

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ**

Кафедра обліку та оподаткування

**Кваліфікаційна робота**

магістра

на тему: Облік і контроль виробничих запасів ПРАТ «ПІВНГЗК»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0718  
Спеціальності облік і оподаткування,  
освітня програма облік і аудит

В.В. Кирику

Керівник: к.е.н., доцент Сьомченко В.В.

Рецензент: д.е.н., професор Васильчук І.П.

Запоріжжя 2019

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет економічний  
Кафедра обліку та оподаткування  
Освітній рівень магістр  
Спеціальність 071 Облік і оподаткування, освітня програма облік і аудит

**ЗАТВЕРДЖУЮ:**

Зав. кафедри \_\_\_\_\_ Н.М. Шмиголь  
« \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2019р.

**З А В Д А Н Н Я**

**НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ**

Кирику Вірі Валентинівні

1. Тема роботи: Облік і контроль виробничих запасів ПРАТ «ПІВНГЗК» керівник роботи Сьомченко В.В., к.е.н., доцент, затверджені наказом ЗНУ від 04.07.2019 р., № 1111-с.
2. Строк подання студентом роботи 2 грудня 2019 р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретико-методичні засади обліку і контролю виробничих запасів; вивчити організацію та методіку обліку та контролю виробничих запасів в ПРАТ «ПІВНГЗК»; розробити рекомендації щодо вдосконалення методіки обліку виробничих запасів та контрольньо-аналітичних процедур в ПРАТ «ПІВНГЗК».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень):

4 рис., 21 табл. та 2 формули.

#### 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Сьомченко В.В.	19.08.2019	19.08.2019
2	к.е.н., доцент Сьомченко В.В.	16.09.2019	16.09.2019
3	к.е.н., доцент Сьомченко В.В.	07.10.2019	07.10.2019

7. Дата видачі завдання: 08 липня 2019р.

#### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2019	виконано
2.	Написання вступу	липень 2019	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2019	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2019	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2019	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2019	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2019	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2019	виконано

Студентка \_\_\_\_\_  
( підпис )

В.В. Кирику

Керівник роботи \_\_\_\_\_  
( підпис )

В.В.Сьомченко

**Нормоконтроль пройдено**

Нормоконтролер \_\_\_\_\_

Ю.М. Уманська

## РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 130 с., 4 рис., 21табл., 16 додатків, 50 джерел.

### ЗАПАСИ, ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ, СИНТЕТИЧНИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ, КОНТРОЛЬНО-АНАЛІТИЧНИЙ ПРОЦЕС, АКТ РЕВІЗІЇ

Предмет дослідження: система теоретичних і практичних питань, які визначають методику обліку і контролю виробничих запасів.

Об'єкт дослідження – процес обліку, форми та методи контролю виробничих запасів в ПРАТ «ПІВНГЗК». Підприємство веде видобуток і збагачення залізистих кварцитів північної частини Криворізького залізорудного басейну.

Метою кваліфікаційної роботи є уточнення та обґрунтування теоретичних положень і розроблення науково-практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення методики і організації обліку й контролю виробничими запасами.

Методи дослідження: загальнонаукові – аналогія, порівняння, абстракція, вимірювання взаємозв'язків, аналіз, синтез, індукція, дедукція, історичний і логічний підходи (у дослідженні економічної сутності виробничих запасів, особливостей здійснення операцій з використання та надходження виробничих запасів, аспектів організаційних й методичних положень обліку й контролю операцій з виробничими запасами); спеціальні методи – статистичних групувань, подвійного запису та балансового узагальнення, економічного аналізу (у дослідженні тенденцій, що склались у галузі), тощо.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку та підвищенням ефективності контролю операцій з

виробничими запасами. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- уточнено економічні категорії «запаси» та «виробничі запаси», визначено що вони у вітчизняній науковій літературі з'явилися в період реформування бухгалтерського обліку в Україні з метою наближення його до міжнародних стандартів;

- узагальнено теоретичні і практичні питання обліку наявності, руху та вибуття виробничих запасів в умовах формування ринкових відносин;

- розроблено пропозиції щодо удосконалення обліку та контролю операцій з виробничими запасами шляхом впровадження форм первинних документів щодо вибуття виробничих запасів, які підприємство самостійно розробляє в залежності від його розміру.

Набули подальшого розвитку:

- найбільш повним слід вважати трактування виробничих ресурсів підприємства як сукупності певних чинників (запасів, джерел, засобів та предметів праці), які має в наявності підприємство, і які можуть бути мобілізовані та використані ним для досягнення конкретної мети й одержання очікуваного результату в певний проміжок часу;

- характерною особливістю є те, що пріоритетом виступає зміст, а не форма документації. Подібні підходи послаблюють адміністративне навантаження, зменшують витрати на бухгалтерський облік для підприємств.

- для ефективної роботи підприємства в умовах ринкових відносин доцільно впровадити відділ внутрішнього аудиту, однією з найважливіших задач якого буде контроль раціональності використання виробничих запасів.

Отримані результати дослідження спрямовані на вдосконалення методики і організації обліку й контролю операцій з виробничими запасами, які можуть бути впроваджені у діяльність ПРАТ «ПВНГЗК», що дозволить посилити інформаційну і контрольну функції бухгалтерського обліку та підвищити ефективність управління цими операціями на досліджуємому підприємстві.

## SUMMARY

Qualifying work: 130 p., 4 figures, 21 tables, 16 applications, 50 sources.

INVENTORIES, PRODUCTION INVENTORIES, SYNTHETIC ACCOUNTING, CONTROL, CONTROL ANALYTICAL PROCESS, AUDIT ACT

Subject of research: a system of theoretical and practical questions that determine the methodology of accounting and control of inventory.

The object of study is the accounting process, forms and methods of inventory control at PJSC “PIVNGZK”. The enterprise is producing and enriching ferruginous quartzites of the northern part of the Kryvyi Rih iron ore basin.

The purpose of qualification work is to clarify and substantiate theoretical provisions and develop scientific and practical recommendations aimed at improving the methodology and organization of accounting and control of production stocks.

Research methods: general science - analogy, comparison, abstraction, measurement of relationships, analysis, synthesis, induction, deduction, historical and logical approaches (in the study of the economic nature of production stocks, features of operations on the use and receipt of production stocks, aspects of organizational and methodological accounting and control of inventory operations); special methods - statistical groups, double entry and balance sheet generalization, economic analysis (in the study of trends in the industry), etc.

The scientific novelty of the obtained results is the theoretical and methodological substantiation and solution of a complex of issues related to the improvement of accounting and increase of the efficiency of control of

operations with production stocks. In the course of the research the following scientific results were obtained, which are characterized by scientific novelty:

- specified the economic categories "stocks" and "production stocks", determined that they appeared in the domestic scientific literature in the period of accounting reform in Ukraine in order to approximate it to international standards;
- generalized theoretical and practical issues of accounting for availability, movement and disposal of production stocks in the conditions of formation of market relations;
- proposals for improvement of accounting and control of operations with inventories were developed by introducing forms of primary documents for the disposal of inventories, which the enterprise independently develops depending on its size.

Have further developed:

- the most complete should be considered the interpretation of the production resources of the enterprise as a set of certain factors (stocks, sources, means and objects of labor) that the enterprise has, and which can be mobilized and used by him to achieve a specific purpose and obtain the expected result in a certain period of time. ;
- the characteristic feature is that the priority is the content, not the form of documentation. Such approaches weaken the administrative burden, reduce the cost of accounting for businesses.
- for the effective operation of the company in terms of market relations, it is advisable to introduce an internal audit department, one of the most important tasks of which is to control the rational use of inventory.

The results of the study are aimed at improving the methodology and organization of accounting and control of inventory operations, which can be implemented in the activities of PJSC "PIVNGZK", which will strengthen the information and control functions of accounting and increase the efficiency of managing these operations in the investigated enterprise.

## ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Скорочення та умовні позначки	
Вступ.....	11
1 Теоретичні основи організації обліку та контролю виробничих запасів промислових підприємств	
1.1 Економічна сутність виробничих запасів.....	16
1.2 Класифікація виробничих запасів та їх оцінка.....	20
1.3 Критичний огляд нормативно-правових документів з обліку і контролю виробничих запасів .....	33
2 Організація та методика обліку виробничих запасів в ПРАТ «ПІВНГЗК»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика діяльності підприємства та оцінка його фінансового стану.....	
2.2. Організація та оцінка стану обліку виробничих запасів на підприємстві.....	39
2.3 Документальний облік виробничих запасів.....	56
2.4 Аналітичний та синтетичний облік виробничих запасів.....	66
2.5 Інвентаризація виробничих запасів та відображення її результатів в обліку.....	78
2.6 Удосконалення обліку виробничих запасів на підприємстві.....	85
3 Контроль виробничих запасів в ПРАТ «ПІВНГЗК»	93
3.1 Організація контролю виробничих запасів на підприємстві.....	97
3.2 Порядок проведення контролю виробничих запасів на підприємстві...	101
3.3 Узагальнення результатів контролю та методика складання акту ревізії.....	116



3.4 Реалізація матеріалів перевірки та удосконалення контрольно-аналітичного процесу на підприємстві.....	122
Висновки .....	126
Перелік джерел посилання.....	131
Додаток А Баланс (Звіт про фінансовий стан).....	137
Додаток Б Звіт результати (Звіт про сукупний про фінансові дохід).....	141
Додаток В Класифікація виробничих запасів.....	143
Додаток Д Структура бухгалтерської служби.....	146
Додаток Е Облікова політика ПРАТ «ПВНГЗК».....	147
Додаток Ж Робоча інструкція кінцевого користувача модуля ММ «Управління матеріальними потоками» системи my SAP ERP.....	153
Додаток И Перелік документів з надходження виробничих запасів.....	159
Додаток К Перелік документів з відпуску виробничих запасів.....	160
Додаток Л Оборотно-сальдова відомість.....	161
Додаток М Кореспонденція рахунків: 201, 203, 205,207,209.....	162
Додаток Н Робочий план комплексної ревізії фінансово-господарської діяльності ПРАТ «ПВНГЗК».....	167
Додаток П Програма комплексної ревізії фінансово-господарської ПРАТ «ПВНГЗК».....	170
Додаток Р Акт про результати тематичної перевірки ЦТВШХ.....	173
Додаток С Заходи щодо усунення недоліків перевірки.....	176
Додаток Т Проект програми аудиту виробничих запасів.....	177

## СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ГКУ – Господарський кодекс України;

Дол. – долари;

ЗРС – залізорудна сировина;

ЄС – Європейський Союз;

ЛЗК – лімітно-забірна картка;

МВО – матеріально відповідальна особа;

МСФЗ – міжнародні стандарти фінансової звітності;

МФУ – Міністерство фінансів України;

МШП – малоцінні та швидкозношувані предмети;

п. – пункт;

ПРАТ «ПІВНГЗК» – Приватне акціонерне товариство «Північний гірничо-збагачувальний комбінат»;

ПДВ – податок на додану вартість;

ПКУ – Податковий кодекс України;

ПММ – паливно-мастильні матеріали;

пп. – підпункт;

П(с)БО – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку;

р. – рік;

ст. – стаття;

ТЗВ – товарно заготівельні витрати;

ТМЦ – товарно-матеріальні цінності;

тис. грн. – тисяч гривень;

ЦКУ – Цивільний Кодекс України;

ч. – частина.

## ВСТУП

Виробничі запаси є об'єктивною необхідністю на підприємствах. Ця необхідність зумовлена закономірностями руху матеріалів з джерел їхнього надходження.

Важливим чинником розвитку виробництва є стабільна забезпеченість підприємства матеріальними ресурсами та їхнє ефективне використання. Враховуючи, що витратам сировини, матеріалів, палива, напівфабрикатів у більшості підприємств належить 60-70% всіх витрат на виробництво нової продукції, то головним завданням є визначення забезпеченості підприємства різними видами матеріальних ресурсів та пошук резервів їхнього раціонального використання

З одного боку, сформовані виробничі запаси забезпечують постійність, безперервність та ритмічність діяльності підприємства, гарантують його економічну безпеку, з іншого, виробничі запаси, особливо на великих промислових підприємствах, потребують великих капіталовкладень. Тому від організації їхнього обліку, контролю та аналізу залежить точність визначення прибутку підприємства, його фінансовий стан, конкурентоспроможність на ринку та в цілому ефективність роботи підприємства.

Питання обліку та контролю виробничих запасів висвітлюють у своїх дослідженнях відомі українські вчені, зокрема: Бакун Ю. В. , Білуха М. Т. , Бутинець Ф.Ф. , Валуєв Б.І. , Герасимович А.М. , Голов С.Ф. , Гуцайлюк З.В., Завгородній В. П. , Задорожний З. В. , Кужельний М. В. , Лишиленко В.І. , Сопко В. В. , Михалевич С.Г. , Нападовська Л.В. , Сук Л.К. , Пушкар М.С. , Ткаченко Н.М. , Шевчук В.О. , Чебанова Н.В. та інші.

Проте, низка питань з організації обліку і контролю виробничих запасів потребує додаткового дослідження і наукових розробок. До таких питань слід віднести уточнення економічної сутності виробничих запасів,

удосконалення класифікації з врахуванням виробничої специфіки підприємств, дослідження особливостей застосування систем обліку виробничих запасів та їх оцінки. Також, залишаються не вирішеними питання дієвої організації контролю в управлінні виробничими запасами з метою підвищення ефективності виробництва.

Метою кваліфікаційної роботи є уточнення та обґрунтування теоретичних положень і розроблення науково-практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення методики і організації обліку й контролю виробничими запасами.

Для досягнення поставленої мети необхідно вирішити наступні задачі:

- визначити економічну сутність виробничих запасів;
- розкрити класифікацію виробничих запасів та їх оцінку;
- здійснити критичний огляд нормативно-правових документів з обліку і контролю виробничих запасів;
- надати характеристику фінансово-господарської діяльності та оцінити фінансовий стан ПРАТ «ПІВНГЗК»;
- розкрити порядок організації обліку виробничих запасів та оцінити його стан;
- розглянути особливості документального обліку виробничих запасів;
- вивчити методику аналітичного та синтетичного обліку виробничих запасів;
- визначити порядок проведення інвентаризації виробничих запасів та відображення їх у звітності;
- розробити шляхи удосконалення обліку виробничих запасів;
- розглянути особливості організації внутрішнього контролю в ПРАТ «ПІВНГЗК» та оцінити його стан;
- визначити методику перевірки виробничих запасів;
- охарактеризувати порядок узагальнення матеріалів контролю виробничих запасів;
- визначити особливості реалізації матеріалів перевірки та

удосконалення контрольно-аналітичного процесу в ПРАТ «ПВНГЗК»;

Об'єкт дослідження – процес обліку, форми та методи контролю виробничих запасів в ПРАТ «ПВНГЗК». Підприємство веде видобуток і збагачення залізистих кварцитів північної частини Криворізького залізорудного басейну.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку і контролю операцій з виробничими запасами.

Методи дослідження: загальнонаукові – аналогія, порівняння, абстракція, вимірювання взаємозв'язків, аналіз, синтез, індукція, дедукція, історичний і логічний підходи (у дослідженні економічної сутності виробничих запасів, особливостей здійснення операцій з використання та надходження виробничих запасів, аспектів організаційних й методичних положень обліку й контролю операцій з виробничими запасами); спеціальні методи – статистичних групувань, подвійного запису та балансового узагальнення, економічного аналізу (у дослідженні тенденцій, що склались у галузі), тощо.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- уточнено економічні категорії «запаси» та «виробничі запаси», визначено що вони у вітчизняній науковій літературі з'явилися в період реформування бухгалтерського обліку в Україні з метою наближення його до міжнародних стандартів. До впровадження стандартів термінологія мала різну назву, а саме товарно-матеріальні цінності, предмети праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси тощо;

- узагальнено теоретичні і практичні питання обліку наявності, руху та вибуття виробничих запасів в умовах формування ринкових відносин;

- розроблено пропозиції щодо удосконалення обліку та контролю операцій з виробничими запасами шляхом впровадження форм первинних документів щодо вибуття виробничих запасів, які підприємство самостійно розробляє в залежності від його розміру, системи контролю руху виробничих

запасів, кількості працівників в бухгалтерії та на складі, виду діяльності тощо.

Набули подальшого розвитку:

– найбільш повним слід вважати трактування виробничих ресурсів підприємства як сукупності певних чинників (запасів, джерел, засобів та предметів праці), які має в наявності підприємство, і які можуть бути мобілізовані та використані ним для досягнення конкретної мети й одержання очікуваного результату в певний проміжок часу;

– характерною особливістю є те, що пріоритетом виступає зміст, а не форма документації. Подібні підходи послаблюють адміністративне навантаження, зменшують витрати на бухгалтерський облік для підприємств.

– для ефективної роботи підприємства в умовах ринкових відносин доцільно впровадити відділ внутрішнього аудиту, однією з найважливіших задач якого буде контроль раціональності використання виробничих запасів. Такий відділ здійснюватиме експертну оцінку економічної політики підприємства, у тому числі й облікової, оцінку системи внутрішньогосподарського контролю, який виконується всіма його структурними підрозділами.

Теоретичною та методичною основою для написання кваліфікаційної роботи стали законодавчі та нормативні акти, які регламентують порядок, методологічні принципи і напрямки організації обліку й контролю операцій з виробничими запасами, первинні документи та форми звітності обраного підприємства; наукові праці й публікації вітчизняних та іноземних вчених із цих питань; статистична інформація; практичні дані ПРАТ «ПВНГЗК»; Інтернет-ресурси. В роботі використані табличні, схематичні і документальні дані, періодична література, підручники, посібники, монографії та дисертаційні матеріали.

Отримані результати дослідження спрямовані на вдосконалення методики і організації обліку й контролю операцій з виробничими запасами, які можуть бути впроваджені у діяльність ПРАТ «ПВНГЗК», що дозволить

посилити інформаційну і контрольну функції бухгалтерського обліку та підвищити ефективність управління цими операціями на досліджуємому підприємстві.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на Всеукраїнській науково-практичній конференції студентів, аспірантів і молодих вчених «Молода наука-2019» (м. Запоріжжя : ЗНУ, 2019).

Крім того питання обліку та контролю виробничих запасів було розглянуто в статтях «Проблемні аспекти економічної природи виробничих запасів та їх оцінка за сучасних умов господарювання» і « Сучасні дефініції фінансових результатів підприємства» та опубліковано в колективній монографії «Управління соціально-економічним розвитком країни, регіону, підприємства в умовах кризи (виробнича, будівельна та транспортна галузі)» (м. Дніпро, 2019 р.). і у фаховому виданні науково-виробничому журналі БІЗНЕС - НАВІГАТОР Приватного вищого навчального закладу «Міжнародний університети бізнесу і права» (м. Херсон, 2019).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилань і додатків. Основний зміст викладено на 130 сторінках друкованого тексту.

# 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПРОМИСЛОВИХ ПІДПРИЄМСТВ

## 1.1 Економічна сутність виробничих запасів

Для здійснення господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовуються виробничі запаси, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства.

Ефективне функціонування підприємств у ринкових умовах господарювання значною мірою залежить від раціонального використання ресурсів: трудових, матеріальних, які в сукупності з основними засобами становлять виробничі ресурси. Матеріальні ресурси є засобами виробництва, які включають засоби праці і предмети праці. Поняття виробничих запасів слід відрізнити від поняття матеріальних (виробничих) ресурсів, яке є більш загальним, ніж матеріальні або виробничі запаси (рис. 1.1).

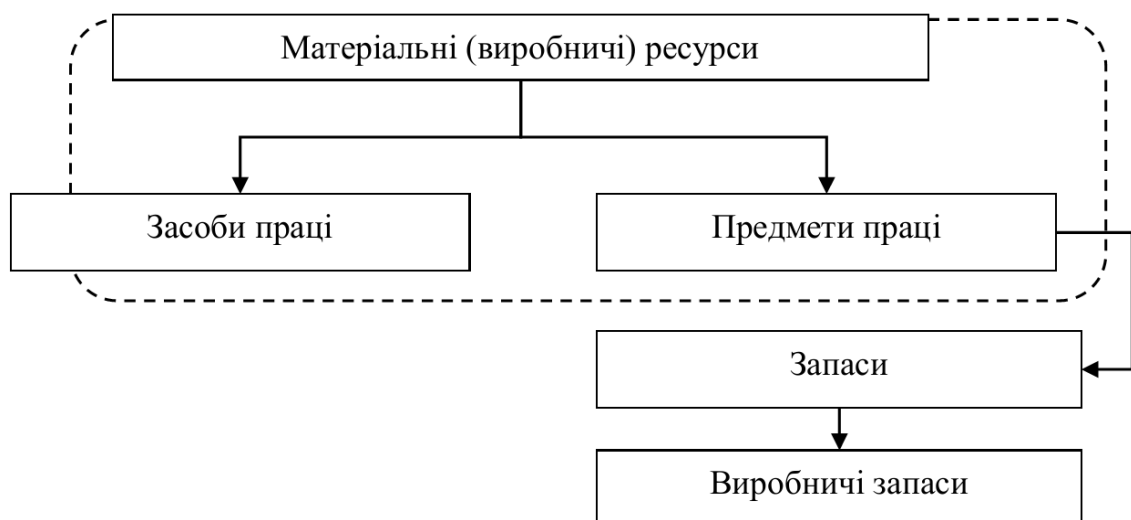


Рисунок 1.1 – Виробничі запаси у складі ресурсів



Термін «запаси» у вітчизняній науковій літературі з'явився в період реформування бухгалтерського обліку в Україні з метою наближення його до міжнародних стандартів. До впровадження стандартів термінологія мала різну назву, а саме товарно-матеріальні цінності, предмети праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси тощо.

Із прийняттям в Україні національних положень, які мають узгодженість з МФЗ та у відповідності до П(с)БО 9 «Запаси» [35] цей термін має таке значення: запаси – активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Попри це в більшості літературних джерел виробничі запаси визначаються як матеріальні, виробничі ресурси або як виробничі запаси, залежно від того, з якої позиції вони розглядаються: економічного чи бухгалтерського підходу.

Зазначимо, що серед вчених-економістів існують різні погляди щодо трактування поняття виробничих ресурсів підприємства та їх складових.

Іваниєнко В. В. зазначає, що виробничі запаси – це матеріальні ресурси, що знаходяться на складах фірми (сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, що комплектують вироби, паливо і пальне, тара і тарні матеріали, запасні частини для ремонту, інструменти та ін.), призначені для виробничого споживання, але що ще не поступили у виробництво[9].

Швец, І. Б. вважає, що виробничі запаси є матеріальними оборотними активами підприємств, є головною умовою здійснення необхідного виробничого процесу [44].

Пушкар М. С. під виробничими запасами розуміє запаси засобів

виробництва, які знаходяться на складах суб'єкта господарювання і необхідні для забезпечення безперервного виробничого процесу, причому це лише ті предмети праці, які ще не задіяні у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму [42].

Колосок А.М. вважає виробничі запаси частиною оборотних засобів підприємства. Визначає, що до їх складу входить сировина, матеріали, МШП, незавершене виробництво, готова продукція та товари для перепродажу. Виробничі запаси розглядаються з точки зору витрат підприємства на їх придбання, що нівелює таку характерну особливість запасів, як частина оборотних активів підприємства [12].

Багрій К.Л. вважає виробничими запасами засоби виробництва, які ще не використані у виробничому процесі, проте, таке визначення, на нашу думку, є досить узагальненим і не дає можливість чітко відокремити виробничі запаси у структурі активів підприємства [1].

Борисова І.С. пропонує вважати виробничими запасами частину оборотних засобів підприємства, які ще не використані, проте надійшли на робочі місця. На нашу думку таке визначення має досить обмежені критерії, тому що не зрозуміло яким чином класифікувати запаси, які зберігаються на складі для виробничих потреб [2].

У той же час, Іванюта П.В. та ін. виробничими запасами вважають саме запаси на складах підприємства і також не має вказівок стосовно термінів використання запасів та джерел використання [10,15-17].

Досить ґрунтовним, на наш погляд, є визначення виробничих запасів надане Довгою Т.А., Дубініною М.В. та ін., які вказують на склад та терміни використання виробничих запасів, проте, у їх визначенні також відсутні рекомендації стосовно джерел відшкодування витрат на їх придбання. Така відмінність у трактуванні свідчать про те, що розкриття суті будь-якої економічної категорії залежить від вибраного підходу до її визначення [7, 8, 26].

Проте, з якого б боку ми не підходили до запасів, однозначно можна

зробити висновок, що запас – це накопичення матеріальних цінностей на складах підприємства. Більш точне визначення полягає в наступному: запас – це фактична величина накопичених матеріальних цінностей на складі на кожен день роботи підприємства для забезпечення ритмічного і безперервного виробничого процесу.

Так, на думку Гордієнко Д.Д. до виробничих ресурсів підприємства слід відносити робочу силу, знаряддя праці (машини, устаткування та ін.), предмети праці (сировина, матеріали і так далі), готову продукцію (запаси товарів) та природні умови виробництва (земля, корисні копалини і ін.) [5].

Багрій П. І. пропонує трактувати поняття «запаси виробничі» як засоби виробництва, що надійшли до споживачів (на підприємство, будову) і ще не використовуються у процесі виробництва, і тут же пропонує визначення поняття «запаси» як наявність матеріальних ресурсів (засобів виробництва та предметів споживання) для забезпечення безперервності розширеного відтворення, обслуговування невиробничої сфери та задоволення потреб населення [1].

Згідно з міжнародним стандартом МСФЗ (IAS) 2 «Запаси» [22], «запаси – це активи, як передбачені для подальшого продажу в ході звичайної діяльності; що знаходяться у процесі виробництва для такого продажу, або ті, що знаходяться у вигляді сировини та матеріалів, які будуть використовуватись у процесі виробництва або надання послуг, за винятком незавершеного виробництва, що виникає за угодами на будівництво, включаючи безпосередньо пов'язані з ними угоди на надання послуг, фінансових інструментів та біологічних активів, що належать до сільськогосподарської діяльності, та сільськогосподарська продукція в момент її збирання».

Аналіз нормативних та літературних джерел свідчить про неоднозначність підходів вітчизняних і зарубіжних вчених до трактування терміну «виробничі запаси», визначення їх складових елементів, функціонального призначення та принципів віднесення запасів до складу

виробничих.

Таким чином, можна зробити висновок про те, що у сучасній економічній теорії відсутній єдиний погляд щодо змісту виробничих ресурсів підприємства та їх складу. Невизначеність теоретичних трактувань обраного поняття призводить до розбіжності у практичних аспектах його використання: бухгалтерському, управлінському обліку або економічному аналізі.

На нашу думку, найбільш повним слід вважати трактування виробничих ресурсів підприємства як сукупності певних чинників (запасів, джерел, засобів та предметів праці), які має в наявності підприємство, і які можуть бути мобілізовані та використані ним для досягнення конкретної мети й одержання очікуваного результату в певний проміжок часу.

## 1.2 Класифікація виробничих запасів та їх оцінка

Класифікація кожного явища є дуже важливою ланкою, оскільки від її правильності буде залежати і правильність використання цього явища. Аналіз літературних джерел свідчить про неоднозначність підходів до виділення ознак, що покладені в основу класифікації запасів.

Основним призначенням промислових підприємств є виробництво готових виробів, здатних конкурувати на внутрішніх та зовнішніх ринках збуту. Широкий асортимент продукції, яку виготовляють на цих підприємствах, передбачає наявність та використання значної кількості запасів. Це потребує чіткої організації обліку відповідно до особливостей класифікації запасів підприємств різних галузей економіки (додаток В).

Всі ці класифікації впливають на роботу бухгалтера і викликані різноманітністю їх підстав, кількість і характер яких залежить від завдань, що стоять перед бухгалтерським обліком.

