

Міністерство освіти і науки України  
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка

Економічний факультет

Кафедра економіки підприємства

## **ДИПЛОМНА РОБОТА** **магістра**

на тему: **«ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЬ  
ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ»**

Виконав: студент 2 курсу денної форми навчання  
спеціальності 071 Облік і оподаткування  
освітня програма Облік і оподаткування  
**Щавінський Павло Вікторович**

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент  
к.е.н., доц. Семенець І.В.

Рецензент:

к.е.н., доц. Андрейцева

**І.А.**

м. Кам'янець-Подільський  
2018 р.

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	4
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ .....	7
1.1. Економічна суть запасів .....	7
1.2. Класифікація виробничих запасів .....	12
1.3. Методи обліку та оцінки запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід.....	17
РОЗДІЛ 2 СТАН ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ.....	26
2.1. Коротка характеристика діяльності ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод».....	26
2.2. Організація складського господарства та первинного обліку виробничих запасів .....	36
2.3. Організація синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів.....	47
2.4. Вдосконалення організації обліку виробничих запасів .....	54
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ .....	60
3.1. Інформаційне забезпечення та завдання контролю виробничих запасів.....	60
3.2. Інвентаризація, як визначальна форма контролю за наявністю та збереженням виробничих запасів.....	63
3.3. Контроль за наявністю та рухом виробничих запасів та його результати службою внутрішнього аудиту об'єднання.....	74
ВИСНОВКИ.....	82
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	86
ДОДАТКИ.....	93

## ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

КОФЗ – Концептуальна основа фінансової звітності

МВО – матеріально-відповідальна особа

МСБО – міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

МСФЗ – міжнародні стандарти фінансової звітності

НП(С)БО – національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

П(С)БО – положення (стандарти) бухгалтерського обліку

ПДВ – податок на додану вартість

ТМЦ – товарно-матеріальні цінності

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Виробничі запаси відіграють чи не найважливішу роль в роботі самого підприємства. Без наявності складу, структури виробничих запасів неможливо уявити забезпечення безперервного процесу виробничої діяльності.

В процесі господарської діяльності підприємство використовує різного роду запаси, які відносяться до оборотних засобів, називаючи їх виробничі запаси.

Виробничі запаси займають особливе місце не лише у складі майна підприємства, а й особливе місце їм належить у структурі витрат, оскільки виробничі запаси є основною складовою при формуванні собівартості готової продукції. Враховуючи це виробничі підприємства особливу увагу приділяють саме обліку і контролю виробничих запасів.

Для забезпеченості підприємства виробничими запасами та ефективного їх використання необхідно вживати комплекс заходів, щодо виявлення, кількісного вимірювання та реалізації виявлених заходів. Для цього необхідно здійснювати систематичний облік і аудит, якісний аналіз рівня та динаміки забезпеченості, а також ефективності використання виробничих запасів.

Розвитку теорії та практики обліку і контролю виробничих запасів, забезпеченню його інформаційної бази сприяли праці таких вітчизняних вчених як: Ф.Ф. Бутинець, Ю. А. Верига, Н. І. Дорош, В.П. Завгородній, О. В. Карпенко, Л. П. Кулаковська, Л.В.Ліберман, В.Д. Новодворський, В.В. Сопко, Н.В. Хоменко та інших.

Однак ряд проблем обліку і контролю виробничих запасів потребують подальших досліджень.

Недостатня теоретична і практична розробленість обліку виробничих запасів, недосконалість нормативних актів, що його регламентують, зумовили вибір теми дипломної роботи.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.** Результати магістерської роботи знайшли відображення в науково-дослідних роботах кафедри економіки підприємства економічного факультету за темою «Особливості функціонування і прогнозування розвитку суб'єктів господарювання в сучасних умовах (державний реєстраційний номер 0113U004345, термін 2013-2018 рр.).

**Метою** дослідження є розробка рекомендації щодо удосконалення організації обліку та контролю виробничих запасів на підставі дослідження теоретичних положень та критичного аналізу діючої в Україні практики обліку.

Для досягнення визначеної мети в процесі проведення дослідження були поставлені й вирішені такі *завдання*:

- уточнити економічну суть виробничих запасів;
- проаналізувати підходи до класифікації виробничих запасів підприємства;
- порівняти вітчизняний і зарубіжний досвід обліку запасів
- здійснити аналіз стану організації первинного, аналітичного та синтетичного обліку виробничих запасів та намітити шляхи його вдосконалення;
- дослідити процес здійснення контролю за станом та рухом виробничих запасів.

*Об'єктом дослідження* є господарська діяльність підприємства в частині операцій пов'язаних з обліком та контролем за наявністю та рухом виробничих запасів.

*Предметом дослідження* сукупність теоретичних, методичних і організаційних засад організації обліку та контролю виробничих запасів підприємств.

*Методи дослідження.* В роботі використано структурний та порівняльний аналіз (порівняння даних об'єкта дослідження з попередніми роками), системний підхід (дослідження об'єкта як цілісної системи, яким впливам може вона піддаватися, виявлення взаємозв'язків і відносин з іншими об'єктами), історико-логічний (опис створення підприємства), економічного

аналізу (визначення стану та розвитку діяльності підприємства), статистично-аналітичний, факторний, рядів динаміки (проведення розрахунків, визначення фінансового стану підприємства), а також абстракції, індукції і дедукції, поєднання аналізу та синтезу, узагальнення, що дозволило нам якнайкраще дослідити та вивчити поставлені завдання.

*Теоретичною та інформаційною базою* дослідження є нормативно-правові акти, що регламентують порядок обліку та контролю виробничих запасів, фінансова, періодичні наукові видання, монографії, матеріали досліджень, проведених за участю автора, бухгалтерська та статистична звітність досліджуваного підприємства, а також дані первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку досліджуваного підприємства в частині обліку виробничих запасів.

**Елементи наукової новизни** одержаних результатів:

*уточнено:*

- поняття виробничих запасів;
- склад та класифікацію виробничих запасів

**Апробація результатів дослідження.** Результати досліджень доповідались та знайшли обговорення на студентській науково-практичній конференції проведеної в КПНУ імені Івана Огієнка.

**Публікації.** Результати досліджень опубліковані у 1 науковій праці «Актуальні питання обліку запасів підприємства» - тезах доповіді загальним обсягом 0,2 д.а.

**Структура та обсяг роботи.** Загальний обсяг роботи 84 стор. В магістерській роботі розміщено 18 таблиць на 23 стор., 14 рисунків на 14 стор., 5 додатків на 11 стор. Вона складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел на 7 стор., який містить 3 найменування.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ

#### 1.1. Економічна суть запасів

Ефективність діяльності підприємств і організацій залежить від наявності та правильного використання матеріальних ресурсів: трудових, матеріальних, які в сукупності з основними фондами становлять виробничі ресурси. Матеріальні ресурси є засобами виробництва, які включають засоби праці і предмети праці.

В економічній літературі поняття «виробничі ресурси» з'явилося в 70-80-х роках минулого століття [3,45]. Зокрема, під «виробничими ресурсами» розуміється сума складових ресурсів основних фондів, матеріальних і трудових ресурсів.

Так, В. Д. Новодворський зазначав, що «складовою виробничих ресурсів є матеріальні ресурси, які представляють комплекс речових елементів, що призначені для обробки в процесі виробництва за допомогою засобів праці» [54, с. 7]. На думку Л. В. Лібермана, об'єктом обліку матеріалів були праці, призначені для виробничо-господарського використання, а також малоцінні швидкозношувані предмети [42, с. 8].

В. І. Петрова досліджувала поняття «оборотних виробничих фондів, які складаються з предметів праці (сировина, матеріали і т. п.), тобто те, на що направлена дія людини в процесі праці та з чого виготовляється продукція». Особливістю їх функціонування є те, що вони цілком використовуються в одному циклі виробництва. Крім зазначала, що в плануванні та обліку предмети праці називають матеріалами або виробничими запасами [57, с. 46].

Деякі автори при визначенні поняття матеріальних оборотних активів застосовували термін «цінності» [32].

Таким чином поняття виробничих запасів слід відрізняти від поняття матеріальних (виробничих) ресурсів, яке є більш загальним, ніж матеріальні

або виробничі запаси (рис. 1.1).

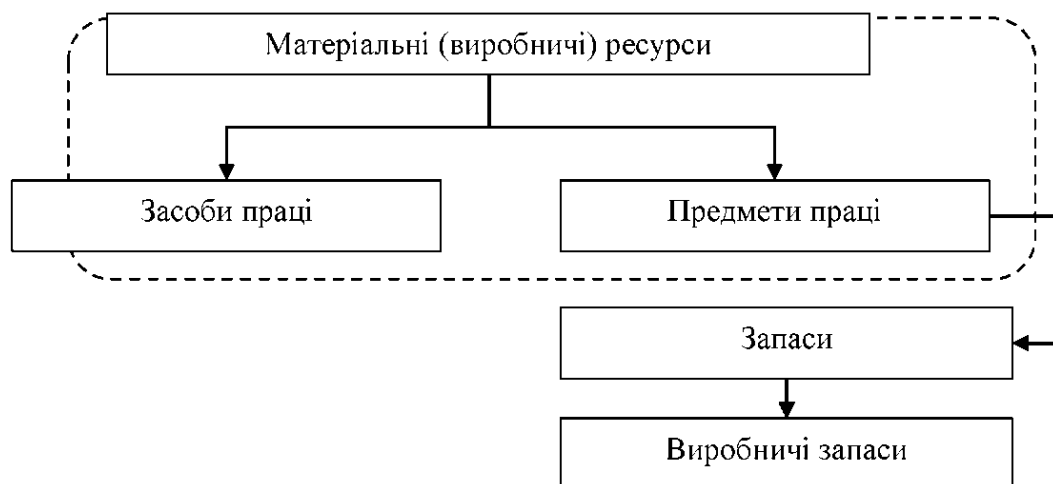


Рис. 1.1. Виробничі запаси у складі ресурсів

*Джерело: [54]*

У теоретичному розумінні виробничі запаси є предметами праці, які одноразово використовуються у виробничому процесі, свою вартість повністю переносять на готову продукцію. В бухгалтерському обліку більшість предметів праці вважаються виробничими запасами. Але поняття матеріальних і виробничих запасів є дискусійним і трактується в літературних джерелах неоднозначно.

У вітчизняну літературу термін «запаси» увійшов із затвердженням та введенням в дію положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [52], за основу створення якого взято Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [49].

Усім відомо, що запаси - це частка в оборотних активах підприємства, оскільки вони можуть бути перетворені на грошові кошти протягом операційного циклу. Оборотні засоби є фінансово-економічною категорією, яка впливає з існування товарно-грошових відносин, дії закону вартості та організації діяльності підприємства [9, с. 178].

Відповідно до визначення запасів у нормативних документах, то основним є положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [52], згідно з яким запаси являють собою активи, які утримуються для подальшого продажу, перебувають у процесі виробництва, утримуються для споживання під



час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також для управління підприємством.

Майже ідентичне визначення запасів подано у МСБО 2 «Запаси» [49], тому визначення запасів, які подані у даних стандартах, на нашу думку, слід доповнити тим, що використання такого роду активів підприємства зможе забезпечити збільшення вартості організації.

Дані визначення запасів доповнює трактування активів у законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [25], згідно з яким активи - це ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій та використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Щодо розкриття інформації про запаси у звітності підприємства, то нам відомо, що до затвердження нової форми балансу та прийняття НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [52] всі види запасів відображалися за окремими рядками (статтями), такими як «Виробничі запаси», «Готова продукція», «Товари», а згідно з новою формою запаси пропонують відображати узагальненою статтею «Запаси», в якій згруповується інформація про всі запаси, якими володіє підприємство. Така реформа відображення інформації призвела до скорочення статей балансу з метою надання можливості усунення економічних і торговельних бар'єрів, активізації надходження інвестицій, а також виходу на світові ринки капіталу.

Проте, з метою розмежування запасів за особливостями їх використання у процесі діяльності виділено ряд додаткових статей, в яких за необхідності відображається інформація про даний актив, що дає змогу отримати більш детальну інформацію про вартість певного виду матеріальних ресурсів.

Досліджуючи питання економічної сутності запасів слід розглянути різні тлумачення даної категорії в економічній літературі, оскільки єдиного підходу щодо інтерпретації поняття «запаси» немає (табл.1.1).

З огляду на визначення, які подані у табл.1.1, можна вважати відмінність у трактуваннях запасів полягає в тому, що розкриття будь-якої катего-

рії та її змісту залежить від вибору підходу щодо трактування.

Таблиця 1.1

## Трактування економічного змісту запасів у літературних джерелах

№ з/п	Автор	Визначення
1	Садовська І.Б. [71, с. 229-230]	Під виробничими запасами розуміють активи, які використовуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством. Запаси - це активи, які утримуються для продажу; як виробничі запаси для споживання готової продукції, виконання робіт та надання послуг, а також для управління підприємством
2	Лень В.С., Гливенко В.В. [41, с.153]	Запаси, переважно, є предметами праці й звичайно складають основну частку оборотних засобів виробництва. Вони включають в себе великий перелік товарно-матеріальних цінностей, які споживаються в процесі виробництва, незавершене виробництво, готову продукцію та товари. Ці цінності і є об'єктами обліку запасів
3	Чабанова Н.М. [80, с. 344]	Запаси - це матеріальні ресурси (засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності), необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, які зберігаються на складах або в інших місцях з метою їх наступного використання
4	Нашкерська Г.В. [53, с. 208]	Запаси - це оборотні активи підприємства, які використовуються переважно в одному операційному циклі діяльності підприємств або в період до одного року
5	Пушкар М.С. [68, с. 207]	До запасів відносять предмети праці, які призначені для використання у виробництві для виготовлення продукції та господарських потреб, придбані для подальшого перепродажу або використовуються для обслуговування виробництва, виконання робіт чи надання послуг і потреб управління
6	Кочерга С.В., Пилипенко К.А. [34, с. 69]	Товарно-матеріальні запаси вміщують в собі значну частину активів підприємства, призначених для здійснення основної діяльності, а також є основним джерелом доходу і відіграють важливу роль в утворенні прибутку
7	Карпенко О.В., Хоменко Н.В., Верига Ю.А. [78, с. 15]	Запаси - це різні речові елементи, що використовуються у процесі фінансово - господарської діяльності як предмети праці, а відповідно повинні споживатися в кожному господарському циклі і повністю переносити свою вартість на витрати підприємства та вартість продукції або товарів, що виготовляється або реалізується
8	Верхоглядова Н. І., Шило В. П., Ільїна С. Б. та ін. [11, с. 114]	Вважають, що найбільш характерним є термін „товарно-виробничі запаси”, суть яких полягає в обробленні у процесі виробництва, формування основи виробів. Запаси відносяться до матеріальних економічних ресурсів і можуть перебувати як у сфері виробництва, так і у сфері обігу
9	Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І. [50, с. 463, 253]	Матеріальні ресурси - основні й оборотні засоби, які використовуються (або можуть бути використані) у виробничому процесі та формують його матеріально-речову базу. Запаси - наявність відповідних матеріальних ресурсів, до яких належать засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, і ще не використовуються

*Джерело: узагальнено автором*

Сопко В.В. [11], Орлова В.К., Орлів М.С., Хома С.В. [56], Садовська І.

