

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКА ДЕРЖАВНА ІНЖЕНЕРНА АКАДЕМІЯ**

УДК. 657.6 : 658.7 : 334.716

**Мельник Микола Миколайович**

**ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА  
АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ВАТ «ЗАПОРІЖСТАЛЬ»**

Спеціальність 8.03050901 – Облік і аудит

**АВТОРЕФЕРАТ**

на здобуття наукового ступеня магістр

Запоріжжя, 2016

Магістерською роботою є рукопис

Робота виконана на кафедрі облік, аналіз, оподаткування та аудит Запорізької державної інженерної академії Міністерства освіти і науки України

**Науковий керівник:** кандидат економічних наук, доцент  
**Гамова Оксана Вікторівна**  
Запорізька державна інженерна академія,  
Викладач кафедри обліку і аудиту

**Рецензенти:** **Лазаренко Світлана Сергіївна**  
Директор Укрстандартаудит

**Сур Ксенія Віталіївна**  
Начальник відділу бухгалтерського обліку  
сталеплавильного виробництва  
ВАТ «Запоріжсталь»

Захист відбудеться «15» січня 2016 року о 9 годині за участі державної екзаменаційної комісії Запорізької державної інженерної академії за адресою: 69000, м. Запоріжжя, пр. Леніна 226 , Л- корпус, аудиторія № л 304

Вчений секретар,  
кандидат економічних наук, доцент

О.В Гамова

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

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

Вагомий внесок у розвиток теоретико-методичних засад обліку та аудиту виробничих запасів підприємства зробили вітчизняні вчені: В.І. Бачинський, В.Д. Базилевич, М.І. Бондарь, М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, О.М. Галенко, Т.В. Гладких, С.Ф. Голов, С.І. Головацька, М. І. Должанський, В.П. Завгородній, С.Я. Зубілевич, Т.Г. Камінська, Я.Д. Крупка, П.О. Куцик, О.П. Кундря-Висоцька, М.В. Корягін, Н.В. Измайлова, В.Г. Ловінська, В.Г. Лінник, С.О. Левицька, Є.В. Мних, П.П. Микитюк, О.В. Мицак, Л.Г. Медвідь, Г.В. Нашкерська, В.О. Озеран, Й.М. Петрович, М.С. Пушкар, К.І. Редченко, І.Б. Садовська, В.В. Сопко, Н.В. Чабанова, В.Є. Швець, С.І. Шкарабан, І.Й. Яремко та інші. Проблема методики обліку виробничих запасів приділяли увагу зарубіжні вчені: М. Джиллінгем, М.Ліндерс, А.Н. Стерлігова, Дж. Р. Сток, Д. Уотерс, Дж. Шрайбфедер та ін. Віддаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних та зарубіжних вчених, слід відзначити, що питання бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві потребують подальшого наукового дослідження.

Аналізуючи науковий внесок вчених, слід зазначити, що науково-методична база бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів підприємств не в повній мірі задовольняє потреби управління. Актуальність викладених проблем та їх недостатня теоретична та практична розробленість обумовили вибір теми магістерського дослідження.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами.** Робота виконана відповідно до плану науково-дослідницьких робіт Запорізької державної інженерної академії до науково-дослідної теми кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту «Наукові засади інноваційного розвитку суб'єктів підприємництва, їх оподаткування, облік та аудит в умовах євроінтеграції». Зокрема автором запропоновано шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві.

**Мета і задачі дослідження.** Мета магістерської роботи полягає у розробці науково обґрунтованих шляхів вдосконалення бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві.

Відповідно до встановленої мети в роботі були поставлені та вирішені наступні завдання:

- розглянути теоретичні основи бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві;
- узагальнити бухгалтерський облік виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь»;
- провести аналіз фінансового стану ВАТ «Запоріжсталь»;
- провести аудит виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь»;
- розробити шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь».

**Об'єктом дослідження** є процес бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві.

**Предметом дослідження** є теоретичні основи та практичні рекомендації щодо методики бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві.

**Методи дослідження.** Для досягнення поставленої мети використані такі методи: аналіз, індукція, дедукція, аналогія, абстрагування – при уточненні економічної сутності виробничих запасів; порівняння, групування, та методи дослідження документів – при удосконаленні обліку виробничих запасів; порівняння, групування, коефіцієнтний метод, – при проведенні аналізу фінансового стану підприємства.

**Інформаційним забезпеченням дослідження** є нормативно-правові акти, що регулюють економічну діяльність підприємств, загальноекономічна і спеціальна література з питань бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів, офіційні матеріали Міністерства фінансів і Державного комітету статистики України, а також дані підприємства.

**Наукова новизна:** запропоновано шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь», а саме розроблено етапи оцінки виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь», схема документообігу внутрішніх документів з обліку виробничих запасів. За результатами дослідження запропоновано проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів, модель внутрішнього аудиту виробничих запасів, матриця типів господарських порушень в бухгалтерському обліку виробничих запасів та робочий документ аудитора, який може бути використаний на ВАТ «Запоріжсталь» при здійсненні внутрішньої аудиторської перевірки виробничих запасів.

**Практичне значення одержаних результатів.** Застосування на практиці запропонованих рекомендацій з удосконалення бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів сприятиме підвищенню ефективності управлінських рішень щодо використання виробничих запасів суб'єктами господарювання.

**Апробація результатів дослідження.** Найважливіші положення та висновки магістерської роботи доповідалися на XXXII Міжнародної науково-практичної конференції «Соціально-економічний розвиток» (м. Чернівці, 18-19 січня 2016 року).

**Публікації.** За результатами дослідження у фаховому виданні подано до друку 1 наукову працю загальним обсягом 0,56 друк.арк. (2016р.)

**Обсяг та структура магістерської роботи.** Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури та додатків. Основний зміст магістерської роботи виконаний на 205 сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі 41 рисунка та 63 таблиць. Робота містить 3 додатка. Список використаних джерел складається із 82 найменувань.

## ОСНОВНИЙ ЗМІСТ МАГІСТЕРСЬКОЇ РОБОТИ

У вступі обґрунтовано актуальність обраної теми магістерської роботи, визначено мету і завдання, предмет і об'єкт дослідження, викладено наукову новизну, теоретичне і практичне значення отриманих результатів.

**У першому розділі «Теоретичні основи бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві»** розглянуто визначення виробничих запасів як облікової категорії, їх документальне забезпечення в обліку та методичні аспекти аудиту виробничих запасів на підприємстві.

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

Відповідно до П(с)БО 9 запаси це активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 такого поняття, як «виробничі запаси» не містить, хоча у складі запасів виділяють сировину, матеріали і допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, які призначені для виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва і адміністративних потреб.

Досить ґрунтовно представлена класифікація виробничих запасів згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку, який складений на основі наукового обґрунтування класифікації виробничих запасів (рисунок 1).

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкції до нього, які затверджені наказом Міністерства фінансів України № 291, до складу виробничих запасів входять сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тара й тарні матеріали, будівельні матеріали, матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення та інші матеріали.