Переважає більшість вчених в основу класифікації запасів покладають їх призначення та функціональну роль у виробничому процесі підприємства. Так, з цієї позиції запаси поділяються на виробничі і товарні. Виробничі запаси промислового підприємства дещо відрізняються від товарних запасів торговельного підприємства.

Виробничі запаси – придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві. В процесі виробництва виробничі запаси використовуються неоднаково. Деякі з них повністю споживаються у технологічному процесі (сировина і матеріали), інші – змінюють тільки свою форму і розмір (мастильні матеріали, фарби), треті – входять до складу виробу без будь-яких зовнішніх змін (запасні частини), четверті – лише сприяють виготовленню виробів, але не включаються до їх маси або хімічного складу (МШП).

Основоположна класифікація запасів закладена в законодавстві, а саме в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [31]. Тому на нашу думку доцільно було б зупинитись докладніше на цій класифікації виробничих запасів, що включає:

- сировина й матеріали;
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- паливо;
- тара й тарні матеріали;
- будівельні матеріали;
- матеріали, передані в переробку;
- запасні частини;
- матеріали сільськогосподарського призначення;
- інші матеріали.

Сировиною вважається продукція добувних галузей (вугілля, руда, пісок, глина та ін.), сільськогосподарства (зерно, молоко, фрукти, овочі та ін.), призначена для переробки. Матеріалами називаються предмети праці, які

пройшли попередню обробку на промислових підприємствах і реалізуються іншими підприємствами для виготовлення продукції

З метою раціональної організації складського господарства та аналітичного обліку сировина й матеріали класифікуються за певними ознаками:

- за способом включення у собівартість – основні й допоміжні;
- за групами матеріалів – лісові, текстильні, чорні метали, кольорові метали, електротовари, лаки й фарби тощо;
- за вартістю – дорогоцінні, високої, середньої та низької вартості;
- за способом зберігання – відкритого і закритого зберігання;
- за частотою використання – масові, частовикористовувані й маловикористовувані.

Число ознак, за якими класифікується сировина й матеріали, може доповнюватись головним бухгалтером залежно від інформаційних потреб апарату управління. Деталізація матеріальних цінностей залежить від потреб нормування, планування, обліку, аналізу, управління запасами та інших потреб, фінансової, постачальницької, виробничо-комерційної діяльності підприємства.

Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби відображають наявність і рух покупних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, які придбані для комплектування готової продукції. Такі витрати включаються у собівартість продукції і вимагають додаткових витрат праці з їх обробки.

Якщо напівфабрикати призначені для подальшого перепродажу, то вони не включаються до складу собівартості і повинні відноситись до товарів.

Паливо виділяють в окрему групу запасів з огляду на його економічне значення та специфіку споживання. Паливо поділяють на технологічне, моторне та господарське.

Тара – оборотні матеріальні активи, призначені для транспортування, зберігання і продажу продукції.

Тарні матеріали – оборотні матеріальні активи, призначені для виготовлення і ремонту тари.

До тари і тарних матеріалів належать предмети, які використовуються для пакування, транспортування.

Будівельні матеріали використовують підприємства-забудовники для обліку наявності й руху будівельних матеріалів, конструкцій, деталей, устаткування та комплектуючих виробів, призначених для монтажу, а також інших матеріалів для проведення будівельних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій. Треба зазначити, що на цьому субрахунку не враховується обладнання, яке не потребує монтажу (транспортні засоби, верстати, будівельні механізми, виробничий інвентар, вимірювальні прилади та ін.).

Матеріали, передані в переробку включають матеріали, які підприємство передає на сторону з метою переробки й отримання з них виробів, призначених для виробництва продукції. При цьому витрати, які оплачені стороннім організаціям за переробку, повинні бути віднесені у дебет тих рахунків, на яких ведеться облік виробів, отриманих із переробки. Аналітичний облік матеріалів, переданих у переробку, організовується в такому порядку, щоб можна було легко визначити підприємство, яке надає послуги з переробки матеріалів, а також суму витрат, пов'язаних із переробкою.

Запасні частини – це готові деталі, вузли, агрегати, які призначені для ремонтів, заміни зношених частин машин, устаткування, транспортних засобів, інструментів, автомобільні шини у запасі та в обороті. Автомобільні шини на колесах та в запасі, які знаходяться на автомобілі, обліковуються у складі основних засобів. Аналітичний облік запасних частин ведеться у розрізі місць зберігання та однорідних груп (механічна група, електрична група тощо), а в групах – за окремими найменуваннями.

Матеріали сільськогосподарського призначення призначені для обліку наявності й руху матеріалів сільськогосподарського призначення (мінеральні

добрива, отрутохімікати, біопрепарати, насіння і корми, використовуються для посіву і відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві).

Інші матеріали використовуються для обліку наявності та руху інших матеріалів (відходи виробництва – обрубка, обрізка, стружка, матеріали, отримані від остаточно забракованих виробів, цінності, отримані від ліквідації основних засобів (металобрухт, зношені шини та ін.)).

Запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

При продажу, відпуску запасів у виробництво та іншому вибутті (використання) оцінка здійснюється за такими методами, які передбачені згідно з П(с)БО 9 [35]:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів.

Метод 1. Оцінка за ідентифікованою собівартістю.

Інакше кажучи, «за яку ціну купив, за таку і списав» (у виробництво, на склад готової продукції чи в реалізацію – залежно від того, які саме виш запасів і з якою метою вибувають).

Згідно з П(С)БО 9 цей метод застосовують для оцінки вибуття запасів, придбаних з метою їх реалізації на спеціальне замовлення, і запасів, які не замінюють один одного. Однак не зовсім зрозуміло, навіщо у П(С)БО 9 [35] запроваджено таке обмеження в застосуванні методу ідентифікованої



собівартості. Можливо, наголос на спецзамовленні та незамінності не треба розуміти як обмеження, а лише в тому сенсі, що застосовувати цей метод оцінки зможуть усі підприємства для спецзамовлень, а у разі незамінності – в обов'язковому порядку.

Найімовірніше, саме так і слід розуміти п. 17 разом з першим абзацом п. 16 П(С)БО 9. Адже на багатьох підприємствах давно налагоджено комп'ютерний облік надходження і вибуття запасів за ідентифікованою собівартістю, і оскільки цей метод є найточнішим, немає сенсу змінювати і перебудовувати програми заради впровадження приблизного обліку, яким є облік вибуття за методами середньозваженої собівартості, ФІФО. Інша річ, що термін ідентифікована собівартість раніше не вживався. Але новий лише термін, а сам метод давно і широко застосовується в Україні.

У нашій країні він завжди переважав і використовувався практично у всіх галузях економіки. Обов'язкова умова для застосування – можливість за кожною одиницею запасів установити саме її ціну (історичну собівартість).

Метод 2. Оцінка за середньозваженою собівартістю.

Метод середньозваженої собівартості застосовується окремо для кожної сукупності відображених в обліку запасів, однакових за призначенням і споживчими характеристиками. Середньозважена собівартість одиниці, що вибуває, визначається за наступною формулою: Середньозважена собівартість одиниці, що вибуває, визначається за такою формулою 1.1:

$$C_{Co} = \frac{З_{п.м.} + ОЗ_{п.м.}}{КЗ_{п.м.} + КЗ_{о.м.}} \quad (1.1)$$

де  $C_{Co}$  – середньозважена собівартість одиниці,

$З_{п.м.}$  – залишок на початок місяця,

$ОЗ_{п.м.}$  – отримано ідентичних запасів протягом місяця,

$КЗ_{п.м.}$  – кількість запасів, що залишилися на початок місяця,

$КЗ_{о.м.}$  – кількість ідентичних запасів, отриманих протягом місяця.

Отже, в чисельнику формули 1.1 проставляють значення в грошовому (вартісному) вимірі, у знаменнику ці ж значення – у кількісному вимірі (тобто у фізичних одиницях).

Алгоритм розрахунку середньої вартості одиниці запасу протягом періоду визначається залежно від методу, що застосовується для обліку запасів. Середня вартість одиниці запасів може розглядатися як за звітний період (при періодичному обліку списання запасів), так і після кожного наступного надходження (при безперервному веденні обліку списання запасів).

Для розрахунку ціни вибуття при періодичній оцінці беруться до уваги всі дані з надходження запасів за звітний період, а при постійній – лише дані за період, що передував даті останнього вибуття запасів.

Цей метод можна застосовувати для оцінки взаємозамінних запасів, при списанні яких не потрібно проводити ідентифікацію (на відміну від попереднього методу). Недоліком вказаного методу є складність визначення середньої ціни в умовах, коли виробничі запаси надходять або витрачаються щоденно.

За постійної системи обліку запасів при застосуванні методу середньозваженої собівартості, вартість запасів, що знову надійшли, усереднюється з вартістю наявних запасів. У результаті цього одержується нібито одна партія за однією обліковою ціною, яка визначається як відношення загальної вартості запасів до їх загальної кількості.

Перевага методу оцінки за середньозваженою собівартістю полягає у тому, що оцінку вартості відпущених запасів та їх залишків можна отримати одразу в момент здійснення операції, що дає об'єктивну інформацію про вартість запасів і практично не дозволяє здійснювати маніпуляції з цифрами. Але це досягається за рахунок великого обсягу роботи. Крім того, оцінка залишків матеріалів і собівартості готової продукції не є абсолютно об'єктивною.

При періодичному обліку запасів, що найчастіше застосовується на практиці, при використанні методу середньозваженої собівартості робиться припущення, яке спрощує реальну картину руху запасів: усі запаси надійшли та відпущені в один і той же час – у кінці звітнього періоду. Застосування методу середньозваженої собівартості в умовах періодичної оцінки запасів означає, що вартість придбаних протягом звітнього періоду запасів необхідно розділити на їх загальну кількість, отримавши таким чином середню ціну придбання запасів, яка і буде ціною вибуття запасів у цьому звітньому періоді.

Якщо з дати останнього вибуття відбулося зростання цін порівняно з їх середнім рівнем, то оцінка запасів за цим методом при безперервному обліку дає меншу вартість вибуття запасів, ніж при періодичному, і навпаки.

Метод 3. Оцінка за методом ФІФО.

Метод ФІФО (першими відпускаються запаси, що надійшли раніше) базується на хронології надходження, тобто на припущенні, що одиниці запасів, які були придбані першими, продаються чи використовуються першими, що запобігає їх псуванню, а також, що грошова одиниця є стабільною. Одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, оцінюються за цінами останніх надходжень товарів.

Даний метод найчастіше застосовується для таких видів запасів як фрукти, овочі та інші продукти харчування, коли перші запаси, що надійшли, повинні реалізовуватися у першу чергу, щоб уникнути збитків від їх псування.

При постійному обліку вартість витрачених запасів розраховується виходячи з їх загальної вартості безпосередньо при витрачанні чергової партії. Собівартість проданих запасів визначається шляхом додавання вартостей, використаних при їх збуті.

При періодичному обліку, як вже зазначалося вище, реальне чергування надходжень і витрачання замінюється послідовними діями: спочатку враховується усе надходження, а потім – усе витрачання. При цьому бухгалтер виводить підсумки з оприбуткування запасів за весь звітний

період, після чого відображає вибуття необхідної кількості запасів у хронологічному порядку, від першого постачання до того постачання, в якому виникло повне вибуття запасів у звітному періоді. Вартість запасів на кінець звітного періоду визначається шляхом проведення інвентаризації. Сальдо запасів на кінець періоду визначається як добуток кількості запасів у натуральному вираженні та ціни (при придбанні запасів) або собівартості (при самостійному виготовленні) одиниці запасу з останньої його партії, що надійшла.

Перевага методу ФІФО полягає в його простоті, систематичності та об'єктивності, завдяки використанню цього методу не допускається маніпулювання даними в сторону штучного завищення або заниження вартості запасів, тобто сприяє запобіганню можливості маніпулювання прибутком, забезпечує відображення у балансі суми запасів, яка приблизно співпадає з поточною ринковою вартістю. Метод ФІФО оправдовує себе в умовах незначної інфляції. Застосування ж його в умовах високої інфляції призведе до завищення вартості матеріальних залишків, заниження собівартості готової продукції та, як наслідок, завищення результатів від реалізації.

Оцінка запасів методом ФІФО потребує організації аналітичного обліку не тільки за видами матеріальних активів, але й за партіями постачання, якщо закупівельні ціни на них змінюються.

Основним недоліком методу є вплив зовнішніх чинників економічного життя держави на показник валового прибутку окремо взятого підприємства.

Так, в умовах постійно зростаючих цін метод ФІФО дає найвищий показник валового прибутку. Якщо взяти до уваги, що в умовах загального зростання цін кожне підприємство прагне підвищити також ціни на реалізовуваний товар, то при застосуванні методу ФІФО до оцінки вибуття показник валового прибутку, що зазначається у Звіті про фінансові результати, можна вважати невиправдано завищеним.

Відповідно, в умовах постійного зниження цін спостерігається

зворотний процес: показник валового прибутку внаслідок застосування методу ФІФО до оцінки вибуття запасів і вимушеного зниження відпускних цін на продукцію (товари), що їх підприємство реалізовує, виявляється у звіті не виправдано заниженим.

Водночас, оскільки запаси, які придбаваються в умовах постійно зростаючих цін і оцінюються при вибутті за методом ФІФО, списуються в реалізацію за найменшою з цін, то запаси, які залишаються на балансі підприємства, виявляються оціненими за вартістю, більш-менш наближеною до ринкової. Це означає, що при аналізі балансу такого підприємства показники власних оборотних коштів, оборотного капіталу і відповідно коефіцієнт покриття будуть не просто оптимістичнішими.

#### Метод 4. Метод нормативних затрат.

Нормативний метод обліку вибуття запасів є складовою давно відомого в нашій країні нормативного методу обліку витрат (облік за планово-розрахунковими цінами) і базується на нормативному методі калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Відповідно до пункту 23 П(С)БО 9 «оцінка за нормативними витратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормативних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін». Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних витрати і ціни мають регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися.

Основні принципи нормативного методу обліку витрат (у тому числі вибуття запасів) і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) такі. В основу калькуляції фактичної собівартості окремого виду продукції покладено заздалегідь складену калькуляцію нормативної собівартості цього виду продукції за затвердженими самим підприємством поточними нормами витрат сировини і матеріалів.

За дотримання цих норм (і їх своєчасного перегляду) фактична собівартість відповідає нормативній. У разі виявлення відхилень від норм

фактичну собівартість продукції визначають так: до нормативної собівартості додають (у разі перевитрати) або від неї віднімають (у разі економії) виявлені відхилення від поточних норм, а також додають (віднімають) витрати, зумовлені зміною цих норм протягом звітнього періоду за кожною статтею витрат. При цьому прямі витрати за встановленими нормами враховують окремо від витрат, що становлять відхилення від норм. Це дає змогу ретельно контролювати витрати під час виробництва продукції.

Згідно з пунктом 11 П(С)БО 16 «Витрати» [37], виявлені у звітному періоді наднормативні витрати зараховують до складу собівартості реалізованої продукції.

Нормативна калькуляція – це визначення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) за статтями витрат у грошовому вимірі на основі діючих (поточних) норм витрат матеріалів, заробітної плати тощо.

Діючими нормами прийнято називати норми і нормативи, зумовлені технологічним процесом, відповідно до якого передають матеріали у виробництво, оплачують виконані роботи. Нормативні калькуляції можуть складатися послідовно на деталі, вузли і продукцію загалом. Нормативні калькуляції використовують для оцінки залишків незавершеного виробництва і визначення фактичної собівартості продукції при застосуванні нормативного методу обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості часто використовується на підприємствах промисловості зі складною технологією, а також у сезонних галузях матеріального виробництва. Він, поряд з іншими методами оцінки вибуття запасів, потрібен для оцінки не лише при вибутті запасів із підприємства, а й при переведенні їх з однієї балансової статті до іншої, що теж кваліфікується як вибуття.

Метод 5. Метод оцінки вибуття запасів за цінами продажу.

Метод оцінки за цінами продаж застосовується підприємствами роздрібною торгівлі з використанням середнього відсотку торгової націнки на

товари. Цей метод оцінки застосовують підприємства, які мають значну номенклатуру товарів, що змінюється, з приблизно однаковим рівнем торгової націнки, причому в тих випадку, застосування інших методів оцінки вибуття запасів є невиправданим.

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари. Середній відсоток торгової націнки визначається діленням суми залишку торгових націнок на початок звітного місяця і торгових націнок у продажній вартості товарів, отриманих у звітному місяці, на суму продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на кінець звітного місяця та продажної (роздрібною) вартості проданих у звітному місяці товарів (п. 22 П(С)БО 9).

Сума торговельної націнки, що припадає на реалізований товар, розраховується з використанням середнього відсотка торгових націнок за формулою 1.2:

$$СТН = P \times (ЗТН + ТН) / РЗ \text{ поч.} + РЗВ \quad (1.2)$$

де СТН – Сума торгової націнки;

Р – Продажна (роздрібна) вартість;

ЗТН – залишок торгових націнок на поч. місяця;

ТН – торгова націнка за місяць;

РЗ поч. – продажна (роздрібна вартість залишку товарів на поч. місяця;

РЗВ – продажна (роздрібна) вартість отриманих у звітному періоді товарів.

Використовуючи різні формули оцінки запасів, можна одержати різні значення валового прибутку, особливо в умовах інфляції.

Вибір підприємством оптимального методу оцінки запасів сприяє

збільшенню оборотних коштів, залученню інвестицій, що в підсумку дає можливість отримати більші прибутки та в цілому покращити фінансовий стан підприємства.

Оцінка запасів на дату балансу незначному рівні інфляційних і циклічних коливань цін запаси доцільно обліковувати за вартістю їх придбання. Проте, при збільшенні річного рівня інфляції, що виражається у відчутних коливаннях цін, відображення запасів за вартістю придбання вже не дає об'єктивної картини їх реальної вартості та господарської корисності як джерела потенційного доходу. Ринкова вартість товарно-виробничих запасів може зменшуватися під впливом науково-технічного прогресу та фактору морального старіння, що передбачає різницю між вартістю придбання запасів та їх вартістю на даний момент.

Згідно з П(С)БО 9 з метою збереження об'єктивності оцінки запасів в умовах цінової нестабільності запаси відображаються в бухгалтерському обліку та звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

На практиці первісна вартість запасів не завжди співпадає з чистою вартістю їх реалізації. При цьому можливі дві ситуації:

- первісна вартість запасів перевищує чисту вартість реалізації;
- первісна вартість запасів нижча за чисту вартість реалізації.

У першому випадку сума перевищення списується на витрати звітного періоду. Таким же чином списується вартість зіпсованих запасів або запасів, яких не вистачає. Після встановлення винних у недостачі осіб сума, що підлягає відшкодуванню, зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і відображається у складі доходу звітного періоду.

Облікові ціни необхідно періодично переглядати для того, щоб вони за можливістю відображали або наближалися до дійсної вартості товарно-виробничих запасів. В умовах інфляції переглядати облікові ціни бажано декілька разів на рік.



Дооцінка запасів як окрема бухгалтерська процедура в П(С)БО 9 не передбачена, що пов'язано з використанням принципу обачності в оцінці для уникнення завищення вартості активів. Окрім принципу обачності цей підхід також спирається на принцип співвідношення доходів і витрат.

Якщо чиста вартість реалізації тих запасів, які раніше були уцінені, на дату балансу збільшується внаслідок їх дооцінки, то на суму збільшення чистої вартості реалізації сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих запасів. Балансова вартість запасів не може бути вищою за їх собівартість. При цьому дооцінка запасів обмежується сумою попередньої їх уцінки.

Отже незважаючи на те, що визнання та оцінка виробничих запасів втілює в собі безліч методів, підприємство обирає для себе найпростіший, який би легко можна було поєднати з нашим законодавством.

### 1.3 Критичний огляд нормативно-правових документів з обліку і контролю виробничих запасів

Методологічні засади формування інформації про запаси в системі обліку і розкриття її у фінансовій звітності визначає система нормативних документів.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [28] визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Податковий Кодекс України визначає правила ведення податкового обліку виробничих запасів, зокрема, облік витрат і доходів від використання виробничих запасів з метою визначення оподаткованого прибутку та суми податку на прибуток; об'єкти, базу та ставки оподаткування, види податків і зборів, які застосовуються до операцій з запасами (ПДВ, акцизний збір

тощо), перелік неоподатковуваних та звільнених від оподаткування операцій, особливості оподаткування експортних та імпорتنих операцій з виробничими запасами (наприклад, давальницькою сировиною), поняття податкової накладної, порядок обліку, звітування та внесення податків до бюджету.

Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [11] містить коротку характеристику та призначення синтетичних рахунків і субрахунків, а також типову схему реєстрації та групування інформації про господарські операції (кореспонденція рахунків першого порядку). Необхідно зазначити, що в даному нормативному документі залишились неконкретизованими деякі питання методології бухгалтерського обліку виробничих запасів. Так, порядок ведення аналітичного обліку сировини й матеріалів, покупних напівфабрикатів, палива тощо Інструкцією не визначений.

План рахунків бухгалтерського обліку [31] закріплює загальний концептуальний підхід до побудови системи бухгалтерського обліку та визначає перелік рахунків для обліку окремих елементів. Так, на рахунку 20 «Виробничі запаси» обліковують наявність та рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів, покупних напівфабрикатів, будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари і тарних матеріалів, а також відходів основного виробництва. По дебету рахунка 20 «Виробничі запаси» відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, по кредиту – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск на сторону, уцінка тощо.

НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [25] визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.

Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» [24] затверджує типові форми з обліку сировини і матеріалів, дає коротку

характеристику кожного документу.

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [35] встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності.

П(с)БО 9 «Запаси» [35] визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виробничі запаси і розкриття її у фінансовій звітності. П(с)БО містить визначення поняття запасів, критерії визнання запасом, інформацію про первісну оцінку запасів, оцінку вибуття запасів, оцінку запасів на дату балансу, розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності.

Норми цього Положення (стандарту) не розповсюджуються на:

- незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними;
- фінансові активи;
- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю відповідно до П(с)БО 30 «Біологічні активи» [38].
- корисні копалини, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації відповідно до інших Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Облік та контроль виробничих витрат за місцями їх виникнення та центрами відповідальності регламентує, в першу чергу, П(с)БО 16 «Витрати» [37], в якому наведено склад статей витрат, порядок їх оцінки і визнання підприємствами всіх галузей народного господарства.

Головним недоліком П(с)БО 16 є недостатня деталізація окремих питань, які пов'язані безпосередньо з фактичними завданнями обліку. У даному П(с)БО зовсім не приділено уваги різним сферам господарської діяльності підприємств України, які в силу своїх галузевих особливостей вимагають додаткової уваги з боку облікового законодавства.

Згідно Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [32]

визначається наявність виробничих запасів, згідно якої визначена мета інвентаризації, встановлюється, на кого покладена відповідальність за організацію інвентаризації, подано випадки обов'язкового проведення інвентаризацій.

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [19] 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 в них термін «виробничі запаси» відсутній. Розкривається порядок формування первісної вартості запасів, методи оцінки запасів при їх вибутті.

Одним з основних, найбільш проблемних питань системи бухгалтерського обліку, з думки фахівців, є – правильне і раціональне відображення в бухгалтерському обліку первісної вартості (фактичної собівартості) виробничих запасів та товарів, визначення та відображення на синтетичному та аналітичному обліку фактичної собівартості матеріалів і комплектуючих виробів, витрачених на виробництво продукції (робіт, послуг), а також собівартості реалізованої готової продукції (робіт, послуг) на виробничих підприємствах.

П(с)БО 9 [35] визначає одиницею бухгалтерського обліку запасів їх найменування або вид. Таке спрощене визначення для цілей аналітичного обліку надалі не дозволяє ідентифікувати конкретні запаси, які були придбані і використання яких передбачено технологією. За таким спрощеним визначенням до аналітичного обліку потрапляють в одну одиницю обліку різні (за призначенням, властивостями, можливостями і вартістю) запаси. Тому для належної ідентифікації наявних, отриманих та витрачених запасів потрібно удосконалювати аналітично-облікове визначення запасів, яке б забезпечило однозначну необхідність ведення аналітичного обліку виробничих запасів за їх ідентифікаційними характеристиками.

На цей час тільки Інструкція з бухгалтерського обліку активів,

капіталу, зобов'язань і господарських операцій [11] встановлює імперативну норму про ведення аналітичного обліку запасів для отримання кількісно-вартісної характеристики про них. Однак, по-перше, підприємства, що складають фінансову звітність за МСФЗ, не мають використовувати цей документ, по друге, таке визначення інформації про запаси сприймається як необхідність встановлення для цілей аналітичного обліку лише однієї одиниці натурального виміру запасів (штук, метрів, кілограм, літрів тощо). Проте, виходячи з конкретних властивостей запасів та з метою належної ідентифікації їх надходження, обґрунтованого витрачання і наявності потрібно кількісну інформацію в аналітичному обліку по деяких особливо індивідуалізованих за своїми властивостями видів, марок, сортів запасів отримувати у двох (а можливо і більше) натуральних (кількісних одиницях штучно-вагового, кількісно-поверхневого чи вагового-об'ємного виміру). Наприклад, віконні блоки потрібно відображати в аналітичному обліку не в штуках або квадратних метрах, а одночасно у штуках та квадратних метрах. Інформація про деякі види запасів буде набагато кориснішою і доречнішою та є вкрай необхідною у подвійних кількісних одиницях виміру – літрах / тонах, штуках / грамах, штуках / літрах тощо.

Тому потребує доповнення чинна нормативно-правова база з бухгалтерського обліку імперативною нормою про конкретизацію одиниць виміру запасів в бухгалтерському аналітичному обліку. Враховуючи те, що частина юридичних осіб не зобов'язані застосовувати П(с)БО та Інструкцію про застосування Плану рахунків, а всі без виключення юридичні особи не зобов'язанні застосовувати Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, тому вважаємо доцільним доповнити такою імперативною формою п. 2.4. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Але для підкреслення значущості обов'язкового дотримання такого інструменту в забезпеченні економічного і раціонального використання запасів та збереження капіталу підприємств таке доповнення має бути внесено до ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність в Україні».

Запаси у вигляді деталей, вузлів, агрегатів використовуються для ремонту основних засобів. П(с)БО 7 «Основні засоби» [34] встановлює, що витрачання будь-яких ресурсів, зокрема, вузлів і агрегатів, пов'язаних з ремонтом основних засобів, визнається витратами підприємства.

Проте, МСФЗ 16 «Основні засоби» розглядає витрачання вузлів і агрегатів, тобто запасних частин на заміну аналогічних непридатних агрегатів при ремонті основних засобів не витратами підприємства, а визнанням їх вартості у балансовій вартості об'єкта основних засобів, що ремонтується із заміною вузла, агрегату. При цьому з балансової (залишкової) вартості об'єкта основних засобів, який відремонтовано, виключається балансова (залишкова) вартість заміненних вузлів, агрегатів. Якщо підприємство не може визначити вартість заміненого вузла, агрегату, то вона оцінюється за витратами на заміну.

Схожа норма відображення інформації при заміні окремих компонентів (частин) об'єкту основних засобів, тобто при витрачанні вузлів і агрегатів на ремонт основних засобів, міститься у п. 29-30 Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів [20]. Проте, з огляду на відсутність у Методичних рекомендацій статусу імперативної норми та з причин «податківізації» бухгалтерського обліку в останні кілька років, підприємства її (цю норму) не застосовує, створюючи завищені витрати, занижу балансову вартість основних засобів і зменшуючи фінансові досягнення підприємства. Тому пропонується відповідне доповнення окремим абзацом включити до пункту 15 П(с)БО 10 «Основні засоби» [36].

