

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ
ІМ. Ю.М. ПОТЕБНИ ЗНУ

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту
(повна назва кафедри)

Кваліфікаційна робота / проект

другий (магістерський)
(рівень вищої освіти)

на тему Формування системи організації обліку
іст аудиту сферної з галузевим на
АТ «ЗФЗ»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0910-оак-3
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

освітньої програми Обл. аналіз, консолідація
(код і назва освітньої програми)
в управлінні підприємствами
спеціалізації _____
(код і назва спеціалізації)

С.С. Бобак
(ім'я та прізвище)

Керівник канд. техніч. наук, доцент Підприємствська Ю.В.
(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ім'я)

Рецензент докт. економік. наук, доцент Мандриченко А.П.
(посада, вчене звання, науковий ступінь, прізвище та ім'я)

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІНЖЕНЕРНИЙ НАВЧАЛЬНО-НАУКОВИЙ ІНСТИТУТ**

Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту

Рівень вищої освіти другий (магістерський)

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Освітня програма «Облік, аналіз, оподаткування в управлінні підприємствами»

Спеціалізація _____

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри _____

« 20 » 09 20 21 року

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ / ПРОЕКТ СТУДЕНТОВІ (СТУДЕНТЦІ)

Бобак Софії Сергіївни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проєкту) Формування виступу організації обліку та аудиту операцій з записом на № 3495

керівник роботи Подшиваленська Ніна Володимирівна, к.т.н., доцент

(прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)

затвержені наказом ЗНУ від « 30 » 08 20 21 року № 995-с

2. Строк подання студентом роботи 01.10.2021

3. Вихідні дані до роботи Запитання нормативна база, виробничі відписки, літературні джерела, фінансова звітність підприємства

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) 1. Чисельно-літературні дані форми формування виступу організації обліку та аудиту виробничих записів на підприємстві.

2. Формування виступу організації обліку виробничих записів та фінансових операцій на № 3495







3. Цілісний звіт про діяльність організації обліку та аудиту виробничих записів на № 3495

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень)

3. Класифікація виробничих записів підприємства для цілей виступу обліку

5. Описання складних товарно-транспортних накладних на № 3495

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
1	Подвишляк Ю.В.		
2	Подвишляк Ю.В.		
3	Подвишляк Ю.В.		

7. Дата видачі завдання 10.09.2021

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Срок виконання етапів роботи	Прізвище
1	Складання робочого плану, визначення предмету, мети та завдань дослідження	Вересень 2021	Викон
2	Огляд літературних джерел, періодичних та наукових видань з теми дослідження	Вересень 2021	Викон
3	Робота над 1 розділом	Вересень 2021	Викон
4	Робота над 2 розділом	Вересень 2021	Викон
5	Робота над 3 розділом	Лютий 2022	Викон
6	Підготовка до публікації наукової статті та тез доповіді	Лютий 2022	Викон
7	Оформлення роботи згідно ДСТУ та методичних рекомендацій	Лютий 2022	Викон
8	Попередній захист роботи	Лютий 2022	Викон
9	Нормоконтроль	Лютий 2022	Викон
10	Підготовка остаточного варіанту роботи, автореферату, презентаційного матеріалу, доповіді	Травень 2022	Викон
11	Захист роботи	Травень 2022	Викон

Студент



С.С. Бабак

(підпис та прізвище)

Керівник роботи (проекту)



Ю.В. Подвишляк

(підпис та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер



Л.К. Ресурсов

(підпис та прізвище)

АНОТАЦІЯ

Бабак С.С. Формування системи організації обліку та аудиту виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів».

Кваліфікаційна робота для здобуття ступеня вищої освіти магістра за спеціальністю 071 – Облік і оподаткування, науковий керівник Ю.В. Подмешальська. Запорізький національний університет. Інженерний навчально-науковий інститут ім. Ю.М. Потебні. Кафедра обліку, аналізу, оподаткування та аудиту, 2021.

Розглянуто облікову категорію «виробничі запаси» та досліджено методологічні основи формування системи організації обліку та аудиту виробничих запасів. Розглянуто загальну характеристику АТ «Запорізький завод феросплавів» та досліджено формування системи організації обліку виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів»; виконано фінансовий аналіз АТ «Запорізький завод феросплавів». Проведено аудит виробничих запасів АТ «Запорізький завод феросплавів» та розроблено пропозиції щодо удосконалення організації обліку та аудиту операцій з виробничими запасами.

Ключові слова: ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ, БАЛАНС, АКТИВ, ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ, СИСТЕМА, АУДИТ, РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА, ПРОГРАМА АУДИТУ

ABSTRACT

Babak S. Arrangement System Formation of Accounting and Audit of Stocks at «Zaporizhzhia Ferroalloy Plant» JSC.

Qualification work for higher master's degree in specialty 071 – Accounting and taxation, supervisor Yu. Podmeshalska. Zaporizhzhya National University. Engineering Educational and Scientific Institute. Department of Accounting, Analysis, Taxation and Auditing, 2021.

The accounting category «inventories» is considered and the methodological bases of formation of the system of organization of accounting and audit of operations with production inventories are investigated. The general characteristics

of JSC «Zaporizhzhya Ferroalloy Plant» are considered and the formation of the system of organization of inventory accounting at JSC «Zaporizhzhya Ferroalloy Plant» is investigated; the financial analysis of JSC «Zaporizhzhya Ferroalloy Plant» was performed. An audit of production stocks of JSC «Zaporizhzhya Ferroalloy Plant» was conducted and proposals were developed to improve the organization of accounting and audit of operations with production stocks.

Keywords: INVENTORIES, BALANCE SHEET, ASSETS, ACCOUNTING ORGANIZATION, SYSTEM, AUDIT, AUDITOR'S WORKING DOCUMENTS, AUDIT PROGRAM

АННОТАЦІЯ

Бабак С.С. Формирование системы организации учета производственных запасов на АО «Запорожский завод ферросплавов».

Квалификационная работа для получения степени высшего образования магистра по специальности 071 – Учет и налогообложение, научный руководитель Ю.В. Подмешальская. Запорожский национальный университет. Инженерный учебно-научный институт ім. Ю.М. Потебні. Кафедра учета, анализа, налогообложения и аудита, 2021.

Рассмотрена учетная категория «производственные запасы» и исследованы методологические основы формирования системы организации учета и аудита производственных запасов. Рассмотрена общая характеристика АО «Запорожский завод ферросплавов» и исследовано формирование системы организации учета производственных запасов на АО «Запорожский завод ферросплавов»; выполнен финансовый анализ АО «Запорожский завод ферросплавов». Проведен аудит производственных запасов АО «Запорожский завод ферросплавов» и разработаны предложения по усовершенствованию организации учета и аудита операций с производственными запасами.

Ключевые слова: ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ, БАЛАНС, АКТИВ, ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА, СИСТЕМА, АУДИТ, РАБОЧИЕ ДОКУМЕНТЫ АУДИТОРА, ПРОГРАММА АУДИТА

ЗМІСТ

ВСТУП.....	7
1 ТЕОРЕТИЧНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	12
1.1 Нормативно-законодавча база з обліку виробничих запасів.....	12
1.2 Методика формування системи організації обліку виробничих запасів на підприємстві	18
1.3 Методика формування системи аудиту виробничих запасів на підприємстві.....	38
2 ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ НА АТ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ФЕРОСПЛАВІВ».....	51
2.1 Загальна характеристика АТ «Запорізький завод феросплавів»	51
2.2 Формування системи організації обліку виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів».....	55
2.3 Фінансовий аналіз на АТ «Запорізький завод феросплавів».....	69
3 ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА АТ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ФЕРОСПЛАВІВ».....	90
3.1 Аудит виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів».....	108
3.2 Удосконалення організації обліку виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів».....	119
3.3 Удосконалення організації аудиту виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів».....	132
ВИСНОВКИ.....	132
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	138
ДОДАТОК А. Фінансова звітність АТ «Запорізький завод феросплавів»...	143

ВСТУП

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

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

Організація бухгалтерського обліку виробничих запасів регламентована на законодавчо-нормативному рівні, має методологічне забезпечення, вже відпрацьовану технологію відображення операцій з виробничими запасами в бухгалтерському обліку, а також затверджені форми первинних документів, облікових реєстрів.

Суб'єкти господарювання можуть організовувати бухгалтерський облік відповідно до форми власності, видів підприємницької діяльності з урахуванням його ефективності. Але цього недостатньо для прийняття

ефективних управлінських рішень тому, що інформацію бухгалтерського обліку можуть використовувати тільки ті, хто має необхідні знання з бухгалтерського обліку та вміє користуватися необхідною інформацією. Це означає, що управлінський персонал потребує інформацію, яка узагальнює інформацію бухгалтерського обліку або інформацію, яку необхідно отримати саме для прийняття управлінських рішень при управлінні виробничими запасами. Із-за відсутності видів такої інформації й виникає проблема в забезпеченні управлінського персоналу корисною, достовірною, своєчасною та оперативною інформацією.

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

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

Крім наукових розробок з обліку та аудиту виробничих запасів, проблемні питання розглядаються у фаховим виданнях у формі консультацій, відповідей на питання практикуючих бухгалтерів і аудиторів. Але питання саме організації обліку та аудиту виробничих запасів для прийняття управлінських рішень при управлінні виробничими запасами розглядаються

в контексті висвітлення інших проблем з обліку та аудиту виробничих запасів.

Тому вибраний напрямок дослідження є актуальним та потребує доопрацювання.

Мета роботи – дослідити формування системи організації обліку та аудиту виробничих запасів та розробити пропозиції щодо їх удосконалення на АТ «Запорізький завод феросплавів».

Для цього у роботі сформовані та розв'язані наступні завдання:

- розглянути сутність виробничих запасів;
- дослідити методологічні засади формування системи організації обліку операцій з виробничими запасами;
- дослідити методологічні засади формування системи організації аудиту операцій з виробничими запасами;
- розглянути загальну характеристику АТ «Запорізький завод феросплавів»;
- вивчити формування системи організації обліку виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів»;
- виконати фінансовий аналіз АТ «Запорізький завод феросплавів»;
- провести аудит виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів»;
- розробити пропозиції щодо удосконалення організації обліку виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів»;
- розробити пропозиції щодо удосконалення організації аудиту виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів»;

Об'єктом дослідження є процес формування системи організації обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві.

Предметом дослідження є теоретико-методологічні основи формування системи організації обліку та аудиту виробничих запасів на підприємстві.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами. Робота виконана відповідно до науково-дослідної теми кафедри обліку, аналізу,

оподаткування та аудиту Інженерного навчально-наукового інституту Запорізького національного університету «Теоретико-методичні та практичні підходи щодо удосконалення обліку, аналізу, оподаткування та контролю в управлінні підприємством» (0120U105606). Автором запропоновано вдосконалення організації обліку та аудиту виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів».

Методи дослідження. Метод наукової абстракції, прийоми дедукції та індукції, аналіз і синтез, метод проектування. У процесі виконання роботи використано методи групування (типологічний та аналітичний), порівняння, балансовий метод, абсолютних, середніх та відносних величин, прийоми елімінування (для виявлення впливу певних факторів на динаміку окремих показників фінансової звітності), графічні методи.

Інформаційною базою роботи стали законодавчі та нормативні акти України, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів, періодична література, первинні документи та форми фінансової звітності АТ «Запорізький завод феросплавів».

Наукова новизна отриманих результатів полягає в:

- удосконаленні організації обліку шляхом розробки оперограми прийому виробничих запасів на склад, що дозволить оптимізувати документообіг;

- удосконаленні організації обліку шляхом розробки оперограми процедур надходження виробничих запасів та їх оприбуткування, що дозволить підвищити якість облікового процесу на підприємстві;

- удосконаленні документообігу шляхом розробки довідки про фактичні поставки виробничих запасів на певну дату, яка дозволить упорядкувати інформацію про надходження виробничих запасів по строкам поставки, по кількісним і якісним показникам виробничих запасів;

- удосконаленні документообігу шляхом розробки відомості узагальнення інформації про рух виробничих запасів за даними

бухгалтерського обліку, яка виконує контрольну функцію руху виробничих запасів;

- удосконаленні шляхом розробки форми документального забезпечення проведення аудиторської перевірки виробничих запасів.

Практичне значення отриманих результатів полягає у вирішенні актуальних проблем, пов'язаних з організацією бухгалтерського обліку виробничих запасів, забезпеченням управлінського персоналу достовірною, корисною, оперативною інформацією для прийняття саме обґрунтованих ефективних управлінських рішень. Впровадження пропозицій у діяльність АТ «Запорізький Завод Феросплавів» щодо удосконалення організації обліку та аудиту виробничих запасів дозволять підвищити ефективність обліку та аудиту виробничих запасів, контролю та використання облікової інформації для управління підприємством (довідка про впровадження № VI-I/712 від 06.12.2021 року).

Апробація результатів дослідження. Найважливіші положення та висновки магістерської роботи доповідалися на XXV науково-технічній конференції студентів, магістрантів, аспірантів, молодих вчених та викладачів (ЗНУ, м. Запоріжжя, 19-24 квітня 2021 р).

Публікації. За результатами дослідження опублікована наукова стаття: Бабак С.С., Подмешальська Ю.В. Облік та контроль виробничих запасів для прийняття управлінських рішень на промисловому підприємстві. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 22. С. 83–94.

Обсяг та структура магістерської роботи. Робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст магістерської роботи виконаний на 143 сторінках комп'ютерного тексту, в тому числі 4 рисунків, 53 таблиць. Робота містить 1 додаток. Список використаних джерел складається із 60 найменувань.

1 ТЕОРЕТИЧНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Нормативно-законодавча база з обліку виробничих запасів

Відповідно до п.4 НП(С)БО 9 «Запаси» [10] 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.

Виробничі запаси на підприємствах створюються та підтримуються з метою реалізації їхньої головної функції – забезпечення безперервного виробничого процесу. Виробничі запаси є частиною безперервного потоку господарських операцій, які характеризуються не тільки обсягом і структурою, але й ліквідністю.

Виробничі запаси це оборотні активи, а активи це те, що приносить користь підприємству. З іншого боку виробничі запаси це кошти, які б могли бути використані на інші потреби. Отже, виробничі запаси є багатогранною категорією, тому від якості та змісту інформації, яка формується в процесі ведення їх обліку залежать показники діяльності підприємства та рівень ефективності їх використання.

Первинною ланкою обліку будь-якого активу, в тому числі й виробничих запасів, є ідентифікація об'єкта. Запорука ефективного процесу ідентифікації виробничих запасів в складі активів це правильне розуміння сутності об'єкта та його класифікаційних особливостей, а також самої процедури ідентифікації. Здатність ідентифікувати актив є критерієм його визнання та зарахування на баланс з метою подальшого обліку [45].

В таблиці 1.1 наведено розкриття поняття «виробничі запаси» в літературних джерелах.

Таблиця 1.1 – Розкриття поняття «виробничі запаси» в літературних джерелах

№	Джерело	Визначення
1	2	3
1	Стелмащук А.М. [54]	Виробничі запаси (сировина, матеріали, паливо і т.д.) – це матеріальні активи, що перероблюються підприємством з метою виготовлення продукції, обслуговування виробництва та загально виробничих потреб. Відносяться до категорії оборотних засобів. Застарілі виробничі запаси слід виключати з цієї категорії, оскільки вони не можуть бути перероблені або реалізовані звичайним шляхом.
2	Ткаченко Н.М. [55]	Виробничі запаси – сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали.
3	Бутинець Ф.Ф. [16]	Виробничі запаси – придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві.
4	Рзаєва Т.Г. [52]	Виробничі запаси – сировина та різні матеріали, що придбані з метою обробки (переробки) для виробництва готової продукції.
5	Пушкар М.С. [51]	Виробничі запаси – це придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають переробці на підприємстві. До них відносяться: сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, матеріали, передані в переробку, запасні частини та інші.
6	Нестеренко Ж.К. [43]	Виробничі запаси розглядаються як предмети праці. Предмети праці – це те, на що спрямована праця людини, і становить матеріальну основу створюваного продукту. До предметів праці належать продукти, які є первинними і такими, що з'явилися внаслідок переробки.
7	Нашкерська Г.В. [42]	Виробничі запаси – сировина та матеріали, що утримуються підприємством для подальшої обробки з метою виробництва продукції, надання послуг та виконання робіт.

Продовження таблиці 1.1.

1	2	3
8	Кадуріна Л.О. [29]	Виробничі запаси – сировина, основні та допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб.
9	Грабовецький Б.Є. [23]	Виробничі запаси – сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали.
10	Грабова Н.М. [22]	Виробничі запаси – це матеріальні активи, що утримуються та переробляються підприємством для виробництва продукції.
11	Гладких Т.В. [21]	Виробничі запаси – це сировина, основні та допоміжні матеріали, що придбані або виготовлені на підприємстві і утримуються для подальшої обробки з метою виробництва продукції.
12	Голов С.Ф. [18]	Виробничі запаси – це сировина, основні та допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб.

За результатами аналізу сутності облікової категорії «виробничі запаси» та встановлено, що в усіх визначеннях зустрічається визначення матеріальної основи виробничих запасів – «матеріальні запаси», «актив», «матеріальні цінності», «сировина», «джерела появи – придбані або самостійно виготовлені», «їх призначення – для подальшої переробки на підприємстві».

В підручниках з бухгалтерського обліку поняття «виробничі запаси» розглядається як матеріальні запаси або матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб.

Важливою умовою правильної організації обліку виробничих запасів є їх відповідне групування. На різних підприємствах запаси можуть мати різне

призначення залежно від функції, яку вони виконують у процесі виробництва.

Для правильної організації обліку виробничих запасів важливе значення має їх науково обґрунтована класифікація. Класифікація запасів забезпечує виконання основних завдань обліку і контролю запасів, серед яких:

- забезпечення своєчасного документального оформлення руху запасів;
- контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням товарно-виробничих запасів та їх збереженням у місцях зберігання і на всіх стадіях обробки;
- забезпечення відповідності складських запасів нормативам;
- раціональна оцінка товарно-виробничих запасів;
- розрахунок фактичної собівартості витрачених матеріалів та їх залишків;
- відображення операцій з оприбуткування та витрачання запасів в системі бухгалтерського обліку тощо [16].

При організації обліку виробничих запасів в основу їх класифікації повинна бути покладена класифікації відповідно до стандартного Плану рахунків:

- 201 «Сировина й матеріали»;
- 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»;
- 203 «Паливо»;
- 204 «Тара, тарні матеріали»;
- 205 «Будівельні матеріали»;
- 206 «Матеріали, передані в переробку»;
- 207 «Запасні частини»;
- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»;
- 209 «Інші матеріали» [7].

При розробці робочого плану рахунків класифікацію виробничих запасів підприємству через галузеві особливості необхідно здійснювати саме

з урахуванням специфіки їх виробництва. На рисунку 1.1 наведена класифікація виробничих запасів яка може бути використана при розробці робочого Плану рахунків, незалежно від галузі [51].

При та веденні бухгалтерського обліку виробничих запасів необхідно користуватись законодавчими та нормативними документами (таблиця 1.2).

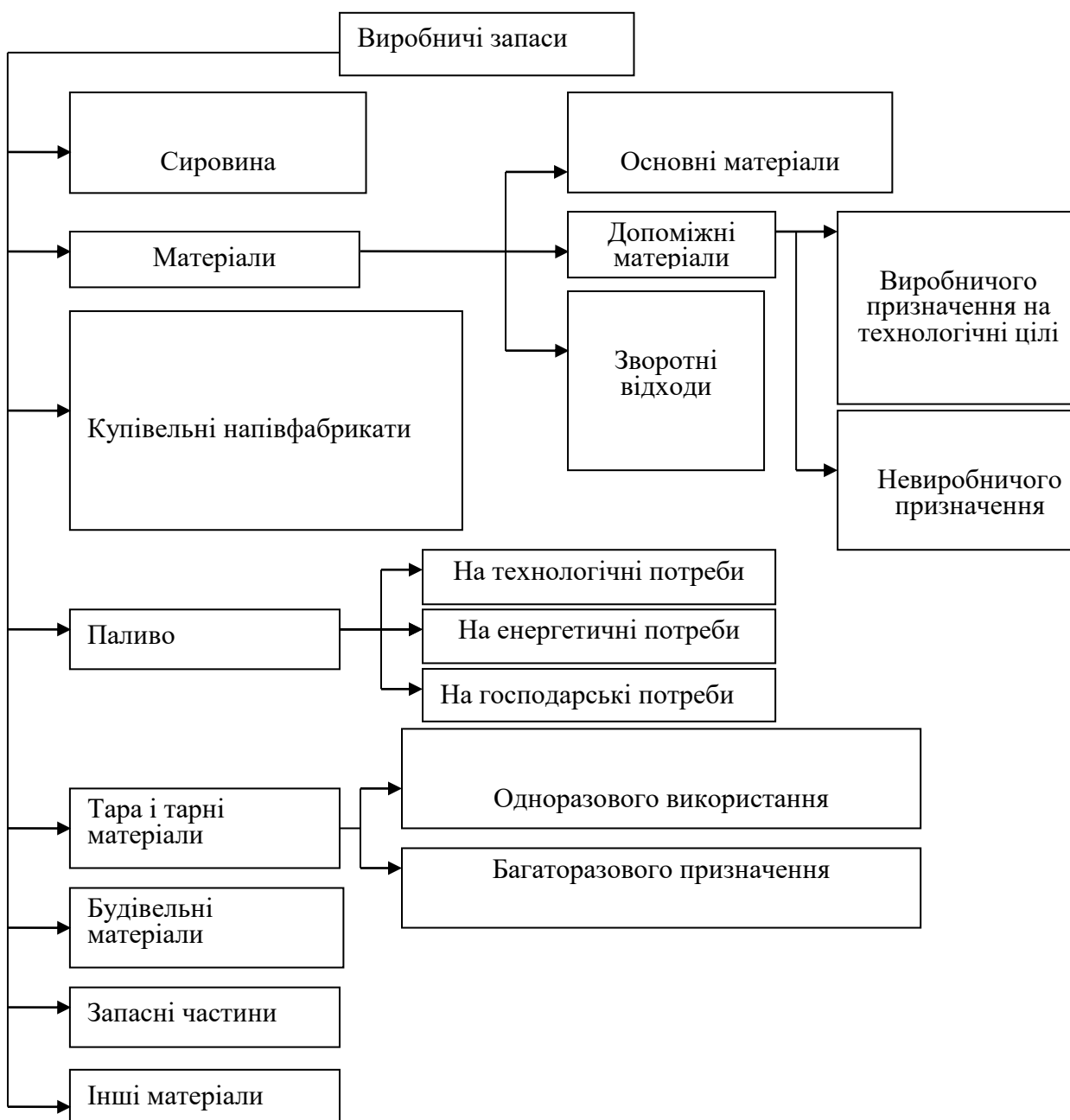


Рисунок 1.1 – Класифікація виробничих запасів підприємства для цілей ведення обліку

Таблиця 1.2 – Нормативні документи, які регулюють порядок ведення обліку виробничих запасів

№	Назва нормативного документу	Ким і коли затверджений	Коротка характеристика змісту нормативного документу
1	2	3	4
1	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5]	№3332-VI від 12.05.2015, ВВР, 1999, №45	Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності в Україні.
2	Податковий кодекс України [1]	№4279-VI від 22.12.2015	Визначає порядок оподаткування прибутку підприємств
3	Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [10]	Наказ Міністерства фінансів України №1591 від 09.12.1999	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виробничі запаси та їх розкриття у фінансовій звітності.
4	Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [9]	Наказ Міністерства фінансів України від 31 травня 1999 р. №664	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та їх розкриття у фінансовій звітності.
5	План рахунків бухгалтерського обліку та інструкції про його застосування [7]	Наказ Міністерства фінансів України №1591 від 09.12.1999	Визначає основні рахунки та субрахунки обліку виробничих запасів.
6	Положення «Про інвентаризації активів та зобов'язань» [3]	Наказ Міністерства фінансів України №879 від 02.09.2014	Визначає порядок проведення інвентаризації виробничих запасів, та основні вимоги, щодо оформлення результатів інвентаризації.
7	Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових первинних документів з обліку сировини і матеріалів» [6]	Наказ Міністерства статистики України №352 від 29.12.95р.	Визначає перелік та форму типових первинних документів, які можуть використовуватися підприємствами при обліку сировини та матеріалів.
8	Методичні рекомендації про застосування регістрів обліку [6]	Наказ Міністерства фінансів №356 від 29.12.2000р.	Надає методичні рекомендації про застосування регістрів обліку з обліку виробничих запасів.

В НП(С)БО 9 «Запаси» дається класифікація запасів, на які розповсюджуються його норми. В стандарті обумовлено визнання та первісна оцінка запасів, оцінка вибуття запасів, оцінка запасів на дату

складання балансу. Окремим розділом визначено розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності.

Порівняльний аналіз НП(С)БО та МСФЗ показав, що в цілому методичний підхід до бухгалтерського обліку виробничих запасів за міжнародними та національними стандартами майже уніфікований. Однією із суттєвих відмінностей між стандартами є обмеження сфери їх застосування. Так, МСФЗ використовуються всіма підприємствами, організаціями та установами незалежно від форми власності та способу утворення. Відповідно до НП(С)БО його вимоги не поширюються на ведення бухгалтерського обліку бюджетними установами, що є обґрунтовано доцільним, оскільки це впливає з особливостей системи бухгалтерського обліку бюджетних установ, порядку їх функціонування та мети діяльності [16].

1.2 Методика формування системи організації обліку виробничих запасів на підприємстві

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

Організація бухгалтерського обліку виробничих запасів регламентована на законодавчо-нормативному рівні, має методологічне забезпечення, вже відпрацьовану технологію відображення операцій з

виробничими запасами в бухгалтерському обліку, а також затверджені форми первинних документів, облікових реєстрів [34].

Запорукою ефективного функціонування будь-якої штучної системи, якою є система бухгалтерського обліку, є її раціональна організація, що забезпечує виконання поставлених перед системою бухгалтерського обліку завдань. Два основні елементи організації системи бухгалтерського обліку:

- 1) організація праці облікового персоналу;
- 2) організація облікового процесу, що включає організацію ведення обліку та складання звітності.

Обов'язковою умовою ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку є розробка та затвердження Положення про підрозділ.