Рисунок 1 - Структура виробничих запасів згідно діючого Плану рахунків

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

При вирішенні питання про грошову оцінку виробничих запасів важливим моментом є те, за якою ознакою та чи інша частина виробничих запасів вступає до балансу, залишається на балансі й виходить із нього. Одним із завдань бухгалтерського обліку є, насамперед, правильність та повнота відображення всіх операцій, пов'язаних із рухом та станом виробничих запасів.

Одиницею бухгалтерського обліку виробничих запасів є їх найменування або однорідна група (вид).

Виробничі запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

На практиці для відображення в бухгалтерському балансі та фінансовій звітності виробничих запасів у грошовій оцінці використовуються ціни:

- історичні, або ціни придбання, які були актуальними в минулому, тобто в момент отримання запасу;

- поточні, що використовуються в момент виконання оцінки;
- ціни відтворення, або репродукційні – ціни передбачення визначених складових, відповідних у момент, коли цю складову буде замінено.

Для забезпечення первинного обліку виробничих запасів передбачені типові форми первинних документів (таблиця 1).

Таблиця 1 - Перелік форм первинних документів для обліку виробничих запасів

| Форма документу | Назва документу   | Призначення документу  |
|-----------------|---|--|
| М-1             | Журнал обліку вантажів, що надійшли                           | Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів та оприбуткування їх на склад підприємства   |
| М-2             | Довіреність   | Призначена для підтвердження права окремої посадової особи виступати довіреною особою підприємства при отриманні запасів   |
| М-2а            | Акт списання бланків довіреностей                             | Призначений для списання використаних бланків довіреностей   |
| М-3             | Журнал реєстрації довіреностей                                | Призначений для реєстрації виданих довіреностей та розписки в їх отриманні   |
| М-4             | Прибутковий ордер   | Використовується на складі, заповнюється в день надходження ТМЦ при відсутності розбіжностей з документами постачальника, при оприбуткуванні ТМЦ, отриманих з переробки  |
| М-7             | Акт про приймання матеріалів                                  | Застосовується при прийнятті запасів, якщо є розбіжності з документами постачальника, або коли виробничі запаси надійшли без документів. Використовується для обліку надходження запасів і для направлення листа-претензії постачальнику |
| М-8, 9,28,28а   | Лімітно-заборна картка  | Використовується для систематичного відпуску у виробництво лімітних матеріалів, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів їх відпуску. Зазначається місячний ліміт відпуску певному цеху                        |
| М-10            | Акт-вимога на заміну матеріалів                               | Заповнюється при разовому відпуску запасів для виробничих та господарських потреб  |
| М-11            | Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів | Використовується для разового відпуску таверно-матеріальних цінностей всередині підприємства   |
| М-12            | Картка №_ складського обліку матеріалів                       | Використовується для обліку виробничих запасів на складі   |
| М-14            | Відомість обліку залишків матеріалів на складі                | Використовується для взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку   |
| 1-ТН            | Товарно-транспортна накладна                                  | Призначена для обліку поставок запасів та розрахунків за їх перевезення транспортом. Використовується для якісного та кількісного приймання запасів  |

Побудова синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів представлено на рисунку 2.

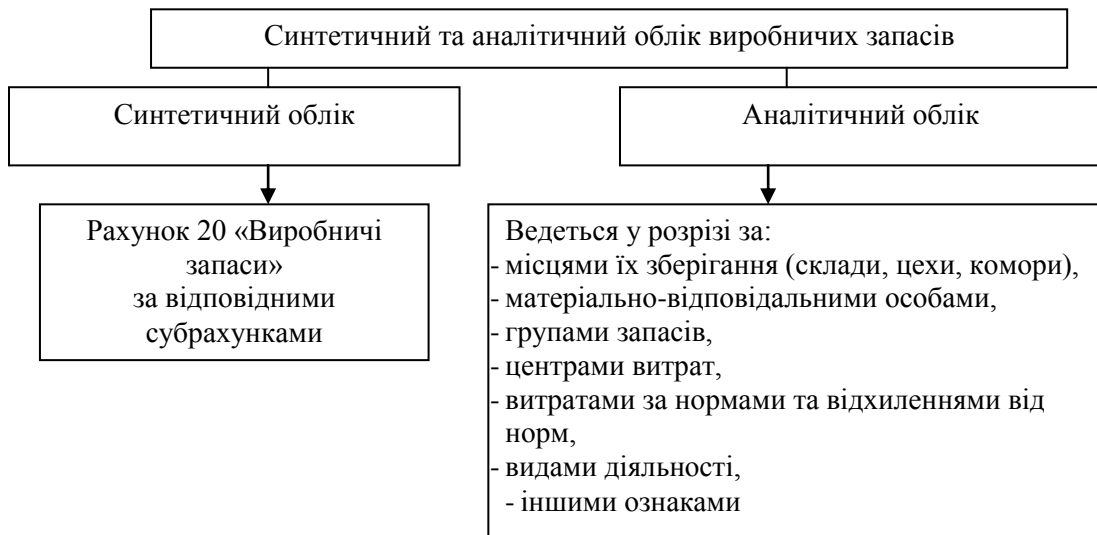


Рисунок 2 - Побудова синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів

Для обліку витрат діяльності і обліку виробничих запасів застосовуються журнали 5 або 5А.

Методика проведення аудиторської перевірки виробничих запасів (рахунки класу 2 «Запаси») повинна розроблятися за єдиною схемою, яка включає:

- перелік основних нормативних документів з обліку виробничих запасів;
- первинні документи з обліку надходження, збереження, переміщення та витрат виробничих запасів;
- реєстри аналітичного і синтетичного обліку та фінансову звітність;
- класифікатор можливих порушень з обліку виробничих запасів;
- методи збору аудиторських доказів, що використовуються при аудиті виробничих запасів та опис їх контрольних процедур.

Об'єктами аудиту виробничих запасів є:

- прийомка виробничих запасів за кількісною та якісною ознакою;
- збереження одержаних виробничих запасів у коморах;
- норми витрат на виробництво;
- псування виробничих запасів;
- дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Джерелами інформації для проведення аудиту виробничих запасів є: записи на рахунках бухгалтерського обліку; первинні документи з надходження виробничих запасів і реєстри обліку (картки складського обліку матеріалів (ф. № М-17), накладні, накладна-вимога, рахунки - фактури, журнали обліку вантажів, що надійшли на підприємство, доручення, звіти МВО, Головна книга, журнали №1, 3, 5, лімітно-забірні картки (ф. № М-8 та ф. № М-9а), прибуткові ордери (ф. № М-4); баланс підприємства (форма №1).



Таблиця 2 - Основні питання, що входять до програми аудиту виробничих запасів

| Досліджуване питання   | Джерело інформації  |
|--|---|
| Перевірка повноти оприбуткування виробничих запасів  | Накладні, товарно-транспортні накладні, акти виготовлення, картки обліку запасів, відомості, журнали, машинограми, тощо |
| Перевірка правильності визначення первісної вартості виробничих запасів при їх придбанні           | Рахунки-фактури, накладні, акти виконаних робіт, наданих послуг   |
| Перевірка фактичної наявності виробничих запасів   | Інвентаризаційні описи та інвентарні картки обліку виробничих запасів   |
| Перевірка законності списання виробничих запасів   | Договори на продаж, норми витрат на виробництво, норми природного убутку, акти непридатності тощо                       |
| Перевірка методів оцінки виробничих запасів при відпуску їх у виробництво, продаж або інше вибуття | Наказ про облікову політику, відомості розрахунку, фактичне списання  |

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

У другому розділі «Бухгалтерський облік виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь» було розглянуто загальну характеристику підприємства; бухгалтерський облік виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь»; аналіз фінансового стану підприємства.