Таким чином, система законодавчих актів і нормативних документів не тільки визначає порядок організації обліку наявності та використання виробничих запасів, а й відокремлює напрямки подальшого удосконалення їх методики.

## 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В ПРАТ «ПІВНГЗК»

### 2.1 Організаційно-економічна характеристика діяльності підприємства та оцінка його фінансового стану

ПРАТ «ПІВНГЗК» входить до складу великого металургійного гіганту ТОВ «Метінвест Холдинг», яка є міжнародною вертикально інтегрованою групою компаній. Виробничі потужності підприємств, що входять в неї, дають можливість задовольняють не тільки власні потреби в сировині, рідкій сталі і напівфабрикатах, але й забезпечити значну частину українських, європейських і азійських підприємств. В Групу входять лідери вугільної, гірничодобувної та металургійної галузей промисловості України. У Європі Група Метінвест представлена прокатними підприємствами в Італії, Великобританії та Болгарії. У 2009 році до складу дивізіону вугілля і коксу увійшла американська компанія United Coal Company. У структурі Метінвесту – три дивізіони: сталі і прокату, вугілля і коксу, а також гірничорудний дивізіон.

ПРАТ «ПІВНГЗК» веде видобуток і збагачення залізистих кварцитів північної частини Криворізького залізорудного басейну. Видобуток руди в кар'єрах ведеться відкритим способом із застосуванням буропідривних робіт та вивезенням вскришних порід у зовнішні відвали. У січні 2017 року підприємство змінило тип товариства з публічного на приватне.

Дніпропетровська область має потужний промисловий потенціал. Він характеризується високим рівнем розвитку важкої індустрії. На підприємства ГМК припадає 62,9% всієї реалізованої продукції області. У регіоні діють понад 500 великих і середніх промислових підприємств майже всіх основних видів економічної діяльності, на яких працюють 295,3 тис. осіб.

На Дніпропетровщині виробляється 19,2% (288,1 млрд грн) усієї реалізованої промислової продукції України. За цим показником область посідає перше місце в Україні [50] (рис. 2.1).

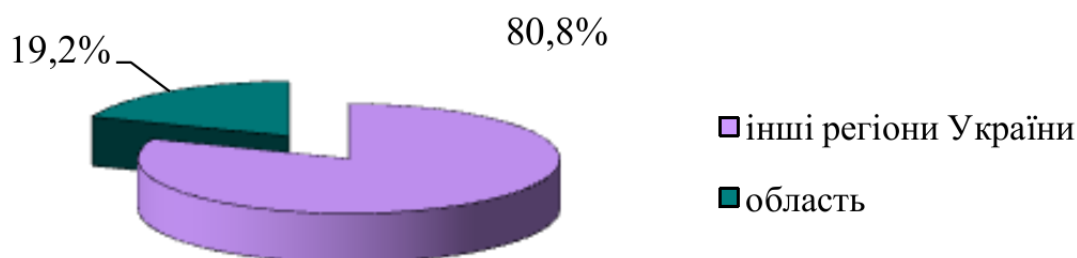


Рисунок 2.1 – Питома вага Дніпропетровської області в загальному обсязі реалізованої промислової продукції, %

У Криворізькому басейні розташовано 8 з 11 підприємств України з видобутку та переробки залізорудної сировини, а також підприємства з обслуговування основного виробництва. Тому головною містоутворюючою галуззю, яка стійко визначає профіль міста у територіальному розподілі праці, є чорна металургія. Переважна номенклатура: залізна руда, концентрат, агломерат, обкотиші, чавун, сталь, готовий прокат (арматура, кутик, катанка). Гірничо-збагачувальні комбінати Кривбасу виробляють 78,4% від усього концентрату залізорудного неагломерованого та 46,1% концентрату залізорудного агломерованого в Україні.

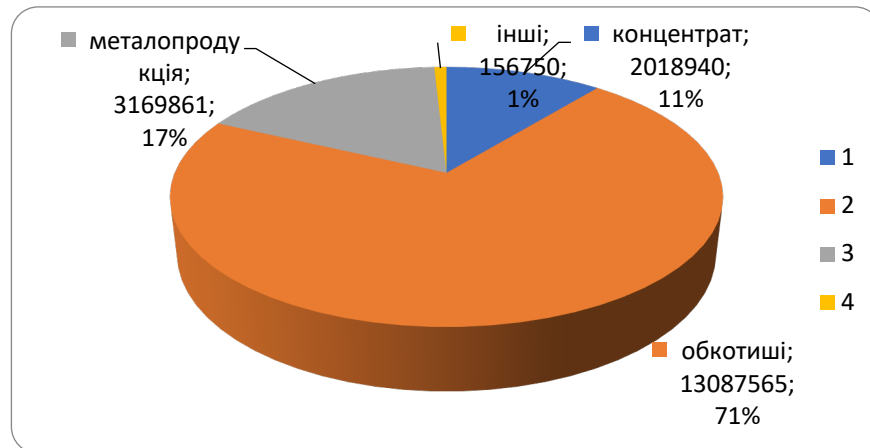
Проаналізуємо інформацію про продажі продукції ПРАТ «ПІВНГЗК» (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Продаж продукції ПРАТ «ПІВНГЗК» за її видами у 2016-2018 роках, тис. грн.

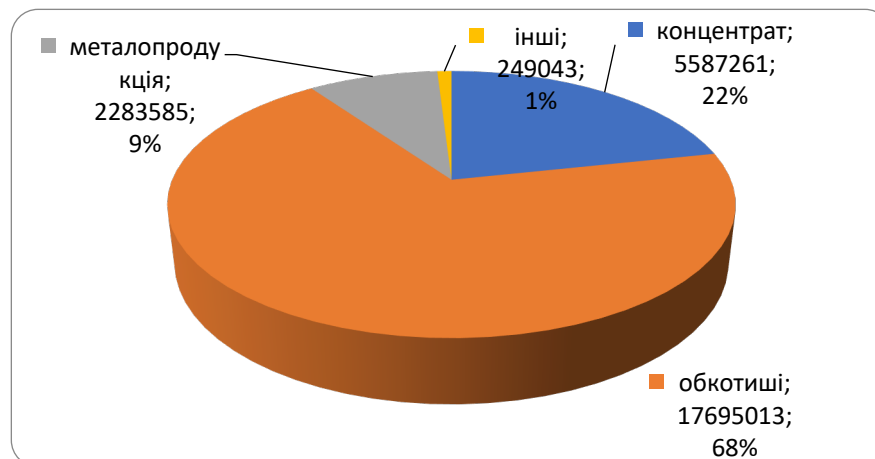
Період	Концентрат	Обкотиші	Металопродукція	Інші	Всього
2016	2018940	13087565	3169861	156750	18433116
2017	5587261	17695013	2283585	249043	25814902
2018	3092912	23009688	3280406	291340	29674346



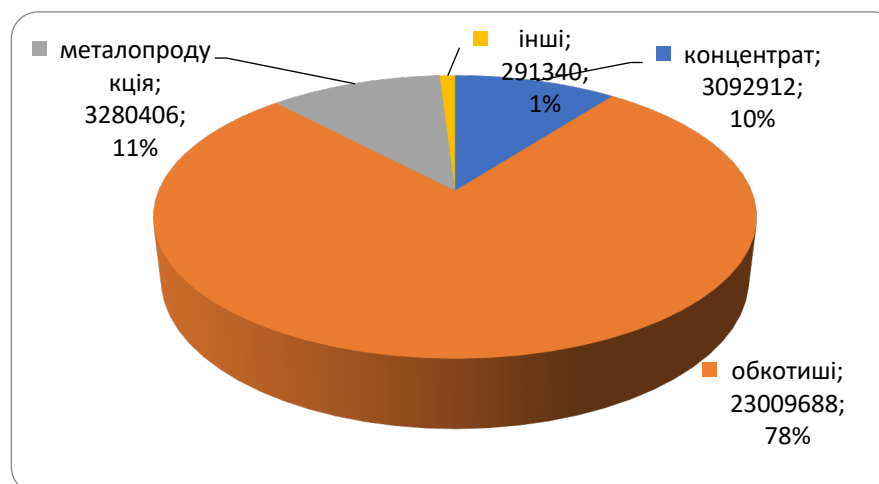
Структура продажу продукції за її видами наведена на рисунку 2.2.



2016 рік



2017 рік



2018 рік

Рисунок 2.2 – Структура продажу продукції за її видами ПРАТ «ПІВНГЗК» за 2016-2018 рік, тис. грн.

За даними рисунку 2.2 видно, що найбільшу питому вагу у складі продаж складають обкотиші (71% у 2016 році, 68% у 2017 та 78% у 2018 році), найменшу – інша продукція (майже 1% у 2016-2018 роках).

Динаміка продажів наведена на рисунку 2.3.

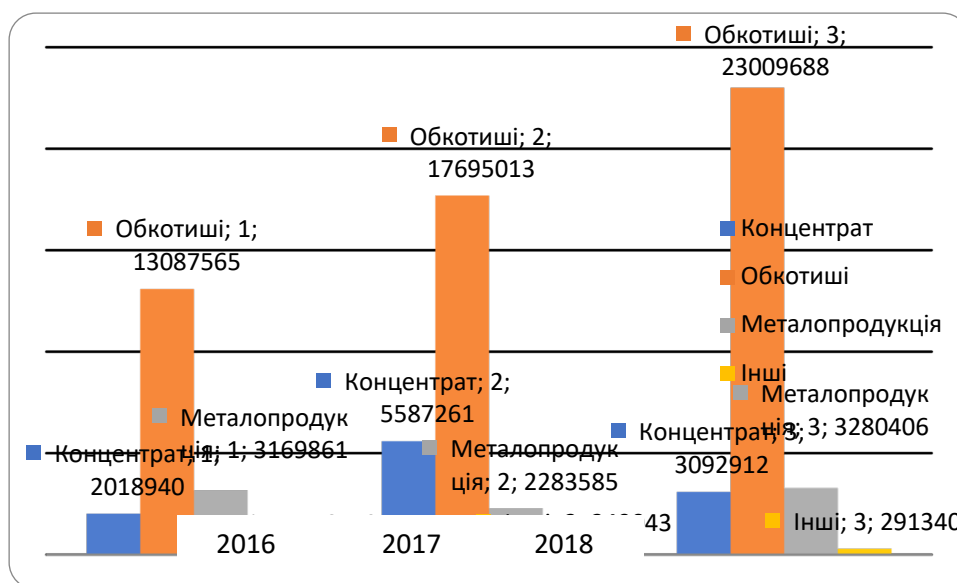


Рисунок 2.3 – Динаміка продажу продукції за її видами ПРАТ «ПІВНІГЗК» за 2016-2018 рік, тис. грн.

За даними рисунку 2.3 видно, що продаж концентрату зріс у 2017 році в порівнянні з 2016 роком (на 3568321 тис. грн.), а в 2018 році трохи зменшився (на 2494349 тис. грн.), ріст обкотишів спостерігається із року в рік (на 4607448 тис. грн. у 2017 році та на 5314675 тис. грн. у 2018 році), продаж металопродукції у 2017 році зменшився на 886276 тис. грн., а в 2018 році – зріс на 996821 тис. грн. Продаж металопродукції у 2017 році зменшився в порівнянні з 2016 роком на 886276 тис. грн., а у 2018 – зріс на 996821 тис. грн. Продаж іншої продукції за 2016-2018 роки зростав – на 92293 тис. грн. у 2017 році та на 42297 тис. грн. у 2018 році.

Основні показники діяльності ПРАТ «ПІВНІГЗК» за 2016-2018 роки представлені в таблиці 2.2, дані яких визначені згідно річних звітів підприємства, і зокрема, балансу (звіту про фінансовий стан) (додаток А) та

звітів про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) (додаток Б).

Таблиця 2.2 – Основні техніко-економічні показники фінансово-господарської діяльності ПРАТ «ПІВНГЗК» за 2016-2018 роки

№ з/п	Показники	2016	2017	2018	Відхилення		Темпи змін, %	
					2017 / 2016	2018 / 2017	2017 / 2016	2018 / 2017
1	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	15106505	23282274	26102600	8175769	2820326	154,12	112,11
2	Собівартість продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	9658978	11487819	13330821	1828841	1843002	118,93	116,04
3	Чистий прибуток, тис. грн.	3613101	7791826	8211036	4178725	419210	215,65	105,38
4	Валюта балансу, тис. грн.	38176492	47433813	56367943	9257321	8934130	124,25	118,83
5	Власний капітал, тис. грн.	30101742	23870907	30682589	-6230835	6811682	79,30	128,54
6	Позиковий капітал, тис. грн.	8074750	23562906	25685354	15488156	2122448	291,81	109,01
7	Кількість працюючих, чол.	6802	6061	5965	-741	-96	89,11	98,42

З таблиці 2.2 видно, що протягом аналізованого періоду спостерігається тенденція до зростання реалізації продукції на підприємстві на 8175769 тис. грн. (або 154,12%) у 2017 році, та на 2820326 тис. грн. (112,11%) у 2018 році. Таке збільшення пов'язано, головним чином, зі збільшенням фізичного обсягу реалізації продукції та зростанням ціни на продукцію підприємства.

Протягом 2016-2018 років виробнича собівартість реалізованої

продукції зростала на 1828841 тис. грн. (118,93%) у 2017 році, та на 1843002 тис. грн. (116,04%) у 2018 році, що пов'язано із зростанням цін на залізородну сировину, збільшення трудомісткості, матеріаломісткості та енергомісткості виробництва.

Чистий прибуток, як результат діяльності ПРАТ «ПВНГЗК» за 2017 рік зріс на 4178725 тис. грн. (215,65%), а за 2018 рік – на 419210 тис. грн. (105,38%), що є позитивним моментом в діяльності підприємства.

Валюта балансу підприємства за 2017 рік зросла на 9257321 тис. грн. (124,25%), а за 2018 – на 8934130 тис. грн. (118,83%), що вказує на зростання активізації діяльності підприємства. Власний капітал за 2017 рік зменшився на 6230835 тис. грн. (79,30%), а у 2018 – на 6811682 тис. грн. (128,54%), що характеризується позитивно і вказує на зростання фінансової стійкості підприємства.

Позиковий капітал підприємства у 2017 році зріс на 15488156 тис. грн. (291,81%), а у 2018 році – на 2122448 тис. грн. (109,01%). Оскільки темпи змін зростання позикового капіталу менше, ніж зростання власного капіталу, така ситуація характеризується позитивно, оскільки вказує на зменшення залежності підприємства від своїх кредиторів.

Середня кількість працюючих на протязі з 2016 року по 2017 рік зменшилась на 741 чол., у відсотках темп змін склав 89,11%, а у 2018 – зменшилася на 96 осіб (або на 98,42%), що відбулося за рахунок виводу додаткового виробництва в аутсортинг.

Фінансовий аналіз – це засіб оцінки і прогнозування фінансового стану підприємства на основі його бухгалтерської звітності.

Аналізу фінансового стану підлягають основні статті балансу та інші матеріали обліку та фінансової звітності. Вивчається раціональність формування й використання власних, запозичених та залучених коштів, відповідність сум власних оборотних коштів потребам у них, обсяг формування та виконання плану одержання прибутку. Виявляються причини недостатнього залучення джерел надходження прибутків, наявність

невикористаних оборотних коштів та можливості їх мобілізації, наявність і рух запасів товарно-матеріальних цінностей, джерела їх утворення, ефективність використання кредиту і його матеріальне забезпечення. Визначається економічний результат обігу оборотних коштів, співвимірюються витрати з прибутками, визначаються шляхи додаткового залучення оборотних коштів з метою одержання додаткових прибутків.

Так, аналізуючи структуру балансу-нетто ПРАТ «ПІВНГЗК» можна зробити наступні висновки (додаток А). ПРАТ «ПІВНГЗК» є фондомістким підприємством у 2016 році – питома вага необоротних активів на підприємстві складала 50,54%, та матеріаломістким у 2017 та 2018 роках – питома вага оборотних активів у 2017 році склала 61,25%, у 2018 – 67,67%. За 2017 рік сума необоротних активів підприємства зменшилася на 885679 тис. грн. (за питомою вагою – зменшилася на 11,79%), а за 2018 рік – зменшилася на 184411 тис. грн. (за питомою вагою – на 6,42%).

Основні засоби підприємства за 2017 рік зросли на 93566 тис. грн. (однак за питомою вагою зменшилися на 6,85%), за 2018 рік основні засоби зменшилися на 873551 тис. грн. (за питомою вагою зменшення склало 6,12%).

Оборотні активи на підприємстві за 2017 рік зросли на 10142314 тис. грн. (за питомою вагою – зросли на 11,79%). За 2018 рік сума оборотних активів зросла на 8934881 тис. грн. (за питомою вагою – зросла на 6,42%%).

Найбільшу питому вагу у складі оборотних активів в загальній кількості активів складає дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: 39,85% у 2016 році, 48,71% – у 2017 та 56,05% у 2018 році. Найменшу питому вагу у складі оборотних активів в загальній кількості активів складають у 2016 році витрати майбутніх періодів – 0,004%, у 2017 році – теж витрати майбутніх періодів - 0,15%, а у 2018 році – гроші та їх еквіваленти – 0,24%.

За 2017 рік сума виробничих запасів зросла на 218858 тис. грн. (0,04%), вартість дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги зросла на

7928272 тис. грн. (8,87%), сума дебіторської заборгованості за розрахунки та інша зросла на 1966843 тис. грн. (2,71%), сума грошових коштів та їх еквівалентів зросла на 28341 тис. грн. (0,02%), а сума витрат майбутніх періодів зросла на 70736 тис. грн. (0,15%).

За 2018 рік сума виробничих запасів зросла на 371950 тис. грн. (0,32%), вартість дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги зросла на 8454724 тис. грн. (7,34%), сума дебіторської заборгованості за розрахунки та інша зросла на 83247 тис. грн. (за питомою вагою зменшилася на 1,42%), сума грошових коштів та їх еквівалентів зросла на 24960 тис. грн. (0,01%), а сума витрат майбутніх періодів зросла на 113610 тис. грн. (0,18%).

Аналізуючи джерела утворення засобів підприємства слід відмітити, що питома вага власного капіталу ПРАТ «ПІВНГЗК» у 2016 році склала 78,85%, у 2017 – 50,37%, у 2018 році – 54,43%. За 2017 рік сума власного капіталу зменшилася на 6173394 тис. грн. (за питомою вагою зменшення склало 28,48%). За 2018 рік сума власного капіталу зросла на 6754241 тис. грн. (за питомою вагою – зросла на 4,06%).

Позиковий капітал ПРАТ «ПІВНГЗК» за 2017 рік зріс на 15500765 тис. грн. (за питомою вагою – зріс на 28,48%), за 2018 рік позиковий капітал зріс на 2109839 тис. грн. (за питомою вагою – зменшився на 4,06%).

У складі позикового капіталу сума довгострокових зобов'язань і забезпечень за 2017 рік зменшилася на 43401 тис. грн. (за питомою вагою – зменшилася на 1,20%). Сума поточних зобов'язань і забезпечень за 2017 рік зріс на 15544166 тис. грн. (або на 29,68%). За 2018 рік сума довгострокових зобов'язань і забезпечень зменшилася на 204108 тис. грн. (за питомою вагою – зменшилася на 1,06%%). Сума поточних зобов'язань і забезпечень за 2017 рік зросла на 2313947 тис. грн. (або зменшилася на 3,00%).

Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги за 2017 рік зросла на 3181432 тис. грн. (за питомою вагою – на 4,10%), кредиторська заборгованість за розрахунки за 2017 рік зросла на 12825771 тис. грн. (за питомою вагою – на 26,80%), інша поточна заборгованість – зросла на

15544166 тис. грн. (за питомою вагою – на 29,68%).

Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги за 2018 рік зросла на 3185541 тис. грн. (за питомою вагою – на 2,92%), кредиторська заборгованість за розрахунки за 2017 рік зменшилася на 871594 тис. грн. (за питомою вагою – на 5,92%), інша поточна заборгованість – зросла на 2313947 тис. грн. (за питомою вагою – зменшилася на 3,00%).

Зростання валюти балансу ПРАТ «ПІВНГЗК» за 2017 рік склало 9327371 тис. грн., а за 2018 рік – зросла на 8864080 тис. грн., що свідчить про загальне зростання ділової активності підприємства та зростання активізації його діяльності.

Рентабельність – один із головних вартісних показників ефективності виробництва, який характеризує рівень віддачі активів і ступінь використання капіталу у процесі виробництва. Аналіз рентабельності підприємства дозволяє визначити ефективність вкладення коштів у підприємство та раціональність їхнього використання.

Аналіз прибутковості наведений в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Аналіз прибутковості ПРАТ «ПІВНГЗК»

№ з/п	Назва показника	Алгоритм розрахунку	Базовий період	Звітний період	Відхилення
1	Чистий прибуток		7791826	8211036	419210
2	Прибутковість звичайної діяльності	Прибутки (збитки) від звичайної діяльності	0,335	0,315	-0,020
		Дохід (виручка) від реалізації продукції			
3	Прибутковість власного капіталу	Чистий прибуток (збиток)	0,288	0,301	0,012
		Власний капітал			
4	Прибутковість позикового капіталу	Чистий прибуток (збиток)	0,492	0,333	-0,159
		Позиковий капітал			
5	Прибутковість необоротних активів (іммобілізованих)	Чистий прибуток (збиток)	0,413	0,448	0,035
		Необоротні активи			
6	Прибутковість оборотних (мобільних) активів	Чистий прибуток (збиток)	0,325	0,244	-0,081
		Оборотні активи			

Прибуток ПРАТ «ПВНГЗК» за 2018 рік зріс на 419210 тис. грн., що є позитивним в оцінці загальної діяльності підприємства. Однак, якщо сума прибутку показує абсолютний ефект від діяльності, то рентабельність характеризує міру цієї ефективності, тобто відносний ступінь прибутковості підприємства або продукції, що виробляється. У загальній формі рентабельність розраховують як відношення прибутку до витрат чи застосованих ресурсів (капіталу).

Оцінюючи прибутковість звичайної діяльності видно, що з однієї гривні виторгу від реалізації підприємство одержало на початок 2018 року 33,5 коп. прибутку від звичайної діяльності, а на кінець 2018 року 31,5 коп. прибутку від звичайної діяльності. Слід зазначити, що зменшення показників в динаміці на 2 коп. характеризується негативно для підприємства.

Рентабельність власного капіталу засвідчує ефективне використання власного капіталу, можливість його примноження. Вона забезпечується отриманням чистого прибутку в результаті господарської діяльності. Власний капітал слід вважати ефективно використаним, якщо його рентабельність відповідає дохідності довгострокових фінансових інвестицій в банку (в сучасних умовах >10 %). Станом на початок 2018 року прибутковість власного капіталу складала 0,288, на кінець – 0,301. Зростання за рік показника на 0,012 є позитивним, скільки засвідчує зростання фінансової спроможності підприємства.

Прибутковість позикового капіталу свідчить, що у 2017 році на 1 грн. запозичених коштів припадало 49,2 коп. чистого прибутку, а у 2018 році – 33,3 коп. чистого прибутку, а зменшення показника в динаміці на 15,9 коп. характеризується позитивно.

Рентабельність необоротних активів свідчить, що у 2017 році на 1 грн. іммобілізованих активів припадало 41,3 коп. чистого прибутку, а у 2018 році – 44,8 коп. чистого прибутку, а зростання показника в динаміці на 3,5 коп. характеризується позитивно.

Прибутковість оборотних активів свідчить, що у 2017 році на 1 грн.



мобільних активів припадало 32,5 коп. чистого прибутку, а у 2018 році – 24,4 коп. чистого прибутку, а зменшення показника в динаміці на 8,1 коп. характеризується негативно.

Коефіцієнти структури капіталу, що використовуються при аналізі, в економічній літературі називають також коефіцієнтами боргу. Вони показують боргове навантаження на капітал підприємства. Аналіз фінансової стійкості (платоспроможності) підприємства здійснюється шляхом розрахунку основних коефіцієнтів: коефіцієнта концентрації власного капіталу (фінансової незалежності, автономії), коефіцієнта фінансування; коефіцієнта концентрації позикового капіталу, коефіцієнта співвідношення власного і позикового капіталу, коефіцієнта забезпеченості власними оборотними засобами; коефіцієнта маневреності власного капіталу; коефіцієнта фінансового левериджу; коефіцієнта покриття процентів. Розраховані показники фінансової стійкості наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Аналіз стійкості довгострокової перспективи ПРАТ «ПВНГЗК»

№ з/п	Назва показника	Алгоритм розрахунку	Базовий період	Звітний період	Відхилення
1	Коефіцієнт концентрації власного капіталу (фінансової незалежності)	Власний капітал	0,504	0,544	0,041
		Валюта балансу			
2	Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	Позиковий капітал	0,496	0,456	-0,041
		Валюта балансу			
3	Коефіцієнт співвідношення позикового і власного капіталу	Позиковий капітал	0,985	0,837	-0,148
		Власний капітал			
4	Коефіцієнт фінансування (залежності)	Валюта балансу	1,985	1,837	-0,148
		Власний капітал			
5	Коефіцієнт залежності від довгострокових зобов'язань	Довгострокові зобов'язання	0,0886	0,0624	-0,026
		Власний капітал			

Коефіцієнт фінансової незалежності (забезпеченості власним

капіталом) характеризує частку власного капіталу в сукупному капіталі. Чим більше значення цього показника, тим більшою є фінансова незалежність підприємства від кредиторів. Мінімальна частка власного капіталу повинна складати не менше 50% сукупного капіталу, задіяного в господарській діяльності. Вона засвідчує можливість підприємства погасити борги власними коштами.

На ПРАТ «ПІВНГЗК» коефіцієнт фінансової незалежності у 2017 році складав 50,4%, у 2018 – 54,4%. Зростання показника характеризується позитивно і вказує на достатність власного капіталу для фінансової незалежності підприємства.

Показник концентрації позикового капіталу вказує на рівень левереджа компанії. Леверидж означає використання фінансових інструментів або позикового капіталу з метою підвищення потенційної рентабельності інвестицій. У компанії, в якій сума позикового капіталу є значно вищою власного, рівень левереджа високий. У свою чергу, таке явище свідчить про високий рівень фінансових ризиків. Варто зауважити, що залучення позикового капіталу дозволяє забезпечити ріст компанії. Тому значна частина підприємств стабільно працює в умовах використання позикових коштів.

Розрахунок показника концентрації позикового капіталу проводиться шляхом ділення поточних і довгострокових зобов'язань компанії на суму активів. Цей індикатор демонструє, яка частина активів підприємства фінансується за рахунок зобов'язань. Показник відноситься до групи показників фінансової стійкості.

Нормативним вважається значення в межах 0,4-0,6. Якщо значення показника є вищим, то рівень фінансових ризиків також є високим. Якщо ж значення показника є нижчим, то це може свідчити про неповне використання фінансового та виробничого потенціалу компанії. Значення показника вище одиниці говорить про те, що в компанії більше боргів, ніж активів. Останнє свідчить про те, що компанія може стати банкрутом.

Показник концентрації позикового капіталу у 2017 році складає 49,6%, у 2018 – 45,6%, а його зменшення в динаміці характеризується позитивно.

Коефіцієнт заборгованості (співвідношення позикового і власного капіталу, фінансового ризику) показує, яка частина діяльності підприємства фінансується за рахунок позикового капіталу. Так, показники фінансового ризику показують, що у 2017 році в загальній сумі засобів, авансованих у діяльність підприємства 98,5% припадало на позиковий капітал. Зменшення цього показника до 14,8% вказує на поліпшення в діяльності підприємства і послаблення залежності від позикових коштів.