Б. [71] та інші науковці трактують запаси лише в рамках П(С)БО 9 «Запаси».

В науковій літературі для визначення запасів досить часто зустрічається термін «цінності», зокрема, у праці Лень В.С., Гливенко В.В. [41]. Проте, поняття «цінність» - це описова категорія, яка характеризує запаси як економічний елемент, та може дати вигоди для підприємства і задовольнити інтереси власника.

Бутинець Ф.Ф. [9], Кужельний М.В. [37], Кочерга С.В., Пилипенко К.А. [34], Нашкерська Г.В. [53], трактують запаси як активи, що становлять основну частину майна підприємства.

Такі науковці як Бутинець Ф.Ф. [9], Верхоглядова Н.І., Шило В.П., Ільїна С.Б. [11] виділяють термін «товарно-виробничі запаси», суть яких є використання в виробничому процесі, перебування у складі резервів підприємства, що відображає особливості матеріальних елементів виробництва.

Сопко В., Гуцайлюк З., Щирба М., Бенько М. розглядають запаси з огляду на види підприємницької діяльності: виробнича, комерційна або грошово-кредитна. При виробничій діяльності запасами виступають різні речовини та сили природи: сировина, матеріали (основні, допоміжні, паливні, мастильні тощо) при комерційній - готова продукція виробничої сфери (сільськогосподарська, промислова, будівельна тощо), яку купують комерційні підприємства з метою продажу, при грошово-кредитній - гроші, грошові документи тощо [74, с. 193].

Отже, в економічній літературі спостерігаються різноманітні варіанти трактування об'єкта дослідження. Така відмінність свідчить про те, що розкриття суті будь-якої економічної категорії залежить від обраного підходу до її визначення.

Критична оцінка існуючих визначень поняття «виробничі запаси» дає підстави виокремити такі основні підходи:

- переважна більшість економістів і вчених при висвітленні питань обліку запасів використовує визначення, наведене в П(С)БО 9;
- окремі вчені ототожнюють поняття «виробничі запаси» і «матеріальні

ресурси»;

- ототожнюються також такі поняття, як «запаси» й «виробничі запаси»;

- в окремих джерелах застосовується термін «товарно-матеріальні цінності».

Ми ж притримуємося думки більшості і схилиємось до трактування, яке визначене в П(С)БО 9 «Запаси».

## **1.2. Класифікація виробничих запасів**

Важливим моментом в організації обліку виробничих запасів є їх класифікація, яка забезпечує прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо їх ефективного використання у процесі діяльності суб'єкта господарювання.

В економічній літературі найчастіше зустрічаються такі класифікації виробничих запасів: виходячи з призначення і ролі окремих видів виробничих запасів на різних стадіях операційного циклу; залежно від технічних ознак; відповідно до сфери діяльності господарюючого суб'єкта; залежно від способу включення у собівартість [39].

Розглядаючи підходи до класифікації виробничих запасів, можна зазначити, що В.В. Сопко [74, с. 261] вважає, що у бухгалтерському обліку класифікація виробничих запасів доцільна за такими групами (субрахунками): сировина і матеріали (у т. ч. основні, допоміжні); куповані напівфабрикати; тара і тарні матеріали; паливо; будівельні матеріали, конструкції, деталі та обладнання до встановлення; запасні частини; матеріали, передані у переробку; матеріали сільськогосподарського призначення; інші матеріали. Саме класифікацію виробничих запасів за субрахунками Ф.Ф. Бутинець [9, с. 412] розглядає як найбільш важливу і раціональну. При цьому вчений також наголошує, що цей поділ має умовний характер і часто залежить лише від кілько-

сті матеріалу, використаного на виробництво різних видів продукції.

М.С. Пушкар вказує, що виробничі запаси класифікуються за певними ознаками: за способом включення у собівартість (основні та допоміжні), за групами матеріалів (лісові, текстильні, чорні, кольорові метали, електротовари, лаки й фарби тощо), за вартістю (дорогоцінні, високої, середньої та низької вартості), за способом зберігання - відкритого та закритого зберігання, за частотою використання (масові, часто- й маловикористовувані) [68, с. 208].

С.Ф. Голов та В.І. Єфименко класифікують виробничі запаси таким чином: сировина, основні і допоміжні матеріали; купівельні напівфабрикати; незавершене виробництво, малоцінні та швидкозношувані предмети; молодняк тварин і тварини на відгодівлі [17, с. 173].

Н.М. Ткаченко подає класифікацію виробничих запасів за планом рахунків бухгалтерського обліку, проте паралельно ще пропонує класифікацію виробничих запасів за економічним змістом, виділяючи дев'ять класифікаційних ознак: за місцем перебування, наявністю на підприємстві, наявністю на початок та кінець періоду, стосовно до балансу, ступенем ліквідності, обсягом, сферою використання, складом та структурою [76, с. 458-459].

З логістичного погляду, більшість науковців поділяються усі запаси на виробничі та товарні, які, у свою чергу, поділяються на поточні, підготовчі (буферні), гарантійні страхові) [40, с. 53-55; 29, с. 117]. Деякі із названих авторів виділяють ще сезонні запаси і перехідні.

Деякі вчені-економісти вважають, що виробничі запаси складаються не тільки із сировини, основних і допоміжних матеріалів (у тому числі сировини й матеріалів, які знаходяться в дорозі та переробці), купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари і тарних матеріалів, а й відходів основного виробництва, призначених для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб [72, с. 142].

Досить ґрунтовно представлена класифікація виробничих запасів згід-

но з Планом рахунків, який складений на основі наукового обґрунтування класифікації виробничих запасів (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Структура виробничих запасів згідно з діючим Планом рахунків

*Джерело: складено на основі Плану рахунків [58]*

За результатами проведеного аналізу ми пропонуємо узагальнену класифікацію виробничих запасів, яка об'єднує у собі найконцептуальніші для потреб управління виробничими запасами ознаки та види запасів, а тому дозволяє вчасно прийняти ефективне управлінське рішення (рис. 1.3).

За призначенням і причинами утворення науковці поділяють виробничі запаси на постійні і сезонні. Постійні - це частина виробничих і товарних запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками. Сезонні - запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи при сезонному транспортуванні.

За місцем знаходження виробничі запаси класифікують на складські, у виробництві та в дорозі. Складські - запаси, що знаходяться на складах підприємства. У виробництві - запаси, що знаходяться у процесі обробки. В дорозі - продукція, що відвантажена споживачу і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі.

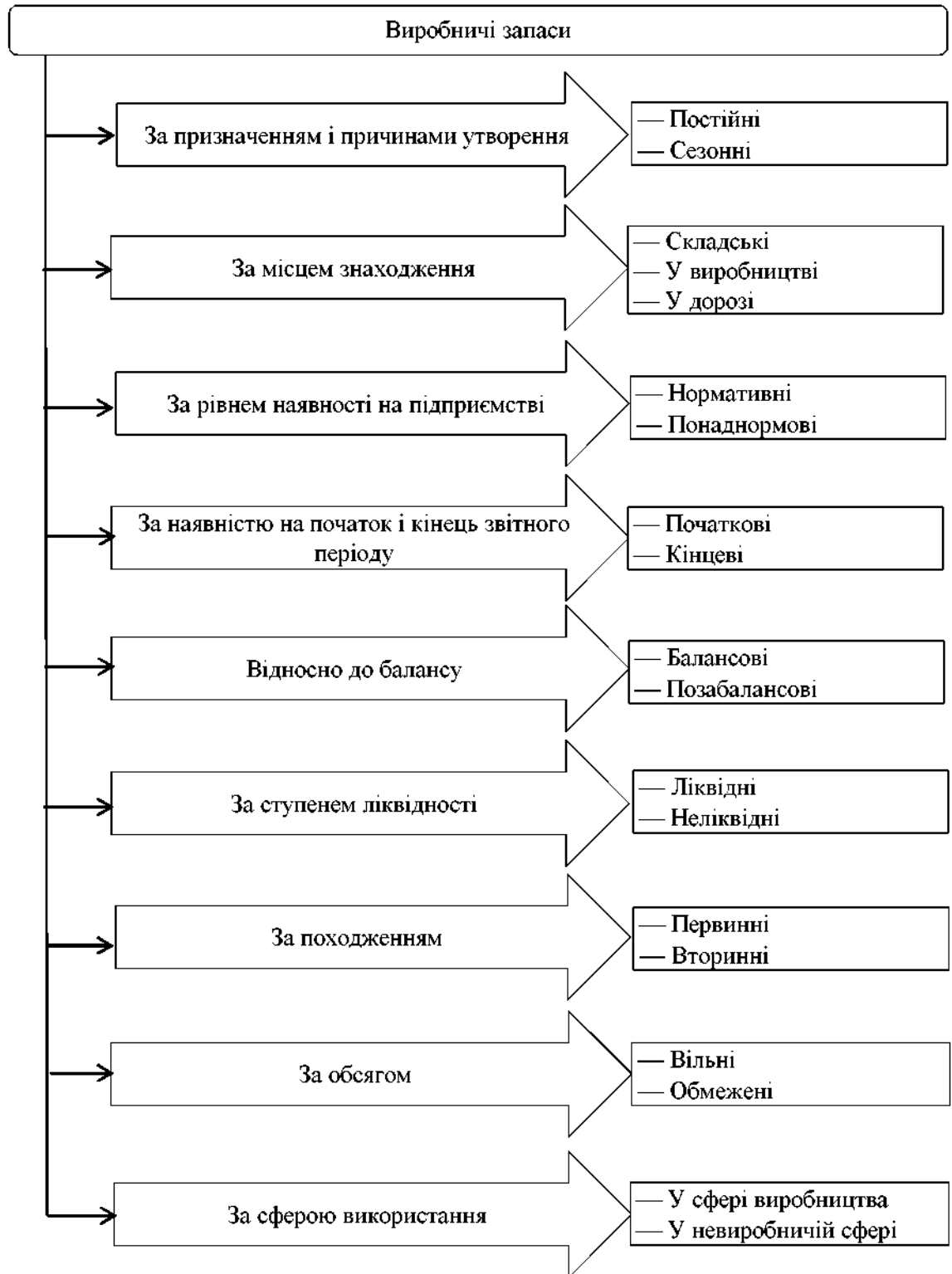


Рис. 1.3. Класифікація виробничих запасів

Джерело: сформовано на основі [58, 36, 72]

За рівнем наявності на підприємстві вчені виділяють нормативні та понаднормові виробничі запаси. Нормативні - запаси, що відповідають запла-

нованим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперебійної роботи підприємства. Понаднормові - запаси, що перевищують їх нормативну кількість.

За наявністю на початок і кінець звітного періоду слід виокремити початкові та кінцеві виробничі запаси. Початкові - величина запасів на початок звітного періоду. Кінцеві - величина запасів на кінець звітного періоду.

Відносно до балансу дослідники розглядають балансові та позабалансові виробничі запаси. Балансові - запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі. Позабалансові - запаси, що не належать підприємству і знаходяться у нього через певні обставини.

За ступенем ліквідності виробничі запаси поділяють на ліквідні та неліквідні. Ліквідні - виробничі та товарні запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів. Неліквідні - виробничі та товарні запаси, які неможливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів.

За походженням існують первинні і вторинні виробничі запаси. Первинні - запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягали обробці на цьому підприємстві. Вторинні - матеріали та вироби, що після первинного використання можуть застосовуватися вдруге у виробництві (відходи виробництва та споживання продукції).

За обсягом виробничі запаси класифікують на вільні та обмежені. Вільні - запаси, що знаходяться у надлишку на підприємстві. Обмежені - запаси, що знаходяться в обмеженій кількості на підприємстві.

За сферою використання виділяють виробничі запаси у сфері виробництва й у невиробничій сфері. У сфері виробництва - запаси, що знаходяться у процесі виробництва (виробничі запаси, незавершене виробництво). У невиробничій сфері - запаси, що не використовуються у виробництві.

На наш погляд, наведена класифікація запасів забезпечує виконання основних завдань обліку та контролю виробничих запасів, серед яких най-



більш важливими є:

Забезпечення своєчасного документального оформлення руху виробничих запасів.

Контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням виробничих запасів та їх збереження у місцях зберігання і на всіх стадіях обробки.

Забезпечення відповідності складських запасів нормативам.

Достовірна оцінка виробничих запасів.

Розрахунок фактичної собівартості витрачених матеріалів та їх залишків.

Відображення операцій з оприбуткування та витрачання виробничих запасів у системі бухгалтерського обліку тощо.

Перераховані завдання також сприяють формуванню інформації для управління виробничими запасами з метою забезпечення безперервного процесу виробництва, реалізації продукції з одночасною мінімізацією поточних витрат з обслуговування та забезпечення ефективного контролю за їх рухом.

### **1.3. Методи обліку та оцінки запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід**

Особливість сучасного стану обліку запасів в Україні полягає у тому, що в П(С)БО № 9 «Запаси» [52] та «Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів», затверджених Наказом Мінфіну від 10.01.2007 року, наведено лише загальні положення щодо оцінки цих об'єктів [64]. Проте у зв'язку з частими інфляційними стрибками, ціни на виробничі запаси постійно змінюються, тому проблема їх оцінки набуває особливої актуальності. До того ж, великі підприємства оперують, як правило, значною кількістю запасів, тому визначення послідовності їх використання у процесі виробництва та реалізації без певної методики є досить складним.

Оцінка запасів є важливою передумовою організації обліку запасів, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства. В Україні, як і в більшості інших країн світу, запаси оцінюють за фактичними витратами на їх придбання на момент отримання або використання запасів під час виробництва. У зарубіжній практиці до собівартості запасів не включають витрати, які не будуть відшкодовані покупцями [18, с. 386].

Проблема полягає в тому, що незважаючи на можливість точного підрахунку запасів у залишку, майже неможливо при великих обсягах точно встановити, які саме запаси, за якою ціною придбання знаходяться у залишку або були списані на собівартість реалізації протягом звітного періоду та за якою вартістю. Облікова практика західних компаній базується на припущенні, що придбання і реалізація (випуск у виробництво) запасів трактується як потік вартостей (cost flow), а не як потік фізичних одиниць (goods flow). Це означає, що при списанні товарно-матеріальних цінностей пріоритет надається відображенню вартості без забезпечення абсолютної відповідності її величини фактичному фізичному руху ресурсів [22, с. 222].

