю оформлення первинних документів в посадовій інструкції; створення графіку документообігу документів; Застосування методу «службових записок».
Складність визначення первісної вартості запасів	Введення рахунку 29 «Транспортно-заготівельні витрати» з відповідними субрахунками
Складність у виборі методики оцінки виробничих запасів при їх вибутті	Доцільність застосування методу ФІФО для обліку вибуття виробничих запасів

(складено автором)

1. Недосконалість ведення документації оперативного та аналітичного обліку виробничих запасів, особливо постає проблема автоматизації облікових операцій.

Аналіз існуючого порядку ведення обліку виробничих запасів на підприємстві показав, що необхідно вдосконалювати систему обліку, регламентувати обсяг і строки передачі на обробку документів, уніфікувати форми документів, усувати дублювання інформації в різних документах. Організація облікового процесу ускладнюється із за розмаїтості форм облікових документів з обліку виробничих запасів як на складах, у виробничих підрозділах, так і в бухгалтерії.

Для забезпечення своєчасного відображення господарських операцій в реєстрах бухгалтерського обліку на підприємстві повинні бути чітко визначені терміни передачі первинних документів до бухгалтерії для відповідного їх оформлення (складання графіків надходження до бухгалтерії первинних документів та складання зведених графіків). Необхідними умовами для забезпечення раціоналізації і оперативності облікового процесу є:

включення в обов'язок бухгалтера через посадову інструкцію функцію контролю за правильністю оформлення первинної документації з обліку виробничих запасів та встановлення відповідальності за її недотримання;

створення графіків документообігу з обліку запасів і доведення до виконавців їх функцій при створенні і перевірці первинного документа;

видача розпорядчої документації особам, що відповідають за здійснення тієї або іншої господарської операції і мають право підпису первинних документів;

застосування методу «службових записок» на стадії реєстрації документів (у службовій записці вказується дата і номер документа; господарська операція, яка висвітлює сутність первинного документу; якісні показники виробничих запасів; кореспонденцію рахунків).

2. Складність визначення первісної вартості виробничих запасів.

Основним джерелом надходження запасів є їх закупівля. Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» вироблені або придбані запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Первісною вартістю запасів є їх собівартість (запаси які придбані за плату), яка складається з таких фактичних витрат: суми, що сплачуються постачальнику згідно з умовами договору; митні платежі; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; суми, які сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю); транспортування запасів до місця їх використання; затрати по заготівлі, на вантажно-розвантажувальні роботи, інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану.

За первісною вартістю виробничі запаси зараховуються на баланс підприємства, яка дорівнює первісній вартості їх придбання

Відповідно до п. 9 П(С)БО 9 «Запаси» первісною вартістю придбаних за плату виробничих запасів є їх собівартість яка визначається за наступною формулою:

$$CЗ = Cп - CЗн - НП + ВМ + ТЗВ + ІВ, \quad (1)$$

де $Cп$ – вартість придбання запасів;

$CЗн$ – сума знижок, що, відповідно до умов договору, надається продавцем покупцю;

$НП$ – сума непрямих податків (якщо суми непрямих податків, нарахованих (сплачених) у зв'язку з придбанням запасів, не відшкодовуються підприємству, то вони включаються до собівартості запасів).

$ВМ$ – сума ввізного мита;

$ТЗВ$ – транспортно-заготівельні витрати;

$ІВ$ – інші витрати, пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому їх можна використовувати в запланованих цілях [2].

Склад витрат, що включається до первісної вартості виробничих запасів, визначається нормами П(С)БО в частині, яка не суперечить

Податковому кодексу України (ПКУ). Але введення в дію ПКУ, призвело до виникнення проблемних питань щодо включення до первісної вартості придбаних запасів транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ). У ПКУ не визначено термін «транспортно-заготівельні витрати», але в кількох статтях цього нормативного документу є згадування про такі витрати.