Коефіцієнт фінансової стійкості характеризує пропорцію різних джерел фінансування господарської діяльності (позикового і власного капіталу, прийнятих за 1). Максимально допустиме значення коефіцієнта фінансової стійкості – не більше 1, яке засвідчує не тільки ступінь ризикованості діяльності, але й можливість підприємства погасити борги власним капіталом. У 2017 році цей показник склав 1,985, у 2018 році – 1,837, а зменшення показника характеризується позитивно.

Коефіцієнт залежності від довгострокових зобов'язань характеризує залежність підприємства від довгострокових зобов'язань. Цей показник знизився в динаміці на 0,026, що свідчить про зниження залежності підприємства від довгострокових зобов'язань, але слід зазначити, що ця залежність є незначною.

На наступному етапі оцінки фінансового стану підприємства слід проаналізувати фінансову стійкість короткострокової перспективи (таблиця 2.5).

Величина власних оборотних коштів характеризує ту частину власного капіталу підприємства, яка є джерелом покриття поточних активів підприємства. Від'ємне значення цього показника показує, що підприємству не вистачить власних коштів для покриття поточної заборгованості.

Таблиця 2.5 – Аналіз стійкості короткострокової перспективи ПРАТ «ПВНГЗК»

№ з/п	Назва показника	Алгоритм розрахунку	Базовий період	Звітний період	Відхилення
1	Оборотні активи (ОА)		29024893	37959779	8934881
2	Власні оборотні засоби (ВОЗ)	Власний капітал + Довгострокові зобов'язання - Необоротні активи - Необоротні активи і групи вибуття	7640535	14375079	6734544
3	Нормальні джерела формування оборотних активів (НДФОА)	ВОЗ + Короткострокові кредити банків + Векселі видані + Кредиторська заборгованість по товарним операціям	16247094	26165555	9918461

Зростання цього на 6734544 тис. грн. – позитивна тенденція діяльності підприємства. Показники величини власних оборотних коштів ПРАТ «ПВНГЗК» має позитивне значення, однак його зростання в динаміці вказує на поліпшення ситуації.

Для оцінки платоспроможності і фінансової стійкості не тільки розраховують співвідношення між поточними активами і поточними зобов'язаннями, але також визначають і їхню різницю. Різниця між поточними активами і поточними зобов'язаннями складає чистий робочий капітал підприємства. При порівнянні чистого робочого капіталу двох періодів видно, що він зріс на 9918461 тис. грн., що є позитивним в діяльності підприємства.

За усіма показниками аналізу стійкості короткострокової перспективи ПРАТ «ПВНГЗК» підприємство має хитливе фінансове положення у 2017-2018 році.

Оскільки фінансова стійкість передбачає здатність підприємства погасити свої зобов'язання за кредитами в строк та в повному обсязі, з відповідною сплатою відсотків, необхідним є аналіз платоспроможності та

ліквідності підприємства (таблиця 2.6).

Таблиця 2.6 – Аналіз ліквідності ПРАТ «ПВНГЗК»

№ з/п	Назва показника	Алгоритм розрахунку	На початок	На кінець	Відхилення
1	Коефіцієнт поточної ліквідності (загального покриття)	Оборотні активи+ВМП	1,356	1,605	0,249
		Поточні зобов'язання+ ДМП			
2	Коефіцієнт швидкої ліквідності (критичної)	Оборотні активи+ВМП - Запаси	1,308	1,546	0,238
		Поточні зобов'язання+ ДМП			
3	Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності)	Грошові кошти та їх еквіваленти+ Поточні фінансові інвестиції+ВМП	0,007	0,013	0,006
		Поточні зобов'язання + ДМП			

Ліквідність – це здатність підприємства перетворювати свої активи в гроші для покриття своїх необхідних платежів в міру настання їх строків та швидкість здійснення цього. Під ліквідністю будь-якого активу розуміють здатність його трансформуватися в грошові кошти, а міра ліквідності визначається тривалістю тимчасового періоду, протягом якого ця трансформація може бути здійснена. Чим коротше період, тим вище ліквідність даного виду активів. Ліквідність підприємства означає наявність у нього оборотних коштів в розмірі, теоретично достатньому для погашення короткострокових зобов'язань хоч би і з порушенням термінів погашення, передбачених контрактами. Коефіцієнт поточної ліквідності характеризує спроможність підприємства за рахунок наявних оборотних активів виконувати свої грошові зобов'язання, передусім сплачувати борги. Для забезпечення належного рівня платоспроможності підприємствам доцільно забезпечувати значення цього показника на рівні 1,5-2,5, при якому величина оборотних активів в 1,5-2,5 рази більша від величини боргових зобов'язань. Тоді за рахунок грошових коштів від поточної реалізації оборотних активів забезпечується своєчасне погашення поточних зобов'язань. На початок 2018 року коефіцієнт поточної ліквідності на ПРАТ «ПВНГЗК» був недостатнім

(1,356), а на кінець року значення зросло на 0,249 і склало 1,605. Зростання показника в динаміці є позитивним моментом.

Коефіцієнт швидкої ліквідності показує, на скільки підприємство здатне виконати свої поточні зобов'язання за рахунок високоліквідних активів. Рекомендоване значення цього показника 0,6-0,8. У 2017-2018 роках підприємство було здатне виконати свої поточні зобов'язання за рахунок високоліквідних активів: 1,308 та 1,546 відповідно. Зростання цього показника на 0,238 вказує на поліпшення ліквідності.

Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує здатність підприємства терміново розрахуватись з короткостроковими зобов'язаннями. Рекомендоване значення показника коливається в межах 0,25-0,5. Цей показник не є достатнім як у 2017 (0,007), так і у 2018 році (0,013), що показує – підприємство не матиме змогу терміново розрахуватися зі всіма своїми кредиторами, і його зниження вказує на погіршення абсолютної ліквідності підприємства. Однак зростання показника на 0,006 є позитивним.

На останньому етапі аналізу фінансового стану дамо оцінку імовірності банкрутства по Спрінгейту підприємства (таблиця 2.7).

Таблиця 2.7 – Прогнозування банкрутства по Спрінгейту ПРАТ «ПВНГЗК»

Окремі показники	Алгоритм розрахунку	На початок	На кінець
X1	Оборотні активи	0,611	0,673
	Всього активів		
X2	Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	0,200	0,175
	Всього активів		
X3	Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	0,443	0,416
	Поточні зобов'язання		
X4	Доход (виручка) від реалізації	0,490	0,463
	Всього активів		
Z	$Z = X1*1.03 + X2*3.07 + X3*0.66 + X4*0.4$	1,732	1,692

Аналізу фінансового стану імовірності банкрутства по Таффлеру підприємства розглянемо в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Прогнозування банкрутства по Таффлеру ПРАТ «ПВНГЗК»

Окремі показники	Алгоритм розрахунку	На початок	На кінець
X1	<u>Прибуток від реалізації</u>	0,550	0,537
	Короткострокові зобов'язання		
X2	<u>Оборотні активи</u>	1,231	1,478
	Зобов'язання		
X3	<u>Короткострокові зобов'язання</u>	0,452	0,422
	Всього активів		
X4	<u>Виручка від реалізації</u>	0,490	0,463
	Всього активів		
Z	$Z = 0,53X1 + 0,13X2 + 0,18X3 + 0,16X4$	0,611	0,627

За даними розрахунку банкрутства по Альтману та Спрінгейту показує, що імовірність банкрутства ПРАТ «ПВНГЗК» низька.

В 2018 році на ринку залізорудної сировини головними факторами, які мали вплив на конкурентоспроможність продукції ПРАТ «ПВНГЗК», були:

- наслідки кризи в металургійній галузі;
- складна політична та економічна ситуація в країні;
- високий ступінь конкуренції на ринку ЗРС;
- значний вплив світових тенденцій на світовому ринку ЗРС на регіональний ринок;
- конкурентоздатність продукції.

Напрямами підвищення показників фінансово-економічної діяльності ПРАТ «ПВНГЗК» є:

- збільшення частки комбінату в постачаннях як на внутрішній ринок, так і на експорт;
- підтримання партнерських відносин з постійними покупцями залізорудної продукції;

- розробка проектів з підвищення якості продукції та зниження її собівартості;
- застосування різних форм розрахунків за відвантажену продукцію для створення привабливих фінансових умов для споживачів;
- ведення збутової політики на умовах відвертості і прозорості з дотриманням термінів постачання;
- освоєння випуску інших видів сировини, що дозволить диверсифікувати ринок ЗРС.

Основними заходами, що дозволяють мінімізувати негативний вплив галузевих ризиків, являються наступні:

- розширення ринків збуту за рахунок завоювання нових ринків та посилення позицій на європейському ринку; укладання довгострокових контрактів;
- постійний моніторинг вітчизняних і зарубіжних ринків сировини, матеріалів і обладнання, укладання договорів з надійними та перевіреними постачальниками;
- впровадження комплексної програми довгострокового розвитку підприємства, спрямованої на пошук внутрішніх резервів по зниженню енергоспоживання, підвищенню продуктивності праці, скороченню непродуктивних витрат.

Таким чином, ПРАТ «ПВНГЗК» в черговий раз довів стабільність, як у фінансовому стані, так і в платоспроможності підприємства.

## 2.2 Організація та оцінка стану обліку виробничих запасів на підприємстві

В сучасних умовах господарювання для покращення результатів господарської діяльності важливе значення має підвищення ефективності



управління на основі впровадження передових форм, економіко-математичних методів, сучасної обчислювальної техніки. Необхідність постійного вдосконалення управління на перший план висуває завдання організації відносин на усіх його ланках, однією з яких є бухгалтерський облік.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється згідно розпорядчого документу, яким на ПРАТ «ПІВНГЗК» є наказ «Про організацію бухгалтерського обліку і облікову політику підприємства». Зміст цього документу регламентується статтею 8 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [28] та Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства [21].

Крім того, пункт 2 статті 8 того ж Закону вимагає від підприємств встановлення облікової політики, яка визначає методологію ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Організація бухгалтерського обліку на ПРАТ «ПІВНГЗК» складається з трьох взаємопов'язаних етапів.

На першому, методичному етапі організації бухгалтерського обліку здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, в основі яких лежать документація, інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка майна та зобов'язань, калькулювання, бухгалтерський баланс та звітність.

Другий етап – технічний – це вибір форми обліку, що найбільш відповідає галузі та розміру даного підприємства. Він полягає: у виборі способу обробки облікових даних; розробці переліку форм облікових реєстрів; встановленні порядку здійснення записів в реєстрах і переносу даних в реєстри.

Третій етап – це організація управління бухгалтерії. Він включає: встановлення найбільш економічної і найбільш зручної зальної системи обліку; визначення оптимальної структури облікового апарату; встановлення норм праці та часу, необхідного для виконання робіт і визначення оптимальної

чисельності бухгалтерів; набір кадрів та їх навчання; організація робочих місць; раціональне розміщення облікового апарату; встановлення належних інформаційних зв'язків між окремими частинами бухгалтерії та між бухгалтерією та оперативними підрозділами, а також із зовнішнім середовищем; організація матеріального, інформаційного та технічного забезпечення облікових працівників; мотивація працівників бухгалтерії; встановлення правильного і точного обліку роботи працівників та контроль за виконанням ними функцій; організація архіву бухгалтерських документів; організація безпеки та захисту облікової інформації.

Основними завданнями організації обліку виробничих запасів на підприємстві є:

- контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням матеріальних цінностей та їх збереженням за місцями зберігання і на всіх стадіях обробки;
- правильне групування (класифікація) запасів;
- раціональна оцінка виробничих запасів;
- виявлення всіх витрат, пов'язаних з придбанням або виготовленням запасів та визначення їх первісної вартості;
- розрахунок фактичної собівартості витрачених матеріалів та їх залишків за місцями зберігання і статтями балансу;
- встановлення методології обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості протягом року;
- раціональна організація складського господарства;
- розробка номенклатурних номерів запасів;
- відповідність складських запасів нормативам;
- наявність інструкції з обліку виробничих запасів.

Згідно наказу «Про організацію бухгалтерського обліку і облікову політику підприємства» (додаток Е) визначені основних принципів і основ ведення бухгалтерського обліку товарно-матеріальних запасів..

Запаси на ПРАТ «ПВНГЗК» класифікуються за такими групами:

- основна сировина, матеріали та паливно-енергетичні запаси;

- допоміжна сировина, матеріали та інші запаси;
- незавершене виробництво;
- запасні частини;
- будівельні матеріали;
- готова продукція, напівфабрикати і товари для перепродажу.

Запаси визнаються ПРАТ «ПІВНГЗК», якщо вони належать їй і:

- існує велика ймовірність отримання економічної вигоди від їх використання в майбутньому;
- їх вартість може бути достовірно оцінена.

Підставою для включення (списання) матеріальних цінностей в (з) склад (а) запасів є момент передачі ризиків і вигод, пов'язаних з володінням запасами (пункт 4.5.3 «Порядок визнання запасів і відповідної кредиторської заборгованості за операціями з придбання запасів» Керівництва до обліку).

Поточне місцезнаходження запасів на дату складання звітності не є визначальним фактором для компанії при визнанні запасів і віднесення їх до активів.

Компанія визнає активами придбані запаси на підставі переходу права власності або передачі майнових ризиків, навіть якщо такі запаси фізично не доставлені на підприємство. У разі, коли компанія має запаси, що знаходяться в заставі згідно з чинними кредитними договорами, балансова вартість цих запасів розкривається у фінансовій звітності окремо.

Запаси в обов'язковому порядку повинні оцінюватися за найменшою з двох величин: собівартості або чистою ціною продажу.

Собівартість запасів включає всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені для того, щоб доставити запаси до місця їхнього справжнього знаходження і стану. У собівартість придбання запасів включаються такі витрати:

- суми, які сплачуються згідно з договором постачальнику, за вирахуванням непрямих податків;
- суми митних зборів при ввезенні;

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

- транспортно-заготівельні витрати – витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів;

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і приведенням їх до стану, придатного для використання в запланованих цілях. Торгові та інші знижки вираховуються при визначенні собівартості придбаних запасів. Компанія може придбати запаси на умовах відстрочки оплати. Коли така угода фактично містить елемент фінансування, цей елемент, наприклад, різниця між ціною закупівлі на умовах звичайного торгового кредиту і сплаченою сумою, визнається як витрата за відсотками протягом періоду фінансування. У вартість придбаних запасів не включаються витрати на проведення ринкових досліджень, з пошуку і відбору постачальника, на залучення консультантів і т. п., вони відносяться на адміністративні або витрати на збут.

Собівартість запасів, вироблених компанією включає витрати, пов'язані безпосередньо з виробленими одиницями, а саме:

- прямі матеріальні витрати (вартість сировини, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, інших виробничих матеріалів);

- прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші платежі працівникам, зайнятим на виробництві продукції);

- інші прямі витрати (усі інші витрати, які можуть бути віднесені на конкретний об'єкт витрат: амортизація обладнання, призначеного для виробництва конкретного виробу, оренда землі, на якій знаходяться виробничі приміщення, і т. п.);

- змінні загальновиробничі витрати (непрямі витрати на виробництво, які змінюються пропорційно зміні обсягів виробництва, такі як допоміжні матеріали, зарплата обслуговуючих працівників, наладчиків, такелажників,

кранівників);

– постійні загальновиробничі витрати (непрямі витрати на виробництво, які залишаються постійними при зміні обсягів виробництва, такі як знос і обслуговування загальновиробничих приміщень і обладнання, амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення) в сумі, розподіленої на витрати виробництва.

Постійні загальновиробничі витрати компанії розподіляються на витрати виробництва конкретної одиниці продукції з використанням бази розподілу, розрахованої на основі нормальної потужності компанії.

Нормальна потужність – це оцінка максимального обсягу виробництва, який може бути досягнутий протягом декількох (3-5) років або операційних циклів в умовах звичайної діяльності компанії.

За базу розподілу можна використовувати:

- людино-години праці або заробітну плату (для сфери послуг);
- обсяг виробництва в одиницях продукції (масове виробництво);
- обсяг виробництва в машино-годинах роботи устаткування;
- обсяг виробництва в машино-годинах роботи устаткування (для конвеєрного виробництва);
- прямі витрати і т. п.

Нерозподілений сума постійних загальновиробничих витрат відноситься на собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) в періоді виникнення таких витрат.

При обліку запасів в їх вартість компанія включає і інші витрати, якщо тільки вони пов'язані з приведенням цих запасів у стан, придатний для використання в належних цілях. Наприклад, витрати на розробку специфічного продукту, призначеного для конкретного покупця, або витрати на доопрацювання продукту під вимоги конкретного споживача і т. п.

Витрати, які не включаються до вартості запасів і відносяться на витрати в періоді їх виникнення:

- значно перевищують нормативи суми відходів матеріалів та інших матеріальних цінностей;

- витрати на складування запасів, якщо тільки це не передбачено технологічним процесом виробництва продукції;

- адміністративні витрати і витрати на збут;

- витрати за кредитами (відсотки), отриманим для придбання запасів.

ПРАТ «ПВНГЗК» при вибутті запасів використовує такі методи оцінки:

- метод середньозваженої вартості;

- метод ідентифікованої вартості.

При використанні середньозваженого методу, вартість одиниці запасів визначається як середньозважена від вартості аналогічних взаємозамінних запасів на початок періоду і вартості придбання або виробництва цих запасів протягом періоду.

Метод ідентифікованої вартості передбачає списання запасів за реальною вартістю кожної одиниці, визначеної згідно з цим пунктом Облікової політики. Компанія використовує один і той же метод оцінки для всіх одиниць запасів, які мають однакове призначення та однакові умови використання. Компанія може використовувати метод оцінки запасів за нормативними цінами в разі, якщо кінцевим результатом від його використання буде ідентичним результату, який отримала б компанія при використанні методу оцінки за середньозваженою вартістю або ідентифікованою вартістю.

Собівартість запасів може виявитися невідшкодованими, якщо ціна на ці запаси зменшилася в зв'язку з їх пошкодженням, частковим або повним старінням, або внаслідок зміни ринкових цін. Собівартість запасів також може виявитися невідшкодованими, якщо збільшилися можливі витрати на завершення або на здійснення продажу. У цих випадках компанія виробляє знецінення неліквідних, неходових і застарілих запасів

до чистої вартості реалізації на дату складання фінансової звітності. Відповідне зменшення вартості запасів відображається як нарахування резерву на товарно-матеріальні запаси. Знецінення проводиться по кожному номенклатурному номеру. У ситуації, коли запаси відносяться до одного і того ж асортименту виробів, що мають одне і теж призначення, і які практично не можуть бути оцінені окремо від інших статей, можливе проведення знецінення по згрупованим статей. Знецінення запасів проводиться регулярно в кожному звітному періоді. У разі якщо обставини, що викликали зниження ціни запасів нижче собівартості, більше не існують, запаси дооцінюються, але не вище колишньої собівартості. Детальний опис розрахунку резерву на знецінення запасів представлено в пункті 4.5.3 «Резерв під знецінення запасів» Керівництва до обліку.

Запаси давальницької сировини оцінюються за вартістю, передбаченою в приймально-здавальних актах. Повернення запасів здійснюється у разі розірвання договорів з покупцями послуг. Цей факт повинен бути оформлений додатковою угодою сторін договору. Запаси, передані компанією третій стороні на переробку або реалізацію за договорами комісії, враховуються на відповідних балансових рахунках обліку запасів. Облік цих запасів здійснюється аналогічно пунктам 3.6.2-3.6.6 Облікової політики.

Після продажу запасів сума, за якою вони були враховані, в обов'язковому порядку повинна бути визнана як витрати в тому періоді, коли визнається відповідна виручка від їх реалізації. Величина часткового списання вартості запасів до чистої ціни продажу і всі втрати запасів повинні визнаватися як витрати в період здійснення списання або виникнення втрат. Будь-яка сума відновлення списаної вартості запасів, викликаного збільшенням можливої чистої ціни продажу, повинна визнаватися як зменшення величини запасів, визнаної як витрати, в період відновлення вартості.

Отже, в наказі «Про організацію бухгалтерського обліку і облікову

політику підприємства» визначенні суттєві норми організації бухгалтерського обліку запасів.

На ПРАТ «ПІВНГЗК» діє головна бухгалтерія, якій підпорядковані спеціальні відділи бухгалтерської служби (додаток Д). Такий тип організаційної побудови передбачає передачу частини прав головного бухгалтера керівникам секторів (відділів). Одним із підрозділів бухгалтерської служби є відділ з обліку собівартості, який має в своєму складі 4 бюро з обліку собівартості, працівники якого здійснюють документальний та синтетичний і аналітичний облік запасів.

До основних функцій головної бухгалтерії у відповідності до розробленого по ПРАТ «ПІВНГЗК» Положення про головну бухгалтерію відносяться забезпечення:

- попереднього контролю за доцільністю господарських операцій з позиції підвищення ефективності виробництва, дотриманням законодавчої дисципліни при оформленні первинної документації;
- своєчасного проведення вибірових перевірок та інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей та відображення їх результатів на рахунках бухгалтерського обліку;
- виконання графіків облікового документообігу;
- передача, із забезпеченням необхідного рівня якості, документів для обробки до інформаційно-обчислювального центру (ІОЦ) за встановленим графіком; здійснення контролю за своєчасним отриманням документів з ІОЦ з перевіркою їх якості;
- складання на основі даних бухгалтерського обліку місячних, квартальних і річних бухгалтерських звітів, балансів та їх надання у встановлені адреси і терміни в затвердженому обсязі;
- здійснення спільно з іншими відділами і службами комбінату аналізу фінансово-господарської діяльності комбінату за даними бухгалтерського обліку і звітності з метою виявлення внутрішньогосподарських резервів, ліквідації втрат і непродуктивних витрат.



Завдання і функції бухгалтерії в цілому, а також її підрозділів визначаються організаційними регламентами, до яких на ПРАТ «ПІВНГЗК» належать: Положення про бухгалтерську службу підприємства; Положення про відділ (бюро) бухгалтерської служби, зокрема, про відділ з обліку собівартості; Положення про посаду (посадова інструкція).

Кожному рівню організації відповідає свій графік робіт. На ПРАТ «ПІВНГЗК» мають місце такі графіки: загальний графік облікових робіт; структурний графік робіт підрозділів (груп); індивідуальні графіки робіт виконавців, зокрема бухгалтера 1 категорії, який веде бухгалтерський облік запасів. На ПРАТ «ПІВНГЗК» облік ведеться із застосуванням німецької комп'ютерної програми *my SAP ERP*. *SAP ERP* складається з декількох модулів, у тому числі утиліти для маркетингу і продажів, польової служби, проектування і розробки продукції, виробництва і управління запасами, людських ресурсів, фінансів і бухгалтерського обліку. *SAP ERP* збирає і об'єднує дані з окремих модулів, щоб забезпечити компанії або організації, планування ресурсів підприємства.

Слід зазначити, що на підприємстві розроблені відповідні робочі регламенти, що є внутрішніми рекомендаціями працівникам бухгалтерської служби в цілому, та щодо обліку запасів зокрема. Так, до них відносять: Положення про облік запасів, Інструкція бухгалтера з обліку матеріальних цінностей в системі *SAP ERP* (додаток Ж), Інструкція бухгалтера Головного складу в системі *SAP ERP*, Інструкція комірників цеху в системі *SAP ERP*, Робочий план рахунків, оперограма руху виробничих запасів, автопроведення з обліку виробничих запасів.

Таким чином, на ПРАТ «ПІВНГЗК» бухгалтерський облік організований згідно наказу про його організацію, а методологія ведення обліку виробничих запасів відповідає положенням облікової політики, яка затверджена наказом по підприємству. Робота виконавців облікових робіт здійснюється згідно розроблених організаційних регламентів. Всі операції з виробничими запасами знаходять своє відображення у документах

поточного, первинного та зведеного обліку.

### 2.3 Документальний облік виробничих запасів

Всі документи з моменту їх створення до передачі в архів проходять певний шлях. Процес від складання бухгалтерського документа або отримання документа від іншого підприємства, до його здачі в архів називається документооборотом або документообігом.

Виробничі запаси надходять на склади ПРАТ «ПІВНГЗК» з різних джерел: від постачальників відповідно до укладених договорів на поставку, в яких зазначено найменування матеріальних ресурсів, обсяги і строки поставок, ціни, способи доставки; від оприбуткування запасів, виготовлених у своїх виробничих підрозділах; у повернення запасів із виробничих підрозділів на склади; оприбуткування відходів виробництва; залишків, виявлених при інвентаризації; оприбуткування запасів, отриманих від ліквідації основних засобів і МШП; надходження через підзвітних осіб.

Кожна господарська операція з надходження запасів повинна бути оформлена відповідним первинним документом визначеної форми.

Основними типовими документами з оприбуткування виробничих запасів на головний склад ПРАТ «ПІВНГЗК» є накладні, товарно-транспортні накладні, прибуткові ордери, акти про приймання матеріалів тощо, характеристика яких наведена в додатку И.

Надходження виробничих запасів оформлюється й іншими документами. Наприклад, супровідні документи постачальників (рахунок-фактура, платіжна вимога-доручення), що є підставою для кількісного та якісного приймання партії запасів, що надійшли, а також використовуються для розрахунків між постачальниками і покупцями за відвантажені (відпущені) запаси.

Слід зазначити, що з 2015 року скасовано типову форму бланку довіреності та журналу їх реєстрації. Не діятимуть з 1 січня 2015 року, зокрема, й такі обмежувальні правила, як строк дії довіреності – не більше 10 днів, а також обмеження щодо видачі довіреності лише працівнику.

Однак, оскільки юридична особа, по суті, в усіх відносинах діє лише через представників, то товар чи інші цінності завжди отримують конкретні фізособи-представники. Довіреність потрібна саме для того, щоб переконатися: фізособа, яка отримала цінності, отримала їх не від свого імені, а від імені конкретної юридичної особи.

Водночас у відповідності до Наказу №987 [32] з 1 січня 2015 р. пункт 2.5 Положення №88 доповнюється правилом, відповідно до якого повноваження на здійснення господарської операції особи, яка в інтересах юридичної особи або фізичної особи – підприємця одержує запаси згідно з договором, підтверджуються відповідно до законодавства. Ця норма містить також конкретні приклади: такі повноваження можуть бути підтверджені, зокрема, письмовим договором, довіреністю, актом органу юридичної особи тощо. Таку саму вимогу містить ч. 3 ст. 237 ЦКУ [43].

Запаси, які надходять на ПрАТ «ПІВНГЗК», приймаються за кількістю і якістю. Якщо фактична наявність поставлених матеріалів відповідає угоді та супровідним документам (накладні ф. М-11 прийомні акти ф. М-7, товарно-транспортні накладні ф. 1-ТН), їх оприбуткування здійснюється за документами постачальника або за прибутковим ордером (ф. М-4). Прибуткові ордери виписуються на кожну партію поставки. У випадку виявлення розбіжностей фактичної поставки запасів до вказаної в супровідних документах чи в договорі створюється за наказом керівника спеціальна комісія, в яку обов'язково мають входити представники постачальника, а у випадку виникнення суперечливих питань з метою з'ясування непорозумінь можна залучати відповідних спеціалістів-експертів (юристів, аудиторів). Ця комісія складає акт про приймання матеріалів (ф. М-7).

Цей документ застосовують у разі наявності розбіжностей у кількості та або якості товару, який надходить, незалежно від того, з чиєї вини виникла розбіжність (постачальника чи транспортної організації), і від виду транспортного перевезення вантажу.

У складеному акті перелічують лише ті позиції запасів, за якими встановлено розбіжності. Запаси, за якими розбіжності за кількістю та якістю не виявлені, в акті не перелічуються, про що роблять відмітку (в кінці акта) «За іншими товарно-матеріальними цінностями розбіжностей немає». Акт складають у трьох примірниках: перший примірник акта разом з товаросупровідними документами передають до бухгалтерії для обліку руху матеріальних цінностей; другий разом з претензійним листом надсилають постачальнику або транспортній організації, яка доставила вантаж; третій залишають у матеріально відповідальній особі (завскладом).