Відкрите акціонерне товариство «Запорізький металургійний комбінат «Запоріжсталь» — одне з найбільших промислових підприємств України металургійної галузі.

На сьогоднішній день комбінат «Запоріжсталь» займає одне із провідних місць у металургійній галузі України й входить до складу найбільшої гірничо-металургійної компанії - Групи Метінвест.

За об'ємом виробництва сталі ВАТ «Запоріжсталь» входить до четвірки найбільших підприємств України. А за виробництвом тонколистового, в тому числі холоднокатаного прокату, ділить перше та друге місця.

Метою діяльності ВАТ «Запоріжсталь» є отримання прибутку за рахунок підприємницької діяльності та задоволення цього за рахунок соціально-економічних інтересів акціонерів та трудового колективу товариства.

Предметом діяльності підприємства є:

- виробництво та збут металургійної продукції, продукції виробничого та побутового призначення, інших супутніх видів продукції металургійного циклу;

- виробництво та збут будівельних матеріалів, конструкцій та виробів;
- виробництво та збут іншої продукції промислово-виробничого призначення, сільськогосподарської продукції, товарів народного споживання та продуктів харчування;
- видавнича та рекламна діяльність;
- зовнішньоекономічна діяльність;
- здійснення інвестиційної діяльності;
- проведення торгівельно-посередницьких операцій з товарами та послугами, як на території України, так і за її межами;
- торгівельна діяльність, в тому числі шляхом створення оптової та роздрібно торгівельної мережі як на території України, так і за її межами;
- інші види діяльності, що відповідають меті діяльності Товариства і здійснюються у відповідності до діючого законодавства України;

Структуру виробництва ВАТ «Запоріжсталь» складають: агломераційний цех (6 агломашин), доменний цех (4 доменні печі, 3 в роботі), мартенівський цех (7 мартенівських печей і 1 двохванний сталеплавильний агрегат), цех підготовки складів, ливарний цех, обжимний цех, цех гарячої прокатки тонкого листа, цех холодної прокатки № 1, цех холодної прокатки № 3.

В 2015 році комбінат виробив 3807,8 тис. тонн чавуну, 3979,5 тис. тонн сталі й 3354,0 тис. тонн прокату.

Дотримуючись принципів клієнтоорієнтованості і підвищення конкурентоспроможності своєї продукції на світових ринках металу, комбінат «Запоріжсталь» в 2015 році освоїв виробництво сталі з більш високим гарантованим змістом алюмінію. Нова продукція за своїми технічними характеристиками відповідає вимогам європейського стандарту EN 10025–1:200. Серед споживачів ключовий клієнт комбінату – світова компанія Marcegaglia (Італія).

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

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

- оцінка за щомісячною середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів;
- оцінка за періодичною середньозваженою собівартістю запасів проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості

залишку таких запасів на дату операції на сумарну кількість запасів на дату операції з їх вибуття. Визначення, оцінка та облік запасів на підприємстві здійснюється згідно вимог П(С)БО 9 «Запаси».

На ВАТ «Запоріжсталь» для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів, будівельних матеріалів, тари, паливно-мастильних матеріалів, запасних частин призначено рахунок 2000 «Виробничі запаси». В таблиці 3 наведено фрагмент робочого плану до рахунку 20 «Виробничі запаси» на ВАТ «Запоріжсталь».

Таблиця 3 – Робочий план до рахунку 20 «Виробничі запаси»

| № субрахунку | Назва субрахунку                                      |
|--------------|---|
| 20100        | Сировина і матеріали:                                 |
| 201101       | Основна сировина (залізорудна)                        |
| 201191       | Основна сировина - резерв                             |
| 201201       | Основна сировина (концентрат)                         |
| 201301       | Основна сировина (вапняк)                             |
| 201401       | Основна сировина (металобрухт)                        |
| 201411       | Основна сировина (металобрухт) безоплатно отримане    |
| 201501       | Основна сировина (ферроматеріали)                     |
| 201511       | Основна сировина (ферроматеріали) безоплатно отримане |
| 201601       | Основна сировина (магnezитовий порошок)               |
| 201701       | Основна сировина (добавки)                            |
| 201801       | Основні матеріали                                     |
| 201811       | Основні матеріали безоплатно отримані                 |
| 201821       | Основні матеріали в підрозділах комбінату             |
| 201891       | Основні матеріали - резерв                            |
| 201901       | Допоміжні матеріали                                   |
| 201911       | Допоміжні матеріали безоплатно отримані               |
| 201661       | ТМЦ «у виробництві»                                   |
| 20200        | Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби:     |
| 202991       | Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби - резерв |
| 20300        | Паливо:   |
| 203101       | Паливо(кокс)  |
| 203201       | Паливо (вугілля)                                      |
| 203301       | Паливо (вугільний концентрат)                         |
| 203401       | Паливо (ПММ на складі)                                |
| 203421       | Паливо (ПММ в баках автомобілів)                      |

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

На ВАТ «Запоріжсталь» зберігання виробничих запасів здійснюється залежно від виду матеріальних цінностей. Для цієї мети склади поділяються на загальні та спеціалізовані. Спеціалізовані склади призначені для суворо певної номенклатури виробничих запасів: склади чорних металів, вогнетривів, підшипників і т.д.

Для здійснення документообігу в цілому на ВАТ «Запоріжсталь» розробляють графіки, де за кожним носієм облікової інформації (документом) показують увесь шлях їх руху (таблиця 4).

Таблиця 4 - Оперограма (документограма) накладної на переміщення виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь»

| № з/п | Зміст роботи зі складання, обробки і переміщення   | Час на складання або переміщення | Місце складання або переміщення | Відповідальна особа                         | Час на складання або переміщення, хв. |
|-------|--|----------------------------------|---------------------------------|---|---------------------------------------|
| 1     | Заповнення реквізитів (назва виробничих запасів, номенклатурний номер, облікова ціна тощо) | За день до передачі              | Склад, який передає             | Завідувач складу                            | 30                                    |
| 2     | Відпуск виробничих запасів зі складу   | Те саме                          | Те саме                         | Те саме                                     | —                                     |
| 3     | Облік відпуску виробничих запасів у картці   | У день відпуску                  | Те саме                         | Те саме                                     | 10                                    |
| 4     | Запис накладної у реєстр   | Те саме                          | Те саме                         | Те саме                                     | 10                                    |
| 5     | Отримання виробничих запасів на склад  | У день одержання                 | Склад, який одержує             | Те саме                                     | —                                     |
| 6     | Оприбуткування виробничих запасів  | У день одержання                 | Те саме                         | Завідуючий складом                          | 10                                    |
| 7     | Облік виробничих запасів у картці  | Те саме                          | Те саме                         | Те саме                                     | 10                                    |
| 8     | Запис накладної до реєстру   | Те саме                          | Те саме                         | Те саме                                     | 10                                    |
| 9     | Передавання до архіву  | Після повного використання       | Бухгалтерія                     | Старший бухгалтер сектора обліку матеріалів | 20                                    |

Вибуття виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь» поділяється на: внутрішнє переміщення з центральних складів у комори цехів; відпуск у виробництво або іншим структурним підрозділам; реалізацію стороннім організаціям і приватним особам; безоплатну передачу.