У П(С)БО 9 «Запаси» передбачено застосування двох варіантів відображення транспортно-заготівельних витрат у бухгалтерському обліку:

узагальнення ТЗВ на окремому субрахунку з подальшим розподілом за середнім відсотком;

пряме включення ТЗВ до первісної вартості конкретної одиниці запасів безпосередньо у момент їх виникнення (при цьому витрати розподіляються між видами придбаних запасів) [2].

Якщо можна достовірно визначити суми витрат, які безпосередньо відносяться до придбаних запасів, то застосовується прямий метод включенні до первісної вартості конкретної одиниці запасів. ТЗВ у періоді придбання запасів включаються відразу при оприбуткуванні до їх первісної вартості та відображаються на відповідних субрахунках обліку запасів згідно п. 5.5 Методичних рекомендацій № 2. При перевезенні запасів одного найменування це зробити просто, а при доставці запасів декількох найменувань, виникає необхідність розподілу ТЗВ між одиницями запасів. В даному випадку підприємство самостійно вирішує питання щодо застосування показників, які будуть прийматися за базу розподілу і зазначає цей пункт у наказі про облікову політику. На практиці розподіл ТЗВ між найменуваннями запасів, які перевозяться, здійснюється за кількісним (вага, об'єм, кількість місць, одиниць) або вартісним критерієм (ціна одиниці запасів).

Метод «узагальнення ТЗВ на окремому субрахунку з подальшим розподілом за середнім відсотком» передбачає, фактично ТЗВ включаються не до первісної вартості кожної конкретної одиниці запасів, а до фактичної собівартості їх вибуття. Іншими словами ТЗВ обліковуються на окремому

субрахунку та списуються лише в момент вибуття запасів виходячи із середнього відсотка [27, с. 26]. При цьому у Податковій декларації по податку з прибутку ТЗВ взагалі не відображається до моменту реалізації товарів. Вони включаються до витрат лише в періоді продажу у складі собівартості реалізованих товарів, продукції.

Оскільки періоди понесення ТЗВ та включення їх до витрат можуть не збігатися, до моменту відображення в декларації ТЗВ, то на наш погляд, їх більш доцільно обліковувати на окремому рахунку та в окремих регістрах. З цією метою пропонуємо доповнити наявний перелік рахунків класу 2 «Запаси» рахунком 29 «Транспортно-заготівельні витрати». Для цього рахунку пропонуємо також ввести аналітичні субрахунки, завдяки яким можна буде встановити, скільки коштів було витрачено на транспортування кожного виду сировини з огляду на джерела фінансування (див. табл. 3.2).

Таблиця.3.2 - Рекомендований склад рахунка 29 «Транспортно-заготівельні витрати»

Код субрахунка	Назва аналітичного рахунка
29.1	Оплата праці вантажникам
29.2	Витрати на відрядження робітників із укладанням договорів
29.3	Витрати на ремонт приймального пункту
29.4	Витрати на зберігання виробничих запасів

(складено автором)

Перевагами такого підходу є те, що усі понесені витрати, пов'язані з придбанням запасів у процесі господарської діяльності, будуть обліковуватись на рахунку 29 і відповідних субрахунках протягом місяця, а в кінці місяця витрати повинні включатися, згідно зі спеціальним розрахунком, у собівартість використаних сировини і матеріалів. Запровадження на практиці поданих практичних рекомендацій щодо удосконалення методики відображення транспортно-заготівельних витрат у

складі первісної вартості виробничих запасів забезпечить, на наш погляд, належну організацію їх обліку та контролю.

3. Складність у виборі методу оцінки запасів при їх вибутті. Науковці і практики вважають, що важливим інструментом раціоналізації обліку виробничих запасів є визначення їх реальної вартості. Вибір методу оцінки запасів повинен залежати від вимог користувачів бухгалтерської інформації [28, 29]. Однак, одним із головних питань облікової політики є вибір методу оцінки запасів, тому що оцінка запасів має вплив на такі форми бухгалтерської звітності, як баланс і звіт про фінансові результати. За національними стандартами в Україні виробничі запаси оцінюють за фактичними витратами на їх придбання на момент отримання або на момент використання їх у виробництво, тобто обліковують за собівартістю запасів. Згідно П(С)БО «Запаси» надходження і вибуття запасів їх оцінка здійснюється за одним із таких методів: середньозваженої собівартості; ідентифікованої собівартості; собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО); собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат.