Суб'єкти господарювання можуть організувати бухгалтерський облік відповідно до форми власності, видів підприємницької діяльності з урахуванням його ефективності. Але цього недостатньо для прийняття ефективних управлінських рішень тому, що інформацію бухгалтерського обліку можуть використовувати тільки ті, хто має необхідні знання з бухгалтерського обліку та вміє користуватися необхідною інформацією.

Розробка посадових інструкцій є наступним обов'язковим елементом організації праці бухгалтерської служби. Сучасні дослідження з організації праці дають можливість стверджувати, що в змісті посадових інструкцій, окрім стандартних розділів, таких як загальні положення, функціональні обов'язки, права, відповідальність, кваліфікаційні вимоги, умови праці, враховуючи сучасні умови й завдання організації праці, обов'язковим є розділ відносини з іншими працівниками [42].

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (розділ III «Організація та ведення бухгалтерського обліку») як право підприємства проголошується самостійне встановлення:

- облікової політики, одночасно із визначенням форми організації бухгалтерського обліку;

- системи управлінського обліку, звітності і контролю господарських операцій;

- правил документообігу і технології обробки облікової інформації, додаткової системи рахунків і реєстрів аналітичного обліку [5].

Управлінський персонал потребує інформацію, яка узагальнює інформацію бухгалтерського обліку або інформацію, яку необхідно отримати саме для прийняття управлінських рішень при управлінні виробничими запасами. Із-за відсутності видів такої інформації й виникає проблема в забезпеченні управлінського персоналу корисною, достовірною, своєчасною та оперативною інформацією. Для вирішення такої актуальної проблеми у статті запропоновані пропозиції щодо організації бухгалтерського обліку виробничих запасів саме для прийняття ефективних управлінських рішень.

Оскільки, організація облікового процесу включає організацію ведення бухгалтерського обліку та складання і подання звітності, вважаємо за доцільне закріпити особливості процесу документування та методичні аспекти ведення обліку двома різними внутрішніми регламентами:

- 1) Положенням про документування та документообіг;
- 2) Розпорядчим документом про облікову політику.

Порядок руху документів на підприємстві повинен бути закріплений у внутрішньому регламенті – Положенні про документування та документообіг, додатком до якого буде графік документообігу. В структурі цього положення слід виділити такі розділи:

1. Загальні положення.
2. Первинні документи.
3. Регістри.
4. Організація документообігу.
5. Організація зберігання документів.

Основним внутрішнім регламентом, що забезпечує формування облікової політики на підприємстві є Розпорядчий документ про облікову політику.

Облікова політика підприємства – це система способів і прийомів організації та ведення обліку на конкретному підприємстві, яка закріплена на невизначений термін відповідним внутрішнім розпорядчим документом [34]. У розпорядчому документі про облікову політику повинні міститися відомості щодо обраних підприємством елементів облікової політики, альтернативні варіанти яких представлено у чинному законодавстві. Це дає змогу вести бухгалтерський облік і складати фінансову звітність за єдиними принципами і, таким чином, забезпечувати порівнянність облікової інформації.

Виробничі запаси на підприємствах створюються та підтримуються з метою реалізації їхньої головної функції – забезпечення безперервного виробничого процесу. Виробничі запаси є частиною безперервного потоку господарських операцій, які характеризуються не тільки обсягом і структурою, але й ліквідністю.

Виробничі запаси це оборотні активи, а активи це те, що приносить користь підприємству. З іншого боку виробничі запаси це кошти, які б могли бути використані на інші потреби. Отже, виробничі запаси є багатогранною категорією, тому від якості та змісту інформації, яка формується в процесі ведення їх обліку залежать показники діяльності підприємства та рівень ефективності їх використання.

Первинною ланкою обліку будь-якого активу, в тому числі й виробничих запасів, є ідентифікація об'єкта. Запорука ефективного процесу ідентифікації виробничих запасів в складі активів це правильне розуміння сутності об'єкта та його класифікаційних особливостей, а також самої процедури ідентифікації. Здатність ідентифікувати актив є критерієм його визнання та зарахування на баланс з метою подальшого обліку [45].

Формування облікової політики щодо виробничих запасів на підприємствах здійснюється на підставі Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів та Методичних рекомендацій щодо облікової

політики підприємства. Таким чином, Положення про підрозділ, Положення про документування та документообіг та Розпорядчий документ про облікову політику є основними внутрішніми регламентами.

Таблиця 1.3 – Елементи облікової політики щодо виробничих запасів

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти	Коментар
Одиниця обліку запасів	– найменування; – однорідна група (вид)	Формуючи облікову політику підприємства відповідно до обраної стратегії, варто відмітити, що для досягнення стратегії «максимізації прибутку» підприємству варто обрати елементи облікової політики, що забезпечують «мінімізацію» витрат: метод обліку транспортно-заготівельних витрат за методом середнього відсотка; метод оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю; якщо на підприємстві значна частина запасів зберігається на складах – одиницею обліку запасів доцільно обрати їх найменування.
Метод обліку транспортно-заготівельних витрат	– шляхом, прямого списання транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості одиниці запасів, що придбаваються (за можливості точного розподілу (віднесення); – за середнім відсотком (при узагальненні суми транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку з подальшим їх розподілом)	
Методи оцінки вибуття	– ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; – середньозваженої собівартості; – собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); – нормативних витрат; – ціни продажу	Вартісно-орієнтоване управління передбачає включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості запасів, а також вибір методу оцінки вибуття запасів, що забезпечить «найвищу» суму витрат підприємства. Для різних підприємств цей спосіб може бути різним (крім середньозваженої собівартості) та може бути визначеним у результаті додаткових розрахунків
База розподілу транспортно-заготівельних витрат, що прямо включаються до первісної вартості запасів	за кількісним критерієм: – вага; – об'єм; – кількість місць; – одиниць; за вартісним критерієм: – ціна одиниці запасів	
Періодичність визначення собівартості одиниці запасів	Самостійно встановлюється підприємством – постійна та періодична системи	
Призначення та умови використання запасів	Самостійно встановлюється підприємством	

Розробка даних регламентів повинна здійснюватися на високому методичному рівні, особами, які мають спеціальні знання та обізнані із специфікою діяльності підприємства [34].

Організація обліку виробничих запасів, відповідно як і весь процес організації обліку складається з певних етапів, які визначають послідовність виконання певних процедур. Для визначення цих етапів нами проведені дослідження, аналіз етапів організації обліку, які розглядаються провідними вченими. Узагальнені результати дослідження наведені в таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Етапи організації обліку виробничих запасів

Автор	Етапи організації обліку
Бутинець Ф.Ф. [16]	<p>Методичний – вибір елементів методу бухгалтерського обліку</p> <p>Технічний – визначення форми обліку, способу обробки облікових даних, форм облікових реєстрів, порядку здійснення записів у реєстрах і переносу даних у форми звітності.</p> <p>Організаційний – організація роботи облікового апарату.</p> <p>Налагодження системи адміністративного управління.</p>
Кулік В.А. [34]	<p>Первинний – виявлення інформаційних даних стосовно об’єктів облік.</p> <p>Поточний – реєстрація інформації у системі рахунків, облікових реєстрах, групування та перегрупування інформаційних даних.</p> <p>Підсумковий – узагальнення інформаційних даних поточного обліку у вигляді відповідних форм звітності, передача результативних даних зовнішнім та внутрішнім користувачам, зберігання інформаційних даних первинного, поточного, підсумкового обліку.</p>
Гаценко О.П. [20]	<p>Методологічний – метод бухгалтерського обліку.</p> <p>Технічний – способи обробки облікової інформації, ефективність яких визначають сучасні інформаційні технології.</p> <p>Управлінський – система адміністративного управління процесами ведення обліку та підготовки звітних форм.</p> <p>Методологічний – концептуальні основи, принципи, стандарти бухгалтерського обліку, відповідно чинного законодавства.</p> <p>Методичний – рекомендації, інструкції, положення про організацію обліку або окремих операцій.</p> <p>Організаційний – організація роботи облікового апарату.</p>

Звісно, це не повний перелік рекомендованих етапів організації бухгалтерського обліку виробничих запасів, але найбільш поширений, який однозначно показує різні підходи до розподілу організації бухгалтерського обліку на етапи та зміст кожного з них. Питання залишається дискусійним, потребує подальших досліджень для однозначного визначення етапів обліку.

Слід зазначити, що методологічний етап розглядається на рівні державного забезпечення організації обліку, саме тому, вважаємо, що для

організації обліку виробничих запасів суб'єктами господарювання, немає потреби в його виділенні в окремий етап.

Методологічне забезпечення організації обліку встановлюється державою, професійними організаціями бухгалтерського обліку, і включає концептуальні основи організації обліку. Елементами концептуальної основи є: мета організації обліку, якісні характеристики інформації, принципи оцінок, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, методичні рекомендації. відповідно до яких суб'єкти господарювання здійснюють організацію обліку на підприємстві.

За результатами досліджень виявлено, що автори по різному називають один із етапів: технічний або технологічний. На думку авторів, слід використовувати категорію «технологічний», виходячи з того, що бухгалтерський облік, як наука, вже має однозначні трактування, розглядає саме технологію обліку, а не техніку обліку.

Відповідно, на нашу думку, доцільно розглядати організацію обліку виробничих запасів суб'єктами господарювання без виділення методологічного етапу та використовувати термін «технологія обліку» та визначити наступні етапи організації обліку виробничих запасів суб'єктами господарювання, та їх зміст (таблиця 1.5).

Таблиця 1.5 – Загальні етапи організації обліку виробничих запасів

Етапи	Завдання
Методичний	- розробка, впровадження положень, наказів, методичних рекомендацій, інструкцій, щодо організації бухгалтерського обліку в цілому та за окремими об'єктами обліку
Технологічний	- розробка робочого плану рахунків, форм первинних документів облікових реєстрів, графіків документообігу, руху інформації первинних документів, визначення контрольних функцій, аналіз інформації на її достовірність та корисність
Організаційний	- організація роботи облікового апарату та його забезпечення

Первинний облік – це початковий етап облікового процесу. Первинний облік як початкова стадія облікового процесу генерує достовірну оперативну інформацію, а також виступає інтегративною ланкою між безпосередньо

господарською діяльністю суб'єкта господарювання та його системою управління.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [5] підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Первинні облікові документи можуть складатися у паперовій або в електронній формах.

Одним із основних завдань обліку суб'єктів господарювання є забезпечення зовнішніх та внутрішніх користувачів достовірною, корисною, своєчасною інформацією. До внутрішніх користувачів в першу чергу слід віднести управлінський персонал. Саме від ефективних управлінських рішень залежить ефективність підприємницької діяльності, а ефективність управлінських рішень залежить від необхідної для цього інформації, основним джерелом якої є бухгалтерський облік. Інформація бухгалтерського обліку використовується управлінським персоналом для аналізу фінансового стану, ефективності підприємницької діяльності, а також для обґрунтування прийняття управлінських рішень [34].

Процедури організації документування господарських операцій щодо руху виробничих запасів включають у себе такі:

- 1) визначення переліку форм первинних документів, необхідних для здійснення документування господарських операцій із виробничими запасами;

- 2) розробка та затвердження власних форм первинних документів з обліку руху виробничих запасів для внутрішньогосподарського використання, що не затверджені державними органами, але, на думку підприємства, необхідні для забезпечення вірогідності обліку;

- 3) розробка та затвердження Робочих інструкцій до первинних документів, які включають детальний перелік операцій, які здійснюються в

процесі складання документа, та визначення відповідальних осіб за виконання цих операцій та підписання документів;

4) розробка та затвердження Графіку документообігу. Ця процедура є обов'язковою складовою частиною системи організації обліку на підприємстві, визначеної Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

5) розробка та затвердження порядку подання первинних документів для бухгалтерської обробки [20].

Сприйняття та вимірювання можливі лише тоді, коли об'єкти обліку конкретизовані у вигляді облікових номенклатур. Тому першим об'єктом організації первинного обліку виробничих запасів є облікова номенклатура.

Поточний облік виробничих запасів (реєстрація даних первинного обліку в системі рахунків — в облікових реєстрах) — другий етап облікового процесу. Під поточним обліком розуміють обробку, реєстрацію та запис даних первинного обліку, тобто носіїв інформації, в облікові реєстри, групування та їх перегрупування з метою отримати потрібну результатну інформацію.

Підсумковий етап облікового процесу іноді називають балансовим узагальненням (звітністю). Це заключний етап облікового процесу, який можна охарактеризувати як упорядковану сукупність операцій з формування показників, що відображують результати виробничої та господарської діяльності підприємства за певний період.

Організація підсумкового обліку виробничих запасів залежить від якості організації первинного та поточного обліку. Формування підсумкових показників, складання звітних форм — це досить трудомісткий процес. Слід мати на увазі, що він відбувається за відносно короткий період. За цей час треба підготувати кілька складних показників, заповнити різні звітні форми, підготувати аналітичні висновки, пояснення тощо.

Підсумковий облік виробничих запасів як етап облікового процесу визначає об'єкти, які мають бути організовані: номенклатуру, носії номенклатури, рух носіїв та забезпечення обліку [16].

Для того щоб визначити перелік облікових номенклатур з обліку виробничих запасів складають перелік усіх об'єктів, які мають бути зафіксовані в первинних документах (таблиці 1.6).

Таблиця 1.6 – Перелік облікових номенклатур з обліку виробничих запасів

Характеристика даних для обліку	Використання облікових даних	У вираженні		У яких носіях інформації з'являються вперше	Примітки
		натуральному	вартісному		
Надходження матеріалів на склад:	Для обліку наявності та руху, контролю своєчасного надходження та розрахунків			Товарно-транспортна накладна, прибутковий ордер	
назва		+	–		
кількість		+	–		
ціна		+	–		
сума		–	+		
від кого надійшли		–	+		
постачальник		–	+		
Видача матеріалів:	Те саме			Вимога, забірні листи, лімітно-забірні картки, накладні на відпуск матеріалів на сторону	

Для поліпшення організації руху носіїв облікової інформації його (рух) розподіляють на стадії. Найбільш поширеним є графічний метод організації руху носіїв інформації. У всіх випадках для організації руху носіїв облікової інформації доцільно застосовувати графіки табличної форми. Побудова і структура графіків залежать від їх виду. Такі графіки називають оперограмами, або документограмами (таблиця 1.7).

Для організації документообігу в цілому на підприємстві розробляють графіки, де за кожним носієм облікової інформації (документом) показують увесь шлях їх руху (таблиця 1.8).

Раціональна організація документообігу забезпечує вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів [21].

Таблиця 1.7 – Оперограма (документограма) вимоги на одержання матеріалів зі складу

Вид роботи	Виконавці			
	Комісія з прийняття об'єктів основних засобів	Керівник підприємства	Бухгалтерія підприємства	Постачальник
1 Виписування вимоги	●			
2 Видача дозволу на відпуск	●			
3 Відпуск матеріалів (відпускання, реєстрація у картці, визначення ціни, записування у картку, номер запису у вимозі)		●	●	●
4 Приймання вимог, перевірка їх			●	
5 Групування та підготовка до передавання на обчислювальний центр			●	
6 Таксування, підсумовування			●	
7 Облік руху матеріалів			●	

Від правильності документального оформлення операцій з надходження запасів залежить правильність віднесення їх вартості на витрати діяльності, а також реальність оцінки незавершеного виробництва та його відображення у звітності.

Таблиця 1.8 – Схема руху накладної на переміщення матеріалів на підприємстві

№	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	2	3	4	5	6
1	Заповнення реквізитів (назва матеріалів, номенклатурний номер, облікова ціна тощо)	За день до передачі	Склад, який передає	Завідувач складу	30
2	Відпуск матеріалів зі складу	Те саме	Те саме	Те саме	—
3	Облік відпуску матеріалів у картці	У день відпуску	«	«	10
4	Запис накладної у реєстр	Те саме	«	«	10
5	Отримання матеріалів на склад	У день одержання	Склад, який одержує	«	—
6	Оприбуткування матеріалів	У день одержання	Те саме	Завідуючий складом	10
7	Облік матеріалів у картці	Те саме	«	Те саме	10
8	Запис накладної до реєстру	«	«	«	10

Основні первинні документи, якими оформлюють операції щодо надходження та відпуску виробничих запасів представлені в таблиці 1.9 [23].

Таблиця 1.9 – Первинні документи з обліку виробничих запасів виробничих запасів

№	Назва та форма документа	Призначення документа
1	2	3
I. Документи з надходження та оприбуткування запасів		
1	Товарно-транспортна накладна (ф. №1 – ТН)	Комбінований документ, що складається з трьох самостійних розділів: відомості про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи, інша інформація
2	Рахунок-фактура (ф.№63)	Розрахунковий документ, що виписується постачальником на ім'я покупця на кожен партію відвантажених запасів
3	Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф. №М-20)	Документ є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей, для оприбуткування їх підприємством-одержувачем і для дозволу на вивіз із території підприємства постачальника

Продовження таблиці 1.9

1	2	3
4	Акт закупки товарно-матеріальних цінностей	Застосовується при закупівлі запасів підзвітними особами підприємства
5	Журнал обліку вантажів, що надійшли	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів та оприбуткуванням їх на склад підприємства
6	Прибутковий ордер (ф. №М-4)	Застосовуються для обліку матеріалів, що надходять на підприємство від постачальників або з переробки
7	Акт про приймання матеріалів (ф. №М-7)	Документ складається у випадках розбіжностей за кількістю і якістю виробничих запасів, що надійшли, із даними супровідних документів (пред'явлених до оплати) і є підставою для пред'явлення претензій постачальнику й оприбуткування виробничих запасів, що надійшли. Застосовується також у разі приймання запасів, що надійшли без документів
II. Документи складського обліку запасів		
8	Картка складського обліку матеріалів (ф. №М-12)	Застосовується для оперативного обліку руху запасів по складу (коморі)
9	Матеріальний ярлик (ф. №М-16)	Застосовується для характеристики матеріалів кожного номенклатурного номера за місцем зберігання, слугує для матеріальних цінностей паспортом
10	Регістр прийняття – здачі документів (ф. №М-13)	Використовується для реєстрації прибуткових і видаткових документів, які здаються до бухгалтерії
11	Відомість обліку залишків матеріалів на складі (ф. №М-14)	Використовується для контролю взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку
12	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу (ф. №М-18)	Складається завскладом (комірником) у разі виявлення відхилень фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм
13	Матеріальний звіт (ф. №М-19)	Складається матеріально відповідальною особою і передається в бухгалтерію; відображає рух запасів на складі за певний період
III. Документи з відпуску (списання), вибуття запасів		
14	Лімітно-забірна картка (ф. №М-8)	Для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць
15	Лімітно-забірна картка (ф. №М-9)	Для чотириразового відпуску лімітованих матеріалів, що зараховуються на один вид витрат (замовлення) на один місяць
16	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф. №М-10)	Для відпуску матеріалів, потреба в яких виникає періодично, заміни матеріалів, а також для додаткового (понадлімітного) відпуску матеріалів
17	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. №М-11)	Для відпуску матеріалів усередині підприємства, включаючи відпуск господарствам свого підприємства, розташованим за межами його території

На рисунку 1.2 наведено організацію аналітичного обліку виробничих запасів на промисловому підприємстві.

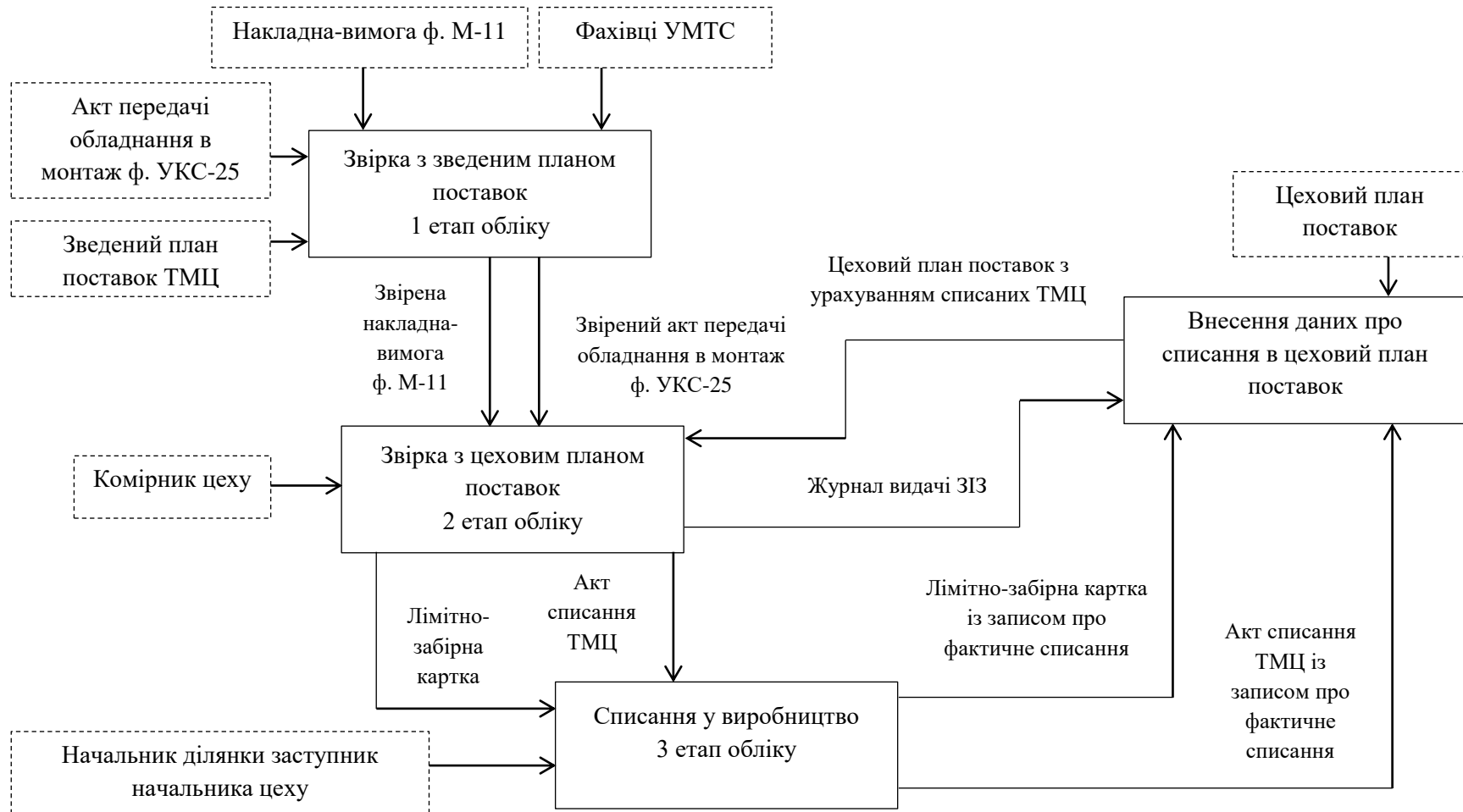


Рисунок 1.2 – Організація аналітичного обліку виробничих запасів на промисловому підприємстві

Джерело: розроблено автором

Для одержання деталізованої інформації, необхідної для управління запасами за окремими видами і процесами, організується аналітичний облік. З цією метою до окремих рахунків синтетичного обліку та субрахунків відкриваються рахунки аналітичного обліку [29].

Аналітичний облік запасів дозволяє визначити їх обсяг в цілому і за кожним видом окремо. Аналітичний облік виробничих запасів ведеться за місцями зберігання та однорідними групами (механічна група, електрична група тощо), у розрізі МВО. Аналітичний облік виробничих запасів ведеться на складах за допомогою карток складського обліку, які розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури – цінника.

Оцінка виробничих запасів на підприємстві, враховуючи вимоги НП(С)БО 9 «Запаси», здійснюється на трьох етапах їх руху: при надходженні запасів; при вибутті запасів; на дату складання балансу. Згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» придбані або вироблені виробничі запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю (таблиці 1.10) [10].

Таблиця 1.10 – Шляхи надходження запасів та структура первісної оцінки

№	Джерело надходження	Витрати, які входять до первісної вартості
1	2	3
1	Придбаних за плату	<p>Це їх собівартість, яка складається з таких фактичних витрат: п.9 НП(С)БО 9 «Запаси»:</p> <ul style="list-style-type: none"> - суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; - суми ввізного мита; - суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; - транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів); - інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях. <p>Якщо на момент оприбуткування запасів неможливо визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть бути</p>

Продовження таблиці 1.10

1	2	3
		оцінені та відображені за справедливою вартістю з наступним коригуванням до первісної вартості
2	Безоплатно отриманих	Визнається їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 9 НП(С)БО 9
3	Внесених до статутного капіталу	Визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 9 НП(С)БО 9
4	Виготовлених власними силами на підприємстві	Визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за НП(С)БО 16 «Витрати»
5	Отриманих в обмін на подібні запаси	Дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою та справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду
6	Придбаних в обмін на неподібні запаси	Визнається справедлива вартість отриманих запасів

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, у якому вони були здійснені (установлені):

- понаднормативні втрати і недостачі запасів;
- відсотки за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати.

В таблиці 1.11 наведено характеристика методів оцінки виробничих запасів при їх вибутті згідно НП(С)БО 9 «Запаси»

Таблиця 1.11 – Методи оцінки виробничих запасів при їх вибутті згідно НП(С)БО 9 «Запаси»

Метод оцінки запасів	Характеристика методу
1	2
Ідентифікована собівартість	Передбачає особливе маркування кожної одиниці запасів, що дозволяє в будь-який момент часу визначити вартість, а також встановити дату витрачання кожної одиниці запасу певного виду, собівартість витраченого запасу та вартість запасів, що залишилися
Середньозважена собівартість	Проводиться за кожною одиницею запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця та вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й одержаних протягом звітного місяця (п. 18 НП(С)БО 9)

Продовження таблиці 1.11

1	2
ФІФО	Базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, в якій вони надходили на підприємство, тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів (п. 19 НП(С)БО 9)
Нормативні затрати	Полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норм витрат та ціни у нормативній базі повинні регулярно перевірятися і переглядатися (п. 21 НП(С)БО 9)
Ціни продаж	Базується на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотку торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані) підприємства, що мають значну та змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари

Вибір методу оцінки є елементом облікової політики підприємства та не підлягає змінам без вагомих підстав. Постійне застосування підприємством обраної облікової політики забезпечується завдяки дії принципу послідовності.

Згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» з метою збереження об'єктивності оцінки виробничих 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 виробничих запасів не завжди співпадає з чистою вартістю їх реалізації. При цьому можливі дві ситуації:

- 1) первісна вартість запасів перевищує чисту вартість реалізації;
- 2) 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 [43].

Сума часткового списання вартості запасів до чистої вартості реалізації визнається витратами того періоду, в якому була здійснена їх переоцінка (стаття «Інші операційні витрати» ф. №2 «Звіт про фінансові результати»). Слід звернути увагу на те, що чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на організацію виробництва та збуту.

Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках.

Синтетичний облік виробничих запасів ведеться на рахунку 20 «Виробничі запаси» – це активний, балансовий рахунок, призначений для обліку господарських засобів. Синтетичний рахунок 20 «Виробничі запаси» призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

За дебетом рахунку 20 «Виробничі запаси» відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо [7].

Характеристика субрахунків до рахунку 20 «Виробничі запаси» представлені у таблиці 1.12.

Таблиця 1.12 – Характеристика субрахунків до рахунку 20 «Виробничі запаси» [2]

№суб-рахунку	Назва субрахунку	Характеристика
1	2	3
201	Сировина й матеріали	Обліковують сировину та основні матеріали, призначені для виготовлення продукції, господарських потреб, додаткового обладнання вагонів, барж, суден тощо.
202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	Напівфабрикати, конструкції та вироби, придбані для комплектування продукції, що випускається.

Продовження таблиці 1.12

1	2	3
203	Паливо	Нафтопродукти (бензин, дизельне паливо, мастильні матеріали тощо), тверде паливо (вугілля, торф, дрова), газ, призначені для експлуатації транспортних засобів, технологічних потреб виробництва, вироблення енергії, опалення будівель тощо.
204	Тара й тарні матеріали	Тара з дерева, картону, металу, пластмаси, мішки, тарні матеріали і деталі, призначені для виготовлення та ремонту тари (деталі для зборки ящиків, бочкова клепка, залізо обручне, фольга та ін.). Інвентарну тару обліковують у складі основних засобів.
205	Будівельні матеріали	Будівельні матеріали, які використовуються на виконання будівельних і монтажних робіт, виготовлення будівельних конструкцій і деталей, оздоблювальні роботи, силікатні матеріали, лісові матеріали, будівельний метал, металовироби, електротехнічні матеріали, вироби хімічної промисловості та інші матеріали.
206	Матеріали, передані в переробку	Сировина, продукція і матеріали, які передані для переробки на сторону з наступним включенням в собівартість одержаних з них виробів.
207	Запасні частини	Куплені та виготовлені у своєму господарстві запасні частини, деталі, вузли, агрегати, призначені для ремонтів і технічних доглядів тракторів, комбайнів, автомобілів, сільськогосподарської та іншої техніки.
208	Матеріали сільськогосподарського призначення	Мінеральні добрива, біопрепарати, медикаменти і хімікати, які використовуються для боротьби з шкідниками сільськогосподарських культур та хворобами тварин. Біопрепарати, медикаменти і хімікати обліковують в бухгалтерії в грошовому вираженні.
209	Інші матеріали	Матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів (металобрухт, утиль), зношені шини, бланки суворого обліку, відходи виробництва тощо.

Основні бухгалтерські проводки, що відображають надходження виробничих запасів, наведені нижче (таблиця 1.13).

Таблиця 1.13 – Відображення в обліку операцій по надходженню виробничих запасів

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	Оприбутковано виробничі запаси, що надійшли від постачальника	20	631
3	Оприбутковано запаси, придбані підзвітною особою за грошові кошти	20	372
4	Оприбутковано виробничі запаси (або повернені з виробництва) виготовлені власними силами	20	23

Продовження таблиці 1.13

1	2	3	4
5	Оприбутковано виробничі запаси як внесок до статутного капіталу	20	401
6	Оприбутковано безоплатно одержані виробничі запаси	20	719
7	Виявлено лишки запасів в результаті інвентаризації. Оприбутковано запаси, раніше не обліковані на балансі	20	719

Відображення в обліку операцій по списанню виробничих запасів наведено за допомогою таблиці 1.14.

Таблиця 1.14 – Відображення в обліку операцій по списанню виробничих запасів

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1	Відпущено зі складу виробничі запаси для виробництва продукції	23	20
2	Використано запаси для адміністративних потреб (списання канцтоварів, матеріалів на ремонт офісу)	92	20
3	Списано запаси для забезпечення витрат зі збуту продукції	93	20
4	Списано запаси на утримання об'єктів житлово-комунального господарства, соціально-культурного призначення	94	20
5	Відпущено зі складу виробничі запаси для капітального будівництва власними силами	15	20
6	Списано облікову вартість реалізованих виробничих запасів	943	20
7	Відображено суму недостачі виробничих запасів у складі витрат звітнього періоду	947	20
8	Відображено на позабалансовому рахунку суми недостачі	072	—
9	Відображена сума, що підлягає відшкодуванню винною особою (після встановлення такої особи)	375	746
10	Списано з позабалансового рахунку суму недостачі	—	072
11	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	746	641
12	Отримано суму відшкодування втрат	301	375
13	Передано запаси в обмін на акції акціонерного товариства	14	20
14	Скориговано податковий кредит з ПДВ (оскільки запаси не будуть продані, підприємство втратило права на податковий кредит, який було відображено в момент оприбуткування)	949	641
15	Відображено різницю між вартістю запасів і справедливою вартістю інвестицій (в обмін на запаси були отримані акції)	14	746
16	Безоплатно передано запаси іншому підприємству	949	20

Запаси можуть бути списані з балансу з відображенням їх в складі витрат у Звіті про фінансові результати, в результаті того, що вони не відповідають визначенню активу (не є джерелом майбутньої економічної вигоди) [11].

У Відомості 5.1 відображають інформацію про аналітичний облік запасів (рахунок 20 або 22) за їх групами (видами). В Балансі запаси відображаються за найменшою з двох вартостей, а саме: в другому розділі «Оборотні активи», рядок 1100 [46].

1.3 Методика аудиту виробничих запасів на підприємстві

Важливе значення для ефективного управління виробничими запасами має контроль фактів і господарських операцій з виробничими запасами, обґрунтування прийнятих управлінських рішень. Аудит – це саме той вид контролю, який доступний всім суб'єктам господарювання. Суб'єкти господарювання можуть скористатися послугами зовнішнього аудиту або впровадити внутрішній аудит.

Проведення аудиту виробничих запасів починається з планування, при цьому важливе значення має визначення мети та завдань аудиторської перевірки, які узагальнені в таблиці 1.15.

Таблиця 1.15 – Мета та завдання аудиторської перевірки виробничих запасів

Автор	Мета та завдання аудиторської перевірки виробничих запасів
1	2
Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. [33]	Метою аудиту виробничих запасів визначають виходячи з вимог чинного законодавства: – є висловлення думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків виробничих запасів на підприємстві у всіх суттєвих моментах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам
Іванова Н.А., Ролінський О.В. [27]	Метою аудиту виробничих запасів визначає встановлення законності, достовірності та доцільності операцій з матеріалами, правильності їх відображення в обліку, завдання аудитора він визначає в виявленні та попередженні появи порушень

Продовження таблиці 1.15

1	2
Бутинець Ф.Ф., Петренко Н.І. [17]	Основними завданнями аудиту виробничих запасів рахує перевірку: наявності та порядку зберігання виробничих запасів, правильного і своєчасного відображення в обліку всіх операцій руху виробничих запасів, додержання підприємством встановлених норм списання, відповідності аналітичних показників обліку виробничих запасів синтетичним, правильності відображення в обліку переоцінки виробничих запасів
Льїна С.Б. [28]	Завданнями аудиту виробничих запасів вважає: вивчення складу запасів, ознайомлення з умовами їхнього збереження, підтвердження правильності оцінки запасів та відображення операцій по їхньому надходженню і використанню в обліку, оцінка системи внутрішнього контролю за використанням сировини і матеріалів у виробництві, оцінка якості проведених інвентаризацій запасів
Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. [35]	При проведенні аудиту виділяє такі завдання як: перевірка організації складського господарства та стану збереження запасів, встановлення законності проведених операцій із запасами, дотримання податкового законодавства, оцінка повноти відображення операцій із запасами в бухгалтерському обліку та звітності
Подмешальська Ю.В. [49]	Завданнями аудиту виробничих запасів визначають перевірку контролю за збереженням запасів на всіх етапах їх руху і зберігання, правильності і своєчасності документального відображення операцій, правильності визначення первинної вартості запасів, дотримання норм витрачання запасів для здійснення господарської діяльності і порядку обліку витрачання запасів у виробництві

Отже, мета аудиту виробничих запасів є висловлення аудитором думки про: достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху запасів; повноту та правильність відображення первинних даних з обліку запасів у зведених регістрах; правильність ведення обліку запасів відповідно до законодавчих та нормативних актів, облікової політики; достовірність відображення залишку запасів у звітності.

Об'єктами аудиту виробничих запасів є:

- кількісне та якісне приймання виробничих запасів від постачальника, а також при внутрішньому переміщенні в міжцеховому напрямку, між матеріально відповідальними особами, складами та виробництвом;
- умови зберігання виробничих запасів і закріплення матеріальної відповідальності;

- норми витрат сировини і матеріалів на виробництво та їх дотримання;
- первинна документація з обліку виробничих запасів досліджується в частині достовірності відображених у ній господарських операцій;
- бухгалтерський облік та звітність вивчаються в частині достовірності даних щодо залишків та руху виробничих запасів, відображених у них;
- брак та пошкодження виробничих запасів;
- недостача цінностей та шкода, виявлені при інвентаризації, їх обґрунтованість і відповідальні особи.

Здійснюючи аудиторське дослідження, аудитор вивчає документи, за допомогою яких відтворює ланцюг господарських фактів від придбання виробничих запасів, їх зберігання і до списання. Дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів. Аудит виробничих запасів не може здійснюватися без досліджень оперативного обліку (наприклад, щоденні оперативні дані про рух дефіцитних основних і допоміжних матеріалів та інша оперативна інформація, визначена керівництвом суб'єкта господарювання залежно від його специфіки).

У ході аудиту вивчаються акти попередніх перевірок виробничих запасів, складені відповідними контролюючими органами, а також інформація, одержана в ході попереднього аудиту. Ці джерела інформації мають допоміжний характер, проте їх дослідження дає можливість встановити місця підвищеного інформаційного ризику [57].

Предметна область дослідження виробничих запасів включає:

1. Внутрішні нормативні та загальні документи клієнта.
2. Політику клієнта щодо обліку виробничих запасів.
3. Договори з матеріально відповідальними особами.
4. Договори з контрагентами.
5. Документацію суб'єктів внутрішнього контролю з питань контролю за раціональним використанням виробничих запасів.

6. Первинні документи та реєстри обліку по рахунках, призначених для ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів.

7. Реєстри зведеного синтетичного обліку (Головна книга), оперативну, статистичну та фінансову звітність.

8. Інші документи, що відображають факти господарської діяльності, пов'язані з придбанням та списанням виробничих запасів.

9. Місця зберігання виробничих запасів, включаючи ваговимірювальні пристрої.

10. Технологічний процес виробництва, а саме інформаційні потоки щодо руху сировини і матеріалів від складу матеріалів до складу готової продукції, тобто проходження матеріалів від однієї стадії виробництва до іншої, їх перетворення на готову продукцію.

Модель аудиту виробничих запасів представлено на рисунку 1.3 [49].

При проведенні аудиту виробничих запасів Подмешальська Ю.В. пропонує розглядати запаси як багатогранну категорію не обмежуючись тільки її обліковою характеристикою, а саме:

- 1) запаси є частиною безперервного потоку господарських операцій;
- 2) записи характеризуються не тільки обсягом і структурою, але й ліквідністю;
- 3) запаси це активи, а активи це те, що приносить користь підприємству;
- 4) запаси це кошти, які б могли бути використані на інші потреби;
- 5) запаси це продукція, яка не знаходиться у стані руху;
- 7) запаси це складова оборотного капіталу.

Аудиторську перевірку операцій з виробничими запасами доцільно проводити за етапами «життєвого циклу» конкретного виду запасів на підприємстві, яке є замовником аудиту, а саме:

- надходження (зарахування на баланс);
- перебування; вибуття (списання з балансу).

Аудит операцій із виробничими запасами

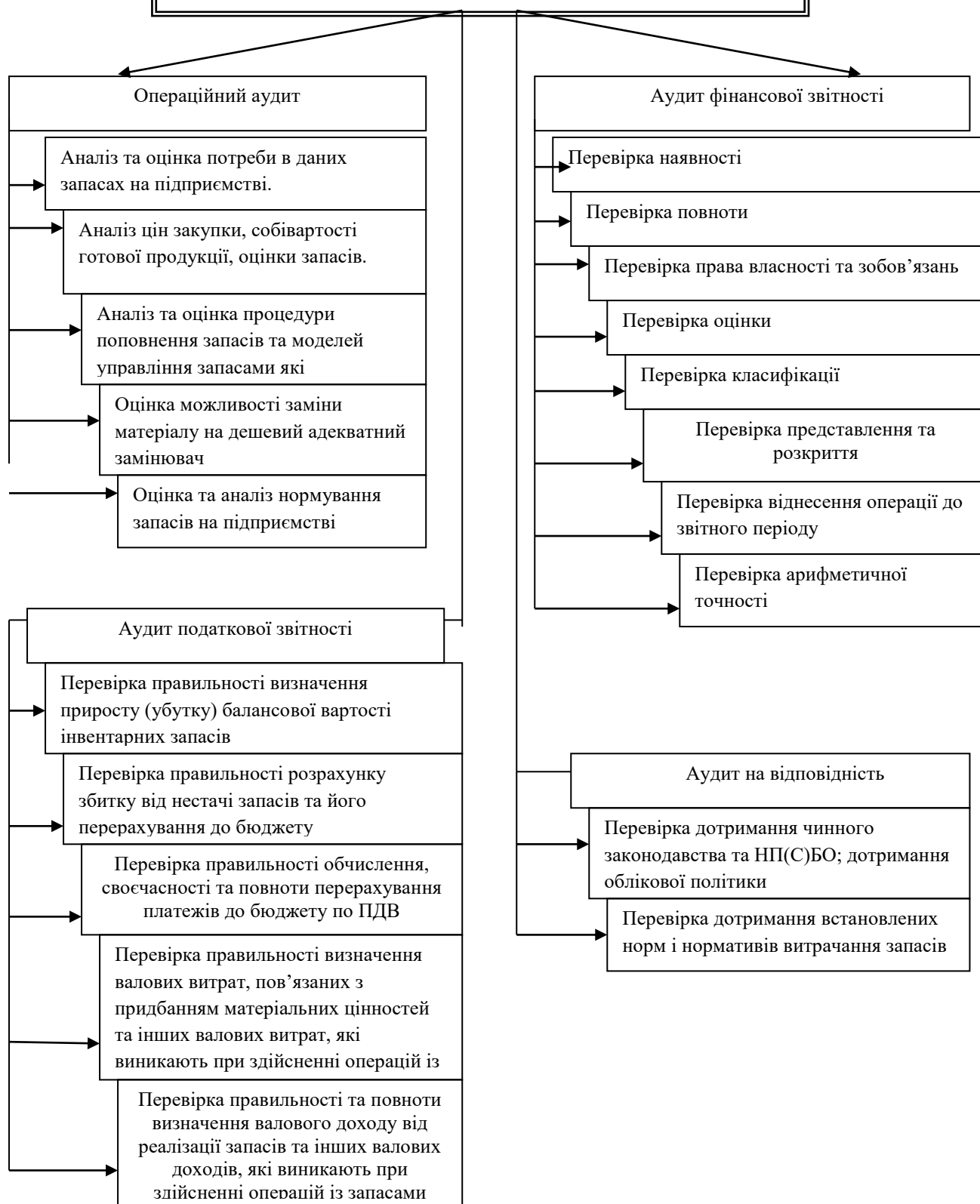


Рисунок 1.3 – Модель аудиту операцій із виробничими запасами

При аудиті операцій із запасами слід враховувати галузь діяльності підприємства-замовника та її специфіку, оскільки це визначає склад і структуру запасів.

Програма аудиторської перевірки обліку операцій із виробничими запасами суб'єкта господарювання повинна включати дослідження стану збереження матеріальних цінностей, нормування витрат та оприбуткування, правильність оцінювання покупних матеріальних цінностей, використання запасів на виробництві. Основні аудиторські процедури, що входять до програми аудиту виробничих запасів наведено в таблиці 1.16 [33].

Таблиця 1.16 – Основні аудиторські процедури, що входять до програми аудиту виробничих запасів

№	Аудиторські процедури	Джерело інформації
1	2	3
1	Перевірка повноти оприбуткування виробничих запасів	Накладні, товарно-транспортні накладні, акти виготовлення, картки обліку запасів, відомості, журнали, машинограми
2	Перевірка правильності визначення первісної вартості запасів при їх придбанні	Рахунки – фактури, накладні, акти виконаних робіт, накладних послуг
3	Перевірка фактичної наявності виробничих запасів	Інвентаризаційні описи та інвентарні картки обліку запасів
4	Перевірка законності списання виробничих запасів	Договори на продаж, норми витрат на виробництво, норми природного убутку, акти непридатності
5	Перевірка методів оцінки виробничих запасів при відпуску їх у виробництво, продаж або інше вибуття	Наказ про облікову політику, відомості розрахунку, фактичне списання

У випадках, якщо підприємство-замовник є постійним клієнтом аудиторської фірми й при цьому рівень довіри до існуючої на підприємстві системи внутрішнього контролю є досить високий, даний етап аудиту можна звести лише до перевірки деяких операцій з формування первісної вартості запасів (значні суми придбання, нетипові операції з надходження запасів, нетипові для даного підприємства запаси, сумнівні контрагенти тощо).

При аудиті операцій із виробничими запасами є перевірка правильності відображення даних операцій в обліку, які передбачають використання

наступних методів та здійснення наступних аудиторських процедур (таблиця 1.17) [27].

Таблиця 1.17 – Методи та аудиторські процедури, які застосовують аудитори при перевірці правильності відображення операцій з виробничими запасами в обліку

Методи	Аудиторські процедури
1	2
Перевірка	залишків по рахункам обліку запасів (у випадках, якщо залишок на початок періоду дорівнює залишку на кінець періоду, це може свідчити про: по-перше, відсутність будь-яких господарських операцій із запасами, що вказує на відсутність необхідності в здійсненні подальшої перевірки; по-друге, те, що господарські операції, які фактично мали місце, не знайшли свого відображення в обліку, тоді виникає недовіра існуючій системі внутрішнього контролю на підприємстві й з'являється потреба у більш доскональній перевірці даного об'єкту аудиту)
	наявності усіх необхідних документів щодо порядку оформлення оприбуткування запасів (окрім зовнішніх документів (видаткові документи контрагентів) обов'язково оформлюються ще й внутрішні документи, які підтверджують факт знаходження запасів (прибуткові документи підприємства- замовника аудиту))
	повноти відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, реєстрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (відображено надходження всіх запасів, а не їх частини)
	точності відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, реєстрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (інформація, наведена в первинних документах абсолютно тотожна даним аналітичного, синтетичного обліку і звітності)
	достовірності відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, реєстрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (факт надходження запасів дійсно мав місце, що закріплено документально)
	відповідності законодавчо-нормативній базі відображення господарських операцій із запасами в первинних документах, реєстрах аналітичного і синтетичного обліку, звітності (дані в обліку відображені з урахуванням тих законодавчих норм, які діяли у той період, що підлягає перевірці; можливість вступу в дію принципу віндикації тощо)

Продовження таблиці 1.17

1	2
	<p>узгодженості інформації, наведеної у первинних документів з даними реєстрів аналітичного і синтетичного обліку (загальні суми по первинним документів відповідають сумі, зазначеній у реєстрах); інформації реєстрів синтетичного обліку даним звітності (суми за реєстрами синтетичного обліку відповідають сумі, зазначеній у звітності)</p> <p>відсутності оприбуткування запасів за тими документами, які законодавчо не закріплені (наприклад, оприбуткування за рахунками, договорами, податковими накладними), або оформлені неналежним чином (ксерокопії, факсимільні копії)</p>
Спостереження та опитування	здійснюються шляхом споглядання за процесом відображення находження як у первинних документах (на кожний вид запасів, при кожному надходженні, у визначені строки, на місцях їх безпосереднього надходження належним чином має оформлюватись прибутковий ордер) так і перенесення їх даних до реєстрів другого рівня (інформація з прибуткових ордерів переноситься до карток складського обліку, на підставі яких складаються матеріальні звіти тощо)
Підтвердження	<p>Допомагає встановити:</p> <p>джерело надходження запасів (наприклад, певний вид запасу дійсно надійшов на підприємство безоплатно, про що свідчать юридичні документи, а не був придбаний за грошові кошти і т.д.)</p> <p>відповідність величини надходження запасів величині зобов'язань, що виникають з контрагентами (будь-якому збільшенню сум на рахунках запасів за теорією подвійного запису має відповідати збільшення зобов'язань)</p> <p>право власності на певні види запасів, які перебувають у коморах (це робиться з метою визначення вартості запасів, які відображаються на балансових рахунках та забалансових – прийняті на комісію, знаходяться на відповідальному зберіганні тощо)</p> <p>факти пропущення та дописування окремих сум та операцій з надходження запасів (навмисно (ненавмисно) пропущені дані по надходженню деяких видів запасів або дописуються деякі запаси, які фактично не надходили на підприємство)</p> <p>точну дату (час) надходження певних запасів (дотримання принципу нарахування та відповідності доходів і витрат – доходи і витрати повинні відображатись в обліку в момент їх виникнення) точність, повноту, достовірність, відповідність законодавству та дозволених перенесення інформації з первинних документів до реєстрів аналітичного і синтетичного обліку (інформація з кожного первинного документа знайшла своє відображення у загальній сумі надходження у певних реєстрах). Особливу увагу слід приділити підтвердженню невключення сум непрямих податків, що відшкодовуються підприємству-замовнику до складу первісної вартості запасів тощо</p>

Продовження таблиці 1.17

1	2
Підрахунки	полягають у застосуванні арифметичних дій, тобто перерахунок загальних підсумків за кількістю і вартістю. Надзвичайно важливо здійснити вибірковий перерахунок деяких запасів у натуральних величинах.
Аналітичні процедури	Передбачають використання: аналогій при відображенні в обліку ідентичних запасів (для обліку одних і тих же запасів використовуються ті ж самі рахунки, які використовувались раніше)
	ідентифікація запасів, які відображені в обліку (запаси можна визначити, а їх вартість оцінити)

При аудиті операцій із запасами слід враховувати галузь діяльності підприємства-замовника та її специфіку, оскільки це визначає склад і структуру запасів.

В ході аудиту виробничих запасів аудитор може виявити наступні типові порушення (таблиця 1.18).

Таблиця 1.18 – Порушення ведення обліку операцій із виробничими запасами

№	Можливі порушення	Характеристика порушення
1	2	3
1	Порушення організаційних питань з обліку запасів	- незадовільна постановка бухгалтерського обліку; - помилки та підробки при кодуванні документів; - не ведеться аналітичний облік руху запасів в бухгалтерії; - не укладено договори про матеріальну відповідальність з МВО.
2	Списання запасів у виробництво в розмірі, що перевищує дійсну потребу в них, зумовлює утворення лишків	- списання запасів у виробництво не за фактичним їх витрачанням на випуск продукції, а із розрахунку необхідності, встановленої і затвердженої нормами; - порушення технічних умов при відпуску продукції: погіршення їх якості внаслідок використання сировини низької якості, ніж передбачено технічними нормами; - необґрунтоване списання сировини і матеріалів на втрати в кількостях, що перевищують їх фактичне і допущене нормами витрачання, а також списання цих запасів на витрати при окремих технологічних операціях, які фактично не використовувались; - нераціональне витрачання запасів на виробництво, порушення норм та лімітів їх відпуску.

Продовження таблиці 1.18

1	2	3
3	Зберігання на складах великої кількості запасів, які не використовуються	Викликає завантаження складів зайвими запасами. Якщо запаси швидко псуються або втрачають свої властивості, призводить до створення прямих витрат запасів - незадовільна організація складського господарства та зберігання запасів; - придбання непотрібних запасів, наявність на складі зіпсованих запасів.
4	Незаконне утворення лишків запасів	- необґрунтоване складання комерційних та внутрішніх актів на недостачу, бій, псування запасів при прийманні, навантаженні, транспортуванні і розвантаженні їх на складах, базах тощо; - завезення запасів від постачальників в більших кількостях, ніж зазначено в супровідних документах або завезення запасів без документального оформлення («ліві товари»); - завезення від постачальників доброякісних запасів замість відходів, що зазначені в супровідних документах; - необґрунтовані претензії до постачальників; - завищення собівартості заготовлених запасів; - завищення маси тари при складанні актів на її зважування; - внесення в запаси сторонніх або однорідних речовин більш низької якості з метою збільшення їх кількості або маси; - відпуск дефіцитних запасів як надлишків на сторону; - порушення правил приймання вантажів, неправильне визначення та оформлення нестач; - неповне оприбуткування запасів, що надійшли на склад; - наявність випадків нестач, надлишків та привласнення запасів; - відпуск запасів за заниженими цінами.
5	Нерегулярне проведення перевірки даних про рух запасів в бухгалтерії і на складах підприємства, щорічної інвентаризації	Призводить до зниження рівня внутрішнього контролю за збереженням запасів - порушення порядку проведення інвентаризації, несвоєчасність відображення її результатів на фінансових показниках роботи підприємства; - несвоєчасність та неправильність відображення результатів переоцінки запасів.

Необхідність аудиторської перевірки виробничих запасів зумовлюється тим, що найбільш достовірним джерелом інформації про господарську діяльність підприємства є дані бухгалтерського обліку і звітності [33].

Таким чином, за результатами отриманими в першому розділі можна стверджувати, що відповідно до п.4 НП(С)БО 9 «Запаси» 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.

При організації обліку виробничих запасів в основу їх класифікації повинна бути покладена класифікації відповідно до стандартного Плану рахунків:

- 201 «Сировина й матеріали»;
- 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»;
- 203 «Паливо»;
- 204 «Тара, тарні матеріали»;
- 205 «Будівельні матеріали»;
- 206 «Матеріали, передані в переробку»;
- 207 «Запасні частини»;
- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»;
- 209 «Інші матеріали».