Коли запаси надійшли на ПРАТ «ПВНГЗК», а документів, які підтверджують його ціну, кількість, загальну вартість та якість, немає, таку поставку називають невідфактурованою.

В такому випадку вантажоодержувачу (покупцю) для вирішення цієї проблеми потрібно керуватись умовами договору, поставки, або нормами частини восьмої ст. 268 ГКУ [6]. Згідно з цією статтею вантажоодержувач (покупець) має право відмовитись від прийняття невідфактурованої поставки. Проте вантажоодержувач може і не відмовлятися від поставки. У цьому випадку він оформляє акт про приймання матеріалів (за типовою формою №М-7), який складають у двох примірниках: перший надсилають постачальнику з вимогою урегулювати ситуацію, яка виникла; другий передають до бухгалтерії, він і є підставою для оприбуткування матеріальних цінностей. Акт приймання підписує комісія, до складу якої включають матеріально відповідальну особу, спеціаліста (товарознавця), представника адміністрації підприємства або незаінтересовану особу.

У разі псування або пошкодження товару під час перевезення автомобільним транспортом оформляють спеціальний акт, який додають до

товарно-транспортної накладної або шляхового листа і підписаний представником вантажоодержувача і водія. Кожна зі сторін, якщо вона не згодна зі змістом акту, має право викласти свої зауваження у розділі «Особливі відмітки». Про те, що такий акт складено, роблять відповідну відмітку в розділі «Відмітки про складенні акти» зворотної сторони товарно-транспортної накладної.

У разі доставки запасів залізницею постачальник оформляє накладну спеціальної форми, яка є супровідним документом і яку видають вантажоодержувачу на станції призначення. На станції відправлення під час передачі матеріальних цінностей перевізну оформляють вантажну квитанцію, яку постачальник відправляє вантажоодержувачу (покупцеві). На станції призначення представник покупця (експедитор) отримує залізничну накладну на перевезення вантажу. Перевіряє правильність заповнення всіх її реквізитів і своєчасність прибуття вантажу.

У разі невідповідності найменування, маси та кількості місць фактично отриманого вантажу даним, наведеним у супровідних документах, складається комерційний акт, який є підставою для пред'явлення претензії транспортній організації. Комерційний акт також складається у разі виявлення вантажу без документів або документів без вантажу, псування або пошкодження вантажу.

У разі недостачі запасів в межах природного убутку діє загальне правило: комерційний акт не складають, а роблять відмітку про це в накладній. При цьому згідно з п.27 Правил видачі вантажів затверджених наказом Міністерства транспорту України від 21.11.2000 р. №644 [39], вантаж вважають доставленим без втрат, якщо різниця між масою, зазначеною у залізничній накладній у пункті відправки, і масою, визначеною на станції призначення, не перевищує норм природного убутку та граничної розбіжності у визначенні маси нетто.

У комерційному акті зазначають найменування товару, його кількість або масу згідно з документами та фактичну, а також розмір завданого збитку.

Акт підписують начальник станції (його заступник), завідувачий вантажним двором (складом), представник одержувача та особи, які беруть участь у перевірці вантажу. Комерційний акт заповнюють на бланках встановленої форми у трьох примірниках у відповідності до вимог Правил складання актів [40].

Якщо недостачі або псування запасів не виявлено, експедитор розписується про його приймання у дорожній відомості, а представник залізниці підтверджує передачу вантажу своїм підписом у залізничній накладній.

При надходженні запасів на підприємство шляхом придбання підзвітними особами первинними документами, що підтверджують вартість є товарний рахунок, акт (довідка), а оприбуткування здійснюється шляхом складання прибуткового ордеру (ф. М-4) в одному примірнику.

Після надходження запасів документи на їх оприбуткування відображаються у реєстрі приймання-здачі документів (ф. М-13), який передається завідувачем складу в бухгалтерію в одному примірнику разом з первинними документами.

Документи з надходження виробничих запасів заповнюються у відповідності до вимог Наказу «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» [23], Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні [41], Переліку документів, необхідних для здійснення перевезення вантажу автомобільним транспортом у внутрішньому сполученні, наведеного в додатку до постанови КМУ від 25.02.2009 №207, ЦКУ [43], ПКУ [27], Положенні про документальне забезпечення записів [33] тощо.

При надходженні виробничих запасів через постачальників або ж через підзвітних осіб, до документів з надходження прикладається податкова накладна, яка засвідчує факт нарахування податкового кредиту з ПДВ.

Після придбання, відповідно до виписаних документів, виробничі запаси надходять на склад підприємства або матеріально-відповідальній

особі.

Запаси зберігаються як на загальних складах ПРАТ «ПівнігЗК», так і в інших центрах відповідальності: цехах, бригадах, майстернях, гаражах тощо. Всі запаси повинні бути передані під відповідальність завідуючим складами, комірникам, іншим матеріально відповідальним особам, з якими повинен бути укладений договір про повну матеріальну відповідальність у відповідності до вимог Постанови «Про затвердження переліку посад і робіт, які заміщаються або виконуються працівниками, з якими підприємством, установою, організацією можуть укладатися письмові договори про повну матеріальну відповідальність за незабезпечення збереження цінностей, переданих їм для зберігання, обробки, продажу (відпуску), перевезення або застосування в процесі виробництва, а також типового договору про повну індивідуальну матеріальну відповідальність».

На складах ПРАТ «ПівнігЗК» запаси розміщують за секціями, а всередині них за групами, типо- та сорторозмірами в штабелях, ящиках, контейнерах, на стелажах, полках, комірках, піддонах, що забезпечує швидке їх приймання, відпуск та контроль за відповідністю фактичної наявності встановлених нормам ліміту.

На складі здійснюється документоване оформлення операцій і первинне оброблення даних з обліку виробничих запасів, ведеться аналітичний облік у місцях зберігання матеріальних цінностей. Інформаційна база на цьому рівні — це складська картотека, в якій відображається рух і залишки на конкретну дату або за конкретний період часу.

Складський облік організовується за видами об'єктів, що зберігаються, за місцями зберігання, за кількістю запасів, за партіями надходження запасів та за МВО. Облік всіх видів запасів ведеться в аналітичному розрізі з вимогою забезпечити кількісно-сумову і якісну (марка, сорт, розмір і т. д.) інформацію.

Для правильної організації складського обліку бухгалтерією ПРАТ «ПівнігЗК» виписується картка складського обліку матеріалів (ф. М-12) на

кожне найменування, вид або номенклатурний номер матеріалів, яка реєструється у реєстрі і отримує реєстраційний номер. В ній проводяться записи по кожному факту надходження та вибуття запасів. Також на окремі види виробничих запасів складають матеріальні ярлики ф. М-16. Цей документ містить найменування, номер і повну характеристику кожного виду запасу.

Внутрішнє пересування сировини і матеріалів зі складу на склад оформляють спеціальною накладною на внутрішнє переміщення (форми № М-12 однорядкова і М-13 — багаторядкова) або іншими документами галузевого характеру.

Основну масу сировини і матеріалів відпускають для виробничого споживання або на господарські потреби. Крім того, можливі випадки реалізації непотрібних матеріалів.

Документальне оформлення видачі матеріалів зі складу залежить від різних умов: технології й організації виробництва, частоти відпуску; в усіх випадках у документах, які відбивають видачу сировини та матеріалів, має бути зафіксовано, кому, що, скільки, на які потреби відпущено.

Витрачання сировини і матеріалів оформляється лімітно-забірними картками (форма М –8,9,28,28а), які виписуються на основі даних про випуск продукції та норм витрачання цінностей на одиницю випуску за затвердженими нормами. У лімітно-забірних картах, які виписуються на кожне найменування цінностей, вказується ліміт відпуску цінностей в натуральному вираженні (т, кг, м<sup>2</sup> тощо), а також дата, кількість відпущеного матеріалу та залишок ліміту після кожного запису про відпуск.

На ПРАТ «ПІВНІЗК» бланк лімітно-забірної карти формою № М-8 набирається за допомогою засобів обчислювальної техніки і застосовується за наявності лімітів відпуску матеріалів для оформлення витрачання сировини і матеріалів, що систематично споживаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби і є виправдувальним



документом для списання матеріальних цінностей із складу.

Комірник відзначає в обох екземплярах дату і кількість відпущених матеріалів, після чого виводить залишок ліміту по номенклатурному номеру матеріалу. У лімітно-забірній карті розписується комірник, а в лімітно-забірній карті складу – представник структурного підрозділу.

В деяких цехах ПРАТ «ПВНГЗК» відпуск запасів здійснюється в картках обліку матеріалів (форма № М-17). В цьому випадку витратні документи на відпустку матеріалів не оформляються, а сама операція здійснюється на підставі лімітних карт, що виписуються в одному екземплярі, і бухгалтерських документів, що не мають значення. Ліміт відпуску можна вказати і в самій картці. Представник структурного підрозділу при отриманні матеріалів розписується безпосередньо в картках обліку матеріалів, а в лімітно-забірній карті розписується комірник.

По лімітно-забірній карті ведеться також облік матеріалів, не використаних у виробництві (повернення). При цьому жодних додаткових документів не складаються.

Понадлімітний відпуск матеріалів і заміна одних видів матеріалів іншими допускається лише по дозволу керівника організації, головного інженера або осіб, на це уповноважених. Зміна ліміту здійснюється тими ж особами, яким надано право його встановлення.

Відпуск матеріальних цінностей здійснюється з тих складів, які позначені в лімітно-забірній карті. Комірник відзначає в лімітно-забірній карті дату і кількість відпущених матеріалів, після чого виводить залишок ліміту по кожному номенклатурному номеру матеріалів. Здача складом лімітно-забірних карт в бухгалтерію здійснюється після використання ліміту.

Виписуванню ЛЗК передуює робота, пов'язана з визначенням розрахункового обсягу (кількості) запасів, необхідних тому або іншому цеху, дільниці для його безперебійної роботи протягом певного періоду часу, як правило, місяця. Наказом керівника підприємства визначається відповідальна особа або відділ, на яку покладається відповідальність за здійснення таких

розрахунків і виписування ЛЗК. ЛЗК виписують на одне або кілька найменувань матеріалів (номенклатурних номерів) із зазначенням тільки кількості (без зазначення ціни) у двох примірниках (форми М-8, М-9) або в одному примірнику (форма М-28а) з терміном дії на місяць або в одному примірнику на весь термін будівництва (форма М-28). ЛЗК підписують начальник відділу або працівник, який встановив ліміт.

Форма М-8 використовується для багаторазового відпуску одного найменування (номенклатурного номера) запасів в один і той же цех, дільницю протягом одного місяця.

Форма М-9 використовується для чотириразового відпуску лімітованих запасів в один і той же цех, дільницю протягом одного місяця.

Форма М-28 використовується для відпуску матеріалів на будівельні об'єкти і ведеться протягом усього терміну будівництва. Форма М-28 зберігається у виконавця робіт, споживача даних запасів (матеріально відповідальної особи, бригадира, начальника дільниці тощо).

Одночасно складається щомісячна ЛЗК форми М-28а, яка передається комірнику і зберігається у нього до кінця місяця.

Наприкінці місяця виконавець робіт – МВО (бригадир, начальник дільниці) на підставі інвентаризації зі зняття залишків запасів заповнює у формі М-28 графу 14 «Залишок на об'єкті на кінець місяця». Фактичні витрати запасів за місяць визначаються шляхом підрахунку підсумку за кожним рядком з урахуванням повернення і залишків на початок і на кінець місяця. Оформлені ЛЗК (форма М-28) наприкінці місяця разом з іншими первинними документами додаються до «Матеріального звіту» (форма М-19) і здаються виконавцем робіт – МВО у бухгалтерію.

Відпуск у виробництво деяких видів запасів, що не лімітуються, оформляється вимогами, актами на списання ТМЦ, накладними, накладними-вимогами (при відпуску цінностей на ремонт, господарські потреби та ін.).

Понадлімітний відпуск запасів або заміна одних матеріалів іншими допускається тільки з дозволу керівника; при цьому виписується «Акт-

вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів» М-10. Форму М-10 виписують на один вид матеріалів на його багаторазовий відпуск у межах ліміту в двох примірниках, один з яких передається одержувачу – МВО, а другий – комірнику.

Комірник у момент відпуску запасів в обох примірниках «Акта-вимоги на заміну (додатковий відпуск) матеріалів» М-10 зазначає дату і кількість відпущених запасів, після чого визначає залишок ліміту. У формі М-10 комірника ставить підпис МВО, а у формі М-10 матеріально відповідальної особи (бригадира, начальника ділянки ) – комірник.

Після видачі кількості запасів згідно з «Актом-вимогою на заміну (додатковий відпуск) матеріалів» М-10 він разом з іншими первинними документами додається до форми М-13 і передається комірником у бухгалтерію. МВО форму М-10 додає до форми М-19 «Матеріальний звіт» і разом з нею здає у бухгалтерію.

Форма М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів» використовується для обліку руху запасів всередині підприємства, їх відпуску виробничим підрозділам, господарствам підприємства, в тому числі тим, які розташовані за його межами, а також стороннім юридичним і фізичним особам.

Форма М-12 «Картка №... складського обліку матеріалів», яка використовується для обліку наявності і руху запасів на складі за кожним найменуванням, номенклатурним номером окремо, ведеться в одному примірнику, як правило, комірником підприємства і зберігається у нього.

Реєстр М-13 оформляється МВО підприємства в одному примірнику в момент передачі первинних документів у бухгалтерію. Оформляється реєстр у міру необхідності, тобто може складатися кілька разів на день у міру надходження або видачі запасів, але не рідше ніж один раз на день, якщо цього дня відбувався рух запасів. Це потрібно для оперативного обліку цінностей у бухгалтерії і своєчасного їх відпуску у виробництво або на реалізацію.

Перш ніж здати первинні документи з прибутку або видатку разом з реєстром М-13 у бухгалтерію, МВО підприємства має на підставі цих документів записати прибуток або видаток у картки складського обліку або інші реєстри обліку.

Для продажу, реалізації і безкоштовної передачі матеріальних цінностей за розпорядженням інших організацій складають накладну на відпуск матеріалів на сторону (форми № М-14 або М-15). Останнім часом поширився бездокументний відпуск матеріалів у виробництво. При цьому зберігається принцип лімітування, оскільки в картці зазначають ліміт відпуску та інші дані. Отже, документи з відпуску виробничих запасів зі складів наведено в додатку К.

Є інші види документів, що оформлюються при відпуску деяких видів виробничих запасів на господарські потреби.

Так, первинною документацією для обліку руху паливо-мастильних матеріалів на підприємстві є:

- заправна відомість і подорожній лист при списанні ПММ з АЗС (складів);
- відомість видачі талонів при заправленні по талонах;
- подорожній лист, товарно-транспортна накладна у відправника вантажу, списання ПММ із субрахунку «Рідке паливо в баках.

ПММ на складах (заправних пунктах) ураховуються у ваговому вираженні. ПММ, відпущені на заправлення автомобілів, списуються зі складу на підставі відомостей обліку і видачі ПММ у кілограмах.

Залишок палива в баках автомобілів, врахований на субрахунку 2033 повинен відповідати наявності бензину та дизельного палива в баках автомобілів і наявності єдиних талонів на паливо у водіїв. Дані про наявність палива і єдині талони щомісяця підтверджуються актом зняття залишків.

Особливою є документація з використання запасних частин для ремонту.

Списання отриманих зі складу нових запасних частин, використаних у

процесі ремонту автомобілів здійснюється по актам виконаних ремонтних робіт чи по актам заміни (установки), складеним керівником ремонтного підрозділу підприємства і затвердженим керівником підприємства.

Автошини, зняті з автомобіля для ремонту чи списання в утиль, прибуткуються за накладною з додатком картки обліку роботи автошини (якщо всі шини знімають одночасно) чи копії картки (якщо знімають не всі шини одночасно). У технічній службі на кожну автомобільну шину, яка знаходиться в експлуатації, відкривається Картка обліку роботи шин (ф. 34), що є основною формою оперативно-технічного обліку

Для списання непридатних для подальшого використання запасних частин складається акт довільної чи затвердженої підприємством форми. Дрібні деталі звичайно списуються за списком.

МВО здають другі екземпляри документів з надходження та використання виробничих запасів до бухгалтерії. Бухгалтерія підприємства у встановлені строки здійснює приймання і обробку первинних документів на виробничі запаси. Всі документи сортуються і перевіряються. Прибуткові ордери звіряються з рахунками, що до них належать, транспортними документами, приймальними актами тощо. Лімітні картки, що надійшли зі складу, зіставляються з іншими примірниками, отриманими від цехів – споживачів, накладні на переміщення матеріалів, здані складами – відправниками, з примірниками тих же накладних що надійшли зі складів – одержувачів.

Облік матеріалів у бухгалтерії ведеться в кількісному та вартісному вираженні, у розрізі МВО, балансових рахунків, субрахунків та облікових груп на основі зданих первинних документів зі складів та підрозділів підприємства. Також здійснюється розрахунок і формування вихідної інформації регламентного, контрольного і довідкового характеру, виконується аналіз, прогноз, аудит і прийняття управлінських рішень у цілому по підприємству або структурному підрозділу.

Отже, для обліку матеріальних цінностей використовуються типові

форми первинних документів, що утворюють вхідну інформацію: прибутковий ордер, здавальна накладна, товарно-транспортна накладна, накладна на переміщення матеріалів, акт про приймання матеріалів, лімітно-забірна картка, вимога, накладна на відпуск матеріалів на сторону, картка складського обліку.

Вихідною інформацією складського обліку є: картка складського обліку матеріалів, оборотна відомість матеріальних цінностей, довідкова інформація, інформація про переоцінювання матеріальних цінностей, реєстр первинних документів, інвентаризаційна відомість.

А в бухгалтерії основною регламентованою вихідною інформацією з обліку матеріальних цінностей є: інвентаризаційна відомість наявності матеріальних цінностей, зведена відомість надходження матеріальних цінностей, зведена відомість витрат матеріальних цінностей, оборотна відомість матеріальних цінностей, картка підзвітної особи, відомість відображення господарських операцій з обліку матеріальних цінностей на рахунках бухгалтерського обліку, відомість переоцінювання матеріальних цінностей, відомість надходження матеріальних цінностей в аналітичному розрізі, відомість використання матеріальних цінностей, довідкова інформація обліку та аудиту матеріальних цінностей, відомість показників прибутку, отриманого від реалізації матеріальних цінностей, реєстр первинних документів, журнал обліку відпуску матеріальних цінностей, прогнозування запасів товарно-матеріальних цінностей, прогнозування використання матеріальних цінностей тощо.

#### 2.4 Аналітичний та синтетичний облік виробничих запасів

На етапі поточного обліку вся інформація, що зібрана на первинному етапі обліку та відображена в первинних документах ПРАТ «ПІВНГЗК»

відображається в регістрах обліку виробничих запасів. До даних регістрів відносяться такі узагальнюючі регістри як: журнали за рахунками, звіти по рахунках, оборотно-сальдові відомості (додаток Л) та Головна книга за формою програми SAP.

З метою хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що містяться у прийнятих до обліку первинних документах, використовуються облікові регістри. Виходячи з цього, можна зазначити, що обліковий регістр являє собою спосіб групування інформації із первинних документів, що відображає зміни в структурі об'єктів бухгалтерського обліку за певний проміжок часу.

Облікові регістри складаються щомісяця, підписуються виконавцями та головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства.

Розріз (деталізація) аналітичної інформації у регістрах бухгалтерського обліку підприємством може розширюватися, змінюватися, в залежності від конкретних потреб.

На ПРАТ «ПВНГЗК» аналітичний облік запасів має складну структуру, що обумовлено такими причинами:

- наявністю багатьох складів для зберігання ТМЦ (основних, допоміжних матеріалів, палива, запасних частин, тари, відходів виробництва; за спеціалізацією складів – чорних металів, кольорових металів, хімікатів, фарбників і лаків, сипучих матеріалів, матеріалів відкритого зберігання та ін.);

- великою номенклатурою матеріальних цінностей (більше 20 тис. найменувань);

- складною організаційною структурою (поділ на основні цехи та дільниці, яких нараховується декілька десятків, допоміжні виробництва, відділи апарату управління, об'єкти соціально-культурного призначення тощо);

– кількома видами операційної діяльності (випуск основної продукції, допоміжне виробництво, будівництво тощо), веденням обліку за нормами і відхиленнями від норм;

– іншими причинами (велика кількість МВО, віддаленість окремих структурних підрозділів та ін.).

Інструкція про застосування Плану рахунків [31] для ведення обліку наявності й використання виробничих запасів передбачає застосування активного синтетичного рахунку 20 «Виробничі запаси».

На субрахунку 201 «Сировина і матеріали» відображаються наявність і рух сировини та основних матеріалів, що становить основу встановленої продукції або є необхідними компонентами при її виготовленні, сприяють процесу виготовлення (допоміжні матеріали). На цьому субрахунку ПРАТ «ПВНГЗК» обліковує наявність і рух допоміжних матеріалів і сировини, які включаються при виробництві продукції, наприклад: парафін, каніфоль, бітум, технічна пластина та інші.

Синтетичний облік сировини і матеріалів за вересень 2018 року наведено за даними звіту по кореспонденції рахунку 201 (додаток II) та систематизована в табл. 2.9.

Таблиця 2.9 – Синтетичний облік сировини і матеріалів ПРАТ «ПВНГЗК» за вересень 2018 року

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено внутрішнє переміщення сировини і матеріалів	201	201	113667,20
2	Отримані сировина і матеріали від постачальників	201	209	922189,20
3	Використання палива в якості матеріалів	203	201	7415,00
4	Використані матеріали на виробництво	801	201	686974,15
5	Відображені сировина і матеріали як інші операційні витрати	84	201	763,90
6	Відображені списані матеріали на адміністративні потреби	92	201	3400,30
7	Відображена сировина, використана у збутовій діяльності	93	201	650,85
8	Списано собівартість реалізованих матеріалів	943	201	4800,00



На субрахунку 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби» відображається наявність і рух купівельних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів, придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці для їх обробки або для зберігання, а також спеціальне обладнання та інструменти, пристрої та інші прилади придбані науково-дослідними та конструкторськими підприємствами для проведення наукових (експериментальних) робіт за визначеною науково-дослідною або конструкторською темою.

Спеціальне обладнання й інструменти, пристрої обліковуються на субрахунку 202. Обладнання і прилади загального призначення на цьому субрахунку не обліковуються, а відображаються на рахунках 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 22 «МШП». Цей субрахунок ПРАТ «ПІВНГЗК» не використовує.

На субрахунку 203 «Паливо» обліковується наявність та рух нафтопродуктів, твердого палива та мастильних матеріалів, які купуються чи заготовлюється підприємством для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для виробітку енергії та опалення будинків. На цьому субрахунку обліковуються оплачені талони на бензин, дизельного палива, газ і мастильні матеріали. Синтетичний облік ПММ за березень 2018 року наведено за даними звіту по кореспонденції рахунку 203 (додаток М) та систематизована в табл. 2.10.

Таблиця 2.10 – Синтетичний облік ПММ ПРАТ «ПІВНГЗК» за березень 2018 року

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено внутрішнє переміщення ПММ	203	203	2365,25
2	Отримані ПММ від постачальників	203	631	65807,30
3	Використані ПММ на виробництво	801	203	9401,60
4	Відображені списані ПММ на інші операційні витрати	84	203	12354,35
5	Відображені списані ПММ на адміністративні потреби	92	203	4305,80
6	Відображені ПММ, використана у збутовій діяльності	93	203	7055,30
7	Списано ПММ на інші витрати операційної діяльності	949	203	5760,00

На субрахунку 204 «Тара і тарні матеріали» відображають наявність і рух усіх видів тари, окрім такої, що використовується як господарський інвентар, а також матеріали і деталі, які використовують для виготовлення тари та для її ремонту (деталі для збирання ящиків, тощо). На ПРАТ «ПВНГЗК» тара і тарні матеріали не використовують.

На субрахунку 205 «Будівельні матеріали» не обліковується обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, верстати, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірювальні та інші прилади. Витрати на придбання такого обладнання, що не потребує монтажу, відображається безпосередньо на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» у міру надходження їх на склад для експлуатації.

Устаткування й будівельні матеріали, передані підряднику для монтажу й виконання робіт, списується із субрахунку 205 на рахунок 15 «Капітальні інвестиції» після підтвердження їх монтажу й використання.

Синтетичний облік будівельних матеріалів за липень 2018 року наведено за даними звіту по кореспонденції рахунку 205 (додаток М) та систематизована в табл. 2.11.

Таблиця 2.11 – Синтетичний облік будівельних матеріалів ПРАТ «ПВНГЗК» за липень 2018 року

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Списані матеріали на капітальні інвестиції	151	205	12560,30
2	Передано будівельні матеріали підрядчику	631	205	57600,00

На субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» обліковуються матеріали, передані в переробку та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Витрати на переробку матеріалів, які оплачуються сторонніми організаціями, відображаються за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, отриманих з переробки. На ПРАТ

«ПВНГЗК» такі матеріали не використовують.

На субрахунку 207 «Запасні частини» ведеться облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті. На цьому субрахунку ведеться облік обмінного фонду повно комплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, що створюється в ремонтних підприємствах. Порядок створення, використанню й обліку обмінного фонду визначається чинним законодавством України та відповідними установчими документами.

Синтетичний облік запасних частин за листопад 2018 року наведено за даними звіту по кореспонденції рахунку 207 (додаток М) та систематизована в табл. 2.12.

Таблиця 2.12 – Синтетичний облік запасних частин ПРАТ «ПВНГЗК» за листопад 2018 року

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано акумулятори, придбані від постачальників	207	631	31254,6
2	Списання деталей на ремонт транспортних засобів	155	207	542,1
3	Установка акумуляторної батареї на автомобіль	23	207	455,3
4	Списані витрати підшипників на збут	93	207	947,6
5	Встановлено зимові шини	105	207	124,6

На субрахунку 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» обліковуються мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. На цьому субрахунку також відображаються саджанці, насіння й корми (покупні та власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин

безпосередньо в господарстві. Цей субрахунок ПРАТ «ПВНГЗК» не використовує.

На субрахунку 209 «Інші матеріали» ведеться облік відходів виробництва (обрубків, обрізків, стружки тощо), невикористаного браку, матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, палива або запасних частин металобрухт, зношених шин, бланків суворого обліку тощо.

Синтетичний облік сировини і матеріалів за квітень 2018 року наведено за даними звіту по кореспонденції рахунку 209 (додаток М) та систематизована в табл. 2.13.

Таблиця 2.13 – Синтетичний облік інших матеріалів ПРАТ «ПВНГЗК» за квітень 2018 року

№ з/п	Зміст операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено отримання металобрухту при демонтажі основних засобів	209	746	113,20

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться в розрізі їх найменувань або однорідних груп, за допомогою карток складського обліку, які розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника. Кожна з груп виробничих запасів поділяється за видами, сортами, марками, типами, розмірами. Кожному найменуванню, сорту, розміру виробничих запасів привласнюється номенклатурний номер, який записують до спеціального реєстру – номенклатури-цінника, де також указують одиницю виміру та облікову ціну запасу.

Отже, синтетичний облік належних підприємству виробничих запасів здійснюється на рахунку 20 «Виробничі запаси». Надходження виробничих запасів відображається в обліку за дебетом рахунку 20, списання виробничих запасів – за кредитом рахунку 20 в розрізі їх найменувань або однорідних

груп. Аналітичні дані в облікових регістрах мають узгоджуватися з даними синтетичного обліку на останнє число місяця.