В таблиці 3.3 наведено сутність перелічених методів оцінки запасів при їх вибутті, які визначені діючим законодавством, а також, та систематизовано інформацію у вигляді поглядів науковців щодо переваг і недоліків даних методів [30, 31, 32].

Таблиця 3.3 - Переваги та недоліки методів оцінки виробничих запасів

Метод оцінки	Сутність методу оцінки	Переваги	Недоліки
Середньозваженої собівартості	Ведення обліку по кожній одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів	Є простим у застосуванні та досить діючим для надання інформації в управлінських цілях, а саме: одержання інформації у момент безпосереднього здійснення	Практичне застосування потребує здійснення більш складних розрахунків; не забезпечується достатній контроль за правильністю списання виробничих запасів на витрати діяльності;

Продовження таблиці 3.3.			
	на сумарну кількість запасів на початок звітної місяця і одержаних у звітному місяці запасів.	операції; забезпечує найбільш рівну величину прибутку підприємства (чистий прибуток суб'єкта господарювання набуває середнього значення в порівнянні з іншими методами); зазначає меншого впливу коливання купівельних цін;	використання даного методу за умов щоденного. надходження та використання виробничих запасів у великих обсягах може бути дещо неефективним та досить трудомістким
Ідентифіковані собівартості	Ведення облік за кожною окремою одиницею запасів. Тобто кожен одиницю запасів при вибутті оцінюють за тією ж вартістю, за якою вона була оприбуткована при надходженні	Єдиний метод при якому суміщаються фізичні і вартісні обороти матеріально-виробничих запасів (рух вартості запасів співпадає з їх фізичним рухом);	Можливість застосування цього методу обмежена по причині різноманітної номенклатури і великої кількості однакових запасів; складність і непрактичність відслідковувати придбання і використання (продаж) конкретних одиниць кожного найменування запасів. можливість маніпулювання сумою прибутку, роблячи суб'єктивний вибір, який запас використати в певний період часу
Метод ЛІФО	Запаси використовуються у тій послідовності, що є протилежною їх надходженню на підприємство (зарахуванню у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю останніх за часом	Забезпечує відображення реальної вартості запасів саме в умовах нестабільної економіки; дозволяє одержати реальну оцінку активів в умовах інфляції та ефективніше управляти вартісною формою руху запасів	Оскільки собівартість запасів, що є в наявності на кінець періоду, відноситься до більш ранніх закупівель, а собівартість реалізованих товарів відповідає останнім закупівлям, то застосування методу ЛІФО в умовах стійкого зростання або тривалого спаду цін призводить до того, що балансовий залишок

	надходження запасів.		запасів відображається за цінами перших закупівель. Тобто виходить, що їх балансова вартість не збігається з їх реальною вартістю: у період інфляції вона є заниженою, а в період дефляції - завищеною порівняно з поточною (ринковою) вартістю.
Метод ФІФО	Запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.	Забезпечує майже повне співпадання руху вартості з фізичним рухом запасів; використання методу ФІФО максимально наближує вартість запасів до поточної ринкової вартості; метод послідовний та об'єктивний; метод запобігає можливостям маніпулювання сумою прибутку.	В період інфляції забезпечує наявність невинуватено завищеної суми прибутку. Це пояснюється тим, що при зростанні цін на запаси підприємство підвищує реалізаційну вартість продукції, не враховуючи, що вона була виготовлена з матеріалів, які були придбані до моменту росту цін
Оцінка за нормативним и затратами	Застосування норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.	Забезпечується можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм; охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат	Оцінка запасів здійснюється лише за умови використання нормативного обліку витрат і калькулювання собівартості, а тому необхідно зазначити, що на промислових підприємствах застосування даного методу є складним процесом, недоцільним та невинуватеним.