Відпуск виробничих запасів у виробництво здійснюється на основі попередньо встановлених лімітів. Відпуск у виробництво дозволяється лише тим працівникам, яким надано право отримати матеріальні цінності.

Інформація, яка знаходиться в прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку методом подвійного запису.

Оприбуткування сировини до доменного цеху на ВАТ «Запоріжсталь» здійснюється на підставі господарських операцій, які подані в таблиці 5.

Таблиця 5 – Кореспонденція рахунків з оприбуткування сировини в доменному цеху ВАТ «Запоріжсталь»

| № | Зміст господарських операцій                                | Кореспонденція рахунків |         | Сума, тис.грн. |
|---|---|-------------------------|---------|----------------|
|   |   | Д-т                     | К-т     |                |
| 1 | Оприбутковані на склад від постачальників виробничі запаси: |                         |         |                |
|   | Кокс вагою - 245тонн  | 20310                   | 631310  | 539000         |
|   | Вугілля – 150тонн   | 20320                   | 631320  | 465000         |
|   | Руда – МК-1 – 52 тонни                                      | 20110                   | 631110  | 81120          |
|   | Феромарганець – 10 тонн                                     | 2011501                 | 6311501 | 24150          |
|   | Феросилікомарганець – 15 тонн                               | 2011502                 | 6311502 | 54230          |
|   | Алюмофлюс   | 2011503                 | 6311503 | 52310          |
|   | Агломерат залізорудний офлюсований                          | 20120                   | 631120  | 1256230        |
|   | Окатиші   |                         | 631     | 125620         |
|   | Металодобавки   |                         | 631     | 45230          |
|   | Флюси (ізвесняк)  | 20130                   | 631130  | 12530          |
|   | Газ природний   | 203340                  | 631340  | 45620          |

Для виявлення основних характеристик фінансового стану ВАТ «Запоріжсталь» проведено фінансовий аналіз діяльності підприємства. Для цього було вивчено та проаналізовано фінансову звітність підприємства за 2012-2014 рр.

Використовуючи аналітичне групування статей активу та пасиву балансу ВАТ «Запоріжсталь» за 2012-2014рр. побудуємо динаміку змін необоротних і оборотних активів та власного і позикового капіталу ВАТ «Запоріжсталь» за період 2012-2014рр. на рисунках 3 – 5.

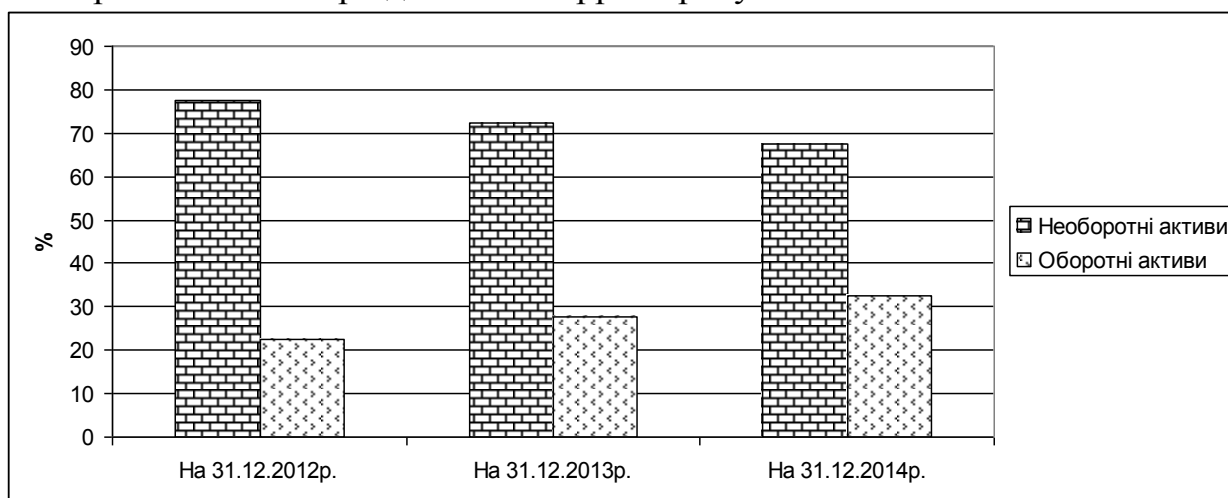


Рисунок 3 – Динаміка необоротних і оборотних активів ВАТ «Запоріжсталь» за період 2012-2014 рр.

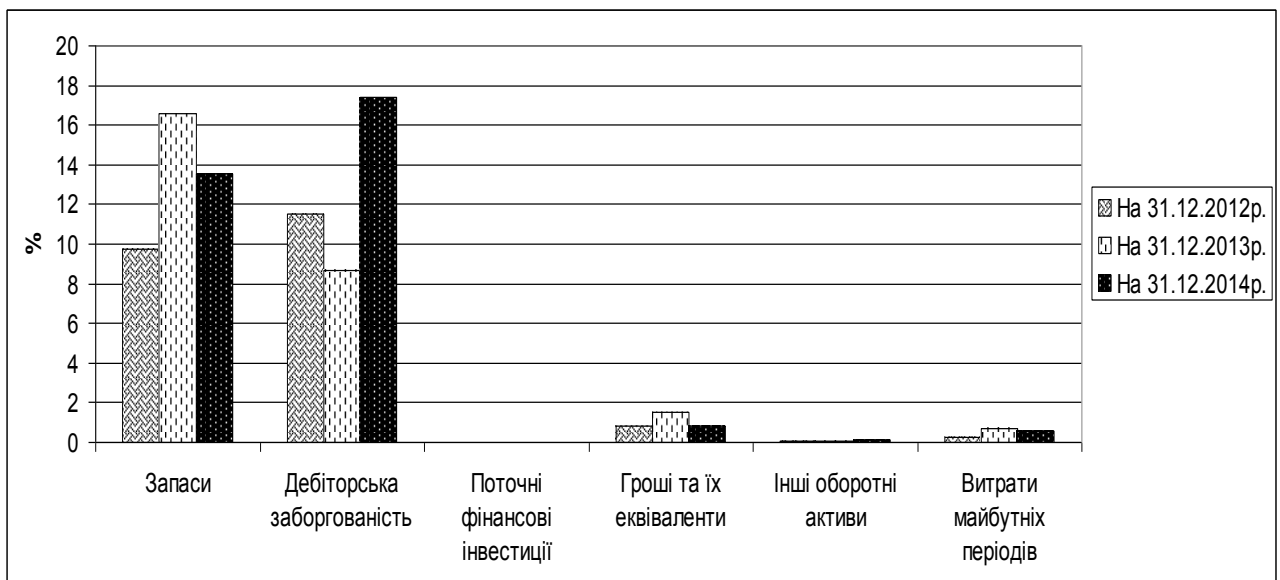


Рисунок 4 – Динаміка оборотних активів ВАТ «Запоріжсталь» за період 2012-2014 рр.