Оскільки, організація облікового процесу включає організацію ведення бухгалтерського обліку та складання і подання звітності, вважаємо за доцільне закріпити особливості процесу документування та методичні аспекти ведення обліку двома різними внутрішніми регламентами:

- 1) Положенням про документування та документообіг;
- 2) Розпорядчим документом про облікову політику.

Основним внутрішнім регламентом, що забезпечує формування облікової політики на підприємстві є Розпорядчий документ про облікову політику. Облікова політика підприємства – це система способів і прийомів організації та ведення обліку на конкретному підприємстві, яка закріплена на невизначений термін відповідним внутрішнім розпорядчим документом.

Процедури організації документування господарських операцій щодо руху виробничих запасів включають у себе такі:

1) визначення переліку форм первинних документів, необхідних для здійснення документування господарських операцій із виробничими запасами;

2) розробка та затвердження власних форм первинних документів з обліку руху виробничих запасів для внутрішньогосподарського використання, що не затверджені державними органами, але, на думку підприємства, необхідні для забезпечення вірогідності обліку;

3) розробка та затвердження Робочих інструкцій до первинних документів, які включають детальний перелік операцій, які здійснюються в процесі складання документа, та визначення відповідальних осіб за виконання цих операцій та підписання документів;

4) розробка та затвердження Графіку документообігу. Ця процедура є обов'язковою складовою частиною системи організації обліку на підприємстві, визначеної Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

5) розробка та затвердження порядку подання первинних документів для бухгалтерської обробки.

Для одержання деталізованої інформації, необхідної для управління запасами за окремими видами і процесами, організується аналітичний облік. З цією метою до окремих рахунків синтетичного обліку та субрахунків відкриваються рахунки аналітичного обліку.

Аналітичний облік запасів дозволяє визначити їх обсяг в цілому і за кожним видом окремо. Аналітичний облік виробничих запасів ведеться за місцями зберігання та однорідними групами (механічна група, електрична група тощо), у розрізі МВО. Аналітичний облік виробничих запасів ведеться на складах за допомогою карток складського обліку, які розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури – цінника.

Оцінка виробничих запасів на підприємстві, враховуючи вимоги НП(С)БО 9 «Запаси», здійснюється на трьох етапах їх руху: при надходженні

запасів; при вибутті запасів; на дату складання балансу. Згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» придбані або вироблені виробничі запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Синтетичний облік виробничих запасів ведеться на рахунку 20 «Виробничі запаси» – це активний, балансовий рахунок, призначений для обліку господарських засобів. Синтетичний рахунок 20 «Виробничі запаси» призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

Мета аудиту виробничих запасів є висловлення аудитором думки про: достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху запасів; повноту та правильність відображення первинних даних з обліку запасів у зведених регістрах; правильність ведення обліку запасів відповідно до законодавчих та нормативних актів, облікової політики; достовірність відображення залишку запасів у звітності.

Програма аудиторської перевірки обліку операцій із виробничими запасами суб'єкта господарювання повинна включати дослідження стану збереження матеріальних цінностей, нормування витрат та оприбуткування, правильність оцінювання покупних матеріальних цінностей, використання запасів на виробництві.

2 ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ НА АТ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ФЕРОСПЛАВІВ»

2.1 Загальна характеристика АТ «Запорізький завод феросплавів»

В 1925 році група металургів, яка працювала над проблемою Дніпробуду, висунула проект будівництва заводу феросплавів в м. Запоріжжя на базі планованого будівництва Дніпрогесу. Будівництво заводу розпочалося в 1931 році і рівно через рік після запуску Дніпровської гідроелектростанції 10 жовтня 1933 року дві електропечі видали ферохром.

Спорудження цеху ферохрому у складі п'яти електропечей закінчилось у серпні 1934 року. Паралельно йшло будівництво цеху феросиліцію, першу піч якого було запущено в експлуатацію у лютому 1934 року.

До 1941 року на заводі у двох плавильних цехах працювало 11 електропечей, у яких виплавлялося понад 50% феросиліцію і близько 45% рафінованого ферохрому вітчизняного виробництва. Після визволення Запоріжжя, в серпні 1944 року на заводі була організована виплавка карбїду кальцію для будівельно-відновлювальних робіт на підприємствах Півдня України. В 1945 році введена в експлуатацію одна піч в цеху ферохрому. Інші 4 печі цеху №2 – у 1947-1951 роках.

Перша електропіч піч феросиліцію в цеху №1 почала видавати метал в 1948 році. Інші 5 печей стали до ладу до 1950 року. В 1951 році освоєна технологія виплавки металевого марганцю тристадійним способом (в цеху №2). В цьому ж році виробництво феросплавів перевищило довоєнний рівень. В 1955-1966 роках на заводі було введено в експлуатацію: цех №3 для розширення об'ємів виплавки металевого марганцю, печі №№7 і 8, дві вапняних печі, цех №4 з вісьмома потужними закритими зв'язками агрегатами, обладнаними системами мокрих газоочисних споруд, механізованою розливкою феросплавів.

Значним підйомом виробництва позначились 1974-1990 роки, коли об'єм виплавки феросплавів перевищував 500 тис. тон на рік. В серпні 1980 року відбулася виплавка 10-мільйонної тони феросплавів. Це стало можливим в результаті реконструкції майже всіх печей заводу зі збільшенням їх параметрів і потужності трансформаторів, автоматизації процесів дозування шихти й електричних режимів плавки.

В 1995 році заводу вручено почесну нагороду «Факел Бермінгема» за високі показники в складних і перехідних економічних умовах розвитку України.

За значний внесок у розвиток вітчизняної металургії підприємство вшановано престижною нагородою Міжнародної кадрової академії «Орден пошани», а в листопаді 2003 року за досягнення високої якості продукції, що відповідає європейським зразкам, завод було нагороджено престижною міжнародною нагородою «Європейська якість».

В 2006 році введені в експлуатацію останні реконструйовані печі №№21-22 цеху №3. За час реконструкції, яку було розпочато 1993 році, на заводі виконано 4 етапи переозброєння плавильного цеху №3 з реконструкцією 8-ми плавильних печей з використанням сучасного імпортного обладнання німецької компанії SMS Demag і шведського концерну ABB, що дозволило збільшити випуск рафінувальних сплавів, в тому числі металевого марганцю до 1500 тон на місяць.

Наступне десятиріччя – період модернізації підприємства та невпинного пошуку шляхів підвищення ефективності виробництва, зниження витрат та підвищення конкурентоспроможності заводу на світовому ринку феросплавів.

Так, в 2009 році розпочато реконструкцію газоочисних споруд плавильного цеху №4. 2010 рік відзначився в історії завершенням реконструкції печей №№9, 10 плавильного цеху №1, з переведенням їх роботи на постійний струм. Це – унікальні печі, гордість підприємства. В

2012 році освоєна виплавка високовуглецевого феромарганцю ФМн78Р20у цеху №3.В 2013 році завод перейшов на власні технології тепловодопостачання (ТВП і ГВП).

Також в цеху №4 запущено в роботу перший і другий блоки газоочистки. Завершено впровадження технології розливу металу у відсіві. Введено в експлуатацію стаціонарні гідромолоти в розливному прольоті цеху №1 та СГП цеху №3, що дозволило покращити умови роботи і зменшити ручну працю.

В 2015 році в плавильному цеху №2 була завершена реконструкція печі №15, з переведенням її роботи на ультранизьку частоту. В 2016 році в плавильному цеху №4 були введені в експлуатацію установки сушки ковшів на феросплавному газі.

Не зважаючи на складні економічні умови, завод продовжує розвиватися, шукає сучасні технології і інноваційні підходи у виробництві і менеджменті. Керівництво розробляє і впроваджує мотиваційні інструменти для покращення умов праці, підвищення якості продукції та укріплення підприємства в українській і світовій металургії. Соціальна сфера АТ «Запорізький феросплавний завод» – відповідальне підприємство, що динамічно розвивається та вносить значний вклад в розвиток Запорізького регіону, стабільно наповнює бюджети всіх рівнів, створює нові робочі місця.

Підприємство постійно прагне досягнення високих стандартів в усіх сферах своєї діяльності, і багато уваги приділяє розширенню соціальної відповідальності.

Облікова політика АТ «Запорізький феросплавний завод» є елементом системи бухгалтерського обліку в Товаристві і застосовується з урахуванням інших нормативних актів з бухгалтерського обліку. До способів ведення бухгалтерського обліку належать способи групування та оцінки фактів господарської діяльності, організації документообігу, інвентаризації, застосування рахунків бухгалтерського обліку, організації реєстрів бухгалтерського обліку, обробки інформації.

Метою облікової політики АТ «Запорізький феросплавний завод» є розкриття організаційних і методичних способів ведення бухгалтерського обліку, обраних для складання фінансової звітності Товариства.

Обліковою політикою Товариства у своїй діяльності керуються:

- Керівники функціональних напрямків і працівники структурних підрозділів Товариства, що відповідають за здійснення господарських операцій, своєчасне оформлення та подання до структурного підрозділу бухгалтерії, первинних облікових документів, іншої інформації, необхідної для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

- Керівники та працівники структурного підрозділу бухгалтерії, що відповідають за своєчасне і якісне виконання всіх видів облікових робіт і складання фінансової звітності.

Відповідальність за організацію, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, забезпечення фіксування всіх господарських операцій в первинних документах, а також збереження бухгалтерських документів несе Голова Правління Товариства.

Контроль записів на рахунках бухгалтерського обліку всіх здійснюваних операцій на підставі первинних документів, надання оперативної інформації, дотримання встановлених термінів фінансової звітності, а також відповідальність за дотримання методології бухгалтерського обліку несе Головний бухгалтер Товариства.

Товариство застосовує систему обліку шляхом відображення господарських операцій подвійним і простим записом, в залежності від характеру здійснених операцій. Господарські операції оформлюються типовими первинними документами, а також формами, розробленими підприємством самостійно.

Ведення бухгалтерського обліку здійснюється за журнальною формою з застосуванням робочого плану рахунків і складанням основних реєстрів бухгалтерського обліку. Ведення реєстрів допускається на паперовому носії. У міру впровадження програмного продукту їх ведення здійснюється в

електронному вигляді з архівуванням даних і можливістю роздрукувати на паперовому носії за запитами відповідних контролюючих органів.

Вся фінансова, податкова та статистична звітність, складена на підставі даних бухгалтерського обліку, підписується Головою Правління і Головним бухгалтером. Голова Правління може делегувати ці повноваження іншим посадовим особам, що визначається відповідним розпорядчим документом.

2.2 Формування системи організації обліку виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів»

При організації та веденні обліку виробничих запасів АТ «Запорізький завод феросплавів» керується положеннями НП(С)БО 9 «Запаси». На АТ «Запорізький завод феросплавів» запаси розглядаються як активи, які:

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

В ході дослідження нами встановлено, що запаси АТ «Запорізький завод феросплавів» класифікуються за наступними напрямками:

- запаси на поточне виробництво – запаси на забезпечення технологічного процесу в поточному місяці, безперебійної роботи та обслуговування (регулювання, мастила) обладнання, для робіт, що виконуються регулярно (щомісяця), проведення необхідних аналізів сировини та феросплавів, а також забезпечення спецодягом працівників підприємства;
- запаси оновлення устаткування – запаси, необхідні заміни фізично зношеного, не підлягає відновленню устаткування, недопущення

аварійних зупинок устаткування, проведення регламентних робіт із встановленої періодичністю;

- запаси на перспективу та розвиток – запаси, що постачаються на завод у розвиток технології, на модернізацію устаткування, дає підприємству якісно нові можливості, точність виконання технологічних операцій, точність контролю виконання технологічного процесу, точність обліку тощо;

- аварійний запас – запас, що знаходиться на спеціально виділених для цього складах, який можна використовувати лише при неполадках чи аварійних ситуаціях. Аварійний запас має бути забезпечений умовами зберігання (упакований, змащений тощо). До аварійного запасу входять матеріали, запасні частини, обладнання, необхідних усунення аварійних ситуацій і неполадок, які можуть негативно вплинути на виробничий процес. Перелік із аварійного запасу затверджується технічним директором;

- неліквіди – запаси, які не будуть використані у підрозділах заводу.

Перші три види перелічених вище запасів – це запаси необхідні для виконання квартальних завдань, затверджених Головою Правління АТ «Запорізький завод феросплавів» відповідно до річних завдань та поставляються на завод на підставі місячних зведених планів поставок і рішень, прийнятих робочою групою.

Таким чином, на АТ «Запорізький завод феросплавів» крім класифікації виробничих запасів відповідно до стандартного Плану рахунків використовується класифікація, яка розроблена самостійно, виходячи з галузевих особливостей та власних інформаційних потреб.

Облікова політика АТ «Запорізький завод феросплавів» – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності

Відповідно до облікової політики АТ «Запорізький завод феросплавів» всі керівники структурних підрозділів Товариства забезпечують:

- Складання первинних документів на бланках типових форм, затверджених відповідними міністерствами і відомствами України, а також на бланках, затверджених внутрішніми Положеннями Товариства;

- Дотримання термінів складання первинних документів при здійсненні господарських операцій, а якщо це не можливо – безпосередньо після її завершення і виконання термінів (згідно затвердженого графіка документообігу) надання в бухгалтерію підприємства первинних документів по здійсненим в звітному періоді господарським операціям;

- Наявність в первинних документах наступних обов'язкових реквізитів:

- назви документа (форми);

- дата складання;

- найменування підприємства, від імені якого складено документ;

- зміст та обсяг господарської операції, одиниця виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі);

- посади і прізвища осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення, особистий підпис, що дає змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Керівники функціональних напрямків і структурних підрозділів Товариства:

- В межах своєї компетенції відповідають за організацію документального оформлення і дотримання законодавства при виконанні господарських операцій в очолюваному підрозділі;

- Несуть відповідальність за достовірність та повноту даних, що містяться в первинних облікових та інших виправдувальних документах, та іншої інформації, що передаються для відображення в бухгалтерському обліку в структурний підрозділ бухгалтерії.

Головному бухгалтеру Товариства забороняється приймати до виконання документи по операціях, що суперечать нормативним актам і порушує договірну і фінансову дисципліну, про що він письмово повідомляє

Голову Правління Товариства. Такі документи приймаються до виконання тільки після письмової вказівки Голови Правління.

В частині організації та обліку виробничих запасів обліковою політикою АТ «Запорізький завод феросплавів» передбачені положення, які наведені нижче.

Одиницею бухгалтерського обліку виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів» визнається їх найменування або однорідна група. Комерційною службою Товариства присвоюється номенклатурний номер кожної придбаної одиниці виробничих запасів. У Балансі АТ «Запорізький завод феросплавів» виробничі запаси відображаються за найменшою з 2-х оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Собівартість виробничих запасів включає витрати на їх придбання, а вироблені власними силами – витрати на їх виробництво.

Витрати на придбання виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів» включають в себе ціну покупки, імпорتنі мита та інші податки (за винятком тих, які відшкодовуються Товариству податковими органами), а також витрати на транспортування, навантаження, розвантаження та інші витрати, безпосередньо відносяться на придбання запасів. Інші витрати включаються в собівартість виробничих запасів лише в тій мірі, в якій вони були понесені для забезпечення поточного місцезнаходження і стану виробничих запасів.

Витрати, які не включаються до собівартості виробничих запасів АТ «Запорізький завод феросплавів» і визнаються як витрати в період виникнення, є: витрати на зберігання; адміністративні накладні витрати, які не сприяють забезпеченню поточного місцезнаходження і стану виробничих запасів.

Транспортно-заготівельні витрати на АТ «Запорізький завод феросплавів» накопичуються по кожному балансовому рахунку виробничих запасів на окремих субрахунках (за винятком коксового і марганцевої сировини – ТЗВ відноситься безпосередньо до собівартості придбаних

запасів), зі списанням при вибутті виробничих запасів із застосуванням середнього відсотка, розрахованого як співвідношення ТЗВ і вартості відповідного виду виробничих запасів на початок звітнього місяця.

Оцінка вибуття виробничих запасів при відпуску у виробництво, продажу та в інших випадках на АТ «Запорізький завод феросплавів» здійснюється:

- за методом середньозваженої собівартості – для готової продукції, сировини і основних матеріалів (електродна продукція), що враховуються на 201 балансовому рахунку;

- за методом собівартості перших за часом надходження (ФІФО) – для інших запасів, що споживаються в виробничо-господарської діяльності.

Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів встановлена 1 раз на місяць. Оцінка виробничих запасів, виявлених при інвентаризації, як надлишки здійснюється за справедливою вартістю.

Для своєчасного відображення господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку на АТ «Запорізький завод феросплавів» визначений графік руху документів з обліку матеріалів до бухгалтерії підприємства для їх оформлення (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1 – Графік надходження до бухгалтерії первинних документів з обліку виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів»

Найменування первинного документа	Складання і передача документу		Обробка документа		Обробка і узагальнення даних в бухгалтерії	
	Відповідальний за складання і передачу документа	Строк передачі документа	Служба що прийняла документ	Коли і кому передається	Обробка документа і узагальнення даних	Кому і коли передається документ
1	2	3	4	5	6	7
Рахунок постачальника	Бухгалтер	В день отримання	Відділ матеріально-технічного постачання	Щодня до бухгалтерії	Оплата або підготовка відмови від оплати	На другий день після отримання матеріалів завскладом

Продовження таблиці 2.1

1	2	3	4	5	6	7
Прибутковий ордер	Завскладом на час надходження матеріалів	Кожного 1-го 4,8 і т.д. числа	Відділ матеріально-технічного постачання	Бухгалтерії кожного 5,9,13 – го числа	Контроль за змістом, визначенням цін, запис до облікових регістрів	Не пізніше другого дня після одержання, поточний архів
Накладна вимога	Завідуючий складом	щодня	Відділ матеріально-технічного постачання	Бухгалтерії наступного дня після отримання	Контроль за визначенням цін, запис до облікових регістрів	Не пізніше другого дня після одержання
Лімітно-забірна картка (ярлик)	Завідуючий складом	Щодня	Відділ матеріально-технічного постачання	Бухгалтерії наступного дня отримання	Контроль за правильним оформленням, запис до облікових регістрів	Обчислювальний центр

На АТ «Запорізький завод феросплавів» використовують комбінований документ – Товарно-транспортна накладна, що складається з трьох самостійних розділів: відомості про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи, інша інформація. Оперограма складання товарно-транспортної накладної наведена в таблиці 2.2.

В роботі нами було досліджено організацію обліку виробничих запасів за основними операціями, серед яких оприбуткування виробничих запасів на центральний склад.

Надходження на центральні склади виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів» здійснюється на підставі зведеного плану поставок виробничих запасів. Приймання та оформлення документів з оприбуткування виробничих запасів на центральний склад проводиться відповідно до чинного законодавства протягом дня.

Первинним документом, яким оформлюють дану операцію на АТ «Запорізький завод феросплавів» є прибутковий ордер.

Таблиця 2.2 – Оперограма складання товарно-транспортної накладної на АТ «Запорізький завод феросплавів»

Подія	Бухгалтер	Керівник	Зав.складом постачаль- ника	Водій вантажник	Експеди- тор	Зав.складом покупця
Складання ТТН	●					
Затвердження правильності даних ТТН	●	●	●			
Завантаження матеріалів			●	●	●	
Отримання матеріалів						
Доставка матеріалів				●	●	
Відвантажен- ня матеріалів				●		●

Прибутковий ордер (типова форма №М-4, затверджена Міністратом України). Складається комірником центрального складу у день надходження виробничих запасів. Дооформлюється виконавцем УМТС протягом 2-х днів. Підписується комірником центрального складу у графі «Отримав» та особою, уповноваженою заводом на отримання матеріалів від постачальника на підставі довіреності у графі «Здав» (ким оформляється, ким підписується, час на повне оформлення, періодичність оформлення).

Документом оперативного обліку цієї операції на АТ «Запорізький завод феросплавів» є Запис у книзі приходу (формується комірником центрального складу в день надходження виробничих запасів та Запис у картці складського обліку – формується комірником центрального складу в день надходження виробничих запасів.

Усі виробничі запаси на АТ «Запорізький завод феросплавів», що закупаються, надходять на центральні склади УМТС. Прийом, складування, облік, зберігання та видачу виробничих запасів здійснюють працівники складського господарства УМТС, керуючись при цьому інструкцією П-6 «Інструкція про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення та товарів народного споживання за кількістю»,

інструкцією П-7 «Інструкція про порядок приймання продукції виробничо-технічного призначення та товарів народного споживання за якістю». Виробничі запаси приходять на склади відповідно до їх спеціалізації та номенклатури, закріпленої за кожним складом.

Деякі види виробничих запасів, перелік яких затверджується комерційним директором та головним бухгалтером, надходять транзитом до цеху заводу. Список виробничих запасів, які можуть надходити до цехів заводу транзитом, минаючи центральні склади:

- за складом №78:

- електродна маса (цех 1,2,3,4);
- Кварцит СКМ (цех 1,4);
- Вогнетривка продукція (цехи 1-4);
- дизельне паливо (ЖДЦ, АТЦ);
- Бензин (АТЦ);
- Трансформаторна олія (ЕТЦ);
- Олія М14В2 (ЖДЦ);

- за складом 81:

- лист 2мм (РМЦ);
- лист 3мм (РМЦ);
- коло 25мм (цех №1, 4);

- за складом 78:

- пісок (РЦЦ);
- щебінь (РЦЦ);
- цемент (РЦЦ);
- пиломатеріали (РЦЦ).

За такими виробничими запасами на АТ «Запорізький завод феросплавів» в день надходження оформлюються документи з оприбуткування на центральний склад і одночасно оформляються документи про передачу цієї кількості в цех, в якому проводиться вивантаження виробничих запасів.

На рисунку 2.1 наведено організацію документального забезпечення обліку виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів».

Основними документами для оприбуткування виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів» є видаткові накладні постачальника, товарно-транспортні накладні, податкові накладні та документи, що підтверджують якість ТМЦ (сертифікати якості, паспорти).

Комірник складського господарства АТ «Запорізький завод феросплавів» записує до книги приходу за складом найменування та кількість вантажу, що надійшов, присвоює порядковий номер і виписує прибутковий ордер (типова форма №М-4, затверджена Мінстатом України) відповідно до найменування вантажу даним супровідною документацією.

В роботі нами було досліджено організацію обліку виробничих запасів АТ «Запорізький завод феросплавів» при внутрішньому переміщенні. Внутрішнє переміщення виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів» реєструється Накладною-вимогою на відпуск матеріалів (Форма №М11), яка оформлюється комірником центрального складу.

Накладна-вимога на відпуск матеріалів підписується комірником центрального складу та комірником цеху – здав-прийняв, а також начальником складського господарства – дозволив і бухгалтером матеріальної бухгалтерії. Періодичність – щодня у міру надходження виробничих запасів на центральні склади та їх видачі.

Документами оперативного обліку по цій операції на АТ «Запорізький завод феросплавів» є Картка складського обліку (заповнюється комірником ЦС – у день здійснення операції) з відміткою в зведеному Плані поставок про видачу матеріалів. В ході дослідження нами встановлено переваги такої організації обліку виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів» перед традиційною системою, а саме: зменшення кількості підписів на первинному документі та, як наслідок, зменшення тимчасових витрат на отримання виробничих запасів із центрального складу.

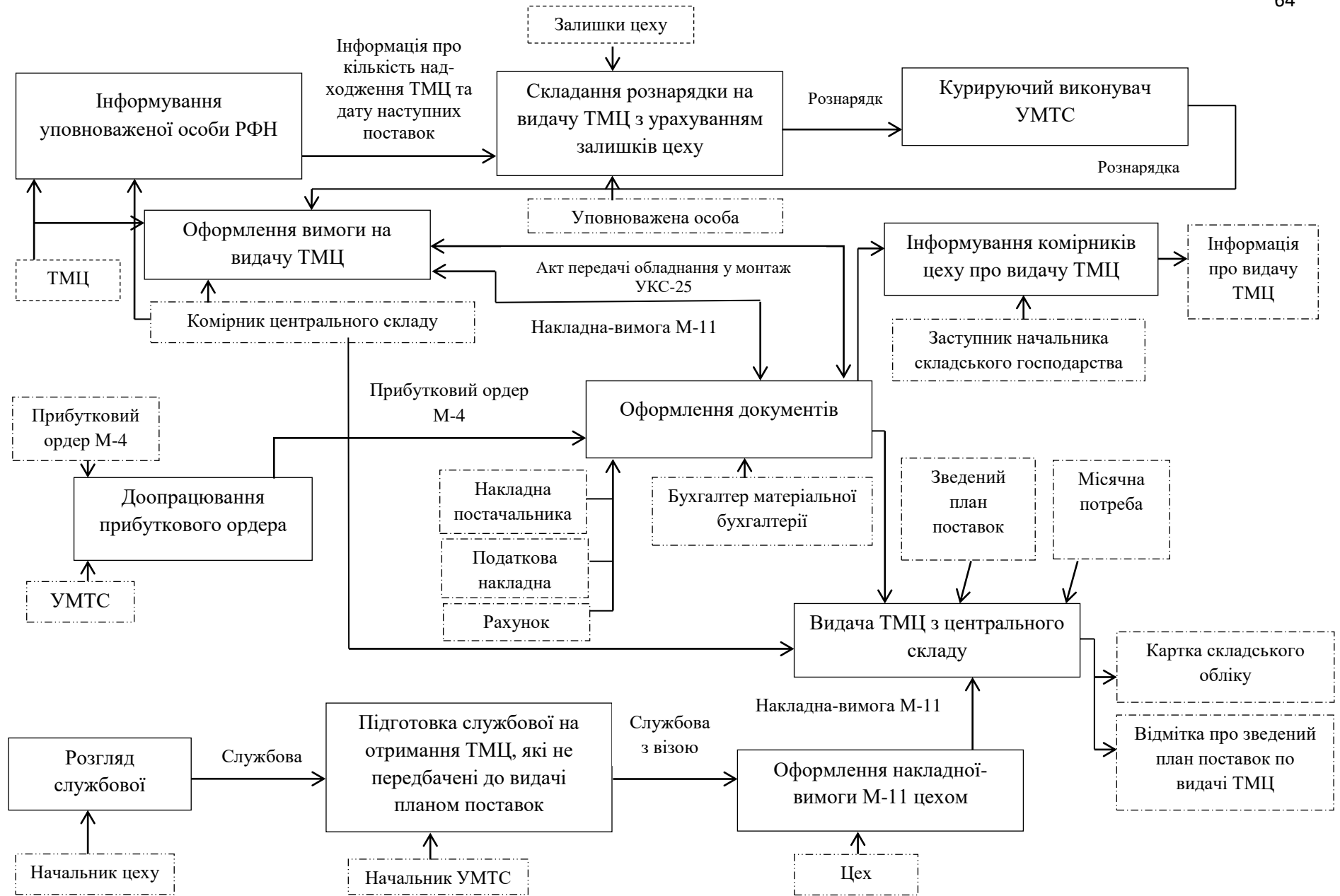


Рисунок 2.1 – Організація документального забезпечення обліку виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів»

На АТ «Запорізький завод феросплавів» підставою для видачі виробничих запасів на поточне виробництво з центрального складу до центральних комор цеху є зведений план поставок виробничих запасів. Протягом одного дня після оприбуткування виробничих запасів на центральні склади комірник центрального складу на підставі зведеного плану поставок оформляє накладні вимоги на видачу виробничих запасів із центрального складу до цеху заводу.