Для ефективного здійснення господарської діяльності підприємства необхідно вирішити проблему вибору методу оцінки вибуття запасів. Положення щодо обліку запасів згідно з МСФО № 2 та П(С)БУ № 9 мають деякі розбіжності. До того ж, в Україні з 2005 року кількість дозволених методів обліку вибуття запасів скоротилася до п'яти. Також залишається невирішеним питання ефективності їх використання в бухгалтерському обліку. Для розуміння відмінностей у методах обліку запасів нашої країни та країн світу, слід надати порівняльну характеристику обліку запасів згідно з П(С)БУ № 9 "Запаси", МСБО № 2 "Запаси" та ARB №43, US GAAP (таблиця) [52; 49].

Перший метод оцінки згідно з П(С)БУ 9 це метод оцінки за ідентифікованою собівартістю він застосовується відносно вибуття запасів, які не можна замінити або тих, що відпускаються для спеціальних замовлень, проектів або, коли їх первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості. Цей метод на практиці застосовується переважно компаніями, що торгують дороги-

ми штучними товарами, або у дрібних фірмах, адже в інших випадках його використання ускладнене неможливістю визначення того, які саме товари продані. Крім того, застосовуючи цей метод, компанія із серійними товарами може маніпулювати зі своїм прибутком, продаючи при необхідності дорожчі або дешевші одиниці запасів [73, с. 162].

Таблиця 1.2

### Порівняльна характеристика відмінностей положень з обліку запасів

Методи обліку вибуття запасів згідно з		
П(С)БО № 9 "Запаси" (Україна)	МСБО № 2 "Запаси"	ARB № 43, US GAAP (США)
Ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів.	Метод конкретної ідентифікації.	За собівартістю кожної одиниці.
Середньозважена собівартість.	Середньозважена собівартість.	За середньою собівартістю.
Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО).	Метод за формулою "перше надходження - перший вихід" (ФІФО).	За собівартістю перших за часом придбання МВЗ (засіб ФІФО).
Нормативні витрати.	Метод стандартних (нормативних) витрат.	За стандартною собівартістю.
Ціна продажу	Метод роздрібних цін	За цінами продажу. За собівартістю останніх за часом придбання МВЗ (метод ЛІФО)

*Джерело: сформовано на основі [49, 52]*

Оцінювання за середньозваженою собівартістю ґрунтується на допущенні, що кожна одиниця запасів даного періоду має однакову середню вартість. Оцінка запасів за даним методом здійснюється за кожною одиницею запасів діленням сумарної вартості залишку цих запасів на початок звітного місяця і вартістю аналогічних запасів, отриманих у звітному місяці, на їх сумарну кількість на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці. Метод доцільно використовувати на підприємстві, оскільки за його допомогою вирівнюється значення показника собівартості реалізованої продукції при непередбаченому зростанні закупівельних цін, виключається також потреба поартіонного обліку закупівельних цін на реалізовану продукцію, спрощується процедура обліку. Серед недоліків цього методу - імовірні розбіжності між балансовою та ринковою ціною залишку запасів на кінець періоду, невідповідність начислення доходів та витрат [47, с. 56-57].

Метод ФІФО припускає, що оцінка залишку запасів та їх вибуття за період ставиться в залежність від послідовності їх надходження (покупки). Оцінка вартості залишку запасів у цьому випадку ґрунтується на допущенні того, що запаси вибувають точно в тій же послідовності, що і надходили в організацію. Метод ФІФО іноді порівнюють з конвеєром, до якого запаси поступають у такій самій послідовності, в якій вони були на нього завантажені. Цей метод є найбільш надійним для реальної оцінки залишку запасів, оскільки його використання наближує вартість запасів на дату балансу до ринкових цін, тому більш достовірно відображається вартість активів підприємства [18, с. 405]. Основним його недоліком є вплив зовнішніх факторів економічного життя держави на показник валового прибутку окремо взятого підприємства. Так, метод ФІФО в умовах зростання цін придбання запасів формує максимальну оцінку запасів на кінець періоду, мінімальну оцінку витрат періоду і найбільшу величину прибутку. В умовах зниження цін, ФІФО, навпаки, дає мінімальну оцінку запасів на кінець періоду в балансі, максимальну оцінку витрат періоду і найменший прибуток [83, с. 202-204].

Оцінювання за нормативними витратами 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. Використання методу нормативних витрат на підприємстві, з одного боку, спрощує процедуру обліку й оцінки запасів, а з іншого - для встановлення нормативних цін відділ закупівель повинен постійно відслідковувати коливання ринкових цін на запаси, що спричинює додаткові витрати. Такий метод, на думку автора, є надзвичайно ефективним для підприємств, що займаються великосерійним та масовим виробництвом.

Метод роздрібних цін застосовується підприємствами роздрібною торгівлі для оцінки великої кількості одиниць запасів, що швидко змінюються і забезпечують однакову норму прибутку та для яких неможливо застосовувати інші методи визначення собівартості. За цим методом собівартість запасів визначається шляхом зменшення вартості їх продажу на відповідний відсоток

валового прибутку. В Україні такий метод можуть застосовувати лише підприємства роздрібною торгівлі, тоді як у США, наприклад, цей засіб може використовуватися для обліку всіх запасів, що котируються на активному ринку.

Метод ЛІФО в Україні в бухгалтерському обліку не використовується. Але його розуміння необхідне для оперування даними з обліку запасів в іноземних підприємствах (США, Росія тощо), а також для управлінського обліку. Метод ЛІФО ґрунтується на припущенні, що собівартість запасів, що надійшли останніми, використовується для визначення собівартості товарів, проданих першими. Цей метод заборонений у ряді країн, у тому числі у Великобританії, Швеції, Швейцарії, Сінгапурі, Австралії. З 2005 року використання метода ЛІФО заборонене в Україні. Причинами цього є максимальне заниження прибутку в умовах зростання цін та можливості для маніпулювання показником звітного прибутку залежно від часу придбання запасів у цілях штучної зміни бази оподаткування. Тим не менш, метод ЛІФО має переваги перед розглянутими методами, зокрема ФІФО, у тому, що метод ЛІФО найкраще забезпечує дотримання принципу відповідності доходів і витрат; при будь-яких коливаннях цін собівартість реалізації, приблизно відповідає рівню цін на момент продажу.

Сьогодні можна застосовувати декілька методів оцінки запасів, кожен з яких має свої переваги та недоліки. Дуже важливо обрати той метод, який дозволяє найточніше провести оцінку з урахуванням інтересів власників підприємства та специфіки виробничої діяльності. Серед методів, що дозволено застосовувати у бухгалтерському обліку українських підприємств, найбільш універсальними є методи середньозваженої собівартості та собівартості перших за часом надходжень запасів (ФІФО). Вказані методи є найбільш простими для обліку та найбільш популярними варіантами політики обліку запасів на великих та середніх підприємствах. Метод специфічної ідентифікації та метод роздрібних цін застосовуються відповідно виробниками унікальної продукції та підприємствами роздрібною торгівлі. Метод нормативних витрат

потребує значних витрат на розробку та постійний моніторинг за ринковими цінами, тому він є економічно ефективним тільки для великосерійних та масових виробництв.

Оцінка виробничих запасів в зарубіжних країнах дещо відрізняється від оцінки в національному обліку України і має свої певні особливості, зумовлені особливостями національного обліку та нормативно-правовою базою.

У США запаси оцінюються за фактичними втратами на їх придбання на момент отримання або використання запасів у процесі виробництва. Оцінка вимірюється чистою сумою грошових платежів, здійснених в минулому або в майбутньому при придбанні запасів. Витрати на доставку цих запасів можуть включатись або не включатись до собівартості запасів. До вартості запасів також не включаються загально-виробничі, адміністративні витрати та витрати на їх збут. До собівартості запасів включаються лише ті витрати, які покупець вважає складовими вартості товару на момент їх придбання.

У Польщі запаси оцінюються за цінами придбання, у випадку неможливості виявлення ціни запасів або при їх безоплатній передачі вони оцінюються за цінами на аналогічні або подібні запаси.

У Німеччині, в Люксембурзі та у Франції запаси оцінюються за найменшою величиною – за собівартістю або ринковою вартістю.

У Португалії та Іспанії запаси оцінюються за ціною їх придбання або витратами на їх виробництво. В Іспанії ціна придбання включає суму, зазначену в рахунку постачальника, плюс додаткові витрати по збереженню запасів, включаючи податок з продажу. Слід також відмітити, що коли ціна придбання запасів (або витратами на їх виробництво) вища за ринкову ціну, то запаси обліковуються за ринковими цінами. В Іспанії ринкова ціна для сировини – це найменша з двох величин – відновлювана вартість та чиста вартість завершення робіт; для готової продукції – всі витрати (за винятком відповідних витрат).

В Швейцарії та Італії запаси оцінюються за найменшою з двох величин

– первісною вартістю ( витрати на придбання або виробництво) або чистою вартістю можливої реалізації.

Дані табл. 1.3 свідчать про те, що найпоширенішими методами обліку запасів є методи ФІФО, ЛІФО, середньої вартості.

Таблиця 1.3

### Методи оцінки запасів при їх вибутті, прийняті у зарубіжній практиці

№ з/п	Країна	Методи оцінки запасів				
		ФІФО	ЛІФО	Середньозваженої (середньої) вартості	Чистої вартості реалізації	Інші
1	Великобританія		+	+	+	-
2	Греція	+	+	+	-	Метод базового запису готових виробів
3	Іспанія	+	+	+	-	-
4	Італія	+	+	+	-	-
5	Люксембург	+	+	+	+	Фактичні витрати
6	Нідерланди	+	+	+	-	Метод базового запису готових та незавершених робіт
7	Німеччина	+	+	+	+	-
8	Португалія	+	+	+	-	Стандартна та спеціальна (ринкова) ціна базового запасу
9	Росія	+	+	+	-	Метод собівартості кожної одиниці
10	США	+	+	+	-	Роздрібний метод
11	Франція	+	для консолідованої звітності	+	+	-
12	Швейцарія	+	+	+	-	-
13	Швеція	+	-	-	+	Проценту від виконання, Завершення контракту

Джерело: складено за матеріалами [44, 34, 22, 76]

Особливостями методів оцінки запасів в деяких країнах є:

- в Португалії в деяких галузях (сільському господарстві, лісовій про-

мисловості, рибальстві) запаси можуть оцінюватись наступним чином: облікова ціна визначається як продажна за винятком деякої норми прибутку.

Також цей метод може використовуватись при обліку запасів в оптовій торгівлі;

- в Іспанії запаси оцінюються за загальною фіксованою ставкою, якщо вони постійно оновлюються, а їх загальна вартість та структура змінюється несуттєво;

- в Швейцарії в консолідованій звітності запаси можна оцінювати на основі фактичних поточних витрат, відновлювальної вартості або на основі аналогічних витрат;

- в Італії для довгострокових контрактів незавершені вироби обліковуються або після завершення контракту, або за процентним виконанням робіт;

- у Великобританії заборонено використовувати методи ФІФО та базового запасу. Довгострокові контракти за незавершеними проектами обліковуються за методами “частки виконання”, “завершення контракту”;

- у США при виконанні методу ЛІФО в обліковій політиці обов’язково потрібно визначити суму поточної відтворювальної вартості (вартості руху) запасів, а також вплив на результати діяльності зменшення партії запасів.

В США використовується метод ЛІФО-долар, за яким вартість запасів обліковується, виходячи з індивідуальних цін одиниці запасів. При використанні методу оцінки запасів базового року вони перераховуються в долари, а ті запаси, які надходять у наступні періоди, для них використовуються цінові індекси. При цьому базовий рік приймається на 100.

Методи оцінки істотно впливають на витрати і фінансові результати діяльності підприємства. Застосування зазначених методів оцінки виробничих запасів призводить до різних результатів. В сучасних умовах, при високому рівні інфляції собівартість продукції буде найбільшою у випадку застосування методу ЛІФО (з періодичною системою обліку), а найменше значення собівартості дає застосування методу ФІФО. Останній надає найбільш реальну оцінку активів підприємства. У той же час, метод ЛІФО ліквідує невідповід-



ності між цінами реалізації запасів та їх фактичною собівартістю. На нашу думку, в умовах інфляції в Україні цей метод міг би привести до більш точного визначення прибутку або збитку. Отже, метод ЛІФО в Україні було скасовано дещо передчасно, але необхідність у ньому може бути задоволена використанням в управлінському обліку.

## РОЗДІЛ 2

### СТАН ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ

#### **2.1. Коротка характеристика діяльності ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод»**

ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» розташований за адресою Україна, 32400, Хмельницька обл., м. Дунаївці, Вул. Красінських, 13. Входить в об'єднання з 11 підприємств з центральним офісом в м. Києві вул. Сім'ї Сосніних, буд. 3, Святошинський р-н.

Дунаєвецький ливарно-механічний завод має свою більш ніж столітню цікаву історію.

Він був збудований в 1875 році підданним Німеччини підприємцем Густавом Лельбахом під назвою «Дунаєвецький чавуноливарний завод».

З початком Радянської влади у 1921 році Дунаєвецький чавуноливарний завод був реквізований та переданий органами місцевої радянської влади в оренду на три роки його колишньому власнику – Густаву Лельбаху за умови сплати ним до місцевого бюджету щорічних орендних платежів та запровадження на заводі нових механізмів. У 1924 році воно було передано для подальшої експлуатації окружній біржі праці і отримало назву чавуноливарний завод «Змичка». У двадцяті роки минулого століття підприємство виробляло переважно дрібний сільськогосподарський інвентар, а саме: ручні соломорізки, кінні плуги, чавунні та мідні заготовки, а також здійснювало ремонтні роботи.

Під час німецько-фашистської окупації у 1941-1944 роках промислове виробництво на заводі не припинилось.

До кінця 1945 року на підприємстві відновилося виробництво.

З 1967 року основною продукцією заводу стає арматура для хімічної та нафтової промисловості і він отримує нову назву – «Арматурний завод».

В 70-их –80-их роках минулого століття дане підприємство спеціалізувалося на випуску затворної арматури для нафтогазопроводів. Продукція заводу лася на нафтогазові промисли Азербайджану, Казахстану, Узбекистану.

У роки незалежності завод пройшов складний шлях приватизації, падіння та відновлення виробництва. В даний час підприємство спеціалізується на випуску сільськогосподарського обладнання: зернових сушарок, біокотлів для сушарок та іншого елеваторного обладнання.