(складено автором на основі джерел 30, 31, 32)

Таким чином, під час дослідження були розглянуті переваги і недоліки різних методів оцінки запасів при їх вибутті. Із проведених досліджень можна зробити висновок про те, що на підприємствах вугільної

промисловості більш доцільним є використання методу ФІФО. Вплив цього методу на фінансовий стан економічного суб'єкта можна вважати позитивним, оскільки показники бухгалтерського балансу, що характеризують статті оборотних активів, відображаються у вартості, наближеній до ринкової. З одного боку, метод ФІФО збільшує прибуток підприємства, він дає найбільш достовірну інформацію про облік вибуття запасів, тому що на балансі залишаються тільки ті запаси, які були закуплені пізніше. Крім того, фінансова звітність, у якій відображена значна сума прибутку, є привабливою і для потенційних інвесторів. Залучення інвестицій для фінансування перспективних проектів надасть можливість розширити обсяги виробничо-фінансової діяльності та покращити результативність цієї діяльності в цілому.

Отже, реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку виробничих запасів призведе до значного підвищення результативності та фінансово-економічної діяльності підприємств, а також дозволить налагодити більш дієвий і менш трудомісткий облік, контроль наявності, руху і використання виробничих запасів, а також досягти їх економії.

3.2. Удосконалення методів внутрішнього аудиторського контролю виробничих запасів

Метою проведення аудиту виробничих запасів є висловлення аудитором думки про: достовірність відображення залишку запасів у фінансовій звітності та первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху запасів; повноту відображення інформації в бухгалтерських регістрах первинних даних з обліку запасів у зведених регістрах; відповідність відображення інформації щодо обліку запасів відповідно до законодавчих та нормативних актів, облікової політики підприємства тощо.

Питання організації проведення внутрішнього аудиту на підприємстві має вирішуватися керівником залежно від мети і завдань, поставлених перед аудитором. Від правильної організації внутрішнього аудиту в значній мірі залежить ступінь об'єктивності результатів діяльності підприємства. Основна ознака, за якою внутрішній аудит відрізняють від зовнішнього, полягає в тому, що він залежний, тобто підпорядкований керівництву підприємства, де він провадиться [33].

Можна погодитись з думкою О.А. Чабанюк про те, що створена на підприємстві служба внутрішнього аудиту має вирішувати низку важливих завдань, пов'язаних із забезпеченням керівництва достовірною і повною інформацією. Як показує практика, то керівництво недооцінює роль внутрішнього контролю, внаслідок чого керівництво підприємства позбавлено повної інформації, яку надає внутрішній аудит. Перевагами внутрішнього аудиту є:

по-перше, він надає інформацію вищому рангу управління підприємства про його фінансово-господарську діяльність;

по-друге, - сприяє створенню ефективної системи обліку та внутрішнього контролю, що запобігають порушенням.

по-третє, він підтверджує достовірність звітів структурних підрозділів [34, с. 53]. Для досягнення поставленої мети аудиту необхідно виконати наступні завдання (див. рис. 3.2).

Організація процесу аудиту повинна базуватися на ключових нормах Міжнародних стандартами контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. При цьому аудитор у процесі аудиторського дослідження має обов'язково оцінити нормативно-правову основу регулювання діяльності суб'єкта господарювання з урахуванням ключових положень МСА 250 «Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності»



Рисунок 3.2 - Завдання аудиту виробничих запасів на підприємстві (складено автором)

Предметом проведення аудиту операцій із запасами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і їх використанням, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства та за його межами. Для розв'язання поставлених завдань внутрішнім аудиторам необхідно мати певне інформаційне забезпечення, яке спрямоване на розкриття питань, пов'язаних з проведенням аудиторської перевірки (див. рис. 3.3).