На АТ «Запорізький завод феросплавів» відпуск виробничих запасів з центрального складу до цехової комори оформляється накладною-вимогою на відпустку (внутрішнє переміщення) матеріалів, форми М-11, М-20. За різними видами бухгалтерських операцій складаються окремі вимоги.

Накладна-вимога випишується комірником центрального складу у 2-х примірниках. Комірник центрального складу заповнює такі графи:

- номер документа – у цій графі зазначаються порядковий номер документа (одночасно проводиться запис у книзі реєстрації вимог;
- дата складання – у цій графі вказується число, місяць та рік складання документа;
- код відправника – у цій графі вказується номер складу, з якого провадиться відпустка виробничих запасів;
- код одержувача – у цій графі вказується номер цеху-одержувача виробничих запасів;
- кому – у цій графі вказується – повне найменування цеху – одержувача виробничих запасів;
- Через кого – у цій графі вказується П.І.Б. комірника (МВО);
- найменування, сорт, розмір, марка (3) – у цій графі вказується найменування одержуваного виробничого запасу;
- код одиниці виміру (5) – у цій графі вказується код, одиниці вимірювання згідно з класифікатором кодів;
- найменування од. виміру (6) у цій графі вказується найменування од. вимірювання одержуваного ТМЦ;

- кількість, що підлягає відпустці, затребувана (7) – у даній графі вказується кількість підлягає відпустці згідно з затвердженим зведеним планом поставок;

- Кореспондуючий рахунок (1) – у даній графі зазначається підстаття бюджету згідно зведеного плану поставок виробничих запасів;

- Кореспондуючий рахунок (2) – у цій графі зазначається наскрізний номер завдання зазначений у зведеному плані поставок виробничих запасів;

- номенклатурний номер (4) – у цій графі зазначається номенклатурний номер одержуваного виробничого запасу;

- кількість відпущене (8) – у цій графі вказується фактично відпущені виробничі запаси.

До 8.30 оформлені прибуткові ордери передаються в УМТС для доопрацювання. До 10 години ранку всі прибуткові ордери з доданими документами, що підтверджують передачу виробничих запасів заводу (накладна постачальника, податкова накладна, рахунок) та всі вимоги, оформлені на центральних складах передаються до матеріальної бухгалтерії.

До 12 години вимоги підписуються бухгалтером матеріальної бухгалтерії та передаються на центральні склади. На оформлених вимогах завідувач складського господарства встановлює підпис у графі «Дозволив».

До 14 години інформація про виробничі запаси, що підлягають видачі до цеху заводу наступного дня в телефонному режимі, передається заступником. начальника складського господарства комірнику цеху.

Відпуск матеріалів, не передбачених для видачі в плані поставок, провадиться на підставі службової записки начальника цеху на начальника УМТС (за винятком видачі аварійного запасу, виробничого запасу, неліквідів). У службовій записці вказується причина відсутності позиції у цьому плані. Протягом дня службова записка розглядається та передається до цеху з візою начальника УМТС. Цех оформляє вимогу за формою М11 і отримує виробничі запаси на центральному складі.

На АТ «Запорізький завод феросплавів» передача виробничих запасів з цеху в цех проводиться за дозволом керівника функціонального спрямування. по даній операції оформляється накладна вимога М11.

Начальник складського господарства АТ «Запорізький завод феросплавів» несе відповідальність за організацію процесу про прийом та видачу виробничих запасів.

Комірники складського господарства АТ «Запорізький завод феросплавів» несуть відповідальність за:

- прийом виробничих запасів за якістю та кількістю від цехів заводу;
- несвоєчасне оформлення прибуткових та видаткових документів;
- недостовірне надання інформації про видані виробничих запасів.

Наступним етапом дослідження є організація обліку операцій з передачі у виробництво виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів».

Розпорядженням начальника підрозділу визначається список осіб, які мають право на одержання виробничих запасів з центральної комори підрозділу, місця та умови зберігання виробничих запасів, список осіб відповідальних за виконання вимог зберігання та витрачання виробничих запасів, порядок зберігання (окремі приміщення, шафи).

Лімітно-забірна карта по кожному МВО на АТ «Запорізький завод феросплавів» розроблена на підставі форми 9а. Видача виробничих запасів проводиться на підставі лімітно-забірних карт. Оформляється заступником начальника цеху та затверджується начальником цеху. Лімітно-забірна карта є підставою для видачі виробничих запасів комірником матеріально-відповідальним особам з відміткою у картках складського обліку. Лімітно-забірна карта оформляється відповідно до плану постачання виробничих запасів.

Відображення у бухгалтерському обліку АТ «Запорізький завод феросплавів» операцій з придбання запасів у постачальників наведено в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Облік придбання виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів»

№	Зміст операції	Бухгалтерська проводка		
		Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Проведено передоплату за матеріали	371	311	36000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	644	641	6000
3	Оприбутковано матеріали	201	631	30000
4	Списано суму раніше нарахованого податкового кредиту	644	631	6000
5	Відображено взаємне зарахування заборгованості	631	371	36000
6	Отримані послуги транспортної організації	201	631	5000
7	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	1000

При оцінці запасів у їхню первісну вартість АТ «Запорізький завод феросплавів» включає й інші витрати, якщо тільки вони пов'язані із приведенням цих запасів у стан, придатних для використання в належних цілях.

В таблиці 2.4 – 2.5 наведено відображення в обліку операцій з вибуття виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів».

Таблиця 2.4 – Відображення в обліку операцій з вибуття виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів»

№	Зміст операції	Бухгалтерська проводка		
		Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	Відпущено зі складу матеріали для виробництва продукції	23	201	6000
2	Списано паливо для загальновиробничих потреб	91	203	1000
3	Використано будівельні матеріали для адміністративних потреб	92	205	30000
4	Списано паливо для забезпечення витрат зі збуту продукції	93	203	8000
5	Відпущено зі складу виробничі запаси для капітального будівництва власними силами	151	205	7000

Таблиця 2.5 – Облік операцій з придбання та реалізації виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів»

№	Зміст операції	Бухгалтерська проводка		
		Дебет	Кредит	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Отримання матеріалів від постачальника	201	631	600000
2	Податковий кредит з ПДВ	641	631	120000
3	Оплата постачальнику за матеріали	631	311	720000
4	Списання собівартості реалізованих матеріалів	943	201	600000
5	Відвантажено виробничі матеріали покупцям	361	712	966000
6	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	161000

Всі виробничі запаси (сировина, матеріали, паливо і інше) на АТ «Запорізький завод феросплавів» відпускаються у виробництво по базі, об'єму або рахунку. Відпуск складами запасів на виробництво здійснюється тільки працівникам: цехів, господарств, відділів та ін.

2.3 Фінансовий аналіз на АТ «Запорізький завод феросплавів»

Управління фінансовим станом АТ «Запорізький завод феросплавів» – це поліпшення рентабельності, забезпечення ліквідності та підвищення ефективності його роботи. Управління фінансовим станом АТ «Запорізький завод феросплавів» спрямовано на задоволення інтересів власників капіталу підприємства, а тому основною метою такого управління є максимізація ринкової вартості підприємства, що свідчить про його значний фінансовий потенціал, максимальну ефективність господарювання та досягнення високого рівня добробуту власників.

Аналіз фінансового стану АТ «Запорізький завод феросплавів» пропонуємо розглядати, як частину загального аналізу господарської діяльності АТ «Запорізький завод феросплавів», який складається з двох взаємозв'язаних розділів: фінансового та управлінського аналізу.

Систематичний аналіз фінансового стану АТ «Запорізький завод феросплавів», його платоспроможності, ліквідності та фінансової стійкості необхідний оскільки дохідність будь-якого підприємства, розмір його прибутку багато в чому залежать від його платоспроможності.

При проведенні аналізу на АТ «Запорізький завод феросплавів» нами використана традиційна практика аналізу фінансового стану, яка передбачає використання прийомів аналізу, серед яких:

- горизонтальний (часовий) аналіз – порівняння кожної позиції звітності з попереднім періодом;
- вертикальний (структурний) аналіз – визначення структури фінансових показників з оцінкою впливу різних факторів на кінцевий результат;
- аналіз відносних показників (коефіцієнтів) – розрахунок відношень між окремими позиціями звіту або позиціями різних форм звітності, визначення взаємозв'язків показників;

В таблиці 2.6 наведено результати горизонтального та вертикального аналізу Балансу за 2018-2020 роки з використанням даних додатку А.

Виходячи з результатів горизонтального та вертикального аналізу (таблиця 2.6) активу Балансу нами встановлено, що найбільшу питому вагу в складі активів АТ «Запорізький завод феросплавів» займають оборотні активи: 74,25% в 2018 році, 70,56% в 2019 році, 76,46% в 2020 році. Впродовж досліджуваного періоду їх питома вага в складі активів АТ «Запорізький завод феросплавів» залишається практично на одному рівні.

Оскільки АТ «Запорізький завод феросплавів» є промисловим підприємством, то закономірним є те, що найбільшу питому вагу займають виробничі запаси. В 2019 році питома вага виробничих запасів зменшилась на 12,88% при одночасному збільшенні показника готової продукції на 210,22%. В 2020 році збільшився рівень виробленої продукції на 24,10% при одночасному зменшенні рівня виробничих запасів на 13,66%, тобто тенденція зміни обох показників ідентична їх зміні в 2019 році.

Таблиця 2.6 – Горизонтальний та вертикальний аналіз активу Балансу АТ «Запорізький завод феросплавів»

Актив	Код рядка	31.12.2018, тис. грн.	Питома вага, %	31.12.2019, тис. грн.	Питома вага, %	31.12.2020, тис. грн.	Питома вага, %	Абсолютне відхилення, тис. грн. 2019-2018	Абсолютне відхилення, тис. грн. 2020-2019	Відносне відхилення, % 2019-2018	Відносне відхилення, % 2020-2019
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
I. Необоротні активи											
Нематеріальні активи	1000	1 067	0,02	2019	0,06	3732	0,09	+952	+1 713	89,22	84,84
первісна вартість	1001	2 055	0,05	3263	0,1	5308	0,12	+1 208	+2 045	58,78	62,67
накопичена амортизація	1002	(988)	0,02	(1244)	0,03	(1576)	0,03	+256	+332	25,91	26,68
Незавершені капітальні інвестиції	1005	38 111	1,04	103 375	3,17	41585	1,01	+65 264	-61 790	171,24	-59,77
Основні засоби	1010	882 502	24,26	834 328	25,66	868 276	21,26	-48 174	+33 948	-5,45	4,06
первісна вартість	1011	11 323 233	311,36	11 362 728	349,49	11 434 096	280,0	+39 495	+71 368	0,34	0,62
знос	1012	(10 440 731)	287,09	(10 528 400)	323,83	(10 565 820)	258,73	+87 669	+37 420	0,83	0,35
Інші фінансові інвестиції	1035	881	0,02	881	0,02	881	0,02	0	0	0	0
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	12 227	0,33	10 509	0,32	34 538	0,84	-1 718	+24 029	-14,05	228,65
Відстрочені податкові активи	1045	1338	0,03	5 966	0,18	11 876	0,29	+4 628	+5 910	345,88	99,06
Усього за розділом I	1095	936 126	25,74	957 078	29,43	960 888	23,53	+20 952	+3 810	2,23	0,39

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
II. Оборотні активи											
Запаси	1100	755 406	20,77	834 497	25,66	673 469	16,49	+79 091	-161 028	10,46	-19,29
Виробничі запаси	1101	464 317	12,76	404 479	12,44	349 227	8,55	-59 838	-55 252	-12,88	-13,66
Незавершене виробництво	1102	192 372	5,28	142 217	4,37	101 449	2,48	-50 155	-40 768	-26,07	-28,66
Готова продукція	1103	90 416	2,48	280 496	8,62	212 887	5,21	+190 080	-67 609	210,22	-24,10
Товари	1104	8301	0,22	7 305	0,22	9906	0,24				
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	1 451 125	39,90	1 143 454	35,17	1 836 747	44,97	-307 671	+693 293	-21,20	60,63
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	79 913	2,19	58 494	1,79	436 102	10,67	-21 419	+377 608	-26,80	645,54
з бюджетом	1135	166 967	4,59	105 600	3,24	91 113	2,23	-61 367	-14 487	-36,75	-13,71
у тому числі з податку на прибуток	1136	12 286	0,33	12 683	0,39	-		+397	-12 683	3,23	-100
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	182 987	5,03	120 830	3,71	23 785	0,58	-62 157	-97 045	-33,96	-80,31
Гроші та їх еквіваленти	1165	48 077	1,32	6 722	0,20	8731	0,21	-41 355	+2 009	-86,01	29,88
Рахунки в банках	1167	47 694	1,31	6 690	0,20	8715	0,21	-41 004	+2 025	-85,97	30,26
Інші оборотні активи	1190	16 060	0,44	24 535	0,75	52 747	1,29	+8 475	+28 212	52,77	114,98
Усього за розділо II	1195	2 700 535	74,25	2 294 132	70,56	3 122 694	76,46	-406 403	+828 562	-15,04	36,11
Баланс	1300	3 636 661	100	3 251 210	100	4 083 582	100	-385 451	+832 372	-10,59	25,60

Така тенденція свідчить про те, що АТ «Запорізький завод феросплавів» почало ретельно підходити до визначення оптимального рівня виробничих запасів, що позитивно позначилось на управлінні оборотними активами. Оскільки при надмірному створенні рівня виробничих запасів АТ «Запорізький завод феросплавів» несе значні витрати на їх утримання.

Із загального аналізу та оцінки динаміки та структури статей Балансу можна зробити наступні висновки: вартість активів в цілому за аналізований період збільшилась з 3 636 661 тис. грн. в 2018 році до 4 083 582 тис. грн. в 2020 році, що є позитивним напрямком розвитку підприємства.

В 2020 році різко зросла довгострокова дебіторська заборгованість – на 228,65%, це свідчить про те, що АТ «Запорізький завод феросплавів» збільшило кількість операцій по розрахункам зі строком погашення більше року. Щодо динаміки показника короткострокової дебіторської заборгованості за продукцію, то за аналізований період його рівень збільшився з 79 913 тис. грн. в 2018 році до 1 836 747 тис. грн. в 2020 році. В 2020 році темп росту склав 60,63% відносно 2019 році. При цьому чистий дохід від реалізації продукції за цей період змінювався в протилежному напрямі та зменшився на 2,22%. Така тенденція зміни показників свідчить про те, що АТ «Запорізький завод феросплавів» неефективно проводить політику по заохоченню контрагентів щодо своєчасної сплати за своїми боргами. Це позначається на тому, АТ «Запорізький завод феросплавів» не може ефективно та своєчасно користуватися своїми коштами.

Дебіторська заборгованість за виданими авансами характеризує рівень боргу постачальників за відвантаженими запасами, в тому числі виробничими. Цей показник різко зростає в 2020 році на 645,54 %. Це свідчить про те, що з боку постачальниками були укладені нові угоди на поставку запасів та про те, що постачальники працюють з порушенням договірної дисципліни, що в разі неефективного управління запасами АТ «Запорізький завод феросплавів» може призвести до невиконання виробничої

програми в повному обсязі та порушенні договірної дисципліни з покупцями готової продукції.

Сума грошових коштів на АТ «Запорізький завод феросплавів» впродовж 2018-2020 років зменшилась, а саме з 48 077 тис. грн. до 8731 тис. грн., що відбувалося на фоні збільшення дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями за готову продукцію. Погашення поточної дебіторської заборгованості повинно було б позначитися на збільшенні грошових коштів АТ «Запорізький завод феросплавів». При цьому в 2019 році спостерігається зменшення дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями на 21,20% та зменшення грошових коштів в цьому ж періоді на 86,01%. Тобто можна зробити висновок, що підприємство інвестувало кошти довгострокові активи, що є позитивним напрямком змін діяльності АТ «Запорізький завод феросплавів».

В таблиці 2.7 наведено результати горизонтального та вертикального аналізу пасиву Балансу. Аналізуючи власні джерела формування активів, можна зазначити, що розмір зареєстрованого капіталу АТ «Запорізький завод феросплавів» залишається незмінним протягом досліджуваного періоду та складає 227955 тис. грн. В 2019 році сума нерозподіленого прибутку зменшилась на 599207 тис. грн., що вказує на негативну динаміку розвитку.

В 2020 році цей показник збільшується на 683678 тис. грн. порівняно з попереднім роком, а отже напрямок динаміки змінюється на протилежний. Позитивний напрямок змін цього показника свідчить, що збільшення власного капіталу ПрАТ «Запоріжвогнетрив» відбувається за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку, що свідчить про ефективну роботу менеджменту в цьому напрямку, маркетингової політики. Тож можемо стверджувати, що менеджмент ефективно виконує поставлені перед ним завдання. Найбільшу питому вагу в пасивах в 2018 році займають власні джерела господарських засобів – 51,11%. У 2019 році рівень цього показника зменшується на 34,37 % порівняно з попереднім роком, а у 2020 році збільшується відповідно на 68,96% та становить 1 889 768 тис. грн.

Таблиця 2.7 – Горизонтальний та вертикальний аналіз пасиву Балансу АТ «Запорізький завод феросплавів»

Пасив	Код рядка	31.12.2018, тис. грн.	Питома вага, %	31.12.2019, тис. грн.	Питома вага, %	31.12.2020, тис. грн.	Питома вага, %	Абсолютне відхилення, тис. грн. 2019-2018	Абсолютне відхилення, тис. грн. 2020-2019	Відносне відхилення, % 2019-2018	Відносне відхилення, % 2020-2019
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
I. Власний капітал											
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	227 955	6,26	227 955	7,01	227 955	5,58	-	-	-	-
Капітал у дооцінках	1405										
Додатковий капітал	1410	9074	0,24	-30 819	-0,94	-44 580	-1,09	-39 893	-13 761	-439,64	44,65
Емісійний дохід	1411										
Резервний капітал	1415	34 193	0,94	34 193	1,05	34 193	0,83	0	0	0	0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	1 590 590	43,73	991 383	30,49	1 675 061	41,01	-599 207	+683 678	-37,67	68,96
Вилучений капітал	1430	(2861)	0,07	(2861)	0,08	(2861)	0,07	0	0	0	0
Усього за розділом I	1495	1 858 951	51,11	1 219 851	37,51	1 889 768	46,27	-639 100	+669 917	-34,37	54,91
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення											
Пенсійні зобов'язання	1505	202 541	5,56	260 778	8,02	297 497	7,28	+58 237	+36 719	28,75	14,08
Довгострокові кредити банків	1510										
Інші довгострокові зобов'язання	1515	200 414	5,51	164 155	5,04	164 918	4,03	-36 259	+763	-18,09	0,46
Усього за розділом II	1595	402 955	11,08	424 933	13,06	462 415	11,32	+21 978	+37 482	5,45	8,82

Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
III. Поточні зобов'язання і забезпеч.											
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	218	0,005	441	0,01	2141	0,05	+223	+1700	102,29	385,48
товари, роботи, послуги	1615	622 867	17,12	834 456	25,66	601 420	14,72	+211 589	-233 036	33,97	-27,92
розрахунками з бюджетом	1620	7 888	0,21	7 399	0,22	24 207	0,59	-489	+16 808	-6,19	227,16
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	-	-	-	16669	0,4	-	+16669	-	-
розрахунками зі страхування	1625	15 961	0,43	6 374	0,19	5248	0,12	-9 587	-1 126	-60,06	-17,66
розрахунками з оплати праці	1630	18 196	0,5	18 828	0,57	21 870	0,53	+632	+3 042	3,47	16,15
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	30 722	0,84	40 088	1,23	100 864	2,46	+9 366	+60 776	30,48	151,60
Поточні забезпечення	1660	33 939	0,93	45 486	1,39	53 316	1,3	+11 547	+7 830	34,02	17,21
Інші поточні зобов'язання	1690	644 964	17,73	653 204	20,09	922 333	22,58	+8 240	+269 129	1,27	41,20
Усього за розділо III	1695	1 374 755	37,80	1 606 276	49,40	1 731 399	42,39	+231 521	+125 123	16,84	7,78
IV. Зобов'язання, пов'язані з н\а	1700	-		150	0,004	-		+150	-150	-	-100
Баланс	1900	3 636 661	100	3 251 210	100	4 083 582	100	-385 451	+832 372	-10,59	25,60

Тобто динаміка цього показника зазнає значних коливань в позитивному напрямку та відбувається за рахунок приросту нерозподіленого прибутку.

За результатами аналізу видно, що значна питома вага в складі поточних джерел господарських засобів на АТ «Запорізький завод феросплавів», належить кредиторській заборгованості за товари, роботи, послуги, тобто кредиторській заборгованості по розрахункам з постачальниками. Цей вид заборгованості утворюється переважно з постачальниками виробничих запасів.

За період з 2019 по 2020 роки спостерігається тенденція збільшення джерел формування активів на АТ «Запорізький завод феросплавів». Цей факт свідчить про збільшення загальної суми фінансових ресурсів підприємства, що використовується для здійснення своєї діяльності.

Аналіз доходів та витрат АТ «Запорізький завод феросплавів» має велике значення в системі загальної оцінки роботи суб'єкта господарювання. Це пов'язано з тим, що доходи та витрати мають безпосередній вплив на загальний фінансовий результат діяльності, який може мати як позитивний, так і негативний характер. В таблиці 2.8 наведено аналіз доходів та витрат.

Таблиця 2.8 – Аналіз доходів та витрат на АТ «Запорізький завод феросплавів»

Стаття	Код рядка	2018 рік, тис. грн	2019 рік, тис. грн	2020 рік, тис. грн.	Абсолютне відхилення 2019-2018, тис. грн.	Абсолютне відхилення 2020-2019, тис. грн.	Відносне відхилення 2019-2018, %	Відносне відхилення 2020-2019, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	6637035	6073531	5 376366	-563504	-697165	-8,49	-11,47
Собівартість реалізованої продукції	2050	5769119	5892153	4491456	+123 034	-1400697	2,13	-23,77

Продовження таблиці 2.8

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Валовий: прибуток	2090	867 916	181 378	884 910	-686538	+703532	-79,10	387,88
Інші операційні доходи	2120	217 093	21 456	336 121	-195 637	+314 665	-90,11	1466,55
Адміністративні витрати	2130	52 024	173 620	152 733	+21 596	-20 887	14,20	-12,03
Витрати на збут	2150	120 306	154 713	134 597	+34 407	-20 116	28,59	-13,00
Інші операційні витрати	2180	754 521	419 998	176 391	-334 523	-243 607	-44,33	-58,0
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	58 158	-	757 310	-58 158	+757 310	-100	-
збиток	2195	-	545 497	-	+545 497	-545 497	-	-100
Дохід від участі в капіталі	2200							
Інші фінансові доходи	2220	108 677	3 307	0	-105 370	-3 307	-96,95	-100
Інші доходи	2240	5 653	6 880	3308	+1 227	-3 572	21,7	-51,91
Фінансові витрати	2250	16 178	69 925	54 342	+53 747	-15 583	332,22	-22,28
Втрати від участі в капіталі	2255							
Інші витрати	2270	-	-	3	-	+3	-	-
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	156 310	-	706 273	-156 310	+706273	-100	-
збиток	2295	-	605 235	-	+605 235	-605 235	-	-100
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-31 046	4 628	-23 976	+35674	-28604	-114,90	-618,06
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305							
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	125 264	-	682 297	-125 264	+682 297	-100	-
збиток	2355	-	600 607	-	+600 607	-600 607	-	-100

Як видно з даних таблиці 2.8 динаміка доходів від реалізації готової продукції на АТ «Запорізький завод феросплавів» від’ємна. При в 2019 році цьому тенденція зміни показника собівартості реалізованої продукції на АТ «Запорізький завод феросплавів» протилежна тому, як змінювався дохід від

реалізації готової продукції відрізняється. В 2019 році доходи від реалізації готової продукції зменшилися на 8,49%, а собівартості реалізованої продукції збільшилася на 2,13%. Тобто собівартість одиниці продукції на АТ «Запорізький завод феросплавів» в цьому періоді збільшилася, що повинно бути ретельно проаналізовано з виділенням факторів, які призвели до цього з подальшим пошуком шляхів оптимізації складових собівартості реалізованої продукції.

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) впродовж в 2002 році зменшився на 11,47 %, що говорить про зниження економічного розвитку підприємства. Але при цьому зменшення собівартості готової продукції відбувалося більшими темпами ніж зменшення доходу – 23,77%, що свідчить про зменшення собівартості одиниці продукції. Тому негативний напрямок змін рівня доходу в 2019 році необхідно розглядати одночасно з позитивною тенденцією зміни собівартості реалізованої продукції.

Зміни, які відбувалися в показнику доходу та собівартості, позначились на тому, що впродовж досліджуваного періоду на АТ «Запорізький завод феросплавів» валовий прибуток в 2019 році зменшувався, а в 2020 році збільшувався. АТ «Запорізький завод феросплавів» необхідно підсилити роботу з пошуку шляхів зниження собівартості реалізованої продукції та підвищення доходів від реалізації готової продукції.

Аналізуючи чистий фінансовий результат діяльності АТ «Запорізький завод феросплавів», 2018 та 2020 роки виявилися прибутковими, а 2019 рік виявився збитковим. Тобто результат від реалізації готової продукції виявився позитивним в 2019 році, а результат всієї діяльності – збитковим.