## 2.5 Інвентаризація виробничих запасів та відображення її результатів в обліку

З метою збереження та схоронності матеріалів на ПРАТ «ПІВНГЗК» щоквартально проводять їх інвентаризацію. Порядок проведення інвентаризації регламентується Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом МФУ від 02.09.2014 р. №879 [32].

До початку інвентаризації у присутності інвентаризаційної комісії, призначеної наказом керівника підприємства, треба опломбувати складські приміщення у тому разі, якщо протягом одного дня провести інвентаризацію на усіх складах неможливо. Факт опломбування засвідчується актом, у якому обов'язково вказуються члени інвентаризаційної комісії, дата написання акту місце знаходження та назва складу, кількість пломб та їхні номери. Акт підписується усіма членами інвентаризаційної комісії. Склад після цього охороняється.

Дуже важливо ще до початку інвентаризації обробити й здати до бухгалтерії усі прибуткові та видаткові документи.

Після цього комірник пише розписку про те, що усі первинні документи з надходжень та витрат виробничих запасів занесені до звіту і, ніяких інших документів більше не подаватиметься. Потрібно також взяти розписку про те, що на відповідальному збереженні немає виробничих запасів, які належать іншим організаціям чи стороннім особам. Якщо вони є, то з'ясувати які саме, чиї і де зберігаються.

Усі об'єкти інвентаризації повинні бути:

– розкладені за найменуваннями, сортами, розмірами у порядку, який є

зручним для їх підрахунку чи зважування;

– згруповані за видами запасів, розсортовані та приведені до стану, зручного для вимірів.

Під час проведення раптової інвентаризації об'єкти інвентаризації готують до її проведення у присутності членів інвентаризаційної комісії.

Таким чином, підготовка до проведення інвентаризації, а також сама інвентаризація має певні особливості залежно від виду діяльності підприємства та категорії об'єктів інвентаризації.

Методика проведення інвентаризації багатогранна. Кожне підприємство має свої, суто індивідуальні, підходи до її проведення. Але найбільшого практичного застосування набули такі методи.

Метод безперервної (перманентної) інвентаризації, який полягає в тому, що інвентаризацію на підприємстві проводять безперервно протягом усього року. Для її проведення необхідно визначити номенклатуру виробничих запасів, з тим щоб протягом року всі цінності були проінвентаризовані. Це дає змогу не тільки здійснювати систематичний контроль за наявністю, зберіганням і використанням цінностей на складах, а й виявляти недоліки та помилки в їх аналітичному (кількісному) обліку.

Наступним різновидом є інвентаризація з використанням партійних та книжних карток. У разі використання такого методу члени комісії добирають цінності у порядку, зручному для перевірки, і водночас, комісія заповнює на ці цінності інвентарні ярлики, де зазначають назву цінностей, їхні номенклатурні номери, коди та інші реквізити. Потім, ці ярлики використовують для складання описів. Ярлики заповнюються в одному примірнику і після складання описів зберігаються разом із цінностями. При цьому важливим є те, що на зворотному боці форми передбачена таблиця в якій відображається рух ТМЦ під час інвентаризації. Отже, такий метод проведення інвентаризації дозволяє не припиняти роботу складів ПРАТ «ПВНГЗК» на момент проведення інвентаризації.

На практиці інвентаризаційний процес визначається через

послідовність стадій його виконання, а саме: організаційної, підготовчої, технологічної та результативної.

Під час проведення інвентаризації необхідно звернути увагу на якість вимірювальних приладів. Метр повинен бути правильної довжини, ваги мають бути клеймовані.

Інвентаризацію матеріалів проводять суцільним або вибіркоким методом.

Під час інвентаризації також необхідно обстежити приміщення, перевірити чи надійно забезпечено належне зберігання виробничих запасів від можливих крадіжок, пожеж, псування.

У тому разі, якщо будуть знайдені недоліки щодо ненадійного зберігання виробничі запаси, їх необхідно вказати в акті інвентаризації.

Таким чином, перевірка наявності виробничих запасів передбачає виконання таких дій:

- переважування, обмір, підрахунок, які інвентаризаційна комісія проводить у порядку розміщення запасів у даному приміщенні, не допускаючи безладного переходу від одного виду запасів до іншого. Після перевірки запасів вхід до приміщення опломбовується і комісія переходить до наступного приміщення;

- інвентаризаційні описи складаються окремо на запаси, що перебувають у дорозі, на неоплачені у строк покупцями відвантажені товари і на ті, що перебувають на складах інших підприємств;

- кількість виробничих запасів, що зберігаються в непошкодженій упаковці постачальника, може визначитись на підставі документів при обов'язковій перевірці в натурі частини таких запасів;

- на прибуткових документах про запаси, що надійшли на об'єкт і прийняття під час його інвентаризації матеріально відповідальна особа в присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови робиться відмітка «після інвентаризації» з посиленням на дату опису, де записано такі записи;

– на видаткових документах про записи, які відпущено зі складу під час інвентаризації з дозволу керівника підприємства і головного бухгалтера, у присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови робиться відмітка. Вони заносяться до окремого опису в такому самому порядку, що й для запасів, які надійшли під час інвентаризації.

Інвентаризація сировини і матеріалів – це один з радикальних методів контролю за збереженням запасів підприємства і водночас, дійовий спосіб нагляду за роботою МВО. Інвентаризація запасів використовується у тих випадках, коли інші способи отримання даних про витрати виробничих запасів не можуть бути використані. Обов'язковим є проведення інвентаризації в разі зміни МВО.

Процес здійснення будь-якої інвентаризації розпочинається з підготовки та видачі наказу на її проведення.

До початку проведення інвентаризації матеріально відповідальні особи в присутності комісії складають звіт про останні проведені операції, відображають їх у складському обліку і разом з описом документів під розписку здають до бухгалтерії. Потім, МВО дають комісії розписку, у якій підтверджують, що всі прибуткові і витратні документи здані до бухгалтерії і всі виробничі запаси, довірені їм для зберігання, знаходяться в приміщенні складу або інших місцях.

Дані про наявність тих чи інших виробничих запасів із зазначенням назви, відмітних ознак, включаючи номенклатурний номер, одиниці виміру і кількість фактично виявлених натуральних одиниць заносяться до інвентаризаційного опису. Кожна сторінка опису підписується членами комісії і матеріально відповідальними особами. Наприкінці кожної сторінки цифрами і словами записується загальна сума натуральних одиниць, відображених на цій сторінці.

На останній сторінці опису МВО підтверджує, що всі виробничі запаси облічені і відображені в інвентаризаційному описі правильно і повністю, жодних пропусків і не включених до опису предметів немає.



Інвентаризаційні описи складаються в необхідній кількості примірників, один з яких вручається матеріально відповідальній особі.

Якщо інвентаризація триває більше одного дня, то в такому разі до її закінчення інвентаризаційні описи перебувають у місці зберігання запасів. На час перерви в роботі інвентаризаційної комісії сховища закриваються на два замки й опечатуються або опломбовуються. Ключі від одного з них є в матеріально відповідальній особі, а від другого – у голови комісії. Печатка зберігається у одного із членів комісії.

Члени інвентаризаційної комісії проводять інвентаризацію в присутності МВО і при повному складі комісії. Якщо хтось із членів комісії з поважної причини не може брати участь в інвентаризації, його змінюють іншим працівником підприємства, з обов'язковим внесенням змін до наказу про інвентаризацію.

Якщо на складі зберігаються запаси інших підприємств, організацій, фізичних осіб, на них складається окремий опис з посиланням на документи, які підтверджують факт прийняття таких цінностей на відповідальне зберігання. Один примірник належним чином заповненого акту з інвентаризації таких запасів в десятиденний строк передається (пересилається) їх власнику.

При інвентаризації запасів, що перебувають у дорозі, на них також складається окремий акт. При цьому комісія повинна переконатись, що такі матеріальні цінності справді відвантажені постачальником на адресу свого підприємства, якщо з'ясується, що товари не були відвантажені, комісія повинна з'ясувати причину, чому відправлення товару не відбулося, і вжити заходів, щоб виправити ситуацію.

Інвентаризація запасів, що перебувають у дорозі, які відправлені, але не оплачені в термін покупцями, оформлюється також окремим актом. І знову ж таки, комісія повинна перевірити, чи справді таке відвантаження відбулося. При цьому на відвантажену покупцям, але не оплачену в установлені строки продукцію (товари), і на ті, строк оплати яких не настав, складаються окремі

акти. Перераховані вище запаси можуть бути визнані, якщо вони підтверджені належно оформленими первинними документами: рахунками постачальників, копіями платіжних вимог-доручень (рахунків-фактур), видатково-прибутковими накладними, податковими накладними, товарно-транспортними накладними, охоронними розписками, договорами на відповідальне зберігання тощо, які пред'явлені покупцям (отримані від постачальників).

Виявлені при інвентаризації розбіжності між фактичними залишками виробничих запасів з даними бухгалтерського обліку врегульовуються на підприємстві в наступному порядку:

- виробничі запаси, які виявлені в надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню відповідно на збільшення доходів підприємства з подальшим встановленням причин виникнення надлишків і винних у цьому осіб;

- нестача виробничих запасів в межах норм природних втрат відноситься на загальновиробничі витрати підприємства;

- нестача виробничих запасів понад норми природних втрат, а також втрати від псування цінностей відносяться на рахунок винних осіб за цінами, за якими обчислюється розмір шкоди від крадіжок, нестач, знищення і псування матеріальних цінностей;

- втрати і нестачі понад норми природних втрат виробничих запасів у випадках, коли винні особи не встановлені або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, відносяться на зменшення результату основної діяльності підприємства.

Матеріали інвентаризаційної комісії мають бути у 5-денний термін розглянуті і затверджені керівником підприємства. Усі прийняті рішення набирають юридичної сили і стають обов'язковими для виконання всіма працівниками підприємства після затвердження протоколу засідання комісії керівником підприємства.

По всіх виявлених нестачах і надлишках, а також втратах, комісія, яка

проводила інвентаризацію, повинна отримати письмове пояснення матеріально-відповідальних осіб, на підставі яких приймається рішення щодо виявлених причин, характеру втрат та псування матеріальних цінностей, а також надлишків виробничих запасів.

Після цього визначається розмір збитків від нестачі виробничих запасів.

Визначення розмірів збитків від нестачі виробничих запасів врегульовано Порядком визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого Постановою Кабінету міністрів України від 22.01.1996р №116 зі змінами і доповненнями [30].

Після цього складається відомість результатів інвентаризації. Ця відомість складена бухгалтером на основі зданих до бухгалтерії матеріалів за проведеною інвентаризацією.

За наслідками проведеної інвентаризації інвентаризаційною комісією складається протокол із зазначенням в ньому стану складського господарства, результатів інвентаризації і висновків щодо них, пропозицій щодо заліку недостач та лишків при пересортуванні, списання недостач в межах норм природного убутку, а також понаднормових недостач і втрат від псування цінностей та вжитих заходів щодо запобігання нестачам і втратам в подальшому. Контролер повинен ознайомитись зі змістом протоколу. Протокол інвентаризаційної комісії повинен бути розглянутий і затверджений керівником установи в 10-денний термін.

До протоколу заносяться: всі виявлені факти порушень чинного законодавства, встановленого порядку зберігання виробничих запасів, правил ведення обліку; встановлені нестачі, лишки, виявлені і доведені факти перевитрат, крадіжок майна, грошових коштів тощо; розроблені та проголосовані заходи щодо порядку врегулювання виявлених розходжень за конкретними об'єктами інвентаризації (залік за рахунок пересортиці, списання за рахунок прибутків підприємства або віднесення на винних осіб);

затверджені заходи щодо їх недопущення в майбутньому; вказуються прийняті види покарання конкретних фізичних осіб, причетних до цих порушень (зловживань); рішення про направлення матеріалів на винних у крадіжках і зловживаннях осіб (фізичних або юридичних) до судово-слідчих органів.

До протоколу додаються всі документи інвентаризації, а також відомість результатів інвентаризації.

Із стягнутих сум здійснюється відшкодування збитків, завданих підприємству, а залишок коштів перераховується до Державного бюджету України.

Інвентаризаційні комісії несуть відповідальність за: своєчасність і дотримання порядку проведення інвентаризації відповідно до наказу керівника підприємства; повноту і достовірність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки виробничих запасів; правильність і своєчасність оформлення матеріалів інвентаризації відповідно до встановленого порядку.

Виробничі запаси відображаються у формі 1 «Баланс (звіт про фінансовий стан)» у складі виробничих запасів (рядок 1101). У Звіті про фінансові результати (про сукупний дохід) (форма 2) списані на виробництво виробничі запаси відображаються у розділі 3 «Елементи операційних витрат» у статті «Матеріальні витрати» (рядок 2500).

Таким чином, інвентаризація запасів є важливим методом контролю, який дозволяє не тільки встановити наявність вказаних активів підприємства, а й з'ясувати їх стан та правильність оцінки в поточному обліку. Проведення інвентаризації та відображення і врегулювання її результатів дозволяє підтвердити статті активів та зобов'язань, які є на балансі, а також оцінити їх відповідно до вимог П(с)БО.

## 2.6 Удосконалення обліку виробничих запасів на підприємстві

Аналітична та синтетична облікова інформація є основою для управління виробничими запасами підприємства. Без чітко організованого обліку руху товарних запасів апарат управління не зможе виконувати ритмічну роботу підприємства, не зможе захистити себе від конкуренції.

Найбільш достовірну інформацію про рух виробничих запасів здатна надати розгалужена система аналітичного обліку. На аналітичні рахунки ведуть облік виробничих запасів за їх видами, МВО, постачальниками та ін. Рахунки аналітичного обліку використовуються для контролю за зберіганням і рухом виробничих запасів, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для підведення підсумків інвентаризації.

Показники аналітичного обліку використовують для визначення собівартості придбаних запасів, тому що ці показники забезпечують найбільшу точність калькуляції, на якій базується грошова оцінка виробничих запасів. Необхідно зазначити, що чітко організований аналітичний облік є важливою передумовою раціональної організації бухгалтерського обліку.

Для правильного ведення аналітичного обліку виробничих запасів на ПРАТ «ПВНГЗК» слід дотримуватися основних вимог:

- 1) кількість аналітичних рахунків визначається потребами підприємства та його видом діяльності;
- 2) виробничі запаси обліковуються в натурально-вартісному виразі;
- 3) аналітичний облік ведеться в картках або відомостях;
- 4) в кінці звітної періоду здійснюється звірка аналітичних рахунків з синтетичними.

Практика ведення обліку виробничих запасів, особливо на промислових підприємствах з великою номенклатурою запасів, показує, що дана ділянка є досить трудомісткою. Як наслідок, на багатьох підприємствах

спостерігаються певні недоліки, а інколи і недбалість обліку запасів. Такі помилки призводять до великих втрат запасів і, як наслідок, зменшення оподаткованого прибутку, що несе за собою негативні наслідки не тільки для окремого підприємства, а й бюджету держави в цілому. Крім того, відсутність чіткої системи аналітичного обліку запасів не дає змогу виявити нестачі, крадіжки або псуванням запасів на підприємствах.

Отже, очевидним є факт, що невирішені проблеми аналітичного обліку виробничих запасів негативно впливають на діяльність суб'єктів господарювання.

Наступною проблемою є невпорядкована первинна документація та відсутність типових уніфікованих форм документів. Причому недоліки стосуються нерациональних форм документів, документообігу та всієї системи оформлення, реєстрації й обробки документів.

Перш за все, це спричинено великою різноманітністю форм облікових документів, яка істотно ускладнює облік. В основному, типові форми первинної та зведеної документації з обліку виробничих запасів були затверджені ще у минулому столітті. Сьогодні такі документи не можуть задовольнити інформаційні потреби користувачів.

Первинні документи з обліку виробничих запасів можна розділити на три складових. Перше група документів з надходження та оприбуткування виробничих запасів їх характеристика та призначення.

Велику кількість документів необхідно складати тільки по надходженню та для оприбуткування запасів, що вимагає від бухгалтера чіткої організація не тільки ведення обліку запасів а й діловодства. Ця необхідність виникає для всіх груп первинних документів щодо обліку виробничих запасів.

Друга група документів складається щодо руху складських запасів.

Третя група – документи щодо списання виробничих запасів.

Таким чином, існує величезна кількість і різноманітність документів з обліку виробничих запасів, що нагромаджує процес реєстрації й обробки

документів на всіх ділянках обліку підприємства і вимагає від бухгалтера ретельного ведення організаційних аспектів обліку виробничих запасів підприємства.

На практиці складають не всі документи, до того ж чітко не визначені терміни передачі документів з обліку запасів до бухгалтерії. В тому випадку, якщо підприємство складає всі необхідні документи, реєстрація цих документів все одно нерегулярна і несущільна.

Через відсутність контролю за документообігом документи надходять не в повному обсязі, і, як правило, в кінці місяці.

Існуючий порядок ведення обліку виробничих запасів на промислових підприємствах супроводжується дублюванням інформації в різних документах. Подібні проблеми в надходженні облікових документів на обробку та характерні тенденції збільшення їхньої кількості до кінця місяця значно ускладнюють роботу як бухгалтерії, так і інших відділів.

Обсяг аналітичних облікових робіт на кінець місяця зростає, що негативно позначається на якості роботи бухгалтерів. Враховуючі згадані вище недоліки, аналітичні облікові роботи бухгалтери на практиці або виконують неякісно, або не виконують взагалі.

Серед інших проблем, пов'язаних з аналітичним обліком виробничих запасів, можна виділити:

- низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств;
- невідповідний рівень контролю та оперативного регулювання процесів наявності та руху запасів;
- обмеженість контролю використання виробничих запасів тощо.

Необхідно зазначити, що вирішення цих проблем потребує оновлення системи отримання інформації про виробничі запаси, використання нетрадиційних для вітчизняної облікової практики підходів щодо ефективного їх використання та оптимізації результатів діяльності підприємства через застосування принципів і методів бухгалтерського

обліку.

Насамперед, необхідно зменшити кількість первинних документів з обліку виробничих запасів та уніфікувати їх форми таким чином, щоб уникнути дублювання інформації, і щоб інформація задовольняла вимоги користувачів. Особливо необхідно удосконалити документи, на основі яких виробничі підрозділи одержують сировину, матеріали, покупні готові вироби із заводських складів (лімітно-забірні картки, забірні картки, вимоги і накладні тощо). Перейти від громіздкого та складного процесу документування до більш простого допоможе західний досвід. Наприклад, первинних документів в Україні у 5 разів більше, ніж у Німеччині. В деяких країнах немає затверджених форм первинних документів. Обов'язкові вимоги визначено тільки до тих документів, щодо яких є ризик підробки.

Таким чином, типові форми первинних документів доцільно використовувати лише для обліку надходження виробничих запасів. Форми інших документів та організацію документообігу слід розробляти підприємствам самостійно в залежності від розміру підприємства, системи контролю руху виробничих запасів, кількості працівників в бухгалтерії та на складі, виду діяльності тощо.

Характерною особливістю західних компаній, яку варто взяти до уваги на ПРАТ «ПВНГЗК», є те, що пріоритетом виступає зміст, а не форма документації. Подібні підходи послаблюють адміністративне навантаження, зменшують витрати на бухгалтерський облік для підприємств. Складність і трудомісткість обліку виробничих запасів, галузеві особливості виробництва, різноманіття форм первинних документів, неналагодженість взаємодії бухгалтерії, складу та виробничих підрозділі вимагають уніфікації форм первинної документації з обліку надходження та руху виробничих запасів.



### **3 КОНТРОЛЬ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ В ПРАТ «ПІВНГЗК»**

#### **3.1 Організація контролю виробничих запасів на підприємстві**

Зі збільшенням обсягів виробництва особливу актуальність становлять питання раціонального формування і використання зазначених запасів і забезпечення їх безумовної збереження; ресурсозбереження виступає важливим напрямком ефективного ведення господарства, на що звертається особлива увага. Здійсненню цих завдань сприяє організація належного економічного контролю на кожному підприємстві.

Контроль – це систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкту з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів. Роль внутрішнього контролю полягає в тому, що суб'єкт управління здійснює перевірку з урахуванням того, як об'єкт управління виконує його вказівки.

Внутрішньогосподарський контроль діяльності ПРАТ «ПІВНГЗК» здійснюють: Загальні збори акціонерів, Наглядова рада, Правління товариства та Ревізійна комісія, управління з правової та економічної безпеки підприємства, у склад якого входить контрольно-ревізійний відділ, посадові особи якого здійснюють безпосередній контроль у вигляді ревізій і перевірок фінансово-господарської діяльності ПРАТ «ПІВНГЗК».

Відповідно, до складу контрольно-ревізійного відділу ПРАТ «ПІВНГЗК» входять: Начальник Управління правової і економічною безпекою, Начальник контрольно-ревізійного відділу та його заступник, головний спеціаліст-експерт, ревізори, ревізори першої категорії, бухгалтера-ревізори.

Згідно Положення про контрольно-ревізійний відділ контрольно-ревізійний відділ є структурним підрозділом ПРАТ «ПІВНГЗК». Діяльність

відділу направлена на виявлення і запобігання порушень законодавства України та внутрішніх документів підприємства в процесі фінансово-господарської діяльності, залучення винних до відповідальності і отримання компенсацій за заподіяну шкоду.

Основними задачами відділу є: 1) проведення перевірок операцій фінансово-господарської діяльності підприємства; 2) виконання плану роботи відділу.

Відділ у відповідності з покладеними на нього задачами здійснює наступні функції:

- складає річні і квартальні плани роботи відділу;
- проводить в установленому порядку у відповідності з планом роботи ревізії і перевірки операцій фінансово-господарської діяльності підприємства. Перевірці підлягають грошові документи, реєстри бухгалтерського обліку, плани, кошториси, звіти та інші документи, фактична наявність, збереження і правильність використання грошових коштів, цінних паперів, матеріальних цінностей;
- готує інформацію і матеріали про фінансові порушення, що виявлені під час контрольних заходів генеральному директорові комбінату для прийняття рішень про залучення винних осіб до адміністративної або матеріальної відповідальності у відповідності до діючого законодавства України;
- здійснює підготовку аналітичної інформації за результатами контрольних заходів;
- розробляє інструкцію «Про порядок проведення ревізій (перевірок) контрольно-ревізійним відділом»;
- розробляє типові програми проведення ревізій і перевірок, формують базу типових програм;
- складає річні і квартальні плани проведення ревізій та перевірок;
- здійснює підготовку встановлених докладів, звітів і іншої інформації в частині ревізій і перевірок, що проводяться у відділі;

- розробка заходів щодо вдосконалення контрольно-ревізійних заходів;
- проводить економічне навчання робітників з залученням в необхідних випадках робітників інших відділів комітету, приймає участь в нарадах різного рівня з питань здійснення фінансового контролю;
- здійснює взаємодію з робітниками інших структурних підрозділів підприємства для вирішення питань, що входять в його компетенцію;
- здійснює підготовку матеріалів ревізій і перевірок в архів підприємства;
- складає номенклатуру праць відділу;
- веде інформаційну базу про кількість проведених відділом ревізій (перевірок) в розрізі перевірених організацій, виявлених порушень;
- приймає можливі заходи по усуненню виявлених порушень безпосередньо в ході проведення ревізій і перевірок;
- виконує інші доручення генерального директора комбінату, що пов'язані з виконанням задач і функцій відділу.

Разом з Положенням по контрольно-ревізійний відділ, на ПРАТ «ПВНГЗК» розроблені відповідні посадові інструкції працівників контрольно-ревізійного відділу.

В організації контрольного процесу на ПРАТ «ПВНГЗК» розрізняють кілька етапів:

- підготовка даних для контролю: комплекс робіт, який забезпечує підготовку різних необхідних даних, і насамперед носіїв інформації про господарські факти до контролю;
- визначення об'єктів перевірки, перевірка справжності та вірогідності інформації про господарські факти – явища або процеси;
- перевірка даних різними прийомами контролю з метою виявлення відповідності або невідповідності здійсненої господарської операції передбаченим нормативним документам – закону, кошторису, норми тощо;
- узагальнення результатів контролю методом оформлення та підготовки висновків і реалізація результатів контролю.

Для проведення перевірки ревізори складають робочі плани, в яких вказується: перелік робіт, які належать виконанню, спосіб перевірки (вибірковий, суцільний); строк їх виконання (додаток Н). По кожному об'єкту перевірки складають програми ревізії (додаток П).

Етап контрольної обробки даних складається з різних прийомів: арифметичних, юридичних, логічних, різних розрахунків з визначення необхідних показників, абсолютних і відносних відхилень даних, коефіцієнтів, процентів, однорідних значень (величин), резервів і т. ін.

Ознака повноти контролю може бути застосована до будь-якого об'єкта, залежно від його важливості для досягнення цілей підприємства та поставлених перед контролем завдань. За цією ознакою виділяється проведення контролю на ПРАТ «ПВНГЗК» суцільним і вибіркоким методами.

Метою проведення ревізії виробничих запасів є ревізії підтвердження достовірності даних по наявності і руху ТМЦ, встановлення правильності оформлення операцій з виробничими запасам у відповідності з діючими нормативними актами України.

Основними завданнями контролю і ревізії виробничих запасів є:

- виявлення дотримання встановленого порядку їх придбання, оприбуткування, зберігання і витрачання в процесі фінансово-господарської діяльності,
- повного та своєчасного закріплення виробничих запасів за МВО та укладання з ними договору про повну матеріальну відповідальність;
- обґрунтування і дотримання встановлених норм витрат сировини, матеріалів, палива та інших цінностей, своєчасності і якості інвентаризації,
- визначення шляхів поліпшення їх формування та використання в цілях підвищення ефективності виробництва,
- виявлення фактів їх розтрат, недостач і розкрадань, зайвих і не використовуваних виробничих запасів,
- визначення втрат, зумовлених природними факторами і залежними

від відповідних умов їх зберігання і транспортування,

– встановлення причин і посадових осіб, винних у допущених недостачі та недоцільному використанні матеріальних цінностей.

Раціональним контроль можна вважати і завдяки наявності в організації контролю на ПРАТ «ПВНГЗК» достатньої комп'ютеризації відділів підприємства, створення єдиної мережі по підприємству, що дозволило скоротити обсяг непродуктивної роботи ревізорів, прискорити отримання оперативних даних щодо виконання ревізорських дій, процесу приймання на їх основі відповідних рішень і нагляд за їх реалізацією.

Таким чином, оцінюючи стан контролю на ПРАТ «ПВНГЗК» необхідно зазначити, що на підприємстві діє своєчасний, комплексний, безперервний та повний контроль за всіма процесами, які відбуваються на підприємстві та в його окремих відділах, що дозволяє стверджувати про раціональну організацію контролю на підприємстві.

### 3.2 Порядок проведення контролю виробничих запасів на підприємстві

Основою внутрішньогосподарського контролю за надходженням та використанням виробничих запасів слугує натуральний (кількісний) облік їх руху на складах та в цехах. Кожна господарська операція оформлюється відповідними документами. Цими ж документами обґрунтовуються записи в регістрах синтетичного та аналітичного обліку, на основі яких складаються бухгалтерський баланс і звітність. Тому ревізори для оцінки достовірності здійснених господарських операцій, перш за все, використовують методичні прийоми перевірки документів і записів в регістрах бухгалтерського обліку. Без використання цих прийомів перевірки первинної документації, здійснених записів в облікових регістрах та звітності ніяка ревізорська діяльність неможлива.

На початку ревізії ревізори проводять вибірккову інвентаризацію виробничих запасів з метою контролю умов та порядку їх збереження. Порядок проведення інвентаризації регламентується Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом МФУ від 02.09.2014 р. №879 [32].

Далі проводиться документальна перевірка операцій з виробничими запасами.