Крім того підприємство може здійснювати (проте тимчасово даний цех законсервовано):

- арматурне литво (корпусів, кришок, штурвалів, дисків, кронштейнів);
- литво для комунального господарства (колодязні люки, решітки зливної каналізації);
- архітектурно-художнє литво.

В таблиця 2.1 висвітлює основні економічні показники діяльності підприємства.

Таблиця 2.1

**Економічні показники діяльності  
ТОВ «Керуюча компанія «Дунасвецький ливарно-механічний завод»**

Показники	2015 р.	2016 р.	2017 р.	Відхилення 2017 р. від 2015 р., +/-	2017 р. в % до 2015 р.
Вартість основних виробничих фондів (первинна вартість), тис.грн.	0	8,1	940,9	940,9	-
Коефіцієнт придатності основних засобів	0,0000	1,0000	0,9838	0,9838	X
Оборотні кошти, тис.грн.	2084,6	7487,2	26695	24610,4	12,8 раз
Вартість виробничих запасів, тис.грн.	39,1	3670,4	16638,9	16599,8	425,5 раз
Дебеторська заборгованість за товари роботи і пелуги, тис.грн.	1271,1	611,2	1438,9	167,8	113,2
Власний капітал, тис.грн.	27,7	32,7	183,7	156	6,6 раз
Зобов'язання, тис.грн.	2056,9	7462,6	27437	25380,1	133,3 раз
Кредиторська заборгованість за товари, роботи і послуги, тис.грн.	795,1	1367,4	1933,8	1138,7	2,4 рази
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис.грн.	4169,4	3909,6	19582,1	15412,7	4,7 раз
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), тис.грн.	2264,9	2200,2	19789,1	17524,2	8,7 раз
Фінансовий результат до оподаткування, тис.грн.	21,7	10,1	137	115,3	6,3 рази
Чистий прибуток (збиток), тис.грн.	21,7	10,1	137	115,3	6,3 рази
Чисельність працюючих, осіб	42	42	51	9	121,4

*Джерело: узагальнено та опрацьовано автором за даними підприємства*

Розглядаючи рівень основних економічних показників діяльності ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» розглянемо на сам перед динаміку результатів його діяльності (табл. 2.1, рис.2.1).

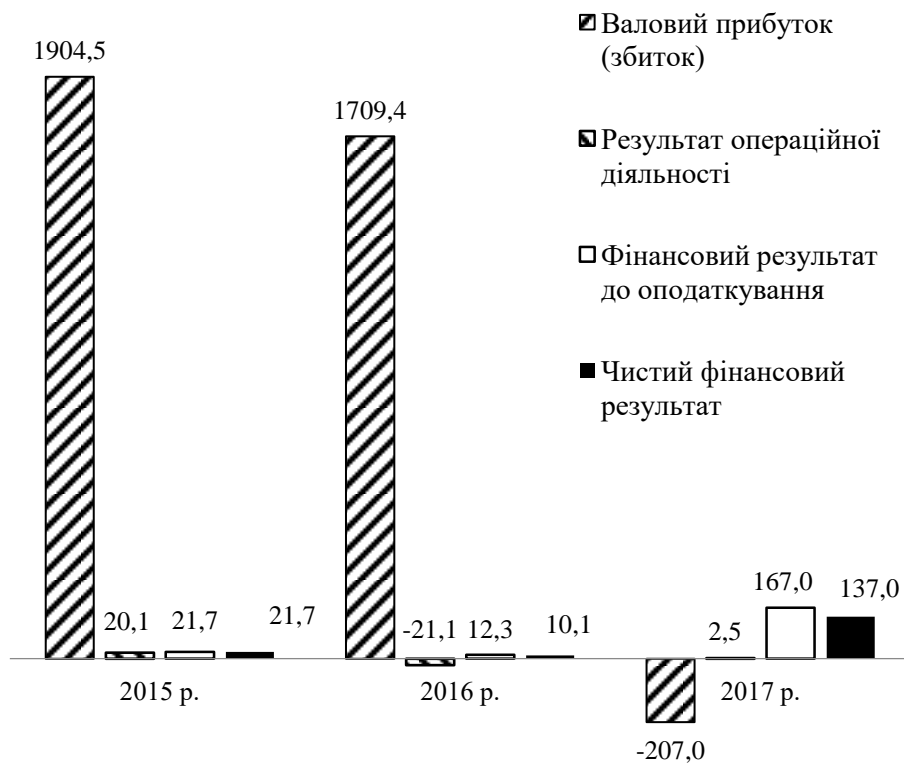


Рис.2.1. Динаміка результатів діяльності, тис.грн.

*Джерело: узагальнено та опрацьовано автором за даними підприємства*

Аналізуючи наведені дані можна зробити висновок, що динаміка кінцевого результату діяльності підприємства є загалом позитивною.

Так за аналізований період сума чистого прибутку ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» зростає на 115,3 тис.грн. і складала за результатами роботи в 2017 р. 137 тис.грн., проти 21,7 тис.грн. в 2015р.

На фоні такої позитивної динаміки впадає у вічі негативний валовий фінансовий результат – валовий збиток, який підприємство понесло у 2017 р. в сумі 207 тис.грн., проти 1904,5 тис.грн. прибутку в 2015 р., що обумовлене

більш стрімким зростанням суми собівартості реалізованої продукції – в 8,7 раз проти зростання суми чистого доходу – в 4,7 раз

Разом з тим підприємство має достатню виробничу базу.

При цьому використовує як власні так і орендовані основні засоби. Власних основних засобів в розпорядженні підприємства небагато і вони усі нові, а основна проте основна маса основних засобів - орендована у колишніх власників заводу. Так в операційну оренду взято усі виробничі приміщення та основна маса обладнання.

Якщо звернути увагу на наявність власних основних засобів (табл. 2.1, рис.2.2), то слід зазначити, що за аналізований період динаміка зміни первісної вартості основних засобів є досить помітною, адже на момент чергової реорганізації підприємства та зміни власників в 2014 р. і впродовж наступного 2015 р. підприємство не володіло власними основними засобами.

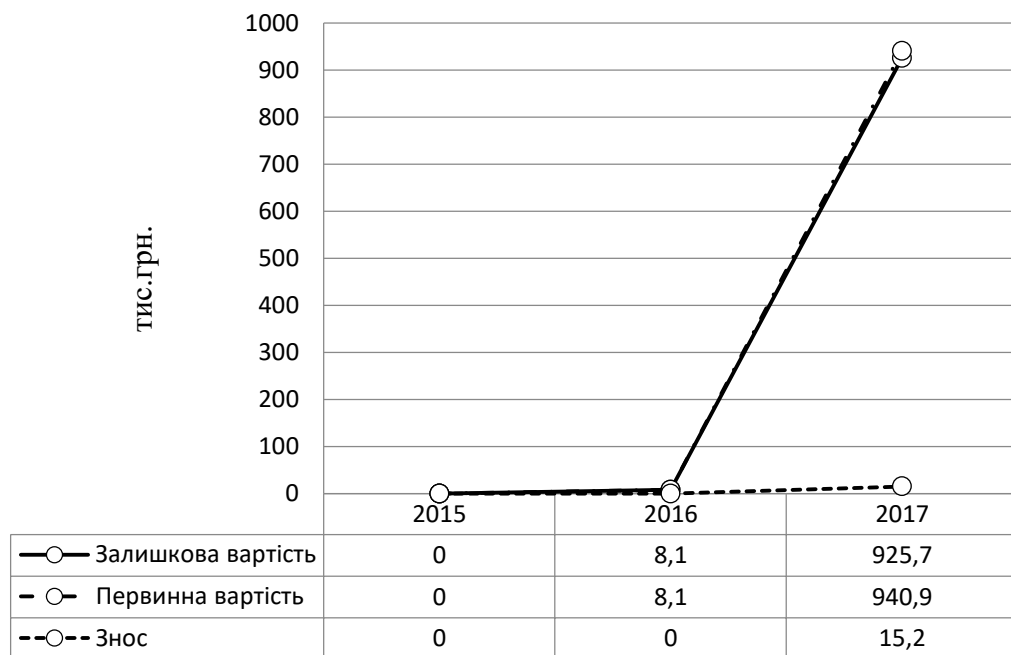


Рис.2.2. Динаміка вартості основних засобів, тис.грн.

*Джерело: узагальнено та опрацьовано автором за даними підприємства*

В 2016 р. було придбано основних засобів на суму 8,1 тис.грн., а в 2017 р. їх первісна вартість була доведена до 940 тис.грн. із ступенем придатності 98,4 відсотка.

Загалом же на підприємстві спостерігається стабільне суттєве зростан-

ня активів та пасивів, що свідчить про розвиток його виробничої діяльності.

Одним з основних передумов можливості розширення продуктивної діяльності підприємства є його фінансовий стан.

Під фінансовим станом підприємства розуміють рівень його забезпеченості відповідним обсягом фінансових ресурсів, необхідних для здійснення ефективної господарської діяльності та своєчасного здійснення грошових розрахунків за своїми зобов'язаннями.

Забезпеченість фінансовими ресурсами в межах розрахункової потреби та їх раціональне використання створюють широкі можливості для подальшого поліпшення виробничих показників, підвищення ефективності застосування засобів та предметів праці, робочої сили, сучасних інформаційних технологій.

Велике значення має оцінка взаємозв'язку фінансового результату з показниками рентабельності (збитковості).

Дохідність підприємства характеризується абсолютними й відносними показниками. Абсолютний показник дохідності - це сума фінансового результату (динаміку його ми вже розглянули). Відносний показник - рівень рентабельності, або у випадку від'ємного фінансового результату – рівня збитковості.

Показники рентабельності (збитковості) розглянемо в табл. 2.2).

*Таблиця 2.2*

**Аналіз показників рентабельності збитковості  
ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод»**

Показники	2015 р.	2016 р.	2017 р.	Відхилення 2017 р. від 2015 р., +/-
Коефіцієнт рентабельності (збитковості) основної діяльності	0,8409	0,7769	-0,0105	-0,8513
Коефіцієнт рентабельності (збитковості) реалізації	0,4568	0,4372	-0,0106	-0,4674
Операційна рентабельність (збитковості) продаж	0,0052	0,0026	0,0070	0,0018
Коефіцієнт рентабельності (збитковості) активів	0,0045	0,0006	0,0099	0,0054
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,7185	0,0933	1,4916	0,7730

*Джерело: узагальнено та опрацьовано автором за даними підприємства*

Загалом усі показники рентабельності (збитковості) за аналізований період поводяться неоднозначно, як і слід було очікувати виходячи з неоднозначності досягнутого рівня фінансових результатів.

Отож, як і слід було очікувати значно погіршилися показники рентабельності (збитковості) які розраховуються від суми отриманого валового прибутку (збитку), зокрема, рентабельність (збитковість) основної діяльності знизилась на 0,8513 пунктів і склала за результатами 2017 р. - 0,0105 пункти проти 0,8409.

В той же час дещо покращилась операційна рентабельність з 0,0052 в 2015 р. до 0,007 пунктів в 2017 р. проте і такий рівень показника є надзвичайно низьким.

Якщо говорити про рентабельність активів то спостерігається поступове незначне зростання даного показника і за результатами 2017 р. кожна вкладена гривня в активи принесла 0,99 копійки чистого прибутку, що є явно недостатнім.

На цьому фоні значно кращою є рентабельність власного капіталу, адже по цьому показнику спостерігається найсуттєвіше зростання – на 0,7730 пункти. І кожна гривня вкладена у власний капітал в 2017 р. принесла чистого прибутку на суму 1,49 грн., проти 0,72 грн. в 2015 р.

Ситуацію, що склалася з рівнем рентабельності на ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» можна охарактеризувати як задовільна, але недостатня.

Тепер щодо ліквідності ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» (табл. 2.3).

Показники ліквідності висвітлюють можливість своєчасного та повного проведення розрахунків за короткостроковими зобов'язаннями перед контрагентами.

Ліквідність проявляється у здатності підприємства перетворювати свої активи у грошові кошти для покриття всіх необхідних платежів з настанням термінів їхньої сплати.

Таблиця 2.3

**Аналіз показників ліквідності  
ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод»**

Показники	2015 р.	2016 р.	2017 р.	Відхилення 2017 р. від 2015 р., +/-
Коефіцієнт поточної ліквідності (коефіцієнт покриття)	1,0135	1,0033	0,9730	-0,0405
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,6262	0,1400	0,1852	-0,4410
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,0072	0,0010	0,0774	0,0702
Частка оборотних коштів в активах	1,0000	0,9989	0,9665	-0,0335
Частка запасів в поточних активах	0,0376	0,5250	0,6242	0,5866

*Джерело: узагальнено та опрацьовано автором за даними підприємства*

За даними таблиці спостерігаємо негативну динаміку значення показників даної групи, адже більшість показників знизилась, крім того вони знаходяться значно нижче оптимального рівня.

Як свідчить дані таблиці 2.3 коефіцієнт поточної ліквідності (коефіцієнт покриття) підприємство в 2017 р. неспроможне погасити свої зобов'язання навіть за рахунок мобілізації усіх своїх наявних оборотних активів, адже даний показник менше одиниці і складає лише 0,973 пункти (при умові що оптимальне значення даного показника повинне складати 2 – 2,5), хоча в попередні роки він був дещо більшим одиниці.

За умови ж своєчасності проведення розрахунків з дебіторами (індикатор коефіцієнт швидкої ліквідності з оптимальним значенням 0,7-0,8) підприємство в 2014 р. могло погасити 62,62 % зобов'язань, а в 2017 р. лише 18,52 %, знизившись на 44,1 відсоткових пунктів.

Що ж до миттєвого погашення частини зобов'язань (коефіцієнт абсолютної ліквідності з нормативом 20-35 %) то на кінець 2017 р. поточні зобов'язання підкріплені лише на 7,74 %, а в 2015 р. на 0,72 % наявними грошовими коштами та їх еквівалентами.

Таким чином можемо зробити висновок, ТОВ «Керуюча компанія «Ду-



насвецький ливарно-механічний завод» в аналізованому періоді має хоч не критичні проте надто низькі показники ліквідності.

На фоні зниження попередніх груп показників логічним є оцінити запас фінансової стійкості ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**Аналіз фінансової стійкості  
ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод»**

Показники	2015 р.	2016 р.	2017 р.	Відхилення 2017 р. від 2015 р., +/-
Коефіцієнт незалежності власного капіталу	0,0133	0,0044	0,0067	-0,0066
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,9867	0,9956	0,9933	0,0066
Коефіцієнт фінансової залежності	75,2563	229,2141	150,3576	75,1013
Коефіцієнт фінансової стабільності	0,0135	0,0044	0,0067	-0,0068
Коефіцієнт заборгованості	74,2563	228,2141	149,3576	75,1013
Коефіцієнт маневреності власних коштів	1,0000	0,7523	-4,0392	-5,0392
Коефіцієнт інвестування	0,0000	4,0370	0,1984	0,1984

*Джерело: узагальнено та опрацьовано автором за даними підприємства*

Як свідчать наведені дані досліджуване підприємство значно здало свої позиції в плані фінансової незалежності. По всіх показниках спостерігаємо негативну динаміку.