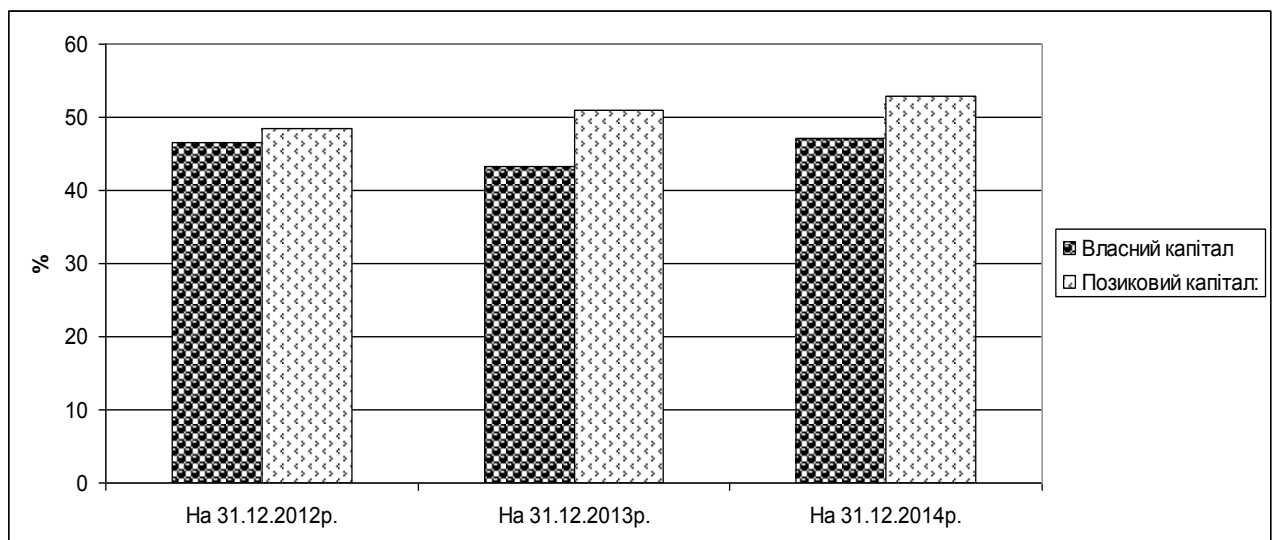


Рисунок 5 – Динаміка власного та позикового капіталу ВАТ «Запоріжсталь» за період 2012-2014 рр.

На підставі аналітичного групування статей активу та пасиву балансу здійснюють аналіз фінансової показників підприємства. Проведений аналіз характеризує структуру джерел фінансування ресурсів підприємства, суть фінансової стійкості та незалежності підприємства від зовнішніх джерел фінансування його діяльності.

Згідно розрахованих коефіцієнтів можна відмітити, що підприємство не в змозі погасити усі поточні борги, навіть якщо для цього використає всі свої оборотні активи. Аналізуючи коефіцієнти ліквідності можна відмітити, що їх значення не відповідають нормативним значенням: коефіцієнт покриття та швидкої ліквідності мають тенденцію до збільшення станом на кінець 2014р. в порівнянні з кінцем 2013р., що свідчить про позитивні зміни в діяльності

ВАТ «Запоріжсталь», але цього не достатнього для покриття своїх поточних боргів. Таким чином, підприємство не готове терміново розрахуватись за короткостроковими зобов'язаннями, оскільки значення коефіцієнта покриття на протязі трьох років менш нормативних, відповідно на 2012 рік – 0,51, на 2013 рік – 0,58, на 2014 рік - 0,78.

Для наочності динаміку показників ліквідності та платоспроможності ВАТ «Запоріжсталь» за період 2012-2014 рр. представимо на рисунку 6.

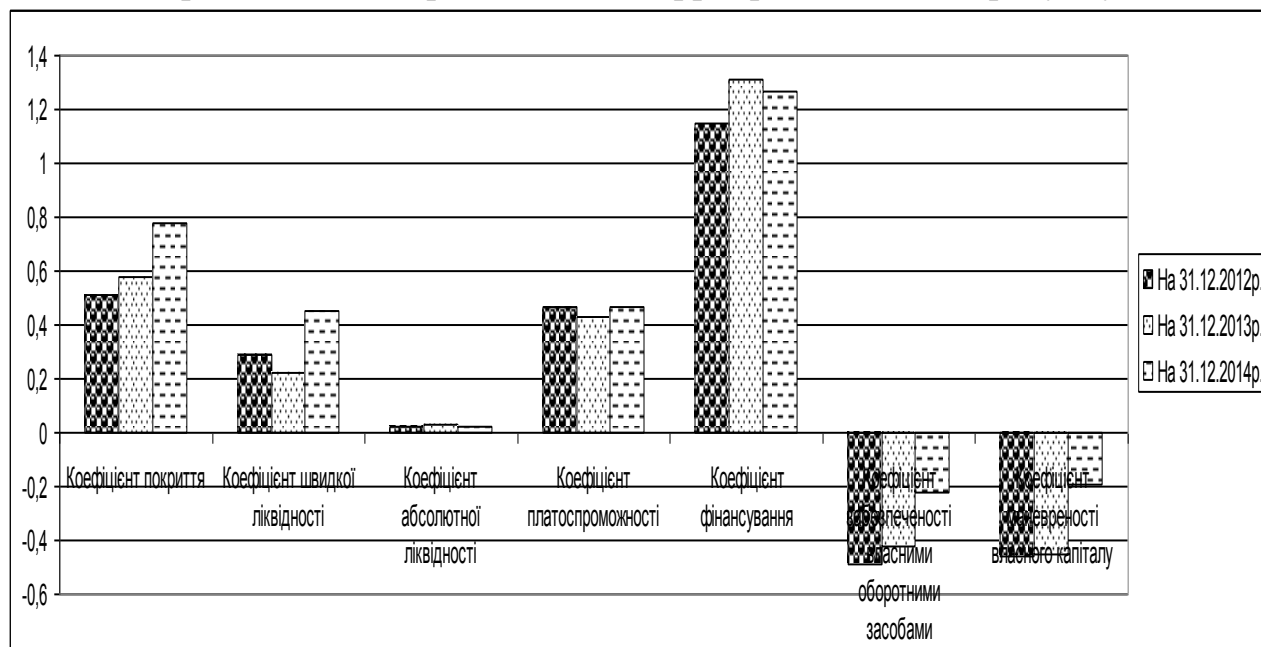


Рисунок 6 - Динаміка показників ліквідності та платоспроможності ВАТ «Запоріжсталь» станом на кінець 2012-2014рр.

Проаналізувавши показники, що характеризують діяльність підприємства ВАТ «Запоріжсталь», можна відмітити необхідність розробки стратегії підвищення ліквідності активів, що буде спрямована на ріст вартості чистих активів (власного капіталу) як необхідної умови дотримання стратегічного напрямку по відновленню фінансової стійкості.

Найбільш прибутковим роком є 2013 рік, що свідчить про отримання прибутку в розмірі 8196 тис. грн. та 2014 рік з прибутком 1120611 тис.грн., майно підприємства в 2014 році використовується більш ефективно, про що свідчать позитивні зміни показників фінансового стану.