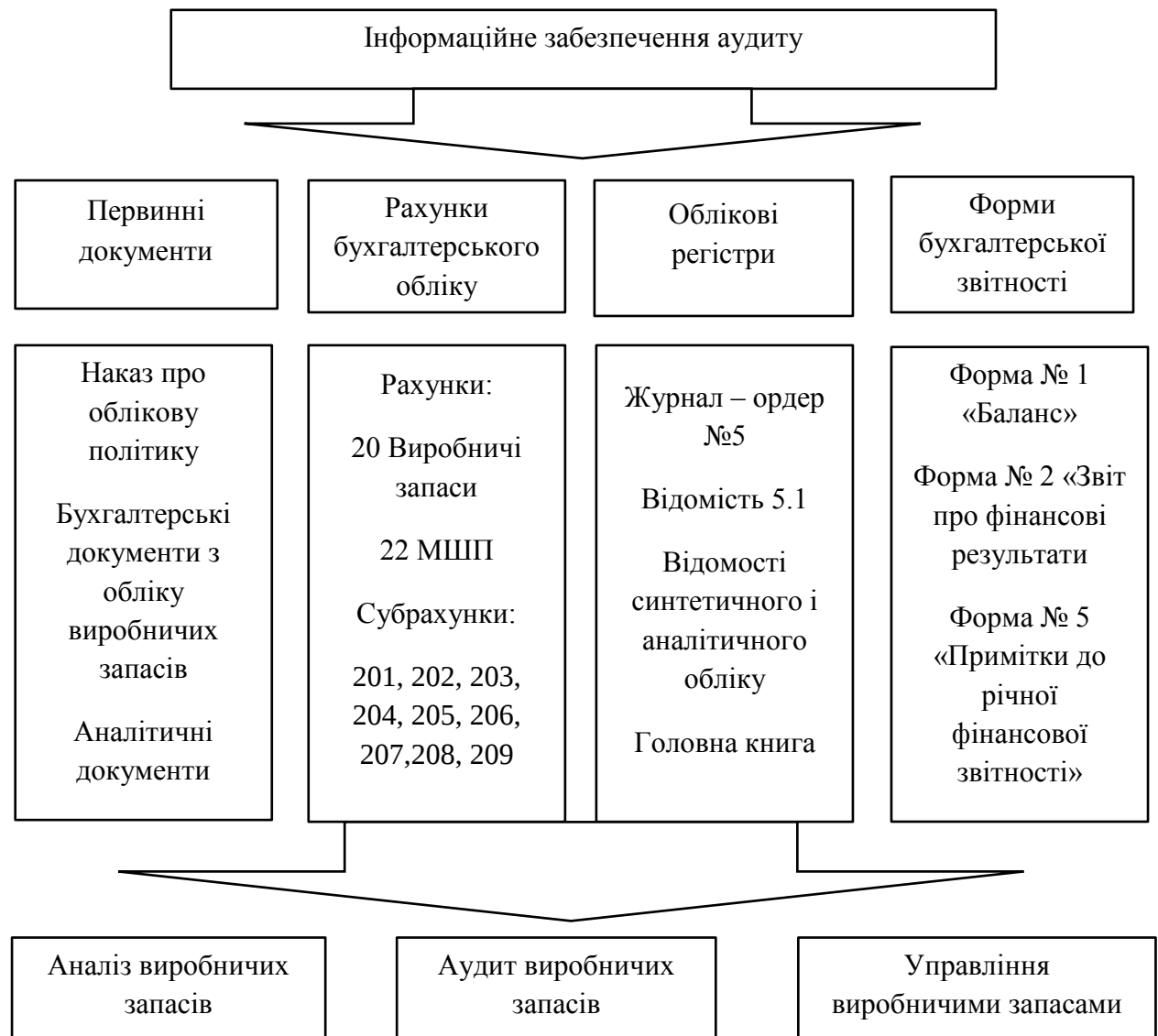


Рисунок 3.3 - Інформаційне забезпечення внутрішнього аудиту виробничих запасів (складено автором)

Важливу роль у процесі аудиту відіграє процес отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів. Для того, щоб отримати необхідні аудиторські докази у достатньому обсязі щодо наявності та стану запасів, аудитор повинен бути присутнім під час інвентаризації запасів, крім випадків, якщо це не є можливим на практиці. Така дія необхідна для того щоб спостерігати за процедурами проведення підрахунку, які здійснюються управлінським персоналом; оцінити інструкції та процедури управлінського

персоналу для відображення в обліку і контролю за результатами інвентаризації запасів; виконати контрольні перерахунки; здійснення аудиторських процедур щодо остаточних даних про запаси суб'єкта господарювання, щоб визначити, чи точно вони відображають фактичні результати інвентаризації запасів.