Так надзвичайно високим є рівень концентрації позикового капіталу. В 2015 р. він складав 0,9867 пунктів, а в 2017 р. вже зріс до рівня 0,9933 пунктів, тобто практично, підприємство функціонує лише завдяки залученим коштам.

Щодо маневреності власних коштів, то тут взагалі склалася критична ситуація з від'ємним значенням показника у звітному році.

Разом з тим показники ділової активності ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» мають позитивну динаміку табл. 2.5.

Ділова активність доволі широке поняття й охоплює практично всі аспекти роботи підприємства та передбачає оцінку ринкової ситуації, яка хара-

ктеризується обсягом виробництва, інвестицій, кількістю і розміром угод, станом портфелю замовлень, динамікою зайнятості, цін, завантаження виробничих потужностей, що в кінцевому підсумку у фінансовому аспекті проявляється, передусім, у швидкості обороту його коштів. Ділова активність – характеризує рівень ефективності використання виробничих і фінансових ресурсів, які впливають на фінансовий результат діяльності підприємства.

Ділова активність підприємства у фінансовому аспекті виявляється, насамперед, у швидкості обороту його коштів. Аналіз ділової активності полягає в дослідженні рівнів і динаміки коефіцієнтів оборотності, які у загальному випадку являють собою відношення чистого доходу від реалізації продукції до середньої за період величини коштів або їх джерел.

Таблиця 2.5

**Аналіз ділової активності  
ТОВ «Керуюча компанія «Дунасвецький ливарно-механічний завод»**

Показники	2015 р.	2016 р.	2017 р.	Відхилення 2017 р. від 2015 р., +/-
Коефіцієнт оборотності активів	0,8704	0,2227	1,4179	0,5475
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	3,6086	1,9571	13,2414	9,6328
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	0,8760	0,2240	1,4274	0,5515
Коефіцієнт оборотності матеріально-виробничих запасів	1,1298	0,2137	2,3754	1,2456
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	138,0596	36,1331	213,1965	75,1369
Коефіцієнт оборотності основних засобів	0,0000	8,2394	41,6242	41,6242
Коефіцієнт оборотності засобів	0,8712	0,2288	1,4671	0,5959

*Джерело: узагальнено та опрацьовано автором за даними підприємства*

Найбільш помітні позитивні зміни прослідковуються в динаміці коефіцієнту оборотності власного капіталу який збільшився на 75,136 пунктів і склав за результатами 2017 року 213,1965 пункти проти 138,0596 в 2015 році, проте це пояснюється перш за все незначною сумою власного капіталу. Аналогічна ситуація і з коефіцієнтом оборотності основних засобів, який зріс від нуля до 41,6242 пунктів.

Інші коефіцієнти оборотності також покращились.

В загальному фінансовий стан досліджуваного підприємства вважаємо задовільним.

Щодо загальної характеристики організації бухгалтерського обліку на ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» можна зазначити, що вона відповідає вимогам чинного законодавства.

Так облік здійснюється бухгалтерською службою, очолюваною головним бухгалтером. В підпорядкування головному бухгалтеру входять:

- бухгалтер з обліку розрахункових операцій;
- бухгалтер з обліку матеріальних цінностей.

На підприємстві облік комп'ютеризовано за допомогою програмного комплексу «1С: Бухгалтерія 8.2». Програма «1С: Бухгалтерія 8.2» є однією із самих нових розробок фірми «1С», яка надає нові функціональні можливості для автоматизації як бухгалтерського обліку, так і роботи відділу продажу щодо виписки накладних або рахунків на оплату на підприємстві.

Загальна структура використовуваної на підприємстві програми наведена на рис.2.3.

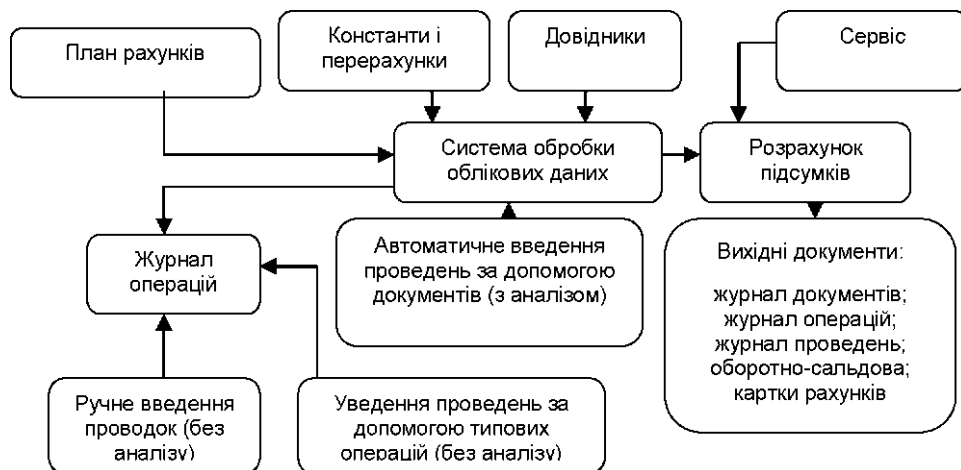


Рис 2.3. Загальна структура програми "1С: Бухгалтерія"

Джерело: [1]

Щомісячно складаються журнали-ордера і інші облікові регістри. Бухгалтерські документи, сформовані за допомогою комп'ютерних програм, підписуються бухгалтером, який відповідає за складання документу.

На підприємстві є визначене місце зберігання (архів) первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, виготовлених як на паперових, носіях інформації. Строки зберігання визначаються згідно чинного законодавства. Доступ сторонніх осіб до такого приміщення (архіву) без спеціального на те дозволу заборонений.

На досліджуваному підприємстві для внутрішньої регламентації обліку розроблено усі документи передбачені чинним законодавством. Основоположним з яких з «Наказ про облікову політику», який щорічно перепідписується, а за потреби переглядається. До даного наказу в якості додатків розроблено ряд положень, а саме: робочий план рахунків; положення про оплату праці; положення про преміювання; перелік матеріально-відповідальних осіб; перелік осіб з правом підпису; посадові інструкції працівників бухгалтерії та інші.

Загалом організація обліку на ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» знаходиться на досить високому рівні.

## **2.2. Організація складського господарства та первинного обліку виробничих запасів**

Важливою умовою збереження виробничих запасів, продукції і матеріалів від псування, крадіжок є добре налагоджене складське господарство. В досліджуваному підприємстві його організовано на базі єдиного складу.

Складські приміщення спеціалізуються відповідно до класифікації матеріальних цінностей за фізичними ознаками і виробничими функціями.

Для відкритого зберігання продукції і матеріалів обладнано спеціальні майданчики з під навісами.

У складських приміщеннях є вимірювальні прилади і обладнання, засоби для виконання навантажувально-розвантажувальних робіт, а також ін-

струменти для відкриття бочок, ящиків та іншої тари. Вимірювальні прилади періодично перевіряють і ставлять на них клеймо.

На складах і у складських приміщеннях слід додержуються правил пожежної безпеки.

Для нормальної роботи складського господарства, збереження продукції і матеріалів на підприємстві забезпечують чіткий розпорядок дня роботи, а також своєчасне оформлення документації і відображення операцій поточного дня. Наказом керівника затверджено перелік осіб, відповідальних за приймання, збереження і відпуск матеріальних цінностей, а також за своєчасне документальне оформлення і облік цих операцій. Цим же документом визначено перелік посадових осіб, які мають право підписувати документи на відпуск продукції і матеріалів та дозвіл на вивезення з території підприємства (даний документ є додатком до наказу про облікову політику підприємства).

Відповідно до діючого положення про матеріальну відповідальність робітників і службовців за збитки, завдані підприємству [66], адміністрація і матеріально відповідальні особи укладають письмовий договір про повну матеріальну відповідальність.

Відпускати зі складів і приймати на склади продукцію і матеріали мають право лише особи, матеріально відповідальні за їх збереження.

При передачі складу іншій особі проводять суцільну інвентаризацію матеріальних цінностей, яку оформляють актом інвентаризації.

Кожне надходження на склад і кожну видачу продукції або матеріалів зі складу оформляють відповідними первинними документами. Приймати на склад або видавати з нього будь-які матеріальні цінності без документів категорично забороняється.

Кількісний облік руху продукції і матеріалів завідуючий складом веде особисто в рамках своєї компетенції в програмному комплексі, який засотосовують для автоматизації обліку.

У місцях зберігання кожного виду матеріальних цінностей прикріплюють спеціальні бірки. В них пишуть назву матеріальних цінностей, їх коротку

характеристику і призначення, номенклатурний номер, розмір, сорт, одиницю, норму запасу та ін.

Щомісяця завскладом на підставі первинних документів формує звіт про рух матеріальних цінностей роздруковує його, підписує і подають їх у двох примірниках разом з прибутковими і видатковими документами в бухгалтерію. Після перевірки другий примірник звіту повертають матеріально відповідальній особі. У звіті зазначають дані про матеріальні цінності, по яких був рух за звітний місяць, на підставі первинних документів. Дані про надходження або вибуття продукції і матеріалів, а також про їх залишки записують у звіт в кількісному виразі і підтверджують підписом матеріально відповідальної особи. Таксування і підрахунок підсумків у грошовому виразі проводять у бухгалтерії.

Після перевірки повноти оприбуткування і всіх записів на вибуття, правильності виведення залишків матеріальних цінностей та їх оцінки бухгалтер відмічає кількість прийнятих прибуткових та видаткових документів і підписує звіт. Виправлення у звіті завіряються підписами матеріально відповідальної особи і бухгалтера, який приймав звіт.

В обліку предметів і продуктів праці на складі особливо важливі своєчасність і повнота їх оприбуткування. Для цього в бухгалтерії по кожному балансовому рахунку окремо щомісяця складають відомість надходження матеріальних цінностей на підставі рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних, актів приймання та інших документів. У відомості зазначають дату надходження матеріальних цінностей, від кого, за яким документом, дату і номер документа, на який склад надійшли цінності, назви їх, одиниці, кількість, суму по цінах у документах і по облікових цінах, суму відхилень фактичної собівартості придбаних цінностей від їх вартості по облікових цінах. Дані відомостей детально звіряють з даними звітів про рух матеріальних цінностей. У разі виявлення розбіжностей з'ясовують причину і вживають заходів щодо негайного виправлення помилки.

Дані складського обліку мають узгоджуватися з обліком матеріалів і продуктів праці в бухгалтерії.

Приймання продукції, що поставляється без тари, у відкритій тарі, а також приймання за вагою брутто і кількістю місць продукції, що поставляється в тарі, проводиться:

на складі одержувача — при доставлянні продукції постачальником;

на складі постачальника — при вивезенні продукції одержувачем;

на місці розпломбування або на місці розвантаження неопломбованих транспортних засобів і контейнерів або на складі підприємства транспорту — при доставлянні та видачі товару транспортною організацією.

Приймання продукції в неушкодженій тарі, за вагою нетто і кількістю товарних одиниць у кожному місці здійснюється, як правило, на складі кінцевого одержувача.

Приймання продукції проводиться особами, уповноваженими на те керівником або заступником керівника підприємства-одержувача. Ці особи несуть відповідальність за суворе дотримання правил приймання продукції.

Приймання продукції за кількістю проводиться за транспортними та супровідними документами (рахунком-фактурою, специфікацією, описом, пакувальними ярликами тощо) відправника (виготовлювача).

Якщо при прийманні продукції встановлені нестача або невідповідність кількості, зазначеній у документах, покупець (одержувач) зобов'язаний призупинити подальше приймання, забезпечити схоронність товарів, не змішуючи їх з однорідними товарами, скласти акт первинного приймання продукції за підписами осіб, що робили її приймання.

У разі якщо в процесі приймання товарів встановлено невідповідність ваги брутто окремих місць вазі, зазначеній у транспортних або супровідних документах чи на трафареті, одержувач не повинен порушувати цілісності тари та упакування.

Одночасно з призупиненням приймання одержувач має викликати для участі в продовженні приймання продукції та складання двостороннього акта

представника відправника (постачальника — якщо товар отриманий в оригінальній упаковці або неушкодженій тарі виготовлювача, що не є відправником), якщо він знаходиться в цьому ж населеному пункті. Представник іногороднього відправника (виготовлювача) викликається тільки у випадках, передбачених особливими умовами постачання або договором.

Особи, які здійснюють приймання продукції за кількістю, мають право засвідчувати своїм підписом тільки ті факти, що були встановлені за їх участі. Запис в акті даних, не встановлених безпосередньо учасниками приймання, забороняється.

Якщо при прийманні продукції було виявлено її нестачу порівняно з даними, зазначеними у транспортних і супровідних документах, то результати приймання продукції за кількістю оформляються актом, що складається в день, виявлення такої нестачі.

Якщо при прийманні продукції виявлені не тільки нестача, а й надлишки, то в акті також указуються точні дані і про ці надлишки.

Щодо приймання цінностей за якістю, то слід наголосити, що продукція, яка надійшла в справній тарі, приймається за якістю і комплектністю, як правило, на складі кінцевого одержувача або на складі постачальника, якщо таке передбачено в договорі.

Перевірка якості та комплектності продукції, що надійшла в тарі, проводиться при розкритті тари, але не пізніше 20 днів при іногородній поставці або 10 днів при одноміській поставці, а для швидкопсувних продуктів — не пізніше 24 годин після надходження продукції, якщо інші строки не передбачено в договорі в зв'язку з особливостями продукції, що поставляється.

Підприємства мають право незалежно від перевірки якості товарів, проведеної ними, актувати виробничі недоліки, якщо такі недоліки будуть виявлені при підготовці товарів до роздрібного продажу або при роздрібному продажу протягом чотирьох місяців після одержання товарів.

Акт про приховані недоліки продукції має бути складено протягом 5 днів після виявлення недоліків, проте не пізніше чотирьох місяців із дня над-



ходження продукції на склад одержувача, що знайшов приховані недоліки, якщо інші терміни не встановлені обов'язковими для сторін правилами.

Якщо приховані недоліки продукції можуть бути виявлені лише в процесі її обробки, здійсненої послідовно двома або кількома підприємствами, акт про приховані недоліки має бути складено не пізніше чотирьох місяців із дня одержання продукції підприємством, що знайшло такі недоліки.