**У третьому розділі «Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь»** проведено аудит виробничих запасів та розроблені шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві.

Відповідно до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (надалі - МСА), було проведено аудит виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь».

Аналітичні і синтетичні регістри бухгалтерського обліку відповідають вимогам Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в Україні, затвердженого постановою Кабміну України від 03.04.93 р. № 250.

Аудит включає дослідження на основі вибірових тестів, які підтверджують правильність сум, аналітичні процедури, що підтверджують проведені розрахунки.

При перевірці встановлено, що облік виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь» здійснено з незначними порушеннями встановленого порядку оформлення розрахункових документів. Більш докладно порушення представлені в робочих документах.

Проте зазначені невідповідності мають обмежений вплив на фінансову звітність і не перекирують загальний фінансовий стан підприємства.

Суттєвих невідповідностей між фінансовою звітністю, що підлягала аудиту, та іншою інформацією, що розкривається та подається разом з фінансовою звітністю, на дату складання аудиторського висновку не виявлено.

Необхідність надання облікової інформації про оцінку виробничих запасів є одним із тих запитів, який на сьогодні оформлений у вигляді спеціально розроблених концепцій. Наявність запитів користувачів зумовлює необхідність уточнення набору облікових принципів, якими регулюється діяльність у сфері бухгалтерського обліку в Україні.

Оцінка тісно пов'язана з усіма складовими методу бухгалтерського обліку, а також є передумовою здійснення бухгалтерського обліку виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь» (рисунки 7).

З метою побудови системи обліково-інформаційного забезпечення формування оцінки виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь» необхідним є перегляд умов реалізації принципів нарахування, відповідності доходів і витрат та обачності, які забезпечують достовірне відображення об'єктів обліку, які є факторами генерування та руйнування оцінки виробничих запасів. Удосконалення облікових передумов реалізації вказаних принципів дозволить привести чинну систему бухгалтерського обліку у відповідність до потреб процесу оцінки виробничих запасів підприємства на основі використання облікової інформації.

Аналізуючи методи оцінки виробничих запасів, які застосовуються у практичній діяльності підприємства, можна відмітити, що вибір певного методу залежить від характеристик, які повинні бути відображені в обліковій інформації, а також від завдань, для вирішення яких застосовується оцінка. В умовах ринкових відносин, на ВАТ «Запоріжсталь», в основу класифікації методів оцінки доцільно покласти етапи надходження та вибуття виробничих запасів на підприємство: 1 – оприбуткування, тобто взяття на облік та визнання їх активом; 2 – вибуття; 3 – перепродаж; 4 – інші операції.

Однією з класифікаційних ознак оцінок виробничих запасів у бухгалтерському обліку є вибір об'єктів обліку. Запропонований на ВАТ «Запоріжсталь» методичний підхід базується на виборі об'єктів обліку, ґрунтується на можливості обрати оптимальний метод оцінки в залежності від напрямку подальшого використання виробничих запасів відповідно від присвоєного йому субрахунку. Така методика вибору об'єктів оцінки для



потреб бухгалтерського обліку ВАТ «Запоріжсталь» за відношенням його до субрахунків 4-5-6-7 порядку має за мету деталізацію бухгалтерського обліку.

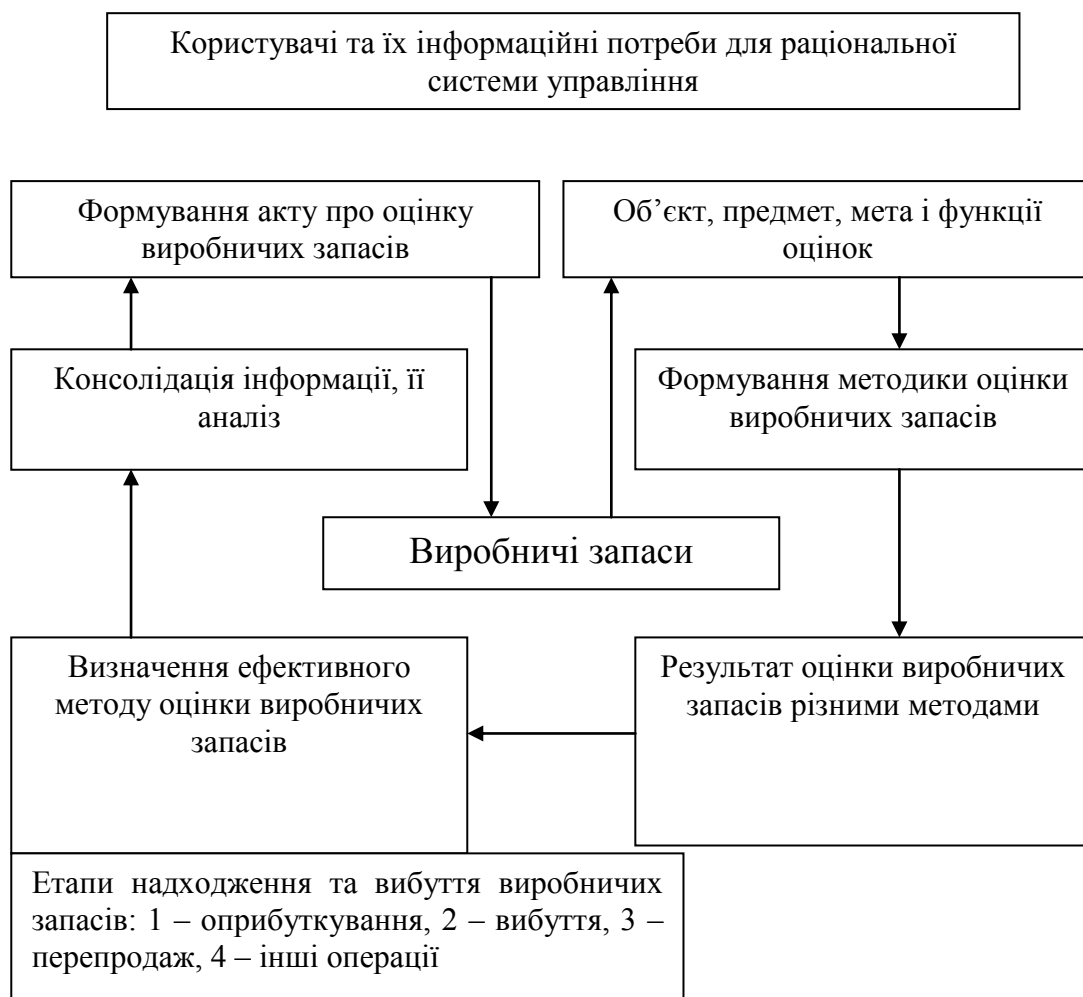


Рисунок 7 - Етапи оцінки виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь»

Систематичне надходження виробничих запасів забезпечують безперервний виробничий процес у діяльності ВАТ «Запоріжсталь». У свою чергу ефективне використання виробничих запасів потребує повної об'єктивної своєчасної та достовірної інформації про їх рух.

Грамотна організація документообігу та раціоналізація форм первинних облікових документів – одна з головних умов успішного функціонування будь-якого підприємства.

На стадії первинного обліку виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь» необхідно так організувати обліковий процес, щоб мінімізувати витрати коштів і часу виконання і прискорення просування первинних документів з обліку виробничих запасів в бухгалтерію підприємства (рисунок 8).