Для виконання аудиторських процедур аудиторів необхідно мати чітку методику проведення перевірки, яка розробляється на стадії планування і має бути та спрямована на збір аудиторських доказів. Тому, проведення внутрішнього аудиту операцій з обліку виробничих запасів повинен складатися з наступних етапів (див. табл. 3.4).

Таблиця 3.4 - Етапи проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів

Етапи	Характеристика	Визначення дій аудитора
Перший етап	Перевірка повноти, своєчасності проведення інвентаризації виробничих запасів	Аудитором вивчається наявність угод з матеріально-відповідальними особами, стан складського господарства, розподіл виробничих запасів, умови й правила їхнього зберігання й охорони, придатність вимірювальних приладів
Другий етап	Перевірка надходження виробничих запасів.	Аудитором перевіряється своєчасність і правильність документального оформлення оприбуткування запасів первинними документами типової форми.
Третій етап	Контроль вибуття виробничих запасів	Аудитором здійснює документальну перевірку, яка починається з перевірки первинних документів, а закінчується перевіркою зведених документів (наприклад, матеріальний звіт матеріально-відповідальної особи)
Четвертий етап	Підтвердження інформації про фактичні залишки виробничих запасів на складах	Аудитором застосовується вибірковий метод, та здійснюється перевірка відомостей обліку залишків матеріалів на складі, оборотно-сальдові відомості, Головну книгу, Баланс на предмет ідентичності сум.

Продовження таблиці 3.4		
П'ятий етап	Проведення аналізу ефективності використання виробничих запасів	Аудитором оцінюється загальний рівень забезпеченості виробничими запасами; рух виробничих запасів; вплив руху та стан запасів на випуск продукції; ефективність використання виробничих запасів та інше.
Шостий етап	Заключний етап. Складання аудиторського висновку	Аудитором розкриваються результати перевірки та в разі виявлення порушень чи недоліків, аудитор визначає заходи щодо вирішення та поліпшення проблемних питань.

(складено автором)

Перевіряючи операції з надходження виробничих запасів, аудиторі необхідно здійснити перевірку формування первісної вартості виробничих запасів та правильності оцінки їх в обліку. Для цього необхідно вивчити наступні питання:

чи правильно здійснюється процес формування первісної вартості виробничих запасів;

які є наявні обґрунтовані підстави для здійснення переоцінки виробничих запасів;

за яким методом відбувається оцінка виробничих запасів залежно від шляхів їх надходження;

чи враховують положення облікової політики щодо обліку виробничих запасів вимоги П(с)БО 9 та Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів.

В процесі перевірки руху виробничих запасів на підприємстві аудиторіві доцільно скласти відомість їх руху за видами. У відомості необхідним є виведення залишків запасів на момент інвентаризації і зіставлення цих даних з фактичною наявністю запасів. Якщо дані залишків відомості запасів перевищують дані інвентаризації, то можна зробити висновок, що під час надходження вони не були оприбутковані.

З метою перевірки достовірності відображення за даними бухгалтерського обліку руху виробничих запасів внутрішньому аудитору. У разі перевищення даних залишків відомості руху запасів над даними інвентаризації можна зробити висновок, що запаси під час надходження не оприбутковувалися. При здійсненні документальної перевірки операцій з надходження виробничих запасів внутрішній аудитор може застосовувати такі методи як: зустрічна, нормативно-правова або логічна перевірка.