Це вказує на те, що АТ «Запорізький завод феросплавів» необхідно виконати наступні аналітичні завдання, а саме:

- оцінка виконання плану, динаміки та структури доходів та витрат підприємства;
- оцінка впливу факторів на доходи підприємства;
- оцінка впливу факторів на витрати підприємства;

- визначення впливу факторів на прибуток підприємства від фінансової, інвестиційної та надзвичайної діяльності;
- пошук резервів збільшення доходів та зменшення витрат підприємства;
- обґрунтування та розробка заходів щодо використання виявлених резервів.

Аналіз фінансового стану АТ «Запорізький завод феросплавів» є необхідним етапом для розробки планів і прогнозів фінансового оздоровлення підприємств. Метою оцінки фінансового стану АТ «Запорізький завод феросплавів» в системі антикризового управління є розробка і реалізація заходів, направлених на швидке відновлення платоспроможності, відновлення достатнього рівня фінансової стійкості підприємства, встановлення можливості підприємства продовжувати свою господарську діяльність, подальшого розвитку, забезпечення прибутковості і зростання виробничого потенціалу і ухвалення відповідних рішень

В таблиці 2.9 наведено показники фінансової стійкості АТ «Запорізький завод феросплавів».

Таблиця 2.9 – Показники фінансової стійкості АТ «Запорізький завод феросплавів»

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення,±	
			2018	2019	2020	2019 від 2018	2020 від 2019
1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт співвідношення позикових і власних коштів	$(\text{ф.1р.1595} + \text{ф.1р.1695}) / \text{ф.1р.1495}$	< 1	0,95	1,66	1,16	0,71	-0,5
Коефіцієнт автономії	$\text{Ф.1 р.1495} / \text{ф.1р.1900}$	> 0,5	0,51	0,37	0,46	-0,14	0,09
Коефіцієнт маневреності власних коштів	$(\text{ф.1 р.1495} - \text{ф.1р.1095}) / \text{ф.1р.1495}$	> 0,2	0,49	0,21	0,49	-0,28	0,28

Продовження таблиці 2.9

1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт фінансування	$(\text{ф.1р.1595} + \text{ф.1р.1695}) / \text{ф.1р.1495}$	< 1	0,95	1,66	1,16	0,71	-0,5
Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами	$(\text{ф.1р.1195} - \text{ф.1р.1695}) / \text{ф.1р.1195}$	> 0,6	1,5	0,29	0,44	-1,21	0,15
Коефіцієнт фінансового левериджу	$\text{ф.1р.1595} / \text{ф.1р.1495}$	< 1	0,21	0,34	0,24	0,13	-0,1
Частка власних оборотних коштів у покритті запасів	$(\text{Ф №1}) (\text{р.1495} - \text{р.1095}) / \text{р.} (1100+1101+1102+1103+1104+1110)$		0,61	0,157	0,68	-0,453	0,523
Частка запасів у оборотних активах, відсотків	$\text{ф1р.} (1100+1101+1102+1103+1104+1110) / \text{р.1495}$		0,812	1,36	0,712	0,548	-0,648
Коефіцієнт покриття запасів	$\text{ф1р.} (1495+1595+1695-1425-1430-1095) / \text{р.} (1100+1101+1102+1103+1104+1110)$	> 1	1,78	1,37	2,31	-0,41	0,94

В 2018 році коефіцієнт співвідношення позикових і власних коштів в межах норми, що свідчить про низьку залежність від кредиторів. На АТ «Запорізький завод феросплавів» в 2019 – 2020 роках коефіцієнт співвідношення позикових і власних коштів більше нормативного значення, при цьому в 2020 році він зменшився до значення близького до нормативного. Зростання показника на АТ «Запорізький завод феросплавів» в 2019 році свідчить про посилення залежності підприємства від інвесторів і кредиторів, тобто про зниження фінансової стійкості. Зменшення його в 2020 році до 1,16 свідчить про покращення фінансової стійкості, але воно є недостатнім для того щоб стверджувати, що підприємство незалежне від інвесторів і кредиторів.

Коефіцієнт автономії в 2018 році на межі норми – 0,51, що свідчить про хитку фінансову стійкість АТ «Запорізький завод феросплавів». В 2019 – 2020 роках АТ «Запорізький завод феросплавів» здатний профінансувати за

рахунок власних фінансових ресурсів тільки 37% та 46% своїх активів, що менше за нормативне значення. Низьке значення цього показника на АТ «Запорізький завод феросплавів» свідчить про високий рівень ризиків і низьку стійкість підприємства в середньостроковій перспективі.

Коефіцієнт маневреності власних коштів на АТ «Запорізький завод феросплавів» в 2018 та 2020 році має значення в межах нормативного, що свідчить про те, що стійкість підприємства задовільна. Тобто в 2018 та 2020 році залежність АТ «Запорізький завод феросплавів» від позикових оборотних коштів є прийнятною. Рівень коефіцієнта маневреності власних коштів на АТ «Запорізький завод феросплавів» в 2019 році має значення менше нормативного, що свідчить про зниження в цей період фінансової стійкості, тобто залежність від позикових оборотних коштів є значною, що є негативним фактором в розвитку підприємства.

Коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами розкриває, чи достатньо у АТ «Запорізький завод феросплавів» своїх коштів, які необхідні для його фінансової стійкості. Він належить до групи коефіцієнтів, що визначають фінансову стійкість організації. За аналізований період коефіцієнт забезпеченості власними оборотними засобами на низькому рівні.

Цікавим, на наш погляд, є використання в аналізі діяльності АТ «Запорізький завод феросплавів» коефіцієнту фінансового левериджу, який відображає співвідношення довгострокових позикових засобів і власного капіталу підприємства. За аналізований період цей показник знаходиться в межах норми.

В таблиці 2.10 розглянуто показники ліквідності АТ «Запорізький завод феросплавів». Впродовж 2018-2020 рр. коефіцієнт загальної ліквідності в межах норми. Якщо при цьому взяти до уваги аргумент, що ступінь ліквідності різних елементів поточних активів АТ «Запорізький завод феросплавів» істотно відрізняється, можна стверджувати, що не всі активи будуть негайно реалізовані або ж реалізовані по повній вартості, у результаті підприємство буде не в змозі розрахуватися за своїми боргами.

Таблиця 2.10 – Показники ліквідності АТ «Запорізький завод феросплавів»

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення,±	
			2018	2019	2020	2019 від 2018	2020 від 2019
1	2	3	4	5	6	7	8
Коефіцієнт загальної ліквідності	$\text{ф.1р.1195}/\text{ф.1р.1695}$	1,5... 2,5	1,96	1,42	1,8	-0,54	0,38
Коефіцієнт поточної ліквідності	$\text{ф.1(р.1195-1100)}/\text{ф.1р.1695}$	> 0,6	1,41	0,9	1,41	-0,51	0,51
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\text{ф.1(р.2350+1165)}/\text{ф.1р.1695}$	> 0,2	0,034	0,004	0,39	-0,03	0,386

В 2019 році спостерігається зменшення коефіцієнта поточної ліквідності на 0,51, що вказує на негативну тенденцію в господарській діяльності АТ «Запорізький завод феросплавів». Коефіцієнт абсолютної ліквідності показує платіжні можливості АТ «Запорізький завод феросплавів» щодо погашення поточних зобов'язань за умови своєчасного здійснення розрахунків з дебіторами. Впродовж досліджуваного періоду на АТ «Запорізький завод феросплавів» спостерігається позитивна динаміка цього коефіцієнту, а саме у підприємства зростає можливість розрахуватися за своїми боргами. Рівень показників абсолютної ліквідності АТ «Запорізький завод феросплавів» вказує на збільшення можливості терміново розрахуватись з короткостроковими зобов'язаннями.

На кінець 2018 року значення показника оборотності активів становило 1,82. Це означає, що за допомогою використання активів було отримано 1,82 гривень чистого доходу від реалізації готової продукції. В 2020 році значення показника знижується і кожна вкладена в активи гривня дозволила отримати 1,31 гривень доходу від реалізації готової продукції. Це вказує на зниження ефективності використання активів протягом цього періоду.

Таблиця 2.11 – Показники ділової активності АТ «Запорізький завод феросплавів»

Показник	Формула розрахунку	Нормативне значення	Роки			Відхилення,±	
			2018	2019	2020	2019 від 2018	2020 від 2019
Коефіцієнт оборотності активів	$\frac{\text{ф.2р.2000}}{\text{ф.1 р.1300}}$	Збільшення	1,82	1,86	1,31	0,04	-0,55
Коефіцієнт оборотності запасів	$\frac{\text{р. 2050 } \Phi 2}{\text{р. 1100 } \Phi 1}$	Збільшення	7,63	7,06	6,67	-0,57	-0,39
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості (Кодз)	$\frac{\text{ф.2 р. 2000}}{\text{ф.1 (р. 1040 + р. 1120 + р. 1125 + р. 1130 + р. 1135 + р. 1140 + р. 1145 + р. 1155)}}$	Збільшення	5,23	5,94	3,25	0,71	-2,69
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості (Кокз)	$\frac{\text{ф.2 р. 2000}}{\text{ф.1 (р. 1605 + р. 1615 + р. 1620 + р. 1625 + р. 1630 + р. 1635 + р. 1640 + р. 1645 + р. 1690)}}$	Збільшення	4,95	3,68	6,9	-1,27	3,22
Період погашення дебіторської заборгованості, днів	Тривалість періоду / коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	Зменшення	69	61	112	-8	51
Період погашення кредиторської заборгованості, днів	Тривалість періоду / коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	Зменшення	74	99	53	25	-46
Період оборотності запасів	Кількість днів у періоді / Коефіцієнт оборотності запасів	Зменшення	47	51	54	4	3
Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	$\frac{\text{ф.2р.2000}}{\text{ф.1 р.1011}}$	Збільшення	0,58	0,53	0,47	-0,05	-0,06
Коефіцієнт оборотності капіталу	$\frac{\text{ф.2р.2000}}{\text{ф.1 р.1495}}$	Збільшення	3,57	4,98	2,84	1,41	-2,14

Оборотність запасів знизилась з 7,63 в 2018 році до 6,67 обороти на рік в 2020 році. Тобто ефективність управління запасами знизилась, але для формування точних висновків про ефективність управління запасами необхідно провести більш детальне дослідження.

Динаміка коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості в 2018 – 2019 рр. є позитивною, тобто спостерігається його збільшення. Це вказує на збільшення ефективності управління дебіторською заборгованістю на АТ «Запорізький завод феросплавів». В 2020 році спостерігається зменшення показника оборотності дебіторської заборгованості до 3,25. Це вказує на зниження ефективності управління дебіторською заборгованістю на АТ «Запорізький завод феросплавів».

Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості протягом досліджуваного періоду збільшується, що свідчить про те, що на 1 грн. позикових коштів АТ «Запорізький завод феросплавів» отримує більше чистого доходу від реалізації готової продукції.

Таким чином, за результатами отриманими в другому розділі встановлено, що одиницею бухгалтерського обліку виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів» визнається їх найменування або однорідна група. Комерційною службою Товариства присвоюється номенклатурний номер кожної придбаної одиниці виробничих запасів. У Балансі АТ «Запорізький завод феросплавів» виробничі запаси відображаються за найменшою з 2-х оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Собівартість виробничих запасів включає витрати на їх придбання, а вироблені власними силами – витрати на їх виробництво.

Витрати на придбання виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів» включають в себе ціну покупки, імпорتنі мита та інші податки (за винятком тих, які відшкодовуються Товариству податковими органами), а також витрати на транспортування, навантаження, розвантаження та інші витрати, безпосередньо відносяться на придбання запасів. Інші витрати включаються в собівартість виробничих запасів лише в тій мірі, в якій вони

були понесені для забезпечення поточного місцезнаходження і стану виробничих запасів.

Витрати, які не включаються до собівартості виробничих запасів АТ «Запорізький завод феросплавів» і визнаються як витрати в період виникнення, є: витрати на зберігання; адміністративні накладні витрати, які не сприяють забезпеченню поточного місцезнаходження і стану виробничих запасів. Оцінка вибуття виробничих запасів при відпуску у виробництво, продажу та в інших випадках на АТ «Запорізький завод феросплавів» здійснюється:

- за методом середньозваженої собівартості – для готової продукції, сировини і основних матеріалів (електродна продукція), що враховуються на 201 балансовому рахунку;

- за методом собівартості перших за часом надходження (ФІФО) – для інших запасів, що споживаються в виробничо-господарської діяльності.

Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів встановлена 1 раз на місяць. Оцінка виробничих запасів, виявлених при інвентаризації, як надлишки здійснюється за справедливою вартістю.

Оскільки АТ «Запорізький завод феросплавів» є промисловим підприємством, то закономірним є те, що найбільшу питому вагу займають виробничі запаси. В 2019 році питома вага виробничих запасів зменшилась на 12,88% при одночасному збільшенні показника готової продукції на 210,22%. В 2020 році збільшився рівень виробленої продукції на 24,10% при одночасному зменшенні рівня виробничих запасів на 13,66%, тобто тенденція зміни обох показників ідентична їх зміні в 2019 році. Така тенденція свідчить про те, що АТ «Запорізький завод феросплавів» почало ретельно підходити до визначення оптимального рівня виробничих запасів, що позитивно позначилось на управлінні оборотними активами. Оскільки при надмірному створенні рівня виробничих запасів АТ «Запорізький завод феросплавів» несе значні витрати на їх утримання.

Із загального аналізу та оцінки динаміки та структури статей Балансу можна зробити наступні висновки: вартість активів в цілому за аналізований період збільшилась з 3 636 661 тис. грн. в 2018 році до 4 083 582 тис. грн. в 2020 році, що є позитивним напрямком розвитку підприємства.

Сума грошових коштів на АТ «Запорізький завод феросплавів» впродовж 2018-2020 років зменшилась, а саме з 48 077 тис. грн. до 8731 тис.грн., що відбувалося на фоні збільшення дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями за готову продукцію. Погашення поточної дебіторської заборгованості повинно було б позначитися на збільшенні грошових коштів АТ «Запорізький завод феросплавів». Тобто можна зробити висновок, що підприємство інвестувало кошти довгострокові активи, що є позитивним напрямком змін діяльності АТ «Запорізький завод феросплавів».

З ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА АТ «ЗАПОРІЗЬКИЙ ЗАВОД ФЕРОСПЛАВІВ»

3.1 Аудит виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів»

Для перевірки стану бухгалтерського обліку і звітності, сприяння ефективної роботи підприємства, раціональному використанню матеріальних запасів, трудових і фінансових ресурсів і відповідно отримання максимального прибутку, керівництво АТ «Запорізький завод феросплавів» кожного року проводить незалежну експертизу фінансово – господарської діяльності – зовнішній аудит.

Для цього керівництво підприємства направляє аудиторській фірмі «Лист – Замовлення» на проведення аудиторської перевірки, в свою чергу аудиторська фірма (якщо вона згодна проводити аудиторську перевірку на даному підприємстві) направляє керівникові підприємства «Лист – зобов'язання» та укладає Договір на виконання аудиторських робіт з аудиторською фірмою.

У договорі обговорюються всі умови проведення аудиту: зобов'язання сторін, порядок здавання і прийому робіт, термін виконання робіт, оплата за виконання робіт, відповідальність сторін. Договір на проведення аудиторської перевірки є офіційним документом, який регламентує взаємовідносини «клієнт – аудитор».

№05 від 05 січня 2021 р. Директору АФ «Аудит»

Лист – замовлення

Просимо Вас провести аудит виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів» за 2020 рік у термін з 08.01.2021 року до 11.02.2021 року.

№2 від 06 січня 2020 р. Директору АТ «Запорізький завод феросплавів»
Лист-зобов'язання

У відповідь на Ваш лист №05 від 05 січня 2020 р. про проведення аудиторської перевірки виробничих запасів, підтверджуємо нашу згоду. Аудиторська перевірка буде проведена з метою висновків про виробничі запаси у термін з 08 січня 2020 року до 11 лютого 2020 року.

Договір є основним документом, що свідчить про факт досягнення домовленості між замовником і виконавцем на проведення аудиторської перевірки.

Договір про надання аудиторських послуг №1

м. Запоріжжя 06 січня 2020 року

Аудиторська фірма «Аудит», в подальшому – «Виконавець», в особі директора – з одного боку та АТ «Запорізький завод феросплавів» – «Замовник», в особі директора – з другого боку, діючі на основі своїх установчих документів, уклали цей договір про таке:

1. Предмет договору

1.1 Замовник доручає, а Виконавець бере на себе зобов'язання про надання послуг щодо аудиту виробничих запасів.

2. Вартість послуг та порядок розрахунку

2.1 Вартість наданих послуг складає 18 000 грн. (тридцять тисяч гривень), у тому числі ПДВ 3 000 грн. (п'ять тисяч гривень).

2.2 Розрахунок проводиться у такому порядку:

- 50% від суми договору – попередня оплата;

- 50% від суми договору у триденний строк – після підписання акту прийняття-здачі аудиторського листа.

2.3 Оплата здійснюється у національній валюті України та в безготівковій формі.

3. Права та обов'язки сторін

3.1 Замовник зобов'язується:

- представити всі необхідні документи та облікові дані;

- перерахувати на відповідний рахунок суму оплати;
- вказати коло осіб, які мають доступ до інформації аудиту.

3.2 Замовник має право:

- отримати якісне проведення аудиту виробничих запасів;
- під свою відповідальність залишити право на внесення змін до звітності на підставі угоди.

3.3 Виконавець зобов'язується:

- провести якісну аудиторську перевірку фінансового та податкового обліку виробничих запасів та звітності станом за 2020 рік;
- зберігати конфіденційність аудиторської інформації;
- повідомляти коло осіб, визначених замовником, про всі недоліки;
- дотримуватися доброзичливості та нейтральності до персоналу Замовника та до його діяльності в цілому.

3.4 Виконавець має право:

- самостійно визначати форми та методи аудиту;
- доступу до інформації та документації;
- не дотримуватися комерційної таємниці, якщо діяльність організації спрямована на підрив державного устрою.

4. Відповідальність сторін

4.1 У випадку відмови від проведення аудиту під час дії даного договору, за ініціативою Замовника, останній виплачує штраф у розмірі 20% від суми договору.

4.2 За невиконання договірних зобов'язань без поважних причин Виконавець виплачує штраф у розмірі 15% від суми договору.

5. Термін дії договору. Договір вступає в силу з моменту його підписання сторонами. Закінчення терміну дії договору 01.04.2021 року.

При проведенні аудиту виробничих запасів необхідно передбачити наявність наступних етапів (стадій) перевірки:

1. Підготовчий етап.

2. Основний етап (фактична перевірка).

3. Завершальний етап.

На першому – підготовчому – етапі аудиторіві необхідно отримати повну інформацію про об’єкт перевірки, скласти план аудиторської перевірки і програму. Якщо аудит виробничих запасів здійснюється вперше, то розпочати цей етап доцільно зі збору загальної інформацію про об’єкти дослідження.

Сформувавши чітке уявлення про об’єкти аудиту, слід перейти до складання плану аудиторської перевірки виробничих запасів (таблиця 3.1). План визначає мету, завдання, загальні напрямки проведення аудиторської перевірки.

Таблиця 3.1 – Загальний план проведення аудиту виробничих запасів

№	Етап аудиторської перевірки	Аудиторські процедури	Аудиторські докази	Період проведення	Виконавці
1.	Підготовчий	Укладання договору, знайомство з бізнесом клієнта, визначення аудиторського ризику, планування аудиту виробничих запасів	Статут підприємства, Звіти попередніх перевірок, накази	08.01.2021-10.01.2021	Бабак С.С.
2.	Основний	Перевірити правильність визначення залишку виробничих запасів на початок періоду. Перевірити правильність віднесення до виробничих запасів. Перевірити правильність оформлення первинних документів з виробничих запасів. Перевірити правильність віднесення виробничих запасів до субрахунків. Перевірити правильність оцінки запасів при надходженні.	Накладна, ТТН, прибутковий ордер, акт про приймання матеріалів, лімітно-забірна картка, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, матеріальний звіт, картка складського обліку матеріалів,	12.01.2021-22.02.2021	Бабак С.С.

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4	5	6
2.	Основний	Перевірити правильність оцінки запасів при їх використанні. Перевірити правильність кореспонденції рахунків з виробничих запасів. Перевірити правильність відображення вартості у Балансі. Перевірити правильність визначення залишку виробничих запасів на кінець звітної періоду.	відомість обліку залишків матеріалів на складі, доручення, журнал, Головна книга, Баланс		
3.	Завершальний	Складання аудиторського звіту і висновку	Звіт	28.01.2021- 11.02.2021	Бабак С.С.

Директор АФ

«Служба аудиту»

(підпис)

(ПІБ)

Перед складанням програми аудиту виробничих запасів аудитор проводить тестування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на АТ «Запорізький завод феросплавів» (таблиця 3.2).

Таблиця 3.2 – Тест оцінки внутрішнього контролю системи бухгалтерського обліку АТ «Запорізький завод феросплавів»

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація	
1	2	3	4	5	6
1.	Чи існує на підприємстві служба внутрішнього контролю	+			
2.	Кому підпорядкована ця служба: • головному бухгалтеру, • раді директорів, • керівництву, • інше.	+			
3.	Хто розробляє політику внутрішнього контролю	керівник			
4.	Чи існує на підприємстві взаємозамінність	+			
5.	Як часто здійснюється підвищення кваліфікації фахівців	раз у півріччя			
6.	Вимоги до фахівців внутрішнього контролю	відповідно штатному розкладу та вимогам внутрішнього аудиту			

Продовження таблиці 3.2

1	2	3	4	5	6
7.	На підприємстві служба внутрішнього контролю використовує: • типові форми документів, • розроблені самостійно, • інші (вказати).	+			
8.	Чи фінансова звітність до затвердження керівництвом перевіряється службою внутрішнього контролю.	+			
9.	Чи формуються та надаються керівництву звіти служби внутрішнього контролю. Якщо так, вкажіть періодичність звітності.	+			Кожного кварталу
10.	Чи здійснюються перевірки системи обліку та фінансової звітності ревізійною комісією. Якщо так, вказати періодичність перевірок.	+			Один раз на рік Копія
11.	Чи затверджується звітність на річних загальних зборах акціонерів (засновників).		+		Копія протоколу

В таблиці 3.3 представлено тест оцінки внутрішнього контролю бухгалтерського обліку виробничих запасів на складі АТ «Запорізький завод феросплавів».

Таблиця 3.3 – Тест оцінки внутрішнього контролю бухгалтерського обліку виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів»

№	Зміст	Варіанти			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1.	Чи відповідає зберігання виробничих запасів вимогам щодо належного зберігання: охорона, страхування технологічні умови, необхідні пристосування, запобігання псуванню) тощо	+			
2.	Чи закріплені виробничих запаси, що знаходяться на складі і в експлуатації, за особами, відповідальними за їх зберігання і використання	+			
3.	Чи наявні договори про повну матеріальну відповідальність з працівниками, які безпосередньо пов'язані із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих йому виробничих запасів, якщо вони обіймають посади, передбачені спеціальним переліком	+			
4.	Чи ведеться облік у розрізі підзвітних осіб	+			

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6
5.	Чи працівників, безпосередньо пов'язаних із збереженням та відпуском виробничих запасів, зобов'язують брати відпустку, призначають на час відпустки інших осіб, здійснюють передачі,	+			
6.	Чи доступ до комп'ютерних записів про виробничі запаси є тільки у осіб, для яких це пов'язано з посадовими обов'язками	+			
7.	Чи використовуються попередньо пронумеровані документи, та їх видача реєструється в журналі (книгах) пронумерованих, прошнурованих, скріплених печаткою	+			
8.	Чи відображається в обліку результат інвентаризації	+			
9.	Чи невикористані частини інвентаризаційних описів прокреслюються знаком «z»	+			
10.	Чи виявлені у звітному періоді факти крадіжки та псування виробничих запасів та на яку суму		+		
11.	Чи списувались за нормами природний убуток виробничих запасів та їх сума		+		
12.	Чи ліквідувались у звітному періоді виробничі запаси та їх сума		+		
13.	Чи оприбутковували зайві матеріальні цінності, виявлені в результаті інвентаризації та на яку суму		+		
14.	Чи списувались неліквідні та залежалі товарно-матеріальні цінності та на яку суму?	+			
15.	Чи проводяться на підприємстві незаплановані (раптові) інвентаризації окремих видів виробничих запасів, в окремих місцях зберігання та в підзвіті	+			
16.	Чи проводиться звірка даних реєстрів бухгалтерського обліку виробничих запасів з даними головної книги	+			
17.	Чи здійснюється звірка за відпуском виробничих запасів на підставі лімітно-забірних карт з документами на витрачання	+			
18.	Чи проводиться контроль за фактами списань від псування та знищення виробничих запасів	+			
19.	Чи здійснюється контроль за своєчасністю пред'явлення претензій за якістю та кількістю одержаних виробничих запасів	+			
20.	Чи проводиться контроль за списанням виробничих запасів від браку у виробництві	+			
21.	Чи звіряються корінці книжки довіреностей з Журналом реєстрації довіреностей форми М-3	+			
22.	Чи проводиться контроль за несвоечасно зданими невикористаними довіреностями	+			

23.	Чи проводиться контроль за точністю підрахунку первинних документів	+			
-----	---	---	--	--	--

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6
24.	Чи ціни, підрахунки в інвентаризаційних описах перевіряються третьою особою	+			
25.	Чи реєстри бухгалтерського обліку ведуться особами, обов'язки яких не залежать від обов'язків по вибуттю руху та зберіганню		+		
26.	Чи посадові особи періодично виявляють зіпсовані, морально застарілі і т.д. виробничі запаси	+			
27.	Чи в наявності виробничі запаси, право власності на які належить іншим, виключаються із підрахунків	+			

На базі отриманої інформації про запаси складається загальна програма внутрішнього аудиту (таблиця 3.4), яка в наступному конкретизується по об'єктах перевірки стосовно кожного аудитора з максимальною деталізацією процедур, тестів, контрольних параметрів, терміну перевірки та очікуваних результатів.

Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від величини суми статті або значущості помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з пропуском чи неправильним відображенням.

Таким чином, на основі базового показника, яким є вартість виробничих запасів підприємства, розраховується суттєвість для аудиту виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів» (таблиця 3.5).