Акт про приховані недоліки, виявлені у продукції з гарантійними строками служби і зберігання, має бути складено протягом 5 днів після виявлення недоліків, але в межах встановленого гарантійного строку.

Якщо для участі в складанні акта викликається представник виготовлювача, то до встановленого 5-денного строку додається час, необхідний для його приїзду.

Акт про приховані недоліки товарів, гарантійний строк на які обчислюється з моменту їх роздрібного продажу, може бути складений також у період зберігання до продажу незалежно від часу одержання товарів.

Одночасно з прийманням продукції за якістю проводиться перевірка комплектності продукції, а також відповідності тари, упаковки, маркування до вимог стандартів, технічних умов, основних особливих умов, інших обов'язкових для сторін правил або договорів, креслень, зразків (еталонів).

При виявленні невідповідності якості, комплектності, маркування продукції, що надійшла, тари або упакування до вимог стандартів, технічних умов, креслень, зразків (еталонів), договору або даних, зазначених у маркуванні та супровідних документах, що засвідчують якість продукції, одержувач повинен призупинити подальше приймання продукції і скласти акт, у якому вказується кількість оглянутої продукції та характер виявлених при прийманні дефектів. Одержувач зобов'язаний забезпечити зберігання продукції неналежної якості або некомплектної продукції в умовах, що запобігають погіршенню її якості та змішуванню з однорідною продукцією.

За результатами приймання продукції за якістю та комплектністю за участі представників виготовлювача складається акт про фактичну якість і

комплектність продукції.

Первинний облік є початковою стадією господарського обліку, на якій відбувається фіксування господарської операції в первинному документі, її зміна і реєстрація.

Особлива увага надається документу як правовому (юридичному) обґрунтуванню господарських операцій, їхньої правомірності й оцінки.

Застосування первинних документів в Україні регулюється рядом законодавчих і нормативних документів. Основними, які регулюють загальні правила застосування первинних документів, є:

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову відповідальність в Україні» від 16.06.99 р. № 896-XIV [25];

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України від 05.06.95 р, № 168/704 [60];

Наказ Мінстату України № 193 від 21.06.96 р. «Про затвердження форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів» [67];

Порядок забезпечення підприємств, установ, організацій, інших суб'єктів підприємницької діяльності України бланками форм облікової і звітної документації й інструкціями з їх заповнення, затверджений Міністерством статистики № 01-3-5/80, № 18-4117, № 27004/107, зареєстрований у Міністерстві юстиції України 10.09.93 р. № 199 [62].

Крім названих «загальних» нормативних актів щодо виготовлення і застосування первинних документів, існує значна кількість інструкцій, положень, правил.

У тих випадках, коли підприємства вносять у типові форми документів деякі зміни і доповнення (посилюючи функції документа), такі документи залишаються типовими і зберігають номер типової форми. Слід зазначити, що застосування підприємством форми типового документа без показників (розділів), що не застосовуються підприємством (через специфіку діяльності), значно підсилює функції документа, робить його більш конкретним, наочним і можли-

вим для розширення граф до необхідних розмірів розміщення тексту документа.

Застосування форм первинних документів, що розробляються підприємством самостійно, на нашу думку, має бути відображене в обліковій політиці підприємства.

Однак, підприємство застосовують не всі форми, що визначені наказами, а лише ті, які найбільше відповідають вимогам підприємства щодо накопичення інформації про наявність і рух запасів. Крім того, підприємство мають право доповнювати існуючі форми необхідними графами і рядками. Перелік затверджених форм первинного обліку запасів та зазначення, щодо їх використання на підприємстві наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

**Первинні документи з обліку запасів та їх застосування на  
ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод»**

№ форми	Назви документів	Відмітка, щодо використання на підприємстві
Для обліку сировини і матеріалів		
М-1	"Журнал обліку вантажів, що надійшли"	–
М-2а	"Акт списання бланків довіреностей"	Довільної форми
М-2б	"Довіреність"	+
М-3	"Журнал реєстрації довіреностей"	+
М-4	"Прибутковий ордер" –	–
М-7	"Акт про приймання матеріалів"	–
М-8	"Лімітно-забірна картка"	+
М-9	"Лімітно-забірна картка" (для обліку запасних частин)	–
М-10	"Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів"	–
М-11	"Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів"	+
М-12	"Картка № складського обліку матеріалів"	Ведеться в електронній формі
М-13	"Реєстр № приймання-здачі документів"	–
М-14	"Відомість обліку залишків матеріалів на складі"	–
М-15	"Акт про приймання устаткування"	–
М-15а	"Акт приймання - передачі устаткування до монтажу"	–
М-16	"Матеріальний ярлик"	+
М-17	"Акт № про виявлені дефекти устаткування"	–
М-18	"Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу"	–
М-19	"Матеріальний звіт"	+
М-21	"Інвентаризаційний опис №"	+
М-23	"Акт № про витрату давальницьких матеріалів"	–
М-26	"Картка обліку устаткування для установлення"	–
М-28	"Лімітно-забірна картка №"	–

№ форми	Назви документів	Відмітка, щодо використання на підприємстві
М-28а	"Лімітно-забірна картка № Для обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів	–
МШ-1	"Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)"	–
МШ-2	"Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів"	–

*Продовження таблиці 2.6*

№ форми	Назви документів	Відмітка, щодо використання на підприємстві
МШ-3	"Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв) "	–
МШ-4	"Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів"	Довільної форми
МШ-5	"Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні"	Довільної форми
МШ-6	"Особова картка № обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв"	–
МШ-7	"Відомість обліку видачі(повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв"	Довільної форми
МШ-8	"Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів".	Довільної форми
<b>Транспортні документи</b>		
№ 1	Подорожній лист вантажного автомобіля у міжнародному сполученні (міжнародна)	–
№ 2	Подорожній лист вантажного автомобіля (діє у межах України)	+
№ 1-ТН	Товарно-транспортна накладна	+
№ 1-ТЗ	Талон замовника (при роботі автомобіля за погодинною формою оплати транспортних послуг)	–

*Джерело: узагальнено та опрацьовано автором за даними підприємства на основі [67]*

Слід зазначити, що можуть використовуватись і форми не затверджених у централізованому порядку первинних документів, наприклад, акти нестандартної форми чи інші документи, що підтверджують факт надходження чи вибуття запасів. Конкретні форми, які застосовує підприємство для відображення руху запасів визначаються затвердженим підприємством графіком документообігу.

Графік документообороту на ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» є одним з додатків до наказу про облікову політику підприємства, однак його ефективність незначна через примітивну його форму, яка застосовується (табл. 2.7).

Як видно з наведеного фрагменту діючого графіку документообороту він містить лише найменування документу, строки, чи періоди подання та зазначено посаду особи, яка складає даний документ, однак відсутня така інформація, як відповідальна особа за перевірку документу, логічна схема руху документу, строки його зберігання та інше.

Таблиця 2.7

**Фрагмент діючого графіку документообороту ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод»**

№ з/п	Назва документу	Термін подання	Виконавець
1	"Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів"	Щоденно	Бухгалтер
2	"Матеріальний звіт"	До 25 числа кожного місяця	Зав.складом
3	"Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів".		Начальник цеху
	...		

*Джерело: документ досліджуваного підприємства*

Загальну ж схему документування операцій з обліку руху запасів можна зобразити схематично рис.2.4.



Рис 2.4. Схема документообігу з надходження, зберігання та вибуття запасів

*Джерело: узагальнено та опрацьовано автором за даними підприємства*

На особливу увагу заслуговує питання порядку отримання цінностей від постачальників. Довгий час при цьому користувалися «Інструкцією про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на одержання цінностей», проте вона втратила чинність відповідно до Наказу Міністерства фінансів України № 987 від 30.09.2014 р. «Про внесення зміни до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку та визнання такими, що втратили чинність, наказів Міністерства фінансів України від 16 травня 1996 року № 99 та від 24 березня 2000 року № 61» [63].

Згідно даного Наказу № 987 тепер «Повноваження на здійснення господарської операції особи, яка в інтересах юридичної особи або фізичної особи - підприємця одержує основні засоби, запаси, нематеріальні активи, грошові документи, цінні папери та інші товарно-матеріальні цінності згідно з договором, підтверджуються відповідно до законодавства. Такі повноваження можуть бути підтверджені, зокрема, письмовим договором, довіреністю, актом органу юридичної особи тощо» [63].

На досліджуваному підприємстві наказом поро облікову політику залишено в практиці використання довіреностей з колишнім порядком їх використання.

Довіреність видається лише особам, які працюють на підприємстві з повністю заповненими всіма реквізитами та печаткою. Особам, що не працюють на підприємстві довіреність може бути видана лише з дозволу керівника та за умови, що підприємство, на якому працює ця особа видало довіреність на одержання з підприємства, яке видане довіреність цих же цінностей.

Не пізніше наступного дня після доставки на підприємство цінностей, особа, що їх доставила зобов'язана подати працівнику, що виписує довіреності, документ про одержання нею цінностей, та здачу їх на склад, або матеріально-відповідальній особі. Не використані в строк довіреності повертаються не пізніше наступного дня після закінчення строку їх дії. Тим, особам, які не

відзвітували за попередньо видані довіреності, наступна довіреність не видається.

### 2.3. Організація синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів

Важливе значення в організації обліку виробничих запасів відіграє їх оцінка.

Питання оцінки виробничих запасів, як вже зазначалось вище, регламентується П(С)БО 9 «Запаси» [52.] При цьому окремо розглядається оцінка для відображення запасів в балансі підприємства (рис.2.5) та при списанні запасів при їх вибутті.



Рис. 2.5. Порядок оцінки виробничих запасів в балансі підприємства

Джерело: узагальнено та складено автором на основі П(С)БО 9[52]

Щодо оцінки вибуття запасів то із можливих методів, які передбачені П(С)БО 16 «Витрати», на досліджуваному підприємстві використовують метод ФІФО (собівартість перших за часом надходження виробничих запасів) (рис. 2.6).

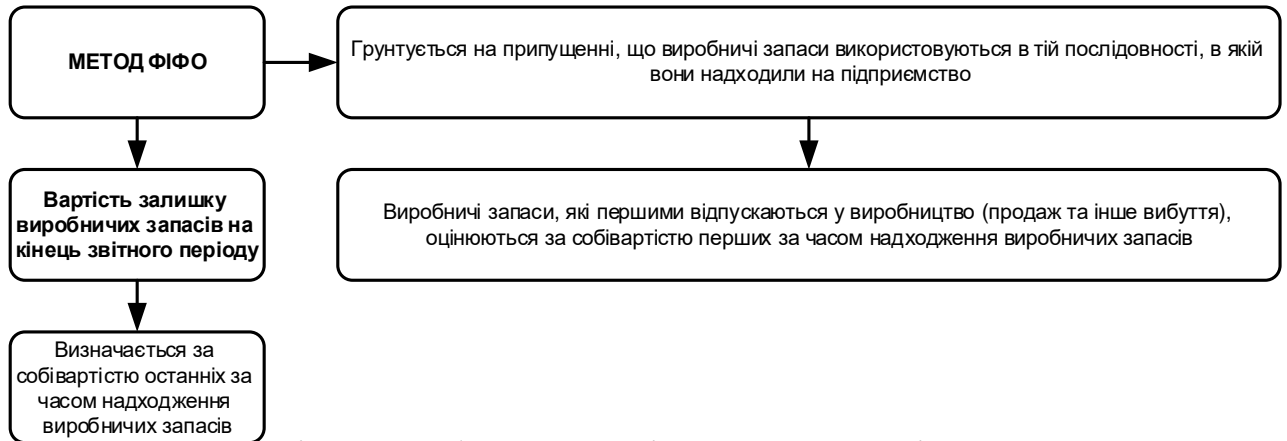


Рис.2.6. Метод оцінки виробничих запасів при їх списанні на ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод»

*Джерело: узагальнено та складено автором на основі П(С)БО 9 та П(С)БО 16 [52]*

Цей метод припускає, що матеріали, які придбані першими, відпускаються на виробництво чи реалізацію, тобто списуються за цінами перших надходжень. Цей метод має декілька суттєвих переваг: він простий і доступний; співвідноситься з нормальним фізичним потоком товарів; неможливе ніяке маніпулювання прибутком; сума в балансі буде приблизно співпадати з поточною ринковою вартістю. Недоліки методу: констатація «паперових» доходів; більш тяжкий податковий тиск, якщо використовується в податкових цілях.

Синтетичний облік запасів ведеться на рахунках другого класу.

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 (рис.2.7).



### Рахунок 20 „Виробничі запаси”

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
- Надходження запасів - Дооцінка запасів	- Витрати запасів на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку - Відпуск (передача) на сторону - Уцінка

Рис.2.7. Будова рахунку 20 „Виробничі запаси”

*Джерело: [21]*

Для узагальнення інформації про наявність і рух виробничих запасів застосовують окремі субрахунки. Як видно із даних таблиці 2.8 в досліджуваному підприємстві використовують не всі субрахунки передбачені планом рахунків.

*Таблиця 2.8*

#### Використання субрахунків рахунку 20 “Виробничі запаси” в ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод»

№ п/п	Субрахунки рахунку 20 «Виробничі запаси»	Які використовуються на підприємстві
1	201 «Сировина й матеріали»	+
2	202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»	+
3	203 «Паливо»	+
4	204 «Тара й тарні матеріали»	-
5	205 «Будівельні матеріали»	-
6	206 «Матеріали, передані в переробку»	-
7	207 «Запасні частини»	+
8	208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	-
9	209 «Інші матеріали»	+

*Джерело: узагальнено та опрацьовано автором за даними підприємства*

Виключення складають субрахунки: 204 «Тара й тарні матеріали», 205 «Будівельні матеріали», 206 «Матеріали, передані в переробку» та 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення».

Розглянемо більш детально що відображається в досліджуваному підприємстві на окремих субрахунках до рахунку 20 «виробничі запаси».

На субрахунку 201 "Сировина й матеріали" відображаються наявність та рух сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні.

На субрахунку 203 "Паливо" обліковуються наявність та рух палива, що придбається чи заготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ.

На субрахунку 207 "Запасні частини" ведеться облік придбаних, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті.

Автомобільні шини, що є на колесах та в запасі при автомобілі, які враховані в ціні автомобіля та включені в його інвентарну вартість, обліковуються у складі основних засобів.

Аналітичний облік запасних частин ведеться за місцями зберігання та однорідними групами (механічна група, електрична група тощо). Аналітичний облік машин, обладнання, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду ведеться за групами: придатні до експлуатації (нові та відновлені); що підлягають відновленню (на складі); що є в ремонті.

На субрахунку 209 "Інші матеріали" обліковуються відходи виробництва (обрубки, обрізка, стружка тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини тощо.