Найважливішою формою бухгалтерської звітності, де відображається стан активів підприємства та джерела їх утворення у грошовій оцінці, а також кінцевий результат його виробничо-господарської діяльності є звіт про фінансові результати. У II Розділі активу балансу «Оборотні активи» у рядку 1100 «Запаси» міститься інформація щодо наявності виробничих запасів. Підприємства можуть додавати статтю 1101 «Виробничі запаси» зі збереженням її назви і коду рядка, якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є суттєвою та оцінка статті може бути достовірно визначена.

Під час визначення достовірності статті 1101 «Виробничі запаси» у Звіті про фінансовий стан перевірці за формою і змістом мають підлягати аналізі рахунків 20, 31, 63, які є обліковими регістрами. У рядку 1101 «Виробничі запаси» показується вартість запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, сировини, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, основних і допоміжних матеріалів, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу.

Таким чином, на кожна стадія перевірки аудитором виробничих запасів повинна бути задокументована. Основні положення робочої документації повинні узагальнюватися в підсумковій документації – Звіті аудитора. На підставі отриманих доказів аудитор має підтвердити достовірність відображення інформації про виробничі запаси у звітності, а також надати керівництву підприємства пропозиції, спрямовані на забезпечення ритмічності надходжень, підвищення рівня платіжної дисципліни тощо.

ВИСНОВКИ

В дипломній роботі представлений порядок організації обліку і аудиту виробничих запасів. Результатом проведеного дослідження з обраної теми дипломної роботи є обґрунтування загальних висновків і практичних рекомендацій, які можна звести до наступного.

Згідно з поставленим завданнями в першому розділі дипломної роботи розглянуті теоретичні питання сутності та класифікації виробничих запасів, а також нормативно-правове забезпечення їх обліку і контролю в Україні.

У другому розділі розглянуті питання аналізу та організації обліку виробничих запасів. Їх документальне оформлення, особливості проведення інвентаризації. Аналіз літературних джерел і практика обліку показують, що облік виробничих запасів повинен відповідати вимогам, визначеним нормативно-законодавчими актами. Матеріали, залежно від групування та призначення, мають свої особливості обліку, а також висуваються певні вимоги до оформлення первинних документів.

Аналіз запасів на підприємстві свідчить про те, що коефіцієнти оборотності і обігу запасів мають значну тенденцію до зменшення протягом 2017 – 2019 рр. Така ситуація пояснюється тим, що виробничі запаси у 2019 році значно менше поповнювалися ніж за попередні роки. Загальний темп зміни (зменшення) складав майже 76%.

Придбання матеріалів на підприємстві здійснюється за плату відповідно до укладається між покупцем і постачальником договору поставки матеріальних цінностей. Матеріали, що надійшли на підприємство враховують оперативно-бухгалтерським сальдовим способом аналітичного обліку. Бухгалтерський облік надходження і використання виробничих запасів здійснюється на рахунку 20 «Виробничі запаси» із відповідними субрахунками Аналітичний облік надходження запасів ведеться на складах і в бухгалтерії за документами первинного обліку, на підставі яких вони приймаються на склад: товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури та

інші супровідні документи. Організація обліку виробничих запасів здійснюється за журнально-ордерною формою.

У третьому розділі дипломної роботи були надані пропозиції щодо удосконалення обліку та контролю виробничих запасів. Дослідження організації обліку виробничих запасів дозволили виявити декілька проблемних питань: недосконалість ведення документації оперативного та аналітичного обліку виробничих запасів, особливо постає проблема автоматизації облікових операцій; складність визначення первісної вартості запасів; складність у виборі методики оцінки виробничих запасів при їх вибутті.

З метою удосконалення первинної документації обліку виробничих запасів в дипломній роботі було запропоновано закріплення функції контролю за правильністю оформлення первинних документів в посадовій інструкції бухгалтера; створення графіку документообігу документів; застосування методу «службових записок». Удосконалення визначення первісної вартості запасів пропонується шляхом Введення рахунку 29 «Транспортно-заготівельні витрати» з відповідними субрахунками. При виборі методики оцінки виробничих запасів пропонується використання методу ФІФО, оскільки він дає найбільш достовірну інформацію про облік вибуття запасів.