Перш за все, ревізором перевіряється умови, за якими актив може бути визнаний активом і віднесений до складу виробничих запасів.

На наступному етапі перевіряється надходження виробничих запасів та правильність формування їх первісної вартості.

При надходженні виробничих запасів від постачальників перевірки підлягають: угоди, товарно-транспортні накладні, довіреності, рахунки-фактури, накладні, прибуткові ордера, прибутково-видаткові накладні, податкові накладні, реєстри приймання-здачі документів, акти про прийом матеріалів, пакувальні ярлики, карти, специфікації, сертифікати якості, довідки лабораторних аналізів тощо.

При надходженні запасів від постачальників перевіряється:

1) правильність приймання виробничих запасів по кількості, якості та своєчасності на основі супроводжувальних документів постачальника та документів з оприбуткування (прибутковий ордер, акт приймання, картка складського обліку, книги придбання товарів);

2) строки приймання виробничих запасів:

по кількості – 10 днів;

по якості – 20 днів;

по швидкому псуванню – 24 години;

3) своєчасність та правильність оформлення претензій постачальникам;

4) правильність нарахування та віднесення ПДВ (податкові накладні, платіжні документи, звіти по кореспонденції рахунку 644).

В процесі ревізії ревізором встановлюється.

Правильність приймання виробничих запасів на основі супроводжувальних документів постачальника та документів з оприбуткування (прибутковий ордер, акт приймання, картка складського обліку, книги придбання товарів).

При надходженні виробничих запасів матеріально відповідальні особи зобов'язані перевірити їх відповідність по кількості, сортам, маркам, вказаним в супровідних документах. Контроль за додержанням правил прийому виробничих запасів у відповідності з діючими умовами поставок має дуже важливе значення. З цією метою при ревізії облікові записи по оприбуткуванню виробничих запасів вибірково звіряються з рахунками і накладними постачальника.

При встановленні факту розбіжностей кількості виробничих запасів, що надійшли (нестачі, надлишки) ревізор перевіряє правильність складання акту і своєчасність пред'явлення претензій винній організації. Одночасно встановлюються конкретні особи, з вини яких несвоєчасно пред'явлені претензії, в результаті чого отримані збитки по заготівельним операціям.

По прибутковим документам, товарно-транспортним накладним перевіряється, чи не було випадків передачі довіреностей іншим особам, зміни постачальника, внесення підробок в документи на отримання товарно-матеріальних цінностей, зокрема, виробничих запасів. В практиці ревізійної діяльності зустрічаються різноманітні підробки документів: дописка тексту, літер, цифр, закреслення, часткове або повне знищення написаного тексту, цифрових записів, підробка підписів. Вони можуть бути виявлені при уважному розгляді документа.

Важливою задачею ревізії операцій, пов'язаних з надходженням виробничих запасів є перевірка повноти та своєчасності оприбуткування виробничих запасів. Для цього співставляються найменування та кількість оприбуткованих виробничих запасів з аналогічними даними супроводжувальних документів постачальників (табл. 3.1).

Таблиця 3.1– Перевірка повноти оприбуткування виробничих запасів, що надійшли від постачальників на ПРАТ «ПВНГЗК» за вересень 2017 року

№ з/п	Назва постачальника	Підтвердження надходження виробничих запасів, грн.			Відхилення, грн.
		Договори	Документи на оприбуткування	Картки складського обліку	
1	АСТЗТ «Дніпроінмед»	2176,40	2176,40	2176,40	-
2	ПАТ НАСК «Оранта»	2573,60	2581,80	2581,80	+8,20
3	ТДВ СК «Кредо»	5900,79	5900,79	5900,79	-

За даними табл. 3.1 видно, що було підтверджено факт несвоєчасного оприбуткування виробничих запасів та завищення їх первісної вартості на 8,2 грн.

Далі, ревізор перевіряє оперативність реєстрації фактів надходження виробничих запасів шляхом встановлення фактів розбіжностей між датами здійснення господарських операцій і строками їх реєстрації в обліку шляхом порівняння бухгалтерських документів із даними складського обліку та договорів купівлі-продажу, а також своєчасності укладання договорів про повну матеріальну відповідальність з МВО (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Перевірка оперативності реєстрації оприбуткування виробничих запасів на ПРАТ «ПВНГЗК» за березень 2017 року

№ з/п	Назва постачальника	Дата реєстрації фактів надходження ТМЦ					Відхилення
		За даними договору	За даними супровідних документів	За документами на оприбуткування	За даними складу	Договір про повну матер. відп-ть	
1	АСТЗТ«Дніпроінмед»	02.03	03.03	03.03	03.03	03.03	+1
2	ПАТ НАСК «Оранта»	27.03	27.03	27.03	27.03	30.03	+3

За даними табл. 3.2 видно, при перевірці ревізором було встановлено факти розбіжностей між датами здійснення господарських операцій: несвоєчасне оприбуткування виробничих запасів на склад та несвоєчасне



заключення договору про повну матеріальну відповідальність з МВО.

На наступному етапі перевіряється правильність оцінки виробничих запасів при їх надходженні.

Запаси можуть надходити на підприємство в результаті їх придбання за плату та їх еквіваленти, виготовлення власними силами, внеску засновниками підприємства до статутного капіталу, безоплатного отримання та обміну на інші запаси.

Ревізор перевіряє повноту формування первісної вартості виробничих запасів, придбаних за плату або виготовлені власними силами, до яких належать:

– ціна придбання за вирахуванням знижок відповідно до договору з постачальником та непрямих податків, крім випадків, якщо податки не відшкодовуються підприємству відповідно до чинного законодавства;

– суми ввізного мита;

– транспортно-заготівельні витрати;

– інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання у запланованих цілях, втрати і нестачі запасів в межах норм природного убутку, виявлені при оприбуткуванні придбаних запасів, що сталися при їх транспортуванні.

Також, ревізору обов'язково необхідно перевірити витрати, що не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені, а саме: проценти за користування позиками; витрати на утримання відділів постачання та інших служб підприємства з аналогічними функціями; курсові різниці, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані запаси; витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати вартості запасів; понаднормові втрати і нестачі запасів; витрати на збут; адміністративні та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони

придатні для використання у запланованих цілях.

В інших випадках перевірка оцінки виробничих запасів визначається за такою методикою:

– виробничі запаси, що виготовлені власними силами підприємства перевіряються за собівартістю їх виробництва;

– виробничі запаси, внесені до статутного капіталу підприємства перевіряються за погодженою засновниками підприємства справедливою собівартістю (сумою, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, незалежними сторонами);

– виробничі запаси, отримані в результаті обміну на відповідні подібні запаси, перевіряються за балансовою вартістю переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливую собівартість, то первинною вартістю отриманих запасів буде їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів відноситься до складу витрат звітного періоду;

– виробничі запаси, що надійшли на підприємство без відповідної оплати, перевіряються за їх справедливою вартістю;

– виробничі запаси, які придбані в обмін на неподібні запаси, перевіряються за справедливою вартістю переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму грошей чи їх еквівалентів, що була передана (оплачена) в процесі обміну.

На наступному етапі здійснюється перевірка повноти і точності реєстрації документів в облікових регістрах за напрямками: чи було достатньо підстав для реєстрації документу; чи своєчасно зареєстровані документи, якими оформлені операції; чи відображені документи відповідно до економічної сутності операцій і чи повно і точно перенесені кількісні і якісні характеристики даних до системи обліку.

Окремим важливим етапом перевірки надходження виробничих запасів на підприємство є ретельний аналіз даних звітів по кореспонденції рахунків 36, 375 з метою встановлення обсягів та обґрунтованості невідфактурованих

поставок, виробничих запасів в дорозі згідно умов угоди, первинних документів і цін, які діють на виробничі запаси на час здійснення таких операцій.

Важливим етапом ревізії є перевірка відділу постачання і бухгалтерії по проведенню операцій щодо розрахунків з постачальниками (табл. 3.3). Ревізор визначає своєчасність реєстрації банківських документів та супроводжуваних документів, що надійшли від постачальників, перевіряє відповідність даних цих документів даним, вказаним у договорах поставок по кількості, сумам та строкам відвантаження, а також перевіряють супровідні документи, що підтверджують якість оприбуткованих виробничих запасів (сертифікатів якості, сертифікатів відповідності, специфікації тощо).

Таблиця 3.3 – Перевірка повноти і своєчасності розрахунків з постачальниками на ПРАТ «ПІВНГЗК» за травень 2017 року

№ з/п	Назва постачальника	За умовами договору		Сплачено за платіжними документами		Відхилення	
		дата	сума, грн	дата	сума	дата	сума
1	АТ «УПСК»	18.05	123658,23	18.05	123658,23	-	-
2	АСТЗТ «Дніпроінмед»	18.05	25000,31	18.05	25000,31	-	-
3	ПАТ НАСК «Оранта»	20.05	148658,50	20.05	148658,50	-	-

За даними табл. 3.3 видно, що відхилень не встановлено.

Далі перевіряються операції щодо руху виробничих запасів.

Відпуск виробничих запасів на підприємстві ПРАТ «ПІВНГЗК» здійснюється за наступними напрямками:

- відпуск робочим і службовцям підприємства;
- відпуск цехам основного і допоміжного виробництва;
- відпуск підсобним і непромисловим цехам і виробництвам;
- реалізація виробничих запасів різним підприємствам та організаціям на сторону;
- інша реалізація.

Згідно цих напрямків здійснюється перевірка, в результаті якої перевіряється:

- порядок документообігу по відпуску матеріалів зі складу;
- правильність оформлення документів по формі і змісту та дотримання строків їх надання в бухгалтерію згідно з встановленими строками;
- наявність на складах затверджених і узгоджених з головним бухгалтером списків осіб, які мають право отримувати та запитувати виробничі запаси зі складів, і зразки їх підписів;

При перевірці відпуску виробничих запасів на сторону різними підприємствами, організаціям встановлюється:

- чи відпускались понаднормативні, зайві і не використовувані виробничі запаси іншими підприємствами;
- наявність документів на відпуск виробничих запасів (накладні, рахунки-фактури) та правильність їх оформлення, що повинно підтверджуватися даними карток складського обліку і сальдової книги;
- в разі реалізації відходів, які дійсно були реалізовані, яка ціна на них була встановлена, її правильність згідно розрахунку та обґрунтованість;
- своєчасність та повнота розрахунків за реалізовані виробничі запаси.

Наступним етапом перевірки є контроль відпуску виробничих запасів робочим і службовцям підприємства, в результаті якої встановлюється:

- чи вірно використовувалися ціни;
- чи відповідає фактично відпущена кількість виробничим запасам кількості, вказаній у первинних документах. Для цього порівнюються дані накладних на відпуск матеріалів з даними картки складського обліку і пропусків.

При перевірці відпуску виробничих запасів цехам основного та допоміжного виробництва і іншим структурним підрозділам підприємства виявляється:

- необхідність та обґрунтованість відпуску матеріалів згідно норм

матеріальних затрат, а також, чи дійсно вони були використані у виробництві (величина відпущених виробничих запасів згідно лімітно-забірної картки, вимог зіставляється з фактично витраченими матеріалами згідно норм витрат і обсягу виготовленої продукції чи виконаних робіт);

- обґрунтованість розрахунку та визначення потреби в виробничих запасів;

- яким чином здійснюється оформлення відпуску матеріалів понад встановленого ліміту;

- правильність розрахування фактичної собівартості відпущених у виробництво виробничих запасів, виходячи із облікових цін на матеріали та відсотків транспортно-заготівельних витрат;

- правильність відображення виробничих запасів в облікових реєстрах на основі первинних документів та складання кореспонденції рахунків по даним операціям.

В ході перевірки правильності відпуску запасів контролеру необхідно з'ясувати:

- як обліковувались надходження і витрачання запасів в коморах, складах та інших об'єктах;

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

- чи не списувалися у витрати запаси понад встановлених норм і без достатніх підстав;

- чи відповідало фактичне витрачання запасів документальним даним;

- чи не було фактів вуалювання нестач запасів в бухгалтерському обліку;

- чи не приховувались нестачі запасів різними необґрунтованими бухгалтерськими проводками.

Перевірці підлягали документи: лімітно-забірні картки, накладні-вимоги, вимогами, акти виконаних ремонтних робіт, акти заміни (установки), акти, списки тощо.

Контроль руху виробничих запасів включає два основних напрямки: перевірка їх відпуску та перевірка використання. Тому організація їх контролю пов'язана з наступними процедурами: розрахунок фактичної вартості одиниці виробничих запасів; встановлення норм витрат; перевірка правильності списання виробничих запасів. Для такої перевірки використовуються квартальні норми витрат, які для визначення матеріально-технічного забезпечення підприємства на звітний період.

Річні норми витрати дозволяють визначити річну потребу підприємства у виробничих запасах, а також скласти матеріальні баланси і плани його розподілу. В залежності від напрямку витрачання виробничих запасів перевіряються наступні види господарських операцій та основні реквізити, що їх характеризують (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 – Перевірка основних реквізитів, які характеризують операції витрачання виробничих запасів

Операції з відпуску виробничих запасів	Основні реквізити, що характеризують відпуск
Відпуск виробничих запасів в цехи основного і допоміжного виробництва на виготовлення продукції, виконання робіт та надання послуг	Дата відпуску, вид операції, склад, одержувач (цех, відділ)
Відпуск виробничих запасів на утримання та експлуатацію обладнання	Призначення, шифр витрат, найменування, сорт, розмір
Відпуск виробничих запасів на загальновиробничі та адміністративні потреби	Кількість, ціна
Відпуск виробничих запасів на потреби непромислових виробництв та господарств	Номенклатурний номер, одиниця виміру
Відпуск виробничих запасів на сторону і для переробки	Сума транспортно-заготівельних витрат чи відхилень від облікової ціни

Для з'ясування наведених питань важливе значення має ретельний аналіз первинних документів про рух запасів по місцях зберігання. Порівнянням первинних документів із записами карток складського обліку необхідно перевірити, чи відповідають записи про кількість і найменування запасів, що надійшли і відпущені, даним, що містяться в документах. При

цьому можуть бути виявлені факти неоприбуткування або необґрунтованого списання запасів на витрати.

При перевірці операцій по відпуску запасів здійснюється взаємна звірка даних матеріального звіту та лімітно-заборних карток з метою виявлення не вказаних в звіті первинних документів, підтвердження облікової ціни, наявності підписів матеріально-відповідальних осіб.

Так, на основі даних, на ПРАТ «ПВНГЗК» була складена таблиця перевірки використання виробничих запасів у виробництві (табл. 3.5).

Таблиця 3.5 – Перевірка операцій з використання виробничих запасів у виробництві на ПРАТ «ПВНГЗК» за листопад 2017 року

№ з/п	Вид виробничих запасів	По даним лімітно-заборних карток			По даним матеріального звіту			Відхилення (+,-), по		
		кількість, т	ціна, грн.	сума, грн.	кількість, т	ціна, грн.	сума, грн.	кількість, т	ціні, грн.	сумі, грн.
1	Лом алюмінія	10	16000,00	160000,00	10	16000,00	160000,00	-	-	-
2	Графіт ч. ГЛ-1	18	2000	36000,00	17	2000,00	34000,00	-	-	-
3	Швелер ф 25	4	3200	12800,00	4	3200,00	12800,00	-	-	-

Самим головним завданням щодо перевірки відпуску матеріалів у виробництво є відповідність їх витрачання встановленим по підприємству нормам. (табл. 3.6).

Таблиця 3.6 – Перевірка дотримання норм використання виробничих запасів у виробництві на ПРАТ «ПВНГЗК» за листопад 2017 року

№ з/п	Вид виробничих запасів	За даними технологічних норм		По даним лімітно-заборних карток		Відхилення (+,-), по	
		кількість, т	сума, грн.	кількість, т	сума, грн.	кількість, т	сума, грн.
1	Пульпа	20	25600,00	20	25600,00	-	-
2	Агломерат	50	20000,00	50	20000,00	-	-

На підставі даних технологічної експертизи та аналізу якості сировини бажано розрахувати кількість відпущених на виробництво конкретних видів сировини й матеріалів заниженої (завищеної) якості заміси, зазначених у документах на видачу. Деякі запаси, що відпускаються зі складів не повинні списуватись в момент відпуску та витрати виробництва. Наприклад, паливно-мастильні матеріали, що відпускаються водіям, повинні бути спочатку віднесені їм в підзвіт. Для цього в аналітичному обліку відкриваються рахунки на кожного водія окремо, куди і записується кількість і вартість пального, що відпускається водію.

Правильність обліку запасів, що підлягають списанню на користь виробництва пізніше, а не в момент відпуску із складу, повинна бути перевірена за кореспонденцією рахунків на відпуск матеріалів в Головній книзі.

Контролеру необхідно враховувати, що при розкраданні безпосередньо зі складу неврахованих резервів виробничих запасів можуть виписуватись безтоварні накладні або здійснюватись запису у лімітно-забірних картках без фактичного одержання зі складу відповідної кількості запасів. Іноді, комірники обважують (обмірюють) працівників виробництва або відпускають запаси пониженої якості.

При зіставленні контролером всіх даних про рух матеріальних цінностей з часом її приймання па склад можна уточнити розмір розкрадання.

Перевірка правильності якісних показників у документах на відпущену у виробництво матеріальних цінностей може здійснюватись шляхом зіставлення цих показників з актами приймання, даними лабораторного аналізу по конкретних партіях або середніми даними аналізу на оприбуткування відповідних видів матеріальних цінностей з даними раніше проведеної технологічної експертизи, зіставленням даних про якість, встановлену при інвентаризації відповідних видів матеріальних цінностей в період, що збігається з датами розкрадання. Це дозволяє уточнити кількість



переданих поза обліком у виробництво запасів.

При перевірці запасів необхідно перевірити, чи не допускалась їх передача без оплати. Якщо запаси реалізовувались на сторону, необхідно виявити, коли і за якою ціною вони придбані, коли і кому продані, їх ціна, ПДВ, транспортні витрати, уточнити роздрібні ціни на момент реалізації. Також необхідно перевірити, чи не було випадків реалізації виробничих запасів за низькими цінами під виглядом відходів.

При контролі передачі запасних частин в ремонтні цехи перевіряється їх списання на вартість ремонтів у міру їх використання.

Крім того, особливістю контролю руху окремих запасних частин є те, що необхідно враховувати, що коли вони передаються в ремонт і для відновлення, то такі операції здійснюється без відображення в бухгалтерському обліку. При цьому перевіряються дані накладної, яка виписується у двох примірниках. Перший примірник після здачі запасних частин у ремонт залишається у МВО та після отримання запасних частин з ремонту передається до бухгалтерії.

Також при контролі враховують, що видачу зі складу запасних частин та агрегатів для технічного обслуговування і капітальних ремонтів автомобілів проводять в обмін на зняті з автомобілів. На складі підприємства придатні запасних частин, що були у використанні, на відміну від нових, повинні маркуватися кольоровою фарбою. Непридатні запасні частини, що прийняті в обмін на видані зі складу, повинні зберігатися окремо і після закінчення місяця оприбутковуються як металобрухт.

Також на ПРАТ «ПІВНІЗК» є окремі склади для запасних частин, які були зняті з автомобілів. Вартість таких виробничих запасів перевіряється, виходячи із ціни їх можливого використання чи реалізації.

Далі перевіряються запасних частин, які здаються на склад, згідно даних накладних. Крім того, перевіряється відпуск запасних частин, які потребують ремонту, та їх повернення на склад згідно накладних та даних карток складського обліку.

Контроль за списанням шин суттєво зменшує експлуатаційні витрати, а також виключає витрати на усунення наслідків дорожньо-транспортних пригод, які виникають з причини зношеності шин.

Автомобільні шини, які знаходяться в експлуатації і ремонті, перевіряються технічною службою і виробничими підрозділами згідно карток обліку роботи шин (ф. 34), що є основною формою оперативно-технічного обліку.

При контролі встановлюють, чи заповнені картки обліку шин зберігають за номерами автомобілів і закривають при списанні шин в утиль та обов'язково вказують результати огляду за висновком комісії про непридатність шин до подальшої експлуатації або ремонту, обов'язково вказуючи групу ремонту та посилання на документ про приймання до ремонту. Пробіг шин, встановлений експлуатаційними нормами, не може бути підставою для її заміни на автомобілі або списання, якщо шина за своїм технічним станом придатна для подальшої експлуатації, ремонту або відновлення.

Далі по даним картки обліку шин перевіряється технічний стан шини, яка знаходиться на автомобілі (дефекти, характер і розмір пошкодження). Для шин, які були в експлуатації на іншому автомобілі, записується їх попередній пробіг. Щомісячно до кожної картки обліку роботи шин повинен вноситься фактичний пробіг за спідометром автомобіля, якщо не було заміни запасної шини.

Крім того, здійснюється перевірка правильності нарахування сум на відновлення та ремонт автомобільних шин згідно із встановленими нормами (у відсотках до вартості комплекту на 1000 км пробігу). Для визначення розміру нарахування зносу шин автомобіля в цілому норму затрат на 1000 км пробігу множать на кількість коліс на автомобілі. Отриману суму множать на місячний фактичний пробіг автомобіля в кілометрах і ділять на 1000.

При перевірці операцій по відпуску виробничих запасів здійснюється взаємна звірка даних вимог та лімітно-забірних карток і документів, що

підтверджують використання таких виробничих запасів з метою виявлення відхилень (табл.3.7).

Таблиця 3.7 – Перевірка відпуску запасних частин ПРАТ «ПВНГЗК» за вересень 2017 року

№ з/п	Виробничі запаси	По даним вимог та лімітно-заборних карток			Документи з використання виробничих запасів			Відхилення (+,-), по		
		кількість, шт	ціна, грн.	сума, грн.	кількість, шт	ціна, грн.	сума, грн.	кількість, шт	ціні, грн.	сумі, грн.
1	Агрегат	10	235,4	2354	10	235,4	2354	-	-	-
2	Шини	20	600	12000	20	600	12000	-	-	-
3	Сальник	4	32,5	130	4	32,5	130	-	-	-

Контролеру-ревізору необхідно враховувати, що при розкраданні безпосередньо зі складу неврахованих резервів виробничих запасів можуть виписуватись безтоварні накладні або здійснюватись запису у лімітно-забірних картках без фактичного одержання зі складу відповідної кількості запасів. Іноді, комірники обважують (обмірюють) працівників виробництва або відпускають виробничі запаси пониженої якості.

При зіставленні контролером всіх даних про рух виробничих запасів з часом її приймання на склад можна уточнити розмір розкрадання.

Контроль аналітичного обліку операцій із виробничими запасами здійснюється на підставі звітів комірника (завідувача складу) про рух матеріальних цінностей, картків рахунку, обігової відомість по рахунку, карток кількісно-сумового обліку тощо. Залишки виробничих запасів узагальнюють у сальдових відомостях, які ведуть бухгалтерії за матеріально-відповідальними особами, місцями зберігання та однорідними групами (механічна група, електрична група та інші).

Перевірка аналітичного та синтетичного обліку проводять за даними облікових реєстрів та головної книги (табл.3.8).

Таблиця 3.8 – Взаємна перевірка обґрунтованості відображення виробничих запасів в облікових регістрах та Головній книзі на ПРАТ «ПВНГЗК» за лютий 2017 року

Виробничі запаси, тис. грн.											
Регістри аналітичного обліку				Журнал-ордер за рахунком 207				Головна книга			
Залишок на початок	Оборот по дебету	Оборот по кредиту	Залишок на початок	Залишок на початок	Оборот по дебету	Оборот по кредиту	Залишок на початок	Залишок на початок	Оборот по дебету	Оборот по кредиту	Залишок на початок
25634	9564	11543	23655	25634	9564	11543	23655	25634	9564	11543	23655

За даними табл. 3.8 видно, при перевірці порушень не встановлено.

Таким чином, контроль за надходження та використанням виробничих запасів здійснюється шляхом перевірки правильності документального оформлення всіх господарських операцій, встановлення реальності здійснених операцій, перевіркою аналітичного та синтетичного обліку виробничих запасів.

### 3.3 Узагальнення результатів контролю та методика складання акту ревізії

Однією із важливих процедур перевірки є узагальнення і систематизація результатів контролю на ПРАТ «ПВНГЗК», необхідних для складання акту ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства.

Узагальнити нагромаджений матеріал – значить зробити висновок, показати основні наслідки. Узагальнення матеріалів ревізії – основний і найбільш складний етап роботи ревізора. Він має з великої кількості фактів і випадків відібрати основні, реальні й документально обґрунтовані.

Протягом перевірки на ПРАТ «ПВНГЗК» ревізор у робочих зошитах

(журналах, щоденниках або на окремих аркушах паперу) нагромаджує і систематизує в певному порядку матеріали й факти, які підлягають узагальненню і включенню в основний акт ревізії. На полях зошита чи журналу відмічається, до якого розділу акту вони мають бути віднесені. Матеріали ревізії слід групувати відповідно до розділів акту ревізії та за однорідними ознаками у відомостях порушень (порушення касових, розрахункових, виробничих та інших операцій).

Факти порушень правової, розрахункової, касової, кредитної, фінансової дисципліни записуються в акт ревізії тільки на підставі перевірених даних, підтверджених оригіналами документів підприємства, яке ревізується.

Висока якість ревізії може бути забезпечена глибоким дослідженням роботи підприємства, старанною обробкою і систематизацією матеріалів. За всіма випадками порушень слід вказувати номери і дату відповідних первинних документів і облікових реєстрів, характер порушення, посади і прізвища винних осіб. Виявлені факти викладаються в акті об'єктивно, при цьому всі записи мають бути простими і доступними для сприйняття.

На етапі узагальнення та систематизації матеріалів ревізії складаються відомості вибіркової інвентаризації, порівняльні відомості за результатами інвентаризації, акти інвентаризації коштів у касі, часткові акти ревізії тощо. Однорідні недоліки, що виявлені під час ревізії, узагальнюються в таблицях, схемах, відомостях і інших документах. Результати контролю можуть оформлятися групувальними відомостями виявлених під час ревізії недоліків. Це групування недоліків у діяльності підприємства за мірою їх виявлення ревізорами відображається в групувальному журналі ревізора (групувальній відомості виявлених під час ревізії недоліків і порушень). Відповідно до структури акту ревізії фінансово-господарської діяльності на ПРАТ «ПІВНГЗК» у групувальному журналі ревізора (групувальній відомості виявлених недоліків і порушень) для кожного розділу акту ревізії відводиться декілька сторінок, на яких ревізор відображає згруповані за

однорідними ознаками недоліки і порушення.

Для доброякісного оформлення матеріалів ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства велике значення має правильна систематизація її матеріалів. Тому перед складанням акту ревізії ревізуючі особи накопляють необхідний матеріал і систематизують його в певній послідовності. Така систематизація виявлених порушень групується в зазначених журналах або відомостях, які прикладають до акту ревізії. В акті ревізії зазначається зміст виявлених недоліків і порушень із посиланням на відповідні додатки (відомості, акти, розрахунки тощо).

Неістотні порушення заносять в акт ревізії у стислій формі, і за ними на місцях приймаються міри щодо усунення.

На основі журналів або відомостей порушень, актів, розрахунків та інших результатів ревізор складає акт ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства. Згруповані за видами найбільш істотні порушення законності і доцільності господарських операцій і факти зловживань записують в акти ревізії ґрунтовно, точно й об'єктивно.

Метою систематизації є групування конфліктних ситуацій, які викликали порушеннями фінансово-господарської дисципліни, за їх однорідністю. Це дає можливість систематизувати виявлені факти, що свідчать про порушення законоположень, чи недоліки в діяльності підприємства, а також окремих посадових осіб. Кожне порушення, записане в акті ревізії, обґрунтовують посиланнями на документи і бухгалтерські записи та підтверджують відомостями порушень, актами, розрахунками, завіреними копіями, поясненнями посадових осіб.