Синтетичний облік запасів на рахунку 20 «Виробничі запаси» та його субрахунках підприємства обліковують за фактичною собівартістю їх придбання (заготівлі), яка, як зазначалося раніше, включає: покупну вартість і транспортно-заготівельні витрати (витрати по транспортуванню, навантаженню, розвантаженню, доставці до складів підприємства, включаючи націн-

ки постачальницьких і посередницьких організацій, вартість послуг товарних бірж і брокерських контор, мито і митні збори тощо). Ця собівартість виявляється, як правило, тільки наприкінці місяця - після відображення всіх заготівельних операцій і розподілу їх між окремими видами запасів. Документи ж на оприбуткування і списання витрачених матеріалів, що надходять до бухгалтерії, вимагають їх систематичного опрацювання і відображення в облікових регістрах, що неможливо робити без попередньої оцінки матеріалів. Тому аналітичний облік запасів протягом місяця ведуть за прийнятими обліковими цінами: покупними (з відокремленим обліком транспортно-заготівельних витрат) або за розрахунково-плановою собівартістю (з відокремленим обліком відхилення від фактичної собівартості).

Наприкінці місяця вартість використаних у виробництві запасів і списаних за обліковими цінами, а також вартість залишку запасів на складах коригують до фактичної собівартості (шляхом списання транспортно-заготівельних витрат або відхилення планової собівартості запасів від фактичної).

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться за місцями зберігання (на підприємстві це склад, або по матеріалах переданих у виробництво – цех) та однорідними групами.

Розглянемо кореспонденцію рахунків, яка складається на підприємстві для відображення руху запасів (табл. 9).

*Таблиця 2.9*

**Узагальнена кореспонденція рахунків з відображення руху запасів на ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод»**

№ п/п	Зміст операцій	Згідно нормативних документів		Складається на підприємстві		Сума
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
Надходження запасів						
1	Оприбутковано виробничі запаси, оплата яких зроблена підзвітними особами	20	372	20	372	2359,47
2	Прихід виробничих запасів, що на-	20	63	20	63	2597,16

№ п/п	Зміст операцій	Згідно нормативних документів		Складається на підприємстві		Сума
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
	дійшли від постачальників					
3	Одночасно на суму ПДВ	641	63	641	63	1598,45
4	Претензія до постачальників за виробничі запаси	20	372	20	372	1239,52
5	Внутрішня передача виробничих запасів	20	20	20	20	6214,12
6	Оприбутковано виробничі запаси відповідно до проведеної інвентаризації	20	719	20	719	2564,8
7	Отримано виробничі запаси в обмін на неподібні активи	20	742	20	742	2438,9
8	Оприбутковано матеріали власного виробництва	201	23	201	23	4254,30
9	Оприбутковано матеріали від ліквідації об'єкту основних засобів	209	746	209	746	230,00

Продовження таблиці 2.9

№ п/п	Зміст операцій	Згідно нормативних документів		Складається на підприємстві		Сума
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
<b>Використання запасів</b>						
1	Вартість виробничих запасів, відпущених зі складу на виробництво продукції	23	20	23	20	1347,57
2	Вартість виробничих запасів, відпущених зі складу на загальновиробничі потреби	91	20	91	20	1258,36
3	Вартість виробничих запасів, відпущених зі складу на загальногосподарські потреби	92	20	92	20	986,79
4	Вартість виробничих запасів, відпущених на операції, пов'язані з реалізацією продукції	93	20	93	20	3265,12
5	Реалізація виробничих запасів по собівартості	943	20	943	20	965,59
6	Одночасно на суму ПДВ	712	641	712	641	2561,17
7	Дохід від реалізації виробничих запасів	30,31,37	712	30,31,37	712	1987,52

*Джерело: узагальнено та опрацьовано автором за даними підприємства*

Як видно з наведеної інформації на досліджуваному підприємстві загалом складається кореспонденція рахунків з відображення руху виробничих запасів у відповідності з типовою.

Як вже зазначалося на досліджуваному підприємстві облік компютеризований.

Загалом же загальну схему обліку виробничих запасів в досліджуваному підприємстві можна зобразити схематично (рис.2.8).

Процес опрацювання інформації здійснюється наступним чином.

Завідувач складом (матеріально-відповідальна особа) в кінці кожного дня представляє в бухгалтерію первинні документи на отримання та видачу матеріальних цінностей. На основі даних документів формується звіт матеріально відповідальної особи.

Далі опрацювання інформації здійснюється на ПЕОМ. При цьому слід мати на увазі, що документи на оприбуткування цінностей від постачальників потребують додаткового ручного введення в базу даних.



Рис.2.8. Загальна схема відображення в обліку виробничих запасів на ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод»

*Джерело: узагальнено та опрацьовано автором за даними підприємства*

За результатами опрацювання отримують вихідні форми. При цьому використовують типові форми передбачені базовою версією програми «1С: Бухгалтерія 8.2».

Працівник бухгалтерії, відповідальний за облік матеріальних цінностей, перевіряє і встановлює загальні витрати продукції і матеріалів по відповідальних особах, субрахунках і окремих групах цінностей.

#### **2.4. Вдосконалення організації обліку виробничих запасів**

Загалом вважають, що основними напрямками удосконалення організації обліку виробничих запасів є:

- узагальнення теоретико-методичних основ обліку, аналізу і контролю виробничих запасів, визначення їх суті та класифікації;
- удосконалення методико-організаційних основ фінансового та управлінського обліку виробничих запасів, а також їх контролю;
- проектування системи економічного аналізу та контролю ефективності використання виробничих запасів;
- розробка системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами.

Дані методи ґрунтуються на діалектичному методі наукового пізнання, який охоплює загальнонаукові та методичні прийоми дослідження економічних процесів, а також емпіричні прийоми обліку та контролю виробничих запасів. У процесі дослідження можна застосовувати такі методичні прийоми, як аналіз і синтез; абстрагування (для визначення чинників, що впливають на поведінку запасів); документалістики (для встановлення достовірності

досліджуваної інформації, удосконалення документообігу); розрахунково-аналітичні прийоми (при побудові таблиць та проведенні розрахунків); узагальнення та реалізація результатів (при формуванні висновків та пропозицій); інформаційних технологій ПЕОМ та інші методичні прийоми.

У наш час існує необхідність й одночасно можливість нових організаційних і методичних підходів у вирішенні проблем обліку запасів, пов'язаних, з однієї сторони, з переходом на ринкові відносини й міжнародні стандарти, з іншої – з широким впровадженням комп'ютерних технологій.

Поліпшенню ресурсопостачання сприяє впорядкування первинної документації, широке впровадження типових уніфікованих форм, підвищення рівня автоматизації обліково-обчислювальних робіт, забезпечення строгого порядку приймання, зберігання й витрат сировини, матеріалів, комплектуючих виробів і т.п. Для забезпечення зберігання виробничих запасів, правильного приймання, зберігання й відпущення цінностей важливе значення має наявність на підприємстві в достатній кількості складських приміщень, оснащених ваговими і вимірювальними приладами, мірною тарою й іншими пристосуваннями. Необхідно також впроваджувати ефективні форми попереднього й поточного контролю за дотриманням норм запасів і витрати матеріальних ресурсів, приділяти більше уваги підвищенню вірогідності оперативного обліку руху напівфабрикатів, комплектуючих виробів, деталей і вузлів у виробництві. Дані бухгалтерського обліку повинні містити інформацію для знаходження резервів зниження собівартості продукції в частині раціонального використання матеріалів, зниження норм витрат, забезпечення належного зберігання.

Важливим напрямом удосконалення організації оперативного й складського обліку запасів є раціоналізація форм документів, документообігу й всієї системи оформлення, реєстрації й обробки документів.

Розмаїтість форм облікових документів, у тому числі лімітно-забірних карток, істотно ускладнює роботу з обліку матеріальних ресурсів на заводських складах виробничих підрозділів, у групах відділів матеріально-

технічного постачання.

Лімітно-забірні картки, як правило, оформляються на підприємствах нерегулярно і надходять у відділи матеріально-технічного постачання і у бухгалтерію у великій кількості й в основному під кінець місяця. Відповідно до правил систематичного споживання ресурсів відпущення матеріалів систематичного споживання у виробництві оформляється лімітно-забірними картками, а у всіх інших випадках матеріальними вимогами.

Подібні надходження облікових документів на обробку й характерну тенденцію збільшення їхньої кількості до кінця місяця значно ускладнюють роботу заводських складів і у групах матеріально-технічного постачання. Виходячи з даних аналізу, обсяг облікових робіт на кінець місяця зростає на 18-20%, що істотно впливає на якість роботи. Аналіз існуючого порядку ведення обліку матеріальних ресурсів на підприємстві показав, що необхідно вдосконалювати систему обліку, усувати дублювання інформації в різних документах, уніфікувати форми документів, регламентувати обсяг і строки їхньої передачі на обробку.

Насамперед, повинні бути уніфіковані документи, на основі яких виробничі підрозділи одержують сировину, матеріали, покупні готові вироби із заводських складів (лімітно-забірні картки, забірні картки, вимоги і накладні і т.п.).

Організація обліку виробничих запасів на досліджуваному підприємстві ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод», загалом знаходиться на належному рівні. Разом з тим є ряд неточностей, які, на нашу думку, слід усунути.

Так за вчасністю оприбуткування матеріальних цінностей повинен здійснюватись суворий контроль, при цьому оперативності досягається шляхом використання «Журналі обліку вантажів, що надходять» (тип. міжвід. ф. № М-1), який, на жаль, на досліджуваному підприємстві не ведеть.

А тому пропонуємо включити даний журнал в загальну схему документообороту на даному підприємстві. При цьому процедура буде наступною –



в міру їх надходження супровідні документи реєструють у «Журналі обліку вантажів, що надходять» (тип. міжвід. ф. № М-1). Цей журнал веде бухгалтерія господарства. В ньому записують у хронологічному порядку номер і дату операції, назву постачальника, дату і номер транспортного документа, дані товарного документа (дату, номер, вид вантажу, суму), дату і номер акта або накладних про приймання вантажу.

Зареєстровані в журналі розрахункові документи постачальників разом з іншими виправдними документами передають на склади або в інші місця зберігання цінностей для контролю за їх надходженням і оприбуткуванням у картках складського обліку. Працівники, які ведуть журнал, не рідше одного разу на місяць звіряють його записи з даними бухгалтерського обліку.

Іншим аналогічним моментом є невикористання прибуткового ордера, а тому його також доречно включити в порядок оформлення надходження цінностей.

Він застосовується для обліку матеріалів, які надходять на підприємство від постачальників чи з переробки. Прибутковий ордер в одному примірнику складається матеріально відповідальною особою у день надходження цінностей на склад.

Як зазначалося на досліджуваному підприємстві користуються примітивним графіком документообороту, зсилаючись на те що він є зайвим виходячи з розмірів підприємства. На наш погляд це є хибна думка, а тому нами була зроблена спроба усунути цей недолік (табл. 2.10)

Таблиця 2.10

**Пропонований фрагмент графіку документообігу  
з обліку виробничих запасів**

№ з/п.	Назва документа	Шифр документа	Створення документа				Обробка документа			Зберігання документа		Строк зберігання
			Операція, що реєструється та мета документа	Відповідальна особа, що виписує (складає) документ	Підтвердженні підписи	Кількість екземплярів, та куди передається кожен екземпляр	Строки передачі в обробку	Виконавець, який відповідає за обробку	Відображення в реєстрах обліку	Поточне місце зберігання	Відповідальний за зберігання	

№ з/п.	Назва документа	Шифр документа	Створення документа				Обробка документа			Зберігання документа		Строк зберігання
			Операція, що реєструється та мета документа	Відповідальна особа, що виписує (складає) документ	Підтвердженні підписи	Кількість екземплярів, та куди передається кожен екземпляр	Строки передачі в обробку	Виконавець, який відповідає за обробку	Відображення в реєстрах обліку	Поточне місце зберігання	Відповідальний за зберігання	
1	Журнал обліку вантажів, що надійшли	М-1	Контроль за надходженням та оприбуткуванням матеріальних цінностей	Матеріально відповідальна особа — комірник або завідувач складом	Комірник або завідувач складом	Один — на складі підприємства	За фактом настання події	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку запасів	3 роки
2	Довіреність	М-2	Для отримання матеріальних цінностей	Бухгалтер з обліку запасів	Керівник підприємства	Один — у постачальника	На дату приймання	Бухгалтер з обліку запасів		Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку запасів	3 роки
...												

*Джерело: узагальнено та запропоновано автором*

Працівники бухгалтерії зобов'язані розробити та надати, в строки, які встановлені графіком документообігу, первинні документи, що стосуються сфери їх відповідальності. Для цього у кожного працівника повинен бути витяг з графіка документообігу, в якому наводиться перелік первинних документів, що стосуються саме його обов'язків, строки їх складання та передачі, підрозділи підприємства, до яких передаються ці документи.

Іншим моментом, який може бути удосконаленим на досліджуваному підприємстві є те, що так як , при отриманні матеріалів у постачальника, використовується довіреність, то вона повинна належним чином відслідковуватись.

На ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» виписані документи реєструються у Журналі реєстрації довіреностей (форма № М-3), основною функцією якого є контроль за їх цільовим використанням та вчасністю повернення до бухгалтерії після закінчення терміну дії.

Саме від організації обліку і контролю за рухом виданих довіреностей залежить вчасність надходження виробничих запасів, повнота їх оприбуткування, рівень зловживань матеріально-відповідальних осіб, які, в міру своїх посадових обов'язків, здійснюють придбання матеріалів.

А тому в журналі реєстрації даних документів пропонуємо виокремити графу «прострочені», у якій, навпроти прізвищ працівників-боржників, доцільно робити спеціальні помітки (зазначати прізвище працівника, використовувати термін «прострочена» тощо). Це прискорить одержання інформації про «непрозвітовані» доручення та підвищить контрольну функцію даного документу.

Таблиця 2.11

### Удосконалена форма журналу реєстрації довіреностей

Номер довіреності	Дата видачі	Термін дії до віреності	Посада і прізвище особи, якій видано довіреність	Постачальник	Номер і дата наряду	Підпис особи, що одержала довіреність	Номер та дата документа, що підтверджує виконання	<b>Прострочені</b>
1.	10.01	13.01	<i>Романський В.П. експедитор</i>	«Фрам»	№53 10.01		<i>Т.т.н 21 від 11.01</i>	
2.	11.01	15.01	<i>Романський В.П. експедитор</i>	«Фрам»	№64 11.01			<i>Прострочено 17.01</i>

Примітка. Курсивом зазначена запропонована графа

*Джерело: узагальнено та запропоновано автором*

Після введення нової графи журнал реєстрації довіреностей набере вигляду, зображеного у таблиці 2.11.