Рисунок 8 – Схема організації ефективного документообігу на стадії первинного обліку виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь»

Запропоновані напрями удосконалення системи первинного спостереження щодо руху виробничих запасів, методики їх обліку із врахуванням організаційно-технологічних особливостей забезпечать формування повної і достовірної інформації для прийняття ефективних рішень у системі управління на ВАТ «Запоріжсталь».

Для забезпечення достовірності обліку виробничих запасів необхідно розробити та запропонувати на ВАТ «Запоріжсталь» модель організації внутрішнього аудиту виробничих запасів (рисунок 9).

Незалежно від технічних засобів та організаційної техніки технологія аналітичного процесу завжди складається з таких об'єктів організації:

- аналітичної номенклатури виробничих запасів;
- форм відображення виробничих запасів;
- носіїв аналітичних номенклатур виробничих запасів;
- технології аналітичного процесу виробничих запасів.

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

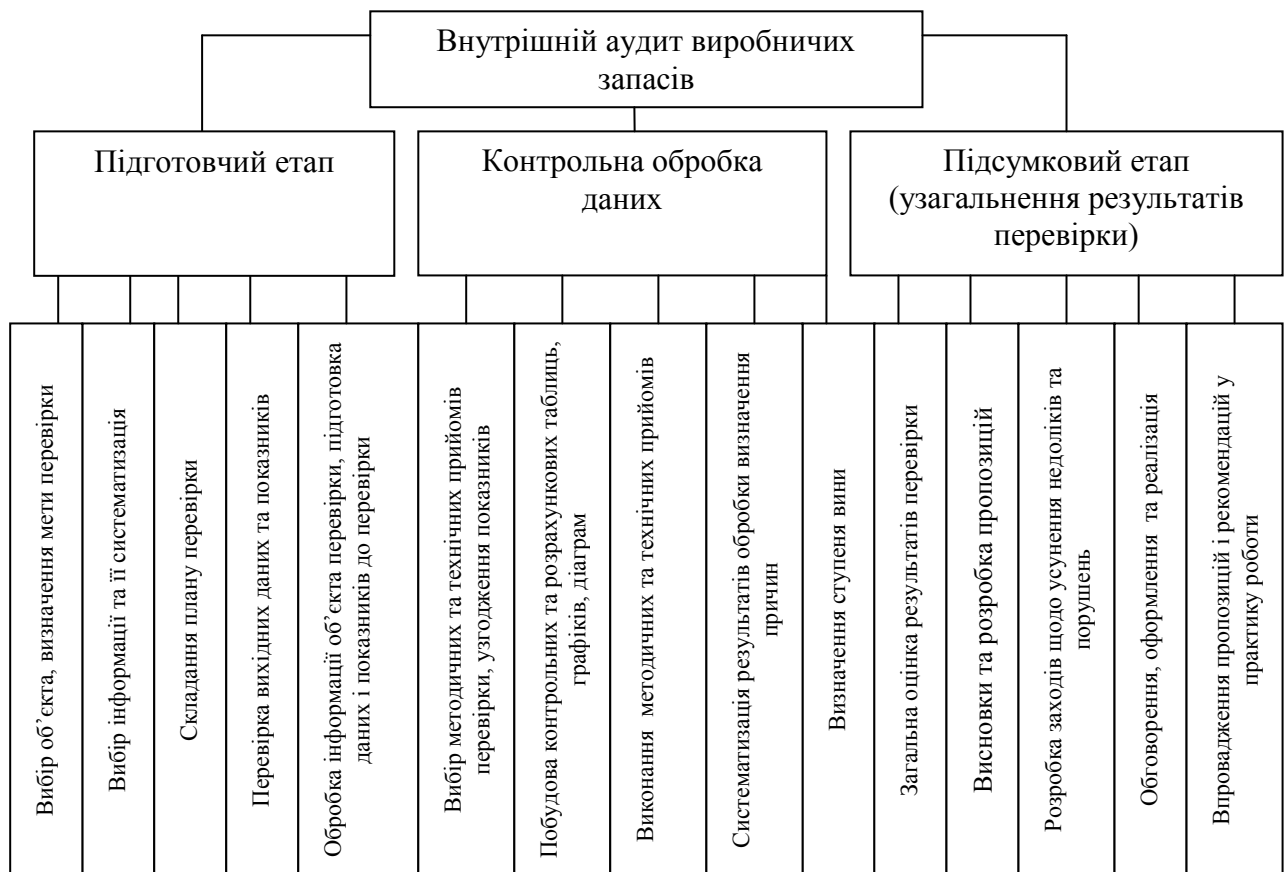


Рисунок 9 - Організаційна побудова технології внутрішнього аудиту виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь»

На підставі представлених організаційних структур можна розробити стандарт внутрішнього аудиту виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь» (таблиця 6).

Таблиця 6 - Стандарт внутрішнього аудиту виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь» (фрагмент)

|  |   |
|--|---|
| Мета аудиту — підтвердити законність господарських операцій щодо виробничих запасів та правильність відображення їх в обліку |   |
| 1. Планування та визначення внутрішнього аудиторського підходу до виробничих запасів   |   |
| 2. Внутрішня аудиторська програма тестів з перевірки виробничих запасів  |   |
| 1  | 2   |
| 2.1  | Перевірка наявності документації по всіх господарських операціях з виробничими запасами згідно циклу обробки облікової інформації |
| 2.2  | Перевірка наявності та відповідності підписів на первинних документах з обліку виробничих запасів                                 |
| 2.3  | Перевірка наявності всіх необхідних реквізитів в первинних документах з обліку виробничих запасів                                 |
| 2.4  | Перевірка повноти закріплення виробничих запасів за матеріально-відповідальними особами   |
| 2.5  | Наявність договорів про повну матеріальну відповідальність  |
| 2.6  | Наявність наказу на призначення інвентаризаційної комісії підприємства  |
| 2.7  | Перевірка: чи проводиться інвентаризація виробничих запасів у визначених законодавством випадках                                  |

## ВИСНОВКИ

В ході написання магістерської роботи була досягнута мета, а саме розроблені науково обґрунтовані шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві.

1. Було розглянуто теоретичні основи бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві.

Виробничі запаси, призначені для виробництва продукції, надання послуг або для перепродажу протягом короткого періоду часу, визначаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням та їх вартість може бути достовірно визначена.

Важливою передумовою ефективного управління виробничими запасами на підприємствах є їх чітка класифікація, здійснена з урахуванням галузевої специфіки функціонування. Дослідження існуючих класифікаційних ознак виробничих запасів свідчить про їх громіздкість та недостатню аналітичність.

Критичний аналіз наукових праць зарубіжних і вітчизняних вчених дав можливість стверджувати про наявність значних розбіжностей у їх поглядах щодо способів і методів первісної оцінки виробничих запасів, їх оцінки при вибутті, на дату складання фінансової звітності та визначення їх справедливої вартості. Важливим у процесах оцінки виробничих запасів є дотримання принципу обачності, який забезпечує формування повної і достовірної інформації про них в обліковій системі підприємств.