З метою удосконалення внутрішнього аудиту виробничих запасів, в дипломній роботі наведені етапи аудиторської перевірки. Даний підхід дозволить отримати аудитору під час проведення перевірок найбільш достовірну і повну інформацію про рух виробничих запасів та помилки, які бути допущені в організації обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 №996-14-ВР. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246, зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Баланс»: Затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87, зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0396-99>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246, зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Затверджені наказом Мінфіну України від 10.02. 2007 р. № 2 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0002201-07>
6. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [підручник] / Ф.Ф. Бутинець. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 640 с.
7. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: [навчальний посібник] / В.В. Сопко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
8. Безруких П.С. Бухгалтерский учет. Москва : Бухгалтерский учет, 2002. 719 с.
9. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік :навчальний посібник. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.
10. Савкович В.А. Модели управления. Харьков : Наука и техника, 1986. 319 с.

11. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент. Москва : Финансы и статистика, 1999. 768 с.
12. Василенко В.О. Виробничий (операційний) менеджмент : навчальний посібник. Київ : ЦУЛ, 2007. 532 с.
13. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
14. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21 грудня 2017 р. № 2258-VIII / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>
15. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 “Запаси” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>
17. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансовий результати” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0397>
18. Інструкція “Про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей” від 16.05.1996 № 99 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0293>
19. Інструкція “По інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків” від 11.08.1994 № 69 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94>
20. Інструкція “Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку” від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

21. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції спиртової промисловості з урахуванням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, затверджені міністерством аграрної політики України від 20.10.2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://ips.ligazakon.net/document/FIN2842>
22. Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку від 29.12.2000 N 356 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0356201-00>.
23. Болюх М.А., Бурчевський В.З., Горбаток М.І. Економічний аналіз: навч. посібн. К. КНЕУ, 2001. – 540 с.
24. Мельничук В.М. Основи економічного аналізу : Навчальний посібник. – Київ : «Кондор». - 2003. - 128 с.
25. Поплюйко А.М. Оцінка виробничих запасів при їх використанні// Збірник наукових праць черкаського державного технологічного університету. - №1. – Черкаси: ЧДТУ, 2002. с.55-63
26. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: Підручник. – К.: Алерта, 2013. – 982 с.
27. Бухгалтерський облік. Хрестоматія : Збірник систематизованого законодавства. Випуск 1. – Київ: «Бліц-Інформ», 2007. – 226 с.
28. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб./В.В.Сопко. – К.: КНЕУ, 2006, 526 с.
29. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖТТІ, 2010. – 618 с.
30. Домбровська Н.Р. Методи оцінки виробничих запасів підприємства при їх використанні згідно національних стандартів / Н.Р. Домбровська // Всеукраїнський науково-виробничий журнал. Інноваційна економіка. - 2011. - №7 (26). - С.137 – 143
31. Кіляр О. Теоретико-методичні основи оцінки запасів / О.Кіляр // Галицький економічний вісник. - 2009. - № 1. - С. 145-152.

32. Посилаєва К.І. Оцінка виробничих запасів при їх використанні / К.І.Посилаєва, Ю.О. Крот // Вісник Харківського НАУ ім. В.В. Докучаєва. Серія «Економічні науки». – 2011. - № 8. – С.37
33. Макаренко А.П. Аудит: навч._метод. посібник / А.П. Макаренко, Т.О. Меліхова, Г.М. Бескоста. — Запоріжжя: ЗДІА, 2016. — 184 с.
34. Чабанюк О.А. Організація системи внутрішнього контролю запасів на підприємстві / О.А. Чабанюк // Економічні науки. – 2011. – № 8 (29). – С.52-55.

Д ОДАТКИ

Додаток А

Форма № 1 «Баланс»

ПрАТ «Красноармійський Динасовський завод
за 2017-2019 роки

Додаток Б

Форма № 2 «Звіт про фінансові результати»

ПрАТ «Красноармійський Динасовський завод

за 2017-2019 роки