Так як запропоновані нами окремі моменти в питання вдосконалення організації обліку на ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» відповідають вимогам чинного законодавства, вони без проблем можуть бути запроваджені в його повсякденній практиці, що дозволить зробити облік більш інформативним, та дозволить попереджати можливі помилки та неточності.

## РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

### 3.1. Інформаційне забезпечення та завдання контролю виробничих запасів

На більшості підприємств, в тому числі й ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» обсяг операцій з виробничими запасами є досить значним, тому їх перевірка є досить трудомістким процесом.

Контроль фінансово-господарської діяльності активно впливають на виявлення негативних явищ у діяльності підприємств, встановлення їх причинних взаємозв'язків, сприяють профілактиці збитків, недостач, втрат у господарській діяльності.

Контроль є сильним моральним стимулом для добросовісної роботи працівників підприємства. Розуміння того, що всі записи і звіти будуть проаналізовані незацікавленими особами, змушує працівників обережно і чітко вести облік і складати звітність про господарську діяльність підприємства чи підприємця.

Контроль виробничих запасів розпочинають з фактичної перевірки наявності матеріальних цінностей за допомогою інвентаризації. Таким чином можуть бути виявлені лишки чи недостачі запасів. Потім контролер переходить до документальної перевірки операцій з виробничими запасами. Така перевірка допомагає встановити винних осіб у негативних явищах, визначає розмір збитків, причини безгосподарності і розробляє профілактичні міри по попередженню цих явищ. Кожен власник повинен бути зацікавлений в проведенні контролю.

Оскільки облік виробничих запасів є складним і багатогранним і в цій ланці діяльності можливі численні порушення.

Практика свідчить, що сьогодні виробничі запаси контролюються недостатньо, процес їх надходження, зберігання та вибуття майже не перевіряється. Безконтрольність призводить до виникнення збитків на всіх стадіях процесу руху запасів. Керівництво сучасним підприємством не отримує належної інформації для ефективного управління запасами. Це пояснюється недостатністю впровадження внутрішнього контролю на підприємствах України. Причинами такого становища, на наш погляд, є завуальованість вигоди від функціонування внутрішнього контролю, пряме порівняння його із зовнішнім контролем, надання функцій і завдань зовнішнього контролю нерозуміння можливостей внутрішнього контролю щодо поліпшення управління підприємством.

Основною метою проведення перевірки виробничих запасів є: встановлення законності, достовірності та доцільності операцій з виробничими запасами, правильності їх відображення в обліку. Виходячи з мети перевірки виробничих запасів формуються основні завдання:

1. Перевірка фактичної наявності запасів.
2. Перевірка організації складського господарства, стану збереження запасів.
3. Перевірка організації обліку заготівлі, придбання та витрачання запасів.
4. Перевірка повноти оприбуткування запасів при наявності документів, які підтверджують їх придбання.
5. Перевірка правильності визначення первісної вартості запасів при їх надходженні на підприємство.
6. Перевірка правильності оформлення надходжень та відпуску запасів.
7. Перевірка дотримання лімітів з відпуску запасів.
8. Перевірка законності списання запасів при втратах.
9. Перевірка незавершеного виробництва, правильності формування собівартості продукції.

10. Визначення правильності ведення синтетичного і аналітичного обліку виробничих запасів.

11. Оцінка повноти та правильності відображення господарських операцій із запасами в бухгалтерському обліку та звітності.

Загалом організаційна модель контролю операцій із матеріальними цінностями має вигляд (рис.3.1).

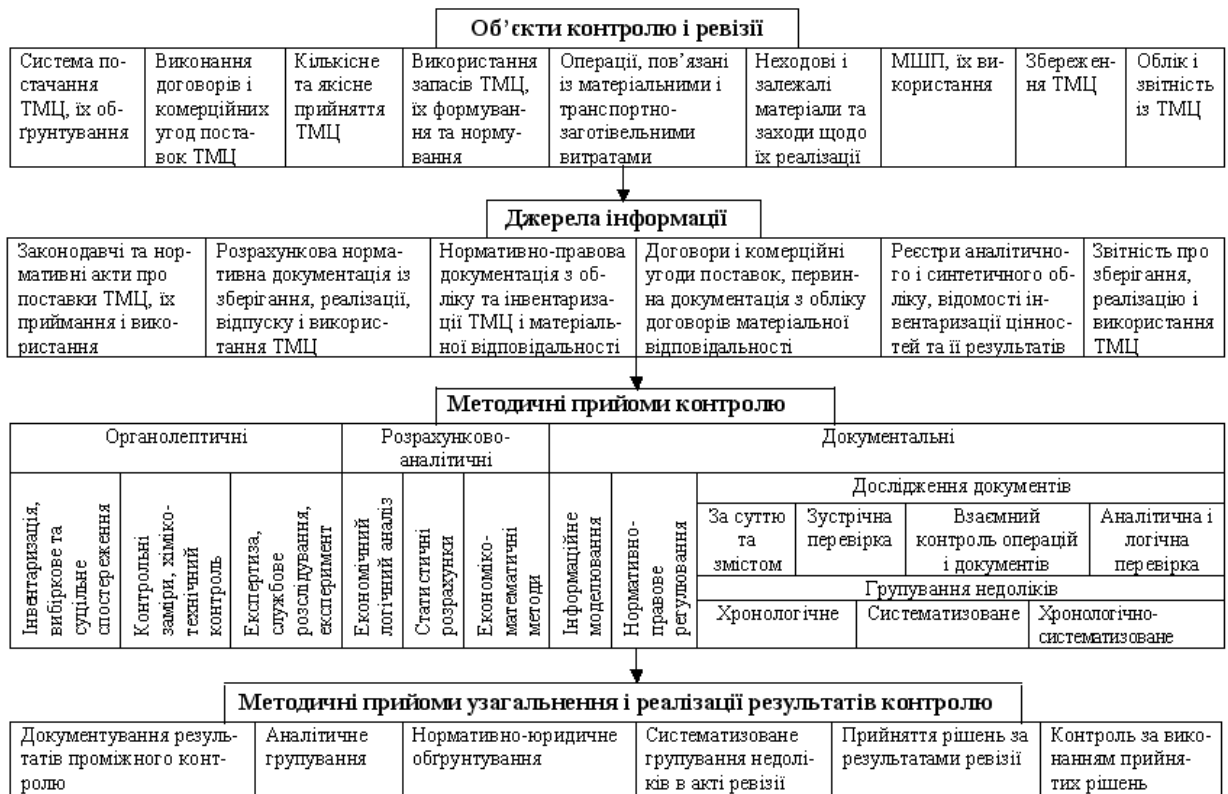


Рис. 3.1. Організаційна модель контролю операцій з матеріальними цінностями

Джерело: [51]

У системі контролю важливе значення має використання законодавчих та нормативно-правових актів, які регулюють взаємовідносини підприємств із постачальниками, систему постачання, приймання та відпуск матеріалів. Це дає можливість перевірити систему нормативно-правового забезпечення, тобто обґрунтувати перевірку дотримання на підприємстві законності операцій з матеріальними цінностями.

Фактична і документальна перевірка операцій з товарно-матеріальними цінностями включають у себе систему органолептичних, розрахунково-аналітичних, документальних прийомів контролю та процедур узагальнення і

реалізації його матеріалів. Особливе значення має правильне використання процедур, пов'язаних з інвентаризацією товарно-матеріальних цінностей і розрахунків із постачальниками та перевірка документального обґрунтування операцій щодо надходження, використання та іншого вибуття матеріальних цінностей. Перевірку операцій із матеріальними цінностями розпочинають з їх інвентаризації та обстеження складського зберігання матеріалів. Для цього визначають об'єкти інвентаризації матеріальних цінностей. Під час перевірки операцій з товарно-матеріальними цінностями, їх рухом і зберіганням важливе значення має також правильне застосування документальних методичних прийомів і способів, що потребує обґрунтованої документальної перевірки цих операцій.

### 3.2. Інвентаризація, як визначальна форма контролю за наявністю та збереженням виробничих запасів

Інвентаризація є одним з елементів бухгалтерського обліку, який є обов'язковим доповненням до ведення поточного документального оформлення господарської діяльності підприємства.

Під інвентаризацією розуміють перевірку фактичної наявності та стану об'єкта контролю, яку здійснюють шляхом спостереження, вимірювання, реєстрації та порівняння отриманих даних з даними бухгалтерського обліку (рис.3.2).



Рис. 3.2. Суть і зміст інвентаризації.  
Джерело: [51, 24]

Порядок проведення інвентаризації регламентується чинним законодавством [65], її проводять періодично незалежно від проведення ревізії, аудиту, судово-бухгалтерської експертизи.

Практично всі автори до основних завдань інвентаризації відносять наступні:

- контроль за наявністю і станом майна, його рухом, використанням матеріальних, фінансових, нематеріальних, природних та енергоресурсів відповідно до затверджених норм, плану тощо;
- виявлення майна, що втратило якість, зіпсованого, невикористаного і непотрібного на підприємстві, а також того, що не відображають в обліку;
- перевірка дотримання правил та умов збереження майна;
- виявлення та усунення фактів безгосподарності й безвідповідальності, виявлення резервів матеріальних ресурсів, застосування заходів щодо їх використання;
- встановлення реального фізичного стану (ступеня зносу) й оцінки основних засобів та інших засобів праці, що обліковують на балансі;
- виявлення стану розрахунків, встановлення фактичної наявності або підтвердження дебіторської заборгованості;
- виявлення понаднормово використаних та невикористаних матеріальних цінностей;
- визначення розмірів природного убутку та інших витрат;
- контроль за станом обліку і звітності матеріально відповідальних осіб;
- перевірка дотримання положень про матеріальну відповідальність [21, 24, 46, 77, 51].

Поточну інвентаризаційну роботу (тобто проведення інвентаризацій не пов'язаних з діяльністю контролюючих органів) на підприємстві планують таким чином щоб не порушувати виробничий цикл діяльності підприємства.



При цьому встановлюють графіки планових інвентаризацій у терміни, визначені положеннями про інвентаризацію і графіки позапланових раптових перевірок наявності цінностей у різні терміни (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

### Мінімально необхідна періодичність проведення інвентаризації ТМЦ

Об'єкти	Мінімальна періодичність
Основні засоби Незавершене виробництво Напівфабрикати власного виробництва Готова продукція Промислові товари МШП Сировина та матеріали	1 раз на рік
Продовольчі товари	2 рази на рік
Бланки суворої звітності	1 раз на місяць

*Джерело: сформовано автором на основі Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [65]*

Для виявлення можливих фактів зловживання матеріально-відповідальними особами проводять раптові інвентаризації, а для приведення у відповідність записів бухгалтерського обліку і фактичної наявності цінностей інвентаризації проводять у заздалегіть визначені дати.

Слід зазначити що на ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» зазначених термінів чітко дотримуються.

Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначає власник чи керівник підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно із законодавством (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

### Перелік випадків проведення інвентаризації та факт їх проведення на ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод»

Випадки	Періодичність або дата проведення інвентаризації згідно законодавства	Проведення на ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод»
Перед складанням річної фінансової звітності	1 раз на рік у період з 1 жовтня по 31 грудня	Проводиться щорічно станом на 1 жовтня
Передача майна державного підприємства в оренду	Перед передачею	Відсутня підстава

Випадки	Періодичність або дата проведення інвентаризації згідно законодавства	Проведення на ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод»
Приватизація майна державного підприємства	Перед приватизацією	Відсутня підстава
Перетворення державного підприємства в акціонерне товариство	Перед перетворенням	Відсутня підстава

*Продовження таблиці 3.2*

Випадки	Періодичність або дата проведення інвентаризації згідно законодавства	Проведення на ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод»
Зміна матеріально-відповідальних осіб	На день приймання-передачі справ	Проводиться періодично у випадку надання відпустки завідувачому складом та при його поверненні з відпустки. Інших змін матеріально-відповідальної особи в аналізованому періоді не було.
Встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей	На день виявлення таких фактів	Фактів крадіжок і зловживань не фіксувалося в аналізованому періоді
За приписом судово-слідчих органів	На день отримання припису	Відсутня підстава
Пожежа, стихійне лихо або техногенна аварія	Відразу після такої події	Відсутня підстава
Передача підприємств та їх структурних підрозділів	На дату передачі	Проводилась в 2014 р. На момент реорганізації
Ліквідація підприємства	На день ліквідації	Підприємство не перебуває в стадії ліквідації
При колективній (бригадній) відповідальності:	На день приймання-передачі справ	Відсутня колективна відповідальність
- у разі зміни керівника колективу (бригади)		
- вибуття з колективу (бригади) більше половини його членів	На день вибуття	Відсутня колективна відповідальність
- за вимогою хоча б одного члена колективу (бригади)	На день отримання вимоги	Відсутня колективна відповідальність
Підприємство отримало відмову постачальника задовольнити претензію щодо недовантаження товарів або одержало подібну претензію від покупця. Проводиться вибіркова інвентаризація тих товарів, на які заявлено претензії	На день отримання відмови	Відсутня підстава, претензії не виставлялися
Дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння і виробів з них, а також дорогоцінних металів і дорогоцінного каміння, що міс-	На 1 липня і на 1 січня	Відсутня підстава, підприємство не проводить операції з даними об'єктами

тяться в відходах і брухті		
У гальванічних цехах (дільницях) та на іншому переробному виробництві	Один раз на місяць, а у окремих, технічно обгрунтованих випадках – в інші строки, але не менш одного разу на півріччя	Проводиться один раз на півріччя

*Джерело: сформовано автором на основі Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [65] та даних підприємства*

План будь-якої дискретної інвентаризації на встановлену розробляється не пізніше, ніж за 14 днів до її початку. Такий порядок прописується в Наказі про облікову політику по ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод».

Кожна інвентаризація виробничих запасів здійснюється інвентаризаційною комісією, призначеною наказом керівника ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод», по місцях зберігання матеріальних цінностей у присутності матеріально відповідальних осіб.

При інвентаризації запасів усі вони перераховуються, переміряються, і заносяться до форми М-21 «Інвентаризаційний опис».

Після закінчення інвентаризації «Інвентаризаційний опис» підписують усі члени комісії.

Крім того, «Інвентаризаційний опис» підписує матеріально відповідальна особа, підтверджуючи, що всі запаси, перераховані в інвентаризаційному описі, комісією перевірені і в його присутності прийняті на відповідальне зберігання.

Після того як форму М-21 підпишуть всі члени комісії і матеріально відповідальна особа, вона передається в бухгалтерію для звірки з даними бухгалтерського обліку і складання «Звіряльної відомості».

Звіряльна відомість використовується для відображення результатів інвентаризації запасів, за якими виявлено відхилення від