Вибір методу оцінки використаних виробничих запасів може суттєво впливати на кінцевий фінансовий результат діяльності підприємства, особливо в умовах інфляції. Вибір підприємством оптимального методу оцінки виробничих запасів сприятиме збільшенню оборотних коштів, залученню інвестицій, що в підсумку дасть можливість отримати більші прибутки та покращити фінансовий стан підприємства. Підприємство повинне використовувати обраний метод постійно.

Система управління вартістю виробничих запасів підприємства являє собою складний багаторівневий механізм, який об'єднує якісно неоднорідні складові. Підсистема визначення або формування вартості виробничих запасів може реалізовуватись у межах обліково-інформаційної системи з виконанням додаткових аналітичних процедур, що забезпечують оцінку виробничих запасів підприємства. Під час оцінювання виробничих запасів необхідно дотримуватися єдиних правильних підходів до їх різних груп і видів, що повинно забезпечити виконання принципів бухгалтерського обліку, спрямованих на формування всебічної й точної інформації про діяльність підприємства.

Порядок формування первісної вартості виробничих запасів підприємства залежить від напрямів їх надходження (придбання за оплату, в обмін на подібні й неподібні активи, від учасників (засновників) у якості внеску в статутний капітал, безоплатне одержання тощо).

Документальне оформлення надходження матеріальних, сировинних і паливних ресурсів, їх наявності та витрачення є досить складним процесом, адже структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечувати вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів.

Первісна вартість виробничих запасів змінюється під впливом науково-технічного прогресу та фактору морального старіння, що передбачає виникнення різниці між вартістю їх придбання та вартістю на поточний момент часу. Достовірне визначення справедливої вартості виробничих запасів, її безпосередній розрахунок та коригування під впливом чинників ризику становлять основу процесу визначення ринкової вартості виробничих запасів у складі активів підприємства та формують інформаційну базу для прийняття виважених економічних рішень.

На ефективність використання виробничих запасів та управління ними безпосередній вплив здійснюють обрані методи оцінки при їх вибутті як факторотворча складова облікової політики підприємства. Важливим є вибір оптимального методу оцінки виробничих запасів підприємства при їх вибутті, виходячи з поточних та стратегічних завдань їх діяльності, який залежить від багатьох факторів (асортиментності виробничих запасів, розміру та частоти їх поповнення, технічних можливостей облікової системи, цінової політики підприємства, темпів інфляції тощо).

Методика проведення аудиторської перевірки виробничих запасів повинна розроблятися за єдиною схемою, яка включає: перелік основних нормативних документів з обліку виробничих запасів; первинні документи з обліку надходження, збереження, переміщення та витрат матеріальних цінностей; реєстри аналітичного і синтетичного обліку та фінансову звітність; класифікатор можливих порушень з обліку виробничих запасів; методи збору аудиторських доказів, що використовуються при аудиті виробничих запасів та опис їх контрольних процедур.

2. Бухгалтерський облік виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь» ведеться під керівництвом головного бухгалтера підприємства. Облік на ВАТ «Запоріжсталь» ведеться на базі основних напрямків оперативно - бухгалтерського методу. Бухгалтерський облік виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь» складається з таких основних стадій: спостереження за господарськими процесами та явищами, їх вимірювання, реєстрація та групування за конкретно науково обґрунтованою системою, узагальнення, яким завершується процес обліку виробничих запасів.

На ВАТ «Запоріжсталь» для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів, будівельних матеріалів, тари, паливно-мастильних матеріалів, запасних частин призначено рахунок 2000 «Виробничі запаси». На підставі робочого плану рахунків на ВАТ «Запоріжсталь» для кожного цеху формується система аналітичних рахунків.

3. Проведений аналіз фінансового стану ВАТ «Запоріжсталь» свідчить що, збільшення валюти балансу на ВАТ «Запоріжсталь» відбулось за рахунок

збільшення необоротних та оборотних активів. На протязі 2012 – 2014рр. позиковий капітал, в загальній структурі пасиву балансу збільшувався. На кінець 2014 року в порівнянні з 2013 роком збільшилась сума власного капіталу та склала 10699830,00 тис. грн.

Згідно розрахованих коефіцієнтів видно, що підприємство не в змозі погасити усі поточні борги, навіть якщо для цього використає всі свої оборотні активи. Аналізуючи коефіцієнти ліквідності можна відмітити, що їх значення не відповідають нормативним значенням: коефіцієнт покриття та швидкої ліквідності мають тенденцію до збільшення станом на кінець 2014р. в порівнянні з кінцем 2013р., що свідчить про позитивні зміни в діяльності ВАТ «Запоріжсталь», але цього не достатнього для покриття своїх поточних боргів. Таким чином, підприємство не готове терміново розрахуватись за короткостроковими зобов'язаннями, оскільки значення коефіцієнта покриття на протязі трьох років менші нормативних, відповідно на 2012 рік – 0,51, на 2013 рік – 0,58, на 2014 рік - 0,78.

Аналіз показників платоспроможності ВАТ «Запоріжсталь» показав, що підприємство не має можливості виконати зовнішні зобов'язання за рахунок власних обігових коштів. Коефіцієнти платоспроможності за період 2012-2014рр. не відповідають нормативним значенням, але на кінець 2014р. мають тенденцію позитивну тенденцію.

Найбільш прибутковим роком є 2013 рік, що свідчить про отримання прибутку в розмірі 8196 тис. грн. та 2014 рік з прибутком 1120611 тис.грн., майно підприємства в 2014 році використовується більш ефективно, про що свідчать позитивні зміни показників фінансового стану.

4. Аудит виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь» проведено в відповідності з загальноприйнятими стандартами аудиту, для одержання достатніх доказів відсутності істотних помилок в звітності. Аудит включає дослідження на основі вибіркового тестів, які підтверджують правильність сум, аналітичні процедури, що підтверджують проведені розрахунки.

При перевірці встановлено, що облік виробничих запасів здійснено з незначними порушеннями встановленого порядку оформлення розрахункових документів. Більш докладно порушення представлені в робочих документах.

Проте зазначені невідповідності мають обмежений вплив на фінансову звітність і не перекожують загальний фінансовий стан підприємства.

5. Розроблена схема документообігу внутрішніх документів з обліку виробничих запасів дозволить працівникам на ВАТ «Запоріжсталь» якісно виконувати свої функції, впливати на роботу апарату управління, виявляти помилки в організації обігу документації, адже від професійності ведення документації залежить у значній мірі прибуткова діяльність підприємства в цілому.

За результатами дослідження запропоновано проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів, модель внутрішнього аудиту виробничих запасів, матриця типів господарських порушень в бухгалтерському обліку виробничих запасів та робочий документ аудитора, який може бути

використаний на ВАТ «Запоріжсталь» при здійсненні внутрішньої аудиторської перевірки виробничих запасів. Все це дасть змогу здійснювати внутрішню аудиторську перевірку виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь» більш детально та якісно.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ МАГІСТЕРСЬКОЇ РОБОТИ**

1. Мельник М.М., Гамова О.В. Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь» (2016р. подано до друку)
2. Мельник М.М., Гамова О.В. Шляхи вдосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів на ВАТ «Запоріжсталь» // XXXII Міжнародна науково-практична конференція «Соціально-економічний розвиток». Тези доповідей (м. Чернівці, 18-19 січня 2016 року).