Розрахуємо аудиторський ризик для аудиту виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів» на основі проведеного тесту внутрішнього контролю та міркуванні аудитора. Згідно з МСА аудиторський ризик являє собою можливу небезпеку того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку у випадках, коли у фінансовій звітності мають місце суттєві перекручення.

Таблиця 3.4 – Програма аудиту виробничих запасів

№	Мета	Перелік аудиторських процедур	Критерії якості	Метод перевірки	Джерела інформації	Код РД	Період проведення	Виконавець
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	Впевнитись у відповідності залишку запасів на початок періоду	Перевірити правильність визначення залишку виробничих запасів на початок періоду	А, Б, Г, Є	Документальний, арифметичний, суцільний	Баланс, Робочий план рахунків, статутні документи, накази по підприємству, Головна книга	ВЗ-1	09.01.21 – 10.01.21	Бабак С.С.
2.	Впевнитись у правильності віднесення до виробничих запасів	Перевірити правильність віднесення до виробничих запасів	А, Б, В, Г	Документальний, по суті, арифметичний, вибірковий	Наказ про облікову політику, картки складського обліку, матеріальні звіти, накладні, договори постачання, податкові накладні, платіжні доручення	ВЗ-2	11.01.21 – 13.01.21	Бабак С.С.
3.	Впевнитись у правильності і повності оформлення первинних документів	Перевірити правильність оформлення первинних документів	А, Б, В, Г, Д	Документальний, формальний, по суті, вибірковий	Картки складського обліку, матеріальні звіти, накладні, договори постачання, податкові накладні, платіжні доручення	ВЗ-3	14.01.21 – 16.01.21	Бабак С.С.
4.	Впевнитись у правильності віднесення виробничих запасів до відповідних субрахунків	Перевірити правильність віднесення виробничих запасів до субрахунків	А, Б, В, Г, Д	Документальний по суті, арифметичний, вибірковий	Робочий план рахунків, Головна книга, Наказ про облікову політику	ВЗ-4	17.01.21 – 18.01.21	Бабак С.С.

Продовження таблиці 3.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9
5.	Впевнитись у правильності оцінки запасів при надходженні	Перевірити правильність оцінки запасів при надходженні	А, Б, В, Г, Е	Документальний, по суті, арифметичний, вибірковий	Наказ про облікову політику, картки складського обліку, матеріальні звіти, накладні, договори постачання, податкові накладні, платіжні доручення	ВЗ-5	19.01.21 – 20.01.21	Бабак С.С.
6.	Впевнитись у правильності оцінки запасів при їх використанні	Перевірити правильність оцінки запасів при їх використанні	А, Б, В, Г, Е	Документальний, по суті, арифметичний, вибірковий	Накладні на відпуск, картки складського обліку, матеріальні звіти, накладні, накази про відпуск, акти	ВЗ-6	21.01.21 – 23.01.21	Бабак С.С.
7.	Впевнитись у правильності кореспонденції рахунків з обліку виробничих запасів	Перевірити правильність кореспонденції рахунків з виробничих запасів	А, Б, В, Г, Д	Документальний, по суті, арифметичний, вибірковий	Робочий план рахунків, Головна книга, Наказ про облікову політику, Журнал №5	ВЗ-7	24.01.21 – 26.01.21	Бабак С.С.
8.	Впевнитись у правильності відображення вартості у Балансі	Перевірити правильність відображення вартості у Балансі	А, Б, В, Г, Е	Документальний, по суті, арифметичний, вибірковий	Фінансова звітність, відомості аналітичного обліку, дані синтетичного обліку	ВЗ-8	27.01.21 – 30.01.21	Бабак С.С.

Продовження таблиці 3.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9
9.	Впевнитись у правильності визначення залишку виробничих запасів на кінець періоду	Перевірити правильність визначення залишку виробничих запасів на кінець періоду	А, Б, Г, Є	Документальний, арифметичний, суцільний	Фінансова звітність, відомості аналітичного обліку, дані синтетичного обліку	ВЗ-9	31.01.21 – 03.02.21	Бабак С.С.
Критерії якості аудиторської перевірки: наявність – А; правдивість – Б; права та зобов'язання – В; повнота – Г; вимірювання – Д; оцінка вартості – Е; подання і розкриття – Є								

Директор АФ

«Служба аудиту»

(підпис)

(ПІБ)

Таблиця 3.5 – Розрахунок суттєвості для аудиту виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів»

Показник	Рівень	Розрахунок
Базовий показник: - вартість виробничих запасів	73942,64 грн	Виробничі запаси = сировина й матеріали + купівельні напівфабрикати + паливо + тара + будівельні матеріали + матеріали, передані в переробку + запасні частини + інші матеріали
Суттєвість (помилка): - не приймається аудитором до уваги	до 5 %	73942,64 грн. – 100 % X грн. – 5 % X = 3697,13 грн.
- суттєвість визначається самим аудитором	5% – 10%	73942,64 грн. – 100 % X грн. – 10 % X = 7394,26 грн. Межа: від 3697,13 грн. до 7394,26 грн.
- вважаються суттєвими та аудитори вимагають виправлень	більше 10 %	Тобто, більше 7394,26 грн.

Аудиторський ризик розраховується за формулою 2.1:

$$AP = BP \times PK \times PH, \quad (3.1)$$

де AP – загальний ризик аудиту;

BP – властивий ризик;

PK – ризик контролю;

PH – ризик не виявлення.

За допомогою анкетування було встановлено, що:

1. Властивий ризик становить – 80 % (80 % вірних відповідей в анкетуванні).
2. Ризик контролю становить – 70 % (ймовірність ефективності системи внутрішнього контролю).
3. Ризик не виявлення – 6 % (ймовірність не знайдення аудитором помилки).

Отже, аудиторський ризик: $AP = 0,8 \times 0,7 \times 0,06 = 0,0298$, тобто 2,98 %.

Таким чином, ймовірність складання неправильного аудиторського висновку для АТ «Запорізький завод феросплавів» становить 2,98 %.

Мета складання робочих документів при проведенні аудиту виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів» полягає в необхідності формування аудиторських доказів для обґрунтування аудиторської думки (висновку), а також для підтвердження фактів здійснення аудиту відповідно до законодавчих та стандартних (нормативних) вимог.

Робочі документи аудитора при проведенні аудиту виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів» необхідно складати в досить повній та докладній формі, необхідній для забезпечення загального розуміння аудиту.

На початку проведення аудиторської перевірки виробничих запасів здійснюємо перевірку правильності визначення залишку виробничих запасів на початок періоду (таблиця 3.6).

Реальність і достовірність підтвердження залишків виробничих запасів на дату складання бухгалтерського Балансу має відповідати даним Головної книги і Балансу по кожному рахунку бухгалтерського обліку, на якому обліковуються виробничі запаси.

Таблиця 3.6 – Робочий документ аудитора ВЗ-1 – перевірка правильності визначення залишку виробничих запасів на початок періоду

Рахунок	Баланс на кінець попереднього періоду	Баланс на початок звітнього періоду	Головна книга	Відхилення	
				Балансу на початок звітнього періоду від балансу на кінець попереднього періоду	Балансу на початок звітнього періоду від Головної книги
201	73228,70	73228,70	73438,70	-	210,00
202	3340,77	3340,77	3340,77	-	-
203	6697,04	6967,04	6797,04	170,00	-
204	1565,65	1565,65	1565,65	-	-
205	-	-	-	-	-
206	-	-	-	-	-
207	-	-	-	-	-
208	-	-	-	-	-
209	5003,40	5003,40	5003,40	-	-

При перевірці правильності визначення залишку виробничих запасів на початок періоду аудитором була виявлена невідповідність Балансу та

Головної книги по рахунку 201 «Сировина й матеріали» на суму 210,00 грн. та по рахунку 203 «Паливо» на суму 170,00 грн.

Наступним етапом перевірки виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів» є визначення правильності віднесення до виробничих запасів. Аудитором встановлено, що відхилень не спостерігається.

Далі перейдемо до перевірки правильності оформлення первинних документів з виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів». Для цього складемо наступний робочий документ (таблиця 3.7).

Таблиця 3.7 – Робочий документ аудитора ВЗ-3 – перевірка правильності оформлення первинних документів з виробничих запасів

Первинний документ						примітки
назва	№	дата	сума	підпис	печатка	
Рахунок-фактура №98	+	+	-	+	-	
ТТН №145	+	+	-	+	+	
Довіреність №14	+	-	+	-	+	

При перевірці правильності оформлення первинних документів з виробничих запасів аудитором було виявлено порушення у заповненні первинних документів. У рахунку-фактурі №98 не написана сума прописом та відсутня печатка. У товарно-транспортній накладній №145 не написана сума прописом. У довіреності №14 відсутня дата та підпис бухгалтера.

Перевірка оцінки виробничих запасів при їх використанні показала, що на АТ «Запорізький завод феросплавів» при відпуску запасів у виробництво, з виробництва, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за методом середньозваженої собівартості, а також аудитором порушень не виявлено.

Далі перейдемо до перевірки правильності кореспонденції рахунків з виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів» (таблиця 3.8).

Таблиця 3.8 – Робочий документ аудитора ВЗ-7 – перевірка правильності кореспонденції рахунків з виробничих запасів

Зміст операції	За даними підприємства			За даними аудиту			Відхилення		
	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума	Дт	Кт	Сума
1. Отримано матеріали від постачальника (накладна, товарно-транспортна накладна)	201	361	30031,95	201	631	30031,95	201	361	-
2. Відображено податковий кредит (податкова накладна)	644	631	4290,28	644	631	5148,33	-	-	858,05
3. Відпущено сировину та матеріали на основне виробництво (цех №2) (накладна на внутрішнє переміщення)	201	23	12960,00	23	201	12960,00	201	23	-

На АТ «Запорізький завод феросплавів» виявлено помилки у кореспонденції рахунків. Відображена неправильна кореспонденція рахунків при оприбуткуванні деревини та при відпуску сировини та матеріалів на основне виробництво, аудитором запропонована правильна кореспонденція. Також при оприбуткуванні деревини була вказана неправильна сума оприбуткування та сума податкового кредиту – до первісної вартості помилково включено ПДВ.

АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ НЕЗАЛЕЖНОЇ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ

Аудитором Бабак С.С. проведена аудиторська перевірка виробничих запасів АТ «Запорізький завод феросплавів» за 2020 рік. Підставою для проведення аудиту є Договір №1 від 06.01.2021 року.

Особа відповідальна за фінансовий стан: директор.

Особа відповідальна за стан бухгалтерського обліку: Головний бухгалтер.

Початок аудиту : 08 січня 2021 року.

Аудит закінчений: 11 лютого 2021 року.

При проведенні аудиту виробничих запасів нами використовувалися наступні документи з обліку:

- 1) первинні документи з обліку виробничих запасів;
- 2) журнали та головна книга;
- 3) бухгалтерські довідки;
- 4) виписки банку;
- 7) податкові накладні;
- 8) фінансова звітність.

Облік виробничих запасів на підприємстві ведеться відповідно до НП(С)БО 15 «Дохід».

В ході перевірки були виявлені окремі недоліки, помилки та неточності у організації та методології бухгалтерського обліку, а саме:

1. При перевірці визначення залишку виробничих запасів на початок періоду була виявлена невідповідність Балансу та Головної книги по рахунку 201 «Сировина й матеріали» на суму 210,00 грн. та по рахунку 203 «Паливо» на суму 170,00 грн.

2. При перевірці оформлення первинних документів з виробничих запасів аудитором було виявлено порушення у заповненні первинних документів. У рахунку-фактурі №98 не написана сума прописом та відсутня печатка. У товарно-транспортній накладній №145 не написана сума прописом. У довіреності №14 відсутня дата та підпис бухгалтера.

3. При перевірці оцінки запасів при надходженні встановлено, що оцінка виробничих запасів при надходженні відбувається правильно, згідно з чинним законодавством. Але через арифметичну помилку бухгалтера, було виявлено, що при оприбуткуванні виробничих запасів від 10 жовтня 2020 року у первісну вартість було включено суму податкового кредиту.

4. При перевірці кореспонденції рахунків з виробничих запасів виявлено помилки у кореспонденції рахунків. Відображена неправильна кореспонденція рахунків при оприбуткуванні деревини та при відпуску сировини та матеріалів на основне виробництво. Також при оприбуткуванні

деревини була вказана неправильна сума оприбуткування та сума податкового кредиту – до первісної вартості помилково включено ПДВ.

5. При перевірці відображення вартості у Балансі виявлено, що у Балансі АТ «Запорізький завод феросплавів» відображена неправильна первісна вартість матеріалів, через арифметичну помилку бухгалтера у первісну вартість було включено суму податкового кредиту.

Аудит операцій з виробничими запасами проведений з урахуванням якісних аспектів подання фінансової звітності.

Вказані недоліки не носять суттєвого характеру і не впливають на показники звітності та стан розрахунків по нарахуванням та утриманням із заробітної плати персоналу. Всі операції щодо визнання доходів оформлені документами типових форм та в регістрах обліку. Суттєвих викривлень у веденні первинної документації не відмічається.

На підставі проведеного аудиту доходів виробничих запасів за 2020 р. АТ «Запорізький завод феросплавів» можна зробити загальний висновок про належну організацію аналізованої ділянки обліку.

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК

Аудиторську перевірку виробничих запасів за 2020 р. АТ «Запорізький завод феросплавів» проведено згідно з договором №2 від 06 січня 2021 р. аудитором Бабак С.С. (сертифікат аудитора №908 виданий рішенням Аудиторської палати України №14 від 19 липня 2017 року) фірми «Аудит», яка здійснює аудиторську діяльність на підставі ліцензії №77796, виданою Аудиторською палатою України 20 серпня 2018 року.

До обов'язків входило складання висновку на підставі інформації, отриманої в процесі аудиторської перевірки виробничих запасів за 2020 р. АТ «Запорізький завод феросплавів». Відповідальність за точність інформації щодо виробничих запасів за 2020 р. несе керівництво підприємства.

Перевірка була проведена відповідно до міжнародних стандартів аудиту, які вимагають планування та проведення аудиторської перевірки з метою збору достатньої інформації про відсутність суттєвих помилок у звітах та складання висновку про реальний фінансовий стан.

За даними фінансового обліку та звітності за період з 01 лютого 2020 року до 28 лютого 2020 року аудитором перевірено таку документацію: Статут підприємства, Звіти попередніх перевірок, Наказ про облікову політику підприємства, Робочий план рахунків, накладні, ТТН, прибутковий ордер, акт про приймання матеріалів, лімітно-забірна картка, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, матеріальний звіт, картка складського обліку матеріалів, відомість обліку залишків матеріалів на складі, доручення, Журнал №5, Головна книга, Баланс.

Для перевірки було зібрано достатньо даних для висновку.

Фінансова звітність за 2020 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку виробничих запасів та достовірно в усіх суттєвих аспектах представляє фінансову інформацію про підприємство згідно з нормативними вимогами до фінансового обліку та звітності в Україні.

Надання аудиторських послуг оформлюється актом приймання-передачі, в якому за підписами головного бухгалтера (а за потреби, наприклад, у разі відмови від підписання або виникнення суперечок між сторонами – директора або незалежного експерта) відображається перелік переданих документів.

Акт приймання-передачі аудиторських послуг №18 25 лютого 2021 року

Підстава: Договір №2 від 06 січня 2021 року з АТ «Запорізький завод феросплавів».

Аудиторський висновок щодо результатів перевірки виробничих запасів за 2020 рік складений у двох примірниках на одному аркуші.

Переданий Замовнику один примірник.

Вартість виконаних робіт згідно з договором становить 24 000 грн., у тому числі ПДВ 4 000 грн.

Виконавець Замовник

3.2 Удосконалення організації обліку виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів»

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

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

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

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

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

Пропонуємо форму довідки, для узагальнення інформації про отримані виробничі запаси від постачальників відповідно до договорів поставки (таблиця 3.9).

Таблиця 3.9 – Запропонована відомість надходження виробничих запасів від постачальників

Поста- чаль- ник	Номер дого- вору	Відповідно договору			Собівартість запасів						Пер- вісна вар- тість
		Дата над- ход- ження	К- сть	Ціна	Дата над- ход- ження	К- сть	Ціна	Подат- ки та збори	ТЗВ	Інші вит- рати	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Вид запасів											

Головне призначення запропонованої відомості – це узагальнення витрат на придбання виробничих запасів. Використання інформації запропонованої відомості управлінським персоналом позначиться на

підвищенні ефективності управлінських рішень щодо забезпечення виробничими запасами підприємства. Використання запропонованої відомості дозволить значно скоротити час на здійснення контролю за поставками виробничих запасів від постачальників.

Таким чином, для виконання контрольних процедур управлінський персонал буде мати два документа: зведений план поставок і запропоновану відомість, яка вже містить необхідну інформацію про фактичні поставки запасів, тобто не буде необхідності витратити час на збір додаткової інформації. Порівнюючи інформацію зведеного плану поставок і запропонованої відомості, пропонуємо узагальнену довідку (таблиця 3.10).

Таблиця 3.10 – Запропонована Довідка про фактичні поставки виробничих запасів

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

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

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

Відомість має контрольне значення: графа 4 відображає фактично оприбутковані виробничі запаси, показник цієї графи повинен співпадати з

інформацією управлінського обліку надходження виробничих запасів відповідно до Зведеного плану поставок. Виявлені розбіжності повинні бути оперативно усунені. Таким чином, фактично отримані виробничі запаси підпадають під контроль як бухгалтерського обліку так і управлінського, адже від правильності та достовірності визначення фактично одержаних виробничих запасів залежить правильність і достовірність інформації про рух виробничих запасів.

Основними елементами системи організації бухгалтерського обліку є документообіг, графік документообігу, оперограми. Для ефективного їх використання необхідно мати перелік первинних документів, облікових реєстрів, інших документів, які використовуються в обліку виробничих запасів і на їх підставі розробляти графіки документообігу. В практичній діяльності графіки документообігу використовуються рідко, замінюючи їх схематичним відображенням процесів господарських операцій. Нами узагальнено процес заповнення прибуткового ордеру в загальній схемі обліку надходження виробничих запасів та запропонована система формування інформації при надходженні виробничих запасів на промисловому підприємстві(рисунок 3.1).

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

Основним первинним документом оприбуткування виробничих запасів є прибутковий ордер (форма №М-4), але слід зауважити, що зміст форми №М-4 потребує її зміни та доповнення.

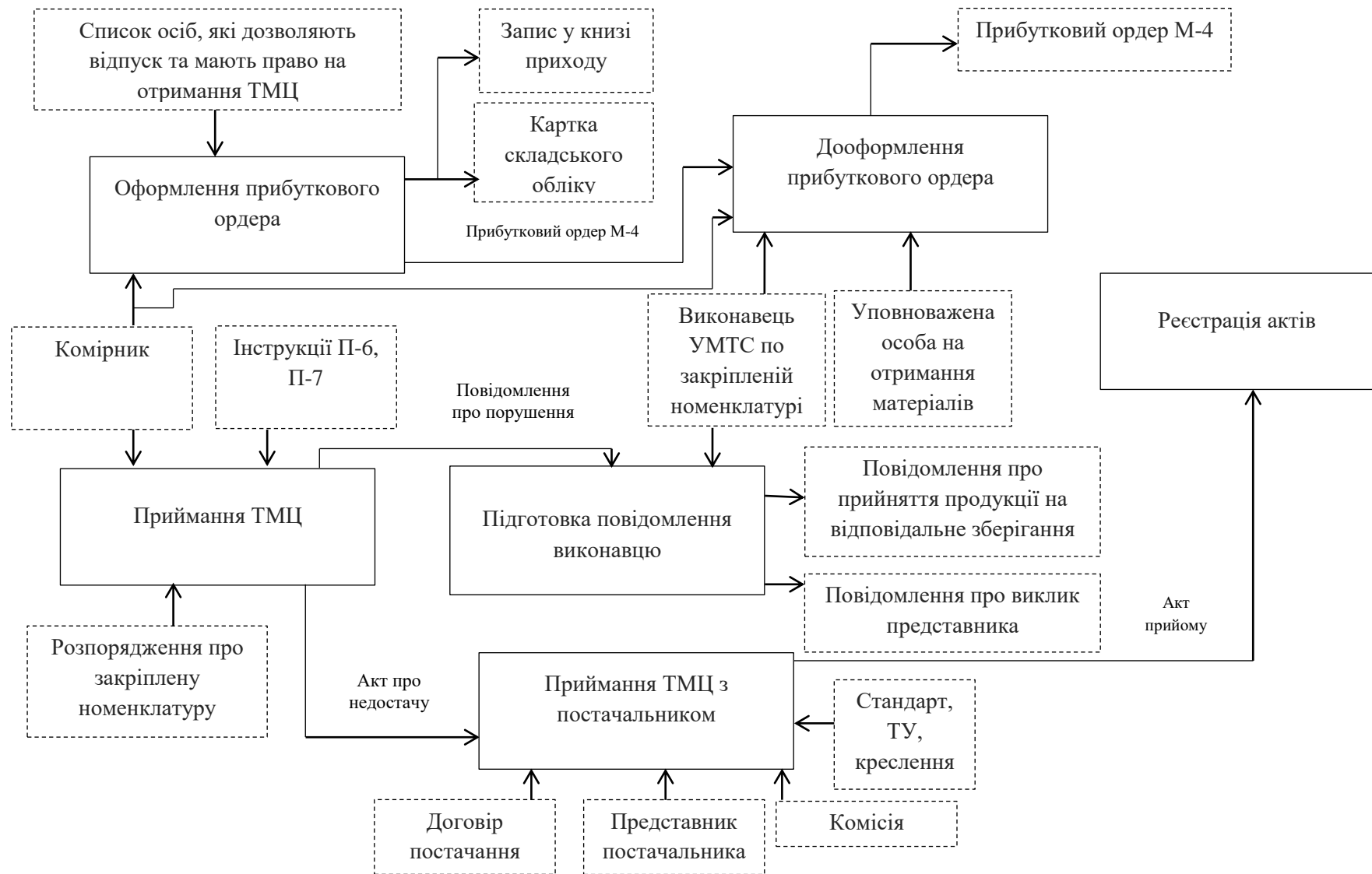


Рисунок 3.1 – Запропонована система організації формування інформації при надходженні виробничих запасів

Як показав аналіз практичного використання форми №М-4, на діючих підприємствах при оформленні прибуткового ордеру долучають бухгалтера та співробітника відділу постачання для дооформлення прибуткового ордеру.

При цьому не вказують конкретно, яку саме інформацію вони узгоджують чи якою інформацією доповнюють прибутковий ордер, також не вказують інші права і обов'язки цих осіб при оформленні прибуткового документу. Якщо бухгалтер і відповідальний співробітник наділені правом дооформлення ордеру, необхідно визначити інформацію, яку вони доповнюють, коригують та їхній підпис в документі.

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

Складаючи оперограми процесу документального оформлення надходження виробничих запасів слід мати на увазі, що сам процес складається з оформлення основного первинного документа – прибуткового ордеру, здійснення необхідних записів в документах складського обліку, а також у відображенні інформації про надходження виробничих запасів на рахунках синтетичного та аналітичного обліку, реєстрах обліку.

При складанні оперограм необхідно це враховувати та прийняти рішення: чи поєднати всі етапи в одній оперограмі, чи розробити їх для кожного етапу. Нами запропонована оперограма, яка охоплює всі процедури документального оформлення надходження запасів на підприємство.

Пропонуємо форми оперограм процесу надходження виробничих запасів та документального оформлення процесу надходження запасів (таблиця 3.11 – 3.12). Запропонована оперограма визначає послідовність процедур, які необхідно здійснити у процесі отримання виробничих запасів від постачальників, виконавців цих процедур. Запропоновані оперограми мають загальні процедури, які виконуються при оформленні факту

надходження та оприбуткування запасів, але їх можна розширити, включаючи повний перелік дій кожної особи при прийомі виробничих запасів та оформленні документів в залежності від облікової політики.

Таблиця 3.11 – Запропонована оперограма процедур прийому виробничих запасів на склад

№	Процедури	Члени комісії	Комірник	Відповідальні за поставку відділу постачання	Представник постачальника	Бухгалтер
1	2	3	4	5	6	7
Прийом виробничих запасів на склад						
1.	Перевірка отриманих виробничих запасів за кількістю відповідно до договору поставки, рахунку фактури			X		
2.	Приймання виробничих запасів по якості	X	X			
3.	Повідомлення поста-чальнику про пору-шення умов поставки			X	X	
4.	Повідомлення поста-чальнику про прий-няття виробничих запасів на відпові-дальне зберігання			X	X	
5.	Документальне офор-млення передачі виробничих запасів на відповідальне збері-гання	X	X			X
6.	Перевірка достовір-ності, правильності оформлення супутніх документів	X	X			

Продовження таблиці 3.11

1	2	3	4	5	6	7
7.	Оформлення акту поставки неякісних виробничих запасів, недостатньої кількості, інших порушень		X	X	X	
8.	Складання актів прийняття виробничих запасів по кількості і якості	X	X		X	
9.	Реєстрація акту при-йому виробничих запасів		X			

Таблиця 3.12 – Оперограма процедур документального оформлення надходження виробничих запасів

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

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

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

Для здійснення ефективного забезпечення управлінського персоналу достовірною інформацією про надходження запасів, яка відображається в обліку на підставі первинних документів, облікових регістрів і фінансовій звітності нами узагальнені джерела інформації та їх зміст (таблиця 3.13).