За кожним випадком порушень, відображеним в акті, дають документально обґрунтовані, чіткі й влучні відповіді на такі питання: ким і що порушено (сутність, зміст порушення чи зловживання); як порушено (способи, шляхи відхилення від встановлених правил чи законів); чим викликано порушення (причини, умови, мета) та які наслідки їх (розміри нанесеного збитку). Ревізор не має права підмінити слідчі органи чи

кваліфікувати злочин. Тому в акті ревізії не повинні міститися терміни, які носять характер юридичної кваліфікації, наприклад: присвоїв, халатність, розтратник. Такі записи, що наперед визначають оцінку виявлених фактів, створюють негативні взаємовідносини між ревізором і посадовими робітниками організацій (підприємств), що ревізуються.

Ревізор документально обґрунтовує відмічені в актах нестачі, порушення і зловживання, розкриває їх причини і приймає міри щодо відшкодування матеріального збитку.

В акті ревізії записують порушення, недоліки або позитивні сторони діяльності підприємства, яке підлягало перевірці. Акт ревізії є підставою для прийняття рішень за встановленими порушеннями і недоліками, а також розроблення заходів щодо усунення останніх. Від кваліфікованого висвітлення й узагальнення в акті фактів встановлених порушень і недоліків залежить якість ревізії.

Добре опрацьований і всебічно перевірений матеріал у процесі ревізії дозволяє уникнути будь-яких несподіванок і заперечення посадових осіб організації чи підприємства, що ревізується. Всі факти в акті ревізії заносять після детальної перевірки й уточнення з відповідними посадовими особами і працівниками бухгалтерської служби. Це полегшує опрацювання ревізійних матеріалів і складання акту ревізії.

При проведенні контролю розрахунків з підзвітними особами можуть бути виявлені наступні типові порушення:

Акт ревізії фінансово-господарської діяльності підприємств на ПРАТ «ПІВНГЗК» складається із вступної частини і результативної. У вступній частині акту вказують найменування і підпорядкованість підприємства, що ревізується, склад ревізійної групи, на основі якого документа проведена ревізія, за який період, прізвище та ініціали керівників підприємства, головного бухгалтера і час їх роботи, які ділянки діяльності підприємства піддавались суцільній перевірці і які – вибірковій, об'єм і перелік питань, які підлягали ревізії тощо.

У результативній частині в розрізі структури акту ревізії розкривається зміст порушень і недоліків у роботі підприємства, що ревізується, і його окремих ділянок. Кожний факт порушення необхідно підтвердити первинними документами, машинограмами, таблицями, розрахунками тощо.

Акт ревізії – не лише перелік допущених порушень і окремих незаконних операцій. Він є підставою для формування висновків про роботу підприємства як у цілому, так і окремих його частин. Він є також матеріалом для оцінювання якості роботи керівника, головного бухгалтера та інших управлінців.

До акту не слід вносити узагальнюючі констатації, безпідставні твердження. Усі факти слід викласти конкретно, з посиланням на документи, із зазначенням суми збитків і винних осіб. Акт не повинен виражати особисті погляди ревізора, його суб'єктивну оцінку дій посадових осіб. В акті мають відобразитися тільки факти, на підставі яких можна зробити відповідні висновки.

В акті не подається юридичної кваліфікації діянь і вчинків, передбачених Кримінальним кодексом. Приміром, ревізор не повинен давати таких оцінок, як «зловживання службовим становищем», «перевищення влади», «злочинна діяльність», «привласнення коштів» тощо. Подібні оцінки належать до компетенції тільки судово-слідчих органів. Слід вживати приблизно такі оцінки: «порушення законів» – з поясненням, які закони порушені, «нестача» – із зазначенням її розміру й обставин, за яких її встановлено. Розкриваючи окремі факти нестач, слід зазначити характерну особливість встановленого факту, розмір шкоди, конкретних винних осіб, час і місце здійснення зловживання та ін. В акті роблять посилання на документи, що підтверджують факти порушень. Акт ревізії на ПРАТ «ПВНГЗК» складається у двох примірниках, один з яких залишається в контрольно-ревізійному відділі, другий передається керівнику підприємства для ознайомлення й підписання.

Акт підписують ревізор (ревізори), керівник і головний бухгалтер



підприємства, а у разі необхідності – колишній керівник та головний бухгалтер, у період роботи яких мали місце порушення.

Якщо за матеріалами ревізії є підстава для притягнення винних до відповідальності згідно з чинним законодавством, то один примірник акту ревізії передають судово-слідчим органам.

Акт підписують на підприємстві не пізніше трьох днів з дня його вручення. У такий же строк мають бути подані пояснення, а у випадку незгоди – заперечення відносно акту ревізії. У випадку незгоди зі змістом акту керівник і головний бухгалтер підприємства повинні підписати акт, але можуть представити письмові заперечення, які прикладаються до акту ревізії, про що ревізор робить запис в акті ревізії після його підписання. Акт має бути незаперечним, грамотно написаним, стисло, ясно відображати реальну дійсність.

До акту записуються факти порушень чинного законодавства, Указів Президента, постанов Верховної Ради, Кабінету Міністрів України, наказів, постанов, положень та інструкцій міністерств і відомств, які регулюють фінансово-господарську діяльність підприємств.

Крім керівника і головного бухгалтера підприємства, письмові пояснення дають інші посадові особи, які причетні до виявлених ревізією порушень чи зловживань. Ці пояснення додаються до матеріалів ревізії. Причому, достовірність пояснень посадових осіб ревізор старанно перевіряє й у 15-денний строк дає на підставі їх письмовий висновок, який підлягає затвердженню керівником контрольно-ревізійного підрозділу, що призначив ревізію.

В акті ревізії виявлені факти порушень чи зловживань слід записувати так, щоб за кожним з них можна було відповісти на запитання: що порушено (Закон, наказ, постанова, положення, інструкція), із зазначенням суті порушення та пункту й параграфа нормативного акту; хто порушив (прізвище, ім'я, по батькові, посада); коли порушено (дата порушення); чим викликано порушення (причини чи умови, які викликали порушення);

наслідки порушення (розмір матеріальної шкоди).

Якщо за результатами ревізії порушень не встановлено, а навпаки, виявлено передовий досвід, то він має стати надбанням інших підприємств. У такому разі ревізор доповідає про це керівнику, який призначив ревізію. Акт ревізії є індивідуальним документом кожного ревізора зокрема. Підставою для записів у акті ревізії можуть бути тільки ті дані, які ретельно перевірені ревізором і підтверджені первинними документами, записами в регістрах бухгалтерського обліку, зустрічними перевірками фактичного здійснення операцій, результатами інвентаризацій грошових і матеріальних цінностей, матеріалами проведених контрольних обмірів виконаних робіт, лабораторних аналізів сировини, матеріалів і готової продукції, результатами проведених експертиз щодо перевірки якості продукції тощо.

Письмові пояснення посадових осіб у жодному разі не можуть бути підставою для записів у акті ревізії. Вони не можуть слугувати доказом привласнення коштів чи матеріальних цінностей, а тільки сприяють з'ясуванню причин і обставин порушень, підтверджених документами й обліковими записами.

Таким чином, порядок узагальнення матеріалів контролю передбачає складання акту за встановленою структурою та визначеними вимогами (додаток Р). Зміст акту повинен містити чіткі відповіді на поставлені питання програми перевірки. Визначені в ньому факти порушень і недоліків обов'язково підтверджуються відповідними розрахунками і додатками.

#### 3.4 Реалізація матеріалів перевірки та удосконалення контрольно-аналітичного процесу на підприємстві

Реалізація матеріалів ревізії – це завершальний етап, від якого безпосередньо залежить ефективність ревізій. В залежності від характеру

виявлених фактів застосовується наступні форми реалізації ревізійних матеріалів:

- усунення виявлених недоліків і стягнення завданої шкоди підприємству в ході ревізії;

- усунення виявлених недоліків і стягнення завданої шкоди після проведення ревізії.

Усунення виявлених в ході ревізії порушень і відшкодування завданої підприємству шкоди може здійснюватися такими шляхами:

- при виявленні зловживань ревізор передає матеріали ревізії в прокуратуру;

- при виявленні недочетів ревізор через керівництво підприємства, що ревізується, або прокурора, звертається з позовом до суду;

- в ході виявлення господарських порушень ревізор інформує про них керівника підприємства, що ревізується, і в процесі ревізії дає вказівки про усунення встановлених порушень;

- в кінці ревізії ревізор складає проект наказу керівника підприємства про усунення виявлених ревізією порушень (додаток С) та відшкодування заподіяної шкоди, який додається до матеріалів ревізії і є обов'язковим до виконання для всіх працівників підприємства;

- результати ревізії ревізор доповідає керівнику підприємства, Ревізійній комісії, Загальним зборам та Наглядовій раді.

Якщо ревізор виявив документально обґрунтовані зловживання або розкрадання, то він передає матеріали ревізії в прокуратуру, надсилаючи заяву і додані до неї документи.

Керівник підприємства за матеріалами ревізії проводить збори трудового колективу або виробничу раду та видає наказ по підприємству. Якщо встановлено значні порушення у виробничій і фінансовій діяльності підприємства, то на винних осіб накладаються адміністративні стягнення або матеріали передаються до правоохоронних органів. При наявності адміністративного правопорушення та встановлення вини особи в його

здійснені виникає потреба оформлення протоколу про адміністративне правопорушення (даний документ складається під час проведення ревізії, або на наступний день після її закінчення). Протокол підписує ревізор, який його слав, та винна особа. Якщо винна особа відмовилася від підписання протоколу, то у ньому робиться відповідний запис: «з протоколом ознайомлений, від підпису відмовився», який повинен завірити своїм підписом ревізор. Строки погашення адміністративних стягнень передбачено Кодексом України Про адміністративні правопорушення. Адміністративне стягнення може бути викладене не пізніше ніж через 12 місяців з дня здійснення порушення.

Прийняття рішення за матеріалами ревізії є заключною стадією перевірки, але не останньою – необхідно встановити контроль за виконанням прийнятого рішення. Від нього залежить ефективність проведеної ревізії. Тут застосовуються такі форми контролю:

- виїзд ревізора на місце для перевірки виконання пропозицій за результатами ревізії. Якщо пропозиції виконані, складається службова записка, а якщо ні – акт;

- підрозділ підприємства, на якому відбулась ревізія, надає письмові повідомлення, доповідні, звіти та довідки щодо виконання пропозицій та рішень на ім'я керівника та керівнику ревізійної групи. Одразу ж така інформація повинна бути перевірена;

- керівник ревізійної групи або начальник служби внутрішнього контролю особисто перевіряє виконання прийнятих рішень, результати оформлюються актом або довідкою;

- за даними періодичної та річної звітності, єдина методологія складання якої дозволяє шляхом її аналізу контролювати виконання багатьох рекомендацій та вказівок за матеріалами ревізій та перевірок;

- перевірка виконання рішень при черговій ревізії. Ця форма є обов'язковою. Однак вона менш ефективна, оскільки чергова ревізія проводиться через рік;

– постановка на контроль найважливіших рішень, в яких зазначено, що на ревізійний орган підприємства покладений наступний контроль;

– заслуховування звіту керівників підрозділів підприємства про хід виконання рішень за матеріалами проведеної ревізії.

Аналіз системи внутрішнього контролю на виробничих підприємствах показав, що керівництво не займається повсякденним контролем діяльності організації, не завжди має інформацію про цю діяльність, часто не контролює достовірність звітів менеджерів різних рівнів управління. Це призводить до втрат ресурсів, відсутності необхідних змін усередині підприємства, зменшення його доходів.

Для ефективної роботи підприємства в умовах ринкових відносин доцільно впровадити відділ внутрішнього аудиту, однією з найважливіших задач якого буде контроль раціональності використання виробничих запасів. Такий відділ здійснюватиме експертну оцінку економічної політики підприємства, у тому числі й облікової, оцінку системи внутрішньогосподарського контролю, який виконується всіма його структурними підрозділами.

На початковій стадії внутрішнього аудиту аудитор повинен вивчити стан економіки підприємства, зміни, що відбулися за поточний період, визначити і конкретизувати об'єкти контролю, розробити план і програму внутрішнього аудиту.

Запропоновану програму проведення аудиту виробничих запасів наведено у додатку Т.

В подальшому програма аудиту деталізується і розробляється докладна методика його проведення. Використання запропонованої програми аудиту виробничих запасів дозволить удосконалити контроль та ефективність їх використання на ПРАТ «ПВНГЗК».

## ВИСНОВКИ

Для здійснення господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовуються виробничі запаси, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства.

ПРАТ «ПІВНГЗК» входить до складу великого металургійного гіганту ТОВ «Метінвест Холдинг», яка є міжнародною вертикально інтегрованою групою компаній.

Протягом аналізованого періоду на ПРАТ «ПІВНГЗК» спостерігається тенденція до зростання реалізації продукції на підприємстві на 8175769 тис. грн. (або 154,12%) у 2017 році, та на 2820326 тис. грн. (112,11%) у 2018 році. Таке збільшення пов'язано, головним чином, зі збільшенням фізичного обсягу реалізації продукції та зростанням ціни на продукцію підприємства. Виробнича собівартість реалізованої продукції зростала на 1828841 тис. грн. (118,93%) у 2017 році, та на 1843002 тис. грн. (116,04%) у 2018 році, що пов'язано із зростанням цін на залізорудну сировину, збільшення трудомісткості, матеріаломісткості та енергомісткості виробництва.

Чистий прибуток, як результат діяльності ПРАТ «ПІВНГЗК» за 2017 рік зріс на 4178725 тис. грн. (215,65%), а за 2018 рік – на 419210 тис. грн. (105,38%), що є позитивним моментом в діяльності підприємства. На початок 2018 року коефіцієнт поточної ліквідності на ПРАТ «ПІВНГЗК» був недостатнім (1,356), а на кінець року значення зросло на 0,249 і склало 1,605. Зростання показника в динаміці є позитивним моментом.

За даними розрахунку банкрутства по Альтману та Спрінгейту показує, що імовірність банкрутства ПРАТ «ПІВНГЗК» низька.

Напрямами підвищення показників фінансово-економічної діяльності ПРАТ «ПІВНГЗК» є: збільшення частки комбінату в постачаннях як на внутрішній ринок, так і на експорт; підтримання партнерських відносин з постійними покупцями залізорудної продукції; розробка проектів з

підвищення якості продукції та зниження її собівартості; застосування різних форм розрахунків за відвантажену продукцію для створення привабливих фінансових умов для споживачів; ведення збутової політики на умовах відвертості і прозорості з дотриманням термінів постачання; освоєння випуску інших видів сировини, що дозволить диверсифікувати ринок ЗРС.

Термін «запаси» у вітчизняній науковій літературі з'явився в період реформування бухгалтерського обліку в Україні з метою наближення його до міжнародних стандартів. До впровадження стандартів термінологія мала різну назву, а саме товарно-матеріальні цінності, предмети праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси тощо.

Аналіз нормативних та літературних джерел свідчить про неоднозначність підходів вітчизняних і зарубіжних вчених до трактування терміну «виробничі запаси», визначення їх складових елементів, функціонального призначення та принципів віднесення запасів до складу виробничих.

Аналіз літературних джерел свідчить про неоднозначність підходів до виділення ознак, що покладені в основу класифікації запасів. Всі ці класифікації впливають на роботу бухгалтера і викликані різноманітністю їх підстав, кількості і характеру яких залежить від завдань, що стоять перед бухгалтерським обліком. Найбільш повним слід вважати трактування виробничих ресурсів підприємства як сукупності певних чинників (запасів, джерел, засобів та предметів праці), які має в наявності підприємство, і які можуть бути мобілізовані та використані ним для досягнення конкретної мети й одержання очікуваного результату в певний проміжок часу.

Основоположна класифікація запасів закладена в законодавстві, а саме в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.

Запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

При продажу, відпуску запасів у виробництво та іншому вибутті (використання) оцінка здійснюється за такими методами, які передбачені згідно з П(с)БО 9: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат та ціни продажу.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві здійснюється згідно розпорядчого документу, яким на ПРАТ «ПІВНГЗК» є наказ «Про організацію бухгалтерського обліку і облікову політику підприємства».

Для обліку матеріальних цінностей використовуються типові форми первинних документів, що утворюють вхідну інформацію: прибутковий ордер, здавальна накладна, товарно-транспортна накладна, накладна на переміщення матеріалів, акт про приймання матеріалів, лімітно-забірна картка, вимога, накладна на відпуск матеріалів на сторону, картка складського обліку.

На етапі поточного обліку вся інформація, що зібрана на первинному етапі обліку та відображена в первинних документах ПРАТ «ПІВНГЗК» відображається в регістрах обліку виробничих запасів. До даних регістрів відносяться такі узагальнюючі регістри як: журнали за рахунками, звіти по рахунках, оборотно-сальдові відомості та Головна книга за формою програми SAP.

Інструкція про застосування Плану рахунків для ведення синтетичного обліку наявності й використання виробничих запасів передбачає застосування активного синтетичного рахунку 20 «Виробничі запаси».

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться в розрізі їх найменувань або однорідних груп, за допомогою карток складського обліку.

З метою збереження та схоронності матеріалів на ПРАТ «ПІВНГЗК» щоквартально проводять їх інвентаризацію. Порядок проведення інвентаризації регламентується Положенням про інвентаризацію активів та



зобов'язань, затверджене наказом МФУ від 02.09.2014 р. №879

Внутрішньогосподарський контроль діяльності ПРАТ «ПІВНГЗК» здійснюють: Загальні збори акціонерів, Наглядова рада, Правління товариства та Ревізійна комісія, управління з правової та економічної безпеки підприємства, у склад якого входить контрольно-ревізійний відділ, посадові особи якого здійснюють безпосередній контроль у вигляді ревізій і перевірок фінансово-господарської діяльності ПРАТ «ПІВНГЗК».

Основними завданнями контролю і ревізії виробничих запасів є: виявлення дотримання встановленого порядку їх придбання, оприбуткування, зберігання і витрачання в процесі фінансово-господарської діяльності, повного та своєчасного закріплення виробничих запасів за МВО та укладання з ними договору про повну матеріальну відповідальність; обґрунтування і дотримання встановлених норм витрат сировини, матеріалів, палива та інших цінностей, своєчасності і якості інвентаризації, визначення шляхів поліпшення їх формування та використання в цілях підвищення ефективності виробництва, виявлення фактів їх розтрат, недостач і розкрадань, зайвих і не використовуваних виробничих запасів, визначення втрат, зумовлених природними факторами і залежними від відповідних умов їх зберігання і транспортування, встановлення причин і посадових осіб, винних у допущених недостачі та недоцільному використанні матеріальних цінностей.

Однією із важливих процедур перевірки є узагальнення і систематизація результатів контролю на ПРАТ «ПІВНГЗК», необхідних для складання акту ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства.

Реалізація матеріалів ревізії – це завершальний етап, від якого безпосередньо залежить ефективність ревізій. Для ефективної роботи підприємства в умовах ринкових відносин доцільно впровадити відділ внутрішнього аудиту, однією з найважливіших задач якого буде контроль раціональності використання виробничих запасів. Такий відділ здійснюватиме експертну оцінку економічної політики підприємства, у тому

числі й облікової, оцінку системи внутрішньогосподарського контролю, який виконується всіма його структурними підрозділами.

З метою удосконалення контрольної-аналітичних функцій з обліку виробничих запасів на ПРАТ «ПВНГЗК» пропонується створити для ефективної роботи підприємства в умовах ринкових відносин доцільно впровадити відділ внутрішнього аудиту, однією з найважливіших задач якого буде контроль раціональності використання виробничих запасів. Такий відділ здійснюватиме експертну оцінку економічної політики підприємства, у тому числі й облікової, оцінку системи внутрішньогосподарського контролю, який виконується всіма його структурними підрозділами.

З метою раціонального ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів необхідно удосконалити документи, на основі яких виробничі підрозділи одержують сировину, матеріали, покупні готові вироби із заводських складів (лімітно-забірні картки, забірні картки, вимоги і накладні тощо). Перейти від громіздкого та складного процесу документування до більш простого допоможе західний досвід. В аналітичному обліку виробничих запасів необхідне оновлення системи отримання інформації про виробничі запаси, використання нетрадиційних для вітчизняної облікової практики підходів щодо ефективного їх використання та оптимізації результатів діяльності підприємства через застосування принципів і методів бухгалтерського обліку; необхідно зменшити кількість первинних документів з обліку виробничих запасів та уніфікувати їх форми таким чином, щоб уникнути дублювання і щоб інформація задовольняла вимоги користувачів.

Характерною особливістю є те, що пріоритетом виступає зміст, а не форма документації. Подібні підходи послаблюють адміністративне навантаження, зменшують витрати на бухгалтерський облік для підприємств.

Новизна дослідження полягає у визначенні тлумачення поняття «виробничих запасів.» та розширенні їх класифікаційних ознак, а також рекомендації щодо удосконалення обліку та контролю запасів на підприємстві.

## ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Багрій К.Л. Особливості аналізу ефективності використання матеріальних запасів підприємства. Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. Вип. 7(25): Ч. 1. Луцьк, 2010. С. 50–58.
2. Борисова І.С. Розробка моделі ефективності використання виробничих ресурсів господарських товариств. *Агросвіт*. 2018. №9. С. 14
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Житомир: ПП «Рута», 2014. 912 с.
4. Владимірска М. Запаси в обліковій політиці: що потрібно знати. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.09.2019).
5. Гордієнко Д.Д. Економічний тлумачний словник. [Понятійна база законодавства України у сфері економіки (Вид. 2-е, перероб. і доп.)]. Київ: КНТ, 2007. 360 с
6. Господарський кодекс України від 15.12.2005 №3202–IV (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.09.2019).
7. Довга Т.А. Роль та місце аналізу виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства. *«Молодий вчений»*. № 5 (20). Частина 1. травень, 2018 р. С. 130-134.
8. Дубініна М.В. Сутність виробничих запасів як складової частини процесу виробництва. *Тенденції та закономірності розвитку обліково-аналітичного забезпечення в Україні: Тези доповідей на вузівської науково-практичної конференції*. Миколаїв: НУК, 2017. 156 с.
9. Іваниенко В.В. Финансовый анализ: учеб. пособ. 2-е изд. Харьков: ИД «ИНЖЕК», 2010. 176 с.
10. Іванюта П.В., Лугівська О.П. Управління ресурсами і витратами: навч.

посіб. За ред. д.е.н., проф. Іванюти О.М. Київ: Центр навчальної літератури, 2009. 320 с.

11. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій, затверджений наказом МФУ від 30.11.1999 №291 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата

12. Колосок А.М. Проблемні питання обліку і списання матеріальних цінностей. *Актуальні проблеми економіки*. 2011, №10. С. 229–233.

13. Кузьменко О.М. Сутність виробничих запасів та їх класифікація. *Економіка АПК*. 2016. №4. С. 259-267.

14. Кулицький С. Проблеми розвитку українського гірничо-металургійного комплексу на сучасному етапі. *Україна: події, факти, коментарі*. 2015. №15. С. 41–62. URL: <http://nbuviar.gov.ua>. (дата звернення 01.09.2019).

15. Ловска І.Д. Виробничі запаси як облікова категорія: пошук конвенційності URL: <http://www.nbuv.gov.ua> (дата звернення 01.09.2019).

16. Лопатіна В.В. Економічна сутність виробничих запасів. URL: <http://lib.chdu.edu.ua> (дата звернення 01.09.2019).

17. Матросова Л.М., Носкова С.А. Теоретичні засади поняття «виробничі ресурси підприємства» та їх класифікація. *Економічний вісник Донбасу* 2(24). 2013. С. 207-211.

18. Мезенцева Н.М., Кирику В.В. Проблемні аспекти економічної природи виробничих запасів та їх оцінка за сучасних умов господарювання. *Управління соціально-економічним розвитком країни, регіону, підприємства в умовах кризи (виробнича, будівельна та транспортна галузі)* : монографія / за ред. Л.М. Савчук. Дніпро : Видавець Біла К.О., 2019. 468 с.

19. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом МФУ від 10.01.2007 №2 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/> (дата звернення 01.09.2019).

20. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом МФУ від 22.11.2004 №732 (зі змінами і доповненнями).

- URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.09.2019).
21. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом МФУ від 27.06.2013 №635 (зі змінами і доповненнями).
22. МСФЗ 2. Запаси (IAS 2. Inventories). URL: <http://www.minfin.gov.ua> (дата звернення 01.09.2019).
23. Наказ МФУ «Про внесення зміни до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку та визнання такими, що втратили чинність, наказів МФУ від 16 травня 1996 року №99 та від 24 березня 2000 року №61» від 30.09.2014 №987 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.09.2019).
24. Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» від 21.06.1996 №193 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.09.2019).
25. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом МФУ від 07.02.2013 №73 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 01.09.2019).
26. Пархоменко В. Удосконалення бухгалтерського обліку запасів. *Бухгалтерський облік і аудит*. №7-8. 2016. С. 2-4.
27. Податковий кодекс України від 02.12.2010 №2755–IV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.09.2019).
28. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 №996-XIV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.09.2019).
29. Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою КМУ від 28.02.2000 №419 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.09.2019).
30. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення

(псування) матеріальних цінностей, затвердженого Постановою КМЦУ від 22.01.1996р №116 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.09.2019).

31. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ від 30.11.1999 №291 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.09.2019).

32. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим наказом МФУ від 02.09.2014 №879 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.09.2019).

33. Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку, затверджено наказом МФУ від 24.03.1995 №88 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.09.2019).

34. П(С)БО №7 «Основні засоби», затверджене наказом МФУ від 27.04.2000 №92 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення 01.09.2019).

35. П(с)БО 9 «Запаси», затверджене наказом МФУ від 20.10.1999 №246 (із змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00> (дата звернення 01.09.2019).

36. П(с)БО 10 «Основні засоби», затверджене наказом МФУ від 27.04.2000 №92 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.09.2019).

37. П(с)БО 16 «Витрати», затверджене наказом МФУ від 31.12.1999 №318 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.09.2019).

38. П(с)БО 30 «Біологічні активи», затверджене наказом МФУ від 18.11.2005 №790 (із змінами і доповненнями) URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.09.2019).

39. Правила видачі вантажів, затверджені наказом Міністерства транспорту

- України від 21.11.2000 №644 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.09.2019).
40. Правила складання актів, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 28.05.2002 №334 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.09.2019).
41. Правила перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні, затверджені наказом Міністерства транспорту України від 14.10.1997 №363 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.09.2019).
42. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти). Тернопіль: *Економічна думка*, 2011. 422 с.
43. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 №435–IV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.09.2019).
44. Швец И.Б., Бондарева И.А. Управление производственными запасами на предприятии: монография. НАН Украины. Ин-т економіки пром-ти. Донецк, 2003. 182 с.
45. Accounting for Inventory: Second Edition / Steven Bragg. 2013. 238 pages.
46. John W. Day «THEME: ACCOUNTING FOR INVENTORY». URL : <http://www.reallifeaccounting.com>.
47. Lie Dharma Putra. «SPECIFIC IDENTIFICATION: INVENTORY COSTING METHODS UNDER IAS 2» / Lie Dharma Putra. URL: <http://accounting-financial-tax.com>.
48. Marty Schmidt. Inventory, Inventory Management and Accounting Explained: Definitions, Meaning, Optimization, Calculations. URL: <https://www.business-case-analysis.com>.
49. Palchei A., Jatsko M. Peculiarities of accounting for receivables in foreign countries. *HERKASY UNIVERSITY BULLETIN: Economics sciences*. 2015. Vol. 345. №12. P. 35-42.

50. Державний комітет статистики України. URL: [http :  
//zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14) (дата звернення 01.09.2019).