Таблиця 3.13 – Інформація бухгалтерського обліку про надходження виробничих запасів

Джерело інформації	Інформація
1	2
Рахунок фактура	- ціна; - кількість; - сума ПДВ
Супровідні документи на поставку запасів: товарно-транспортна накладна, акт виконаних робіт, інші	- витрати на доставку ; - прямі витрати на доведення виробничих запасів до придатного стану для використання; - витрати на тару - сума сплачених податків і зборів
Акт прийому запасів по якості	- якість отриманих виробничих запасів
Акт прийому запасів по кількості	- фактична кількість отриманих виробничих запасів

Продовження таблиці 3.13

1	2
Прибутковий ордер (форма №М-4)	- первісна вартість отриманих виробничих запасів - кількість отриманих виробничих запасів; - синтетичні, аналітичні рахунки, субрахунки для обліку виробничих запасів за їх призначенням
Картка складського обліку матеріалів (форма №М-12)	- інформація про надходження та рух виробничих запасів
Книга обліку придбання	- перелік отриманих виробничих запасів від постачальників; - вартість отриманих виробничих запасів
Синтетичні рахунки обліку запасів	за дебетом рахунка відображається: – залишок виробничих запасів на початок періоду; - надходження виробничих запасів; - сальдо рахунка відображає залишок виробничих запасів на певну дату
Регістри обліку (журнали, відомості)	- вартість отриманих виробничих запасів; - розрахунки з постачальниками; - розрахунки за іншими операціями по придбанню виробничих запасів
Оборотна відомість	- залишки виробничих запасів на початок періоду; - надходження виробничих запасів за період; - залишки виробничих запасів на кінець наступного періоду
Баланс	- залишок виробничих запасів на кінець звітного періоду

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

Для управління виробничими запасами важливе значення має інформація про їх рух та оперативна інформація про залишки виробничих запасів на певну дату. На підприємствах комірники складають звіти про рух виробничих запасів, які саме й відображають зміни у виробничих запасах. Пропонуємо для узагальнення інформації та контролю за рухом виробничих запасів форму документа (відомості), який буде мати інформаційне наповнення щодо достовірності руху виробничих запасів (таблиця 3.14).

Таблиця 3.14 – Відомість узагальнення інформації про рух виробничих запасів за даними бухгалтерського обліку (у кількісному вимірі)

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

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

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

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

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

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

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

3.3. Удосконалення організації аудиту виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів»

Важливе значення для ефективного використання виробничих запасів має контроль фактів і господарських операцій з виробничими запасами, обґрунтування прийнятих управлінських рішень. Аудит – це саме той вид контролю, який доступний всім суб'єктам господарювання. Суб'єкти господарювання можуть скористатися послугами зовнішнього аудиту або впровадити внутрішній аудит. Слід відмітити, що зараз мова йде не про

аудит виробничих запасів в традиційній формі, а про аудит інформації бухгалтерського обліку для прийняття ефективних управлінських рішень.

Для отримання впевненості у достовірності облікової інформації та фінансової звітності керівники суб'єктів господарювання замовляють аудит виробничих запасів, і як правило, надають перевагу зовнішньому аудиту, який проводиться відповідно до договору на проведення аудиту.

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

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

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

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

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

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

- етапи аудиторської перевірки;
- мета та завдання аудиторської перевірки для кожного етапу;
- терміни кожного етапу;
- відповідальні за проведення кожного етапу організації та проведення аудиту.

Форма та зміст Загального плану мають довільну форму, а тому й розподіл на певні етапи також різняться в практичній діяльності аудиторів. Пропонуємо одну із форм Загального плану проведення аудиту виробничих запасів (таблиця 3.15).

Таблиця 3.15 – Відмінності запропонованого Загального плану проведення аудиту виробничих запасів від вживаних

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

Вважаємо, що головна мета Загального плану аудиторської перевірки це розподіл аудиторської перевірки на етапи перевірки з визначенням саме мети й завдань кожного етапу, а не встановлення певних аудиторських процедур. В таблиці 3.16 наведено приклад Загального плану аудиторської перевірки виробничих запасів.

Таблиця 3.16 – Загальний план аудиторської перевірки виробничих запасів

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

Продовження таблиці 3.16

1	2	3	4	5	6
4	Заключний	На підставі отриманих аудиторських доказів висловити думку про достовірність бухгалтерського обліку виробничих запасів	Провести аналіз і узагальнення результатів перевірки. скласти аудиторський звіт. Оформити Акт виконаних робіт		

Одним із основних завдань аудиторської перевірки виробничих запасів на підготовчому етапі є оцінка системи внутрішнього контролю організації бухгалтерського обліку виробничих запасів. Тестування робітників облікового апарату є одним із засобів такої оцінки. Приклад питань, які пропонуються для проведення оцінки організації бухгалтерського обліку й системи внутрішнього контролю наведено в таблиці 3.17.

Таблиця 3.17 –Запропонований тест для оцінки внутрішнього контролю

№	Зміст питання	Варіанти відповіді		Інформація відсутня	Примітки
		Так	Ні		
1	2	3	4	5	6
1.	Чи ознайомлені Ви з основними методологічними принципами обліку виробничих запасів відповідно до Наказу про облікову політику?				
2.	Чи проводяться на підприємстві раптові інвентаризації виробничих запасів?				
3.	Чи розроблений графік документообігу?				
4.	Чи задовольняє Вас зміст типових первинних документів з обліку виробничих запасів?				
5.	Чи встигаєте Ви виконувати бухгалтерські процедури відповідно до своїх обов'язків за робочий день?				
6.	Чи надасте Ви управлінському персоналу необхідну інформацію?				
7.	Чи доводиться Вам витратити додатковий час для підготовки інформації для управлінського персоналу?				
8.	Чи є форми документів для узагальнення інформації бухгалтерського обліку виробничих запасів для передачі її управлінському персоналу?				
9.	Чи дієва система внутрішнього контролю на підприємстві?				

Продовження таблиці 3.17

1	2	3	4	5	6
10.	Чи здійснюєте Ви контрольні процедури у своїй роботі?				
11.	Чи задовольняє Вас програма бухгалтерського обліку, яка діє на підприємстві?				
12.	Чи проводяться перевірки достовірності інформації синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів?				
13.	Чи є у Вас доступ до законодавчо-нормативної бази з обліку виробничих запасів?				
14.	Чи здійснюється контроль використання виробничих запасів за видами й місцем їх виникнення ?				
15.	Чи проводять контрольні процедури щодо достовірності та повноти оприбуткування виробничих запасів?				
16.	Чи виявлені факти поставки бракованих виробничих запасів від постачальників протягом звітного періоду?				
17.	Сума ПДВ включається у первісну вартість виробничих запасів?				
18.	Облік ТЗВ при надходженні виробничих запасів ведеться на окремому субрахунку?				
19.	Чи задовольняє Вас організація документального забезпечення обліку виробничих запасів?				
20.	Чи проводилася переоцінка виробничих запасів у звітному періоді?				
21.	Чи проводяться додаткові контрольні процедури перевірки достовірності інформації реєстрів обліку перед складанням фінансової звітності?				

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

В ході аудиторської перевірки, аудитор здійснює аудиторські процедури відповідно до Програми аудиторської перевірки. Програма

аудиторської перевірки складається в довільній формі, пропонуємо один із варіантів такої програми (таблиця 3.18).

Таблиця 3.18–Запропонована програма аудиту бухгалтерського обліку виробничих запасів для прийняття управлінських рішень

№	Перелік аудиторських процедур	Аудиторські докази	Індекс робочого документа	Примітки
1	2	3	4	5
1.	Перевірка методологічних принципів формування інформації про виробничі запаси у бухгалтерському обліку відповідно до законодавчо-нормативних документів	Законодавчо-нормативні матеріали, Наказ про облікову політику, Положення про організацію бухгалтерського обліку, інші внутрішні документи	РД-1	
2.	Перевірка достовірності залишку виробничих запасів на початок звітного періоду, відображених у Балансі у складі запасів	Баланс, Головна книга, оборотна відомість	РД-2	
3.	Перевірка повноти відображення надходження виробничих запасів від джерел їх надходження	Первинні документи, договори, розрахункові документи	РД-3	
4.	Перевірка достовірності відображення надходження виробничих запасів від постачальників	Договори, рахунки-фактури, Акт прийому, Прибуткові ордери	РД-4	
5.	Перевірка достовірності та правильності визначення первісної оцінки виробничих запасів, отриманих від постачальників	Договори, Рахунки-фактури, супровідні документи, Прибуткові ордери	РД-5	
6.	Перевірка достовірності та правильності визначення первісної оцінки виробничих запасів, отриманих іншими шляхами (крім надходження від постачальників)	Договори, розрахункові документи, первинні документи	РД-6	

Продовження таблиці 3.18

1	2	3	4	5
7.	Перевірка достовірності первісної вартості виробничих запасів списаних на виробництво готової продукції	Розрахункові документи, супровідні документи, довідка бухгалтерії	РД-7	
8.	Перевірка правильності визначення матеріальних затрат у складі фактичної собівартості готової продукції	Виробничий звіт, первинні документи, довідка бухгалтерії	РД-8	
9.	Перевірка достовірності визначення списаних виробничих запасів на адміністративні витрати	Первинні документи, накладні, синтетичні рахунки, довідка бухгалтерії	РД-9	
10	Перевірка достовірності визначення списаних виробничих запасів на витрати на збут	Первинні документи, накладні, синтетичні рахунки, довідка бухгалтерії	РД-10	
11.	Перевірка достовірності визначення списаних виробничих запасів на інші операційні витрати	Первинні документи, накладні, синтетичні рахунки, довідка бухгалтерії	РД-11	
12.	Перевірка правильності й достовірності проведеної переоцінки виробничих запасів.	Первинні документи, накладні, синтетичні рахунки, довідка бухгалтерії	РД-12	
13.	Перевірка документального оформлення повернення невикористаних або заміненних виробничих запасів в кількісному вимірі	Первинні документи, Акти, довідки	РД-13	
14.	Перевірка достовірності оприбуткування виробничих запасів, які надходять до цеху транзитом.	Первинні документи, розрахункові документи, Акти прийому	РД-14	

Продовження таблиці 3.18

1	2	3	4	5
15.	Перевірка контрольної процедури обліку списання виробничих запасів в кількісному вимірі	Картки складського обліку, оборотна відомість, зведений план видачі виробничих запасів	РД-15	
16.	Перевірка використання виробничих запасів на перспективу розвитку підприємства, на технічний розвиток	Зведений план поставок, кошторис на виконання	РД-16	
17.	Перевірка стану залишків виробничих запасів по підприємству за певний період	Звіт про рух виробничих запасів за видами запасів, руху виробничих запасів по складам, цехам, картки складського обліку	РД-17	
18.	Зустрічна перевірка розрахунків з постачальниками виробничих запасів	Дані синтетичного та аналітичного обліку розрахунків з постачальниками	РД-18	
19.	Перевірка правильності визначення ТЗВ та його включення до первісної вартості виробничих запасів	Транспортна накладна, довідка-розрахунок бухгалтерії, первинні документи	РД-19	
20.	Перевірка достовірності визначення залишків виробничих запасів на кінець періоду	Головна книга, оборотна відомість, Баланс	РД-20	

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

Таблиця 3.21 – Робочий документ РД-7. Перевірка достовірності визначення первісної вартості виробничих запасів списаних на виробництво готової продукції

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

Таблиця 3.22 – Робочий документ РД-15. Перевірка контрольної процедури обліку списання виробничих запасів в кількісному вимірі

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

Таблиця 3.23 – Робочий документ РД-17. Перевірка стану залишків виробних запасів по підприємству за певний період

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

Таблиця 3.24 – Робочий документ РД- 18. Зустрічна перевірка розрахунків з постачальниками виробничих запасів

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

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

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

Таким чином, за результатами отриманими в третьому розділі встановлено, що фінансова звітність АТ «Запорізький завод феросплавів» за 2020 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку виробничих запасів та достовірно в усіх суттєвих аспектах представляє фінансову інформацію про підприємство згідно з нормативними вимогами до фінансового обліку та звітності в Україні.

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

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

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

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

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

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

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

ВИСНОВКИ

1. Відповідно до п.4 НП(С)БО 9 «Запаси» 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.

При організації обліку виробничих запасів в основу їх класифікації повинна бути покладена класифікації відповідно до стандартного Плану рахунків: 201 «Сировина й матеріали»; 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»; 203 «Паливо»; 204 «Тара, тарні матеріали»; 205 «Будівельні матеріали»; 206 «Матеріали, передані в переробку»; 207 «Запасні частини»; 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»; 209 «Інші матеріали».

2. Оскільки, організація облікового процесу включає організацію ведення бухгалтерського обліку та складання і подання звітності, вважаємо за доцільне закріпити особливості процесу документування та методичні аспекти ведення обліку двома різними внутрішніми регламентами:

- 1) Положенням про документування та документообіг;
- 2) Розпорядчим документом про облікову політику.

Основним внутрішнім регламентом, що забезпечує формування облікової політики на підприємстві є Розпорядчий документ про облікову політику. Облікова політика підприємства – це система способів і прийомів організації та ведення обліку на конкретному підприємстві, яка закріплена на невизначений термін відповідним внутрішнім розпорядчим документом.

Процедури організації документування господарських операцій щодо руху виробничих запасів включають у себе такі:

1) визначення переліку форм первинних документів, необхідних для здійснення документування господарських операцій із виробничими запасами;

2) розробка та затвердження власних форм первинних документів з обліку руху виробничих запасів для внутрішньогосподарського використання, що не затверджені державними органами, але, на думку підприємства, необхідні для забезпечення вірогідності обліку;

3) розробка та затвердження Робочих інструкцій до первинних документів, які включають детальний перелік операцій, які здійснюються в процесі складання документа, та визначення відповідальних осіб за виконання цих операцій та підписання документів;

4) розробка та затвердження Графіку документообігу. Ця процедура є обов'язковою складовою частиною системи організації обліку на підприємстві, визначеної Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

5) розробка та затвердження порядку подання первинних документів для бухгалтерської обробки.

Для одержання деталізованої інформації, необхідної для управління виробничими запасами за окремими видами і процесами, організується аналітичний облік. З цією метою до окремих рахунків синтетичного обліку та субрахунків відкриваються рахунки аналітичного обліку.

Аналітичний облік виробничих запасів дозволяє визначити їх обсяг в цілому і за кожним видом окремо. Аналітичний облік виробничих запасів ведеться за місцями зберігання та однорідними групами (механічна група, електрична група тощо), у розрізі МВО. Аналітичний облік виробничих запасів ведеться на складах за допомогою карток складського обліку, які розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури – цінника.

Оцінка виробничих запасів на підприємстві, враховуючи вимоги НП(С)БО 9 «Запаси», здійснюється на трьох етапах їх руху: при надходженні

запасів; при вибутті запасів; на дату складання балансу. Згідно з НП(С)БО 9 «Запаси» придбані або вироблені виробничі запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Синтетичний облік виробничих запасів ведеться на рахунку 20 «Виробничі запаси» – це активний, балансовий рахунок, призначений для обліку господарських засобів. Синтетичний рахунок 20 «Виробничі запаси» призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

3. Мета аудиту виробничих запасів є висловлення аудитором думки про: достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху запасів; повноту та правильність відображення первинних даних з обліку запасів у зведених регістрах; правильність ведення обліку запасів відповідно до законодавчих та нормативних актів, облікової політики; достовірність відображення залишку запасів у звітності.

Програма аудиторської перевірки обліку операцій із виробничими запасами суб'єкта господарювання повинна включати дослідження стану збереження матеріальних цінностей, нормування витрат та оприбуткування, правильність оцінювання покупних матеріальних цінностей, використання запасів на виробництві.

4. Одиницею бухгалтерського обліку виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів» визнається їх найменування або однорідна група. Комерційною службою Товариства присвоюється номенклатурний номер кожної придбаної одиниці виробничих запасів. У Балансі АТ «Запорізький завод феросплавів» виробничі запаси відображаються за найменшою з 2-х оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Собівартість виробничих запасів включає витрати на їх придбання, а вироблені власними силами – витрати на їх виробництво.

5. Витрати на придбання виробничих запасів на АТ «Запорізький завод феросплавів» включають в себе ціну покупки, імпорتنі мита та інші податки (за винятком тих, які відшкодовуються Товариству податковими органами), а також витрати на транспортування, навантаження, розвантаження та інші витрати, безпосередньо відносяться на придбання запасів. Інші витрати включаються в собівартість виробничих запасів лише в тій мірі, в якій вони були понесені для забезпечення поточного місцезнаходження і стану виробничих запасів.

Витрати, які не включаються до собівартості виробничих запасів АТ «Запорізький завод феросплавів» і визнаються як витрати в період виникнення, є: витрати на зберігання; адміністративні накладні витрати, які не сприяють забезпеченню поточного місцезнаходження і стану виробничих запасів. Оцінка вибуття виробничих запасів при відпуску у виробництво, продажу та в інших випадках на АТ «Запорізький завод феросплавів» здійснюється:

- за методом середньозваженої собівартості – для готової продукції, сировини і основних матеріалів (електродна продукція), що враховуються на 201 балансовому рахунку;

- за методом собівартості перших за часом надходження (ФІФО) – для інших запасів, що споживаються в виробничо-господарської діяльності.

Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів встановлена 1 раз на місяць. Оцінка виробничих запасів, виявлених при інвентаризації, як надлишки здійснюється за справедливою вартістю.

6. Оскільки АТ «Запорізький завод феросплавів» є промисловим підприємством, то закономірним є те, що найбільшу питому вагу займають виробничі запаси. В 2019 році питома вага виробничих запасів зменшилась на 12,88% при одночасному збільшенні показника готової продукції на 210,22%. В 2020 році збільшився рівень виробленої продукції на 24,10% при одночасному зменшенні рівня виробничих запасів на 13,66%, тобто тенденція зміни обох показників ідентична їх зміні в 2019 році. Така

тенденція свідчить про те, що АТ «Запорізький завод феросплавів» почало ретельно підходити до визначення оптимального рівня виробничих запасів, що позитивно позначилось на управлінні оборотними активами. Оскільки при надмірному створенні рівня виробничих запасів АТ «Запорізький завод феросплавів» несе значні витрати на їх утримання.

Із загального аналізу та оцінки динаміки та структури статей Балансу можна зробити наступні висновки: вартість активів в цілому за аналізований період збільшилась з 3 636 661 тис. грн. в 2018 році до 4 083 582 тис. грн. в 2020 році, що є позитивним напрямком розвитку підприємства.

Сума грошових коштів на АТ «Запорізький завод феросплавів» впродовж 2018-2020 років зменшилась, а саме з 48 077 тис. грн. до 8731 тис.грн., що відбувалося на фоні збільшення дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями за готову продукцію. Погашення поточної дебіторської заборгованості повинно було б позначитися на збільшенні грошових коштів АТ «Запорізький завод феросплавів». При цьому в 2019 році спостерігається зменшення дебіторської заборгованості за розрахунками з покупцями на 21,20% та зменшення грошових коштів в цьому ж періоді на 86,01%. Тобто можна зробити висновок, що підприємство інвестувало кошти довгострокові активи, що є позитивним напрямком змін діяльності АТ «Запорізький завод феросплавів».

7. Фінансова звітність АТ «Запорізький завод феросплавів» за 2020 рік підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку виробничих запасів та достовірно в усіх суттєвих аспектах представляє фінансову інформацію про підприємство згідно з нормативними вимогами до фінансового обліку та звітності в Україні.

8. За результатами дослідження організації бухгалтерського обліку виробничих запасів для прийняття управлінських рішень визначене значення інформації бухгалтерського обліку для прийняття саме обґрунтованих управлінських рішень. Як результат проведених досліджень визначена яка саме інформація бухгалтерського обліку необхідна для прийняття

управлінських рішень. Окремо наводиться перелік інформації бухгалтерського обліку виробничих запасів за джерелами їх утворення.

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

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

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

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

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

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

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Податковий кодекс України: Наказ ПУ від 02.12.2010 р. №2755-VI. URL: <http://www.profiwins.com.ua/uk/legislation/kodeks>.
2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: затверджене наказом МФУ від 24.05.1995 р. №88. URL: <http://www.dtkk.com.ua>.
3. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом МФУ від 02.09.2014 №879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.
4. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 р. №2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. URL: <http://www.rada.zakon.ua>.
6. Про затвердження типових форм первинного обліку: Наказ міністерства статистики» від 29.12.95 р., №352. *Бухгалтерський облік і аудит*. URL: <http://www.buhgalteria.com.ua>.
7. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування: Наказ МФУ від 30.11.1999 р. №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
8. Про затвердження Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Доходи»: Наказ МФУ від 29.11.1999 р. №290. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
9. Про затвердження Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ МФУ від 31.12.1999 р. №318 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
10. Про затвердження Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 №246. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/showz0085-00>.

11. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ МФУ від 07.02.2013 р. №73. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua>.
12. Атамас П.Й. Управлінський облік: Конспект лекцій з дисципліни. Дніпропетровськ: ДУЕП, 2005. 168 с.
13. Бабак С.С., Подмешальська Ю.В. Облік та контроль виробничих запасів для прийняття управлінських рішень на промисловому підприємстві. *Інвестиції: практика та досвід*. 2021. № 22. С. 83–94.
14. Бабак С.С., Меліхова Т.О. Особливості обліку матеріалів на акціонерному товаристві «Запорізький завод феросплавів»: матеріали XXV науково-технічної конференції студентів, магістрантів, аспірантів, молодих вчених та викладачів (ЗНУ, м. Запоріжжя, 19-24 квітня 2021 р). Запоріжжя: ЗНУ, 2021. С. 341-342.
15. Бланк И. А. Управління прибутком: посібник. Київ: Ника-центр, 2008. 544 с.
16. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник. Житомир: ЖІТІ, 2013. 672 с.
17. Бутинець Ф. Ф., Петренко Н. І. Аудит: стан і тенденції розвитку в Україні та світі: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2003. 408 с.
18. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: навчально-практичний посібник. Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2009. 468 с.
19. Голов С.Ф. Управлінський бухгалтерський облік: посібник. Київ: Скарби, 2001. 384 с.
20. Гаценко О. П. Організація бухгалтерського обліку: навч. посіб. для дистанційного навчання. Київ: Університет «Україна», 2008. 359 с.
21. Гладких Т.В. Фінансовий облік: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2007. 480 с.
22. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку. навчальний посібник. Київ. А.С.К., 2009. 266 с.

23. Грабовецький Б.Є. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2009. 256 с.
24. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. Київ.: КНЕУ, 2002. 131 с.
25. Дікань Л. В., Калініченко О. О. Мінімізація витрат виробництва в умовах перехідної економіки. Фінанси. Харків : Гриф, 2010. 80 с.
26. Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. Словник економічних термінів: менеджмент, маркетинг, підприємництво, навч.-метод. посібник. Житомир: ЖІТІ, 1999. 444с.
27. Іванова Н. А., Ролінський О.В. Організація і методика аудиту : навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 216 с.
28. Ільїна С. Б. Основи аудиту: навч.-практ. посібник. Київ : Кондор, 2009. 378 с.
29. Кадуріна Л.О. Основи обліку: навчальний посібник. Київ: Видавничий Дім «Слово», 2003. 184 с.
30. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: монографія. Київ: Єльга, Ніка -Центр, 2005. 342 с.
31. Козаченко Г.В. , Погорелов Ю.С. , Хлап'юнов Л.Ю., Макухін Г.А. Управління затратами підприємства: Монографія. Київ: Лібра, 2007. 320 с.
32. Ковтун С., Ткачук Н., Савлук С. Управління затратами: посібник. Харків: Фактор, 2007. 272 с.
33. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навчальний посібник. Київ: Каравела, 2004. 568 с.
34. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.
35. Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Бескоста Г.М. Аудит : навч.-метод. посібник. Запоріжжя : ЗДІА, 2016. 184 с.
36. Мачулка О. Облік і аналіз витрат: управлінський аспект. Бухгалтерській облік і аудит. 2008. №10. С. 23-28.

37. Меліхова Т. О., Чакалова Н. С., Мисливка К. А. Удосконалення обліку доходів від реалізації товарів, як інструмент ефективного управління підприємством. *Ефективна економіка*. 2019. №2. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6888>.
38. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року./ Пер. з англ. мови О.В.Селезньов, О.Л. Ольховікова, О.В. Гик, Т.Ц. Шарашидзе, Л.Й. Юрківська, С.О. Куліков. К.: ТОВ «ІАМЦ АУ «СТАТУС», 2004. 1028 с.
39. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: пер. з англ. / за ред. С.Ф. Голова. Київ: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2012. 736 с.
40. Мочерний С.В. Економічна теорія: посібник для студентів вищих закладів освіти. Київ: Видав. Центр «Академія», 2005. 640 с.
41. Нападовська Л. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. №8. С. 19-25.
42. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури, 2013. 464 с.
43. Нестеренко Ж.К. Бухгалтерський облік промислових підприємств: навчальний посібник. Київ.: Центр навчальної літератури, 2013. 311 с.
44. Партин Г.О., Завгородній А.Г. Управлінський облік: навч.посіб.-2-ге вид., випр..і доп. Київ: Знання, 2007. 303 с.
45. Подмешальська Ю. В., Зайберт Є. К. Облік виробничих запасів. *Ефективна економіка*. 2018. №3. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=6273>.
46. Подмешальська Ю.В., Макаренко А.П., Меліхова Т.О., Чакалова Н.С. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник. Запоріжжя: ЗДІА, 2018. 602 с.
47. Подмешальська Ю. В., Парнюк О. В. Документальне забезпечення обліку товарних запасів на підприємстві. *Агросвіт*. 2020. №22. С. 97–104.

48. Подмешальська Ю. В., Понякіна К. Ю. Облік та аудит виробничих витрат на підприємстві. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. №23. С. 64–70.
49. Подмешальська Ю. В. Удосконалення аудиту управління запасами. *Ефективна економіка*. 2011. №11. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua>.
50. Подмешальська Ю. В., Свеженцова А. С. Удосконалення методики аудиту товарів на підприємствах оптової торгівлі. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. №4. С. 72–79.
51. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 628с.
52. Рзаєва Т.Г. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Хмельницький: ТУП, 2003. 199 с.
53. Рудий М.М. Мікроекономіка: навч. посіб. Київ: Кававела, 2008. – 312 с.
Сопко В. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Київ: КНЕУ, 2009. 500 с.
54. Стелмашук А.М. Бухгалтерський облік: навчальний посібник. Київ: Центр учбової літератури, 2007. 528с.
55. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник для студентів економічних спеціальностей: Київ. : А.С.К., 2008. 340 с.
56. Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Цуцурук Н. М. Уточнення сутності поняття «витрати» і їхньої економічної оцінки на підприємстві. *Актуальні проблеми економіки*. 2009. №11. С. 85–88.
57. Усач Б.Ф., Душко З.О., Колос М.М. Організація і методика аудиту: підручник. Київ: Знання, 2015. 295 с.
58. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства: навч. посібник. Житомир: Житомирський інженерно-технологічний інститут, 2002. 647 с.
59. Чернелевський Л.М. Беренда Н.І. Аудит: навч. посібник. Київ.: Міленіум, 2002. 466 с.
60. Шкіря Н.Л., Нікульникова Т.Г., Залізняк Н.В. Аудит: навч. посібник. Львів: «Магнолія 2015». 2016. 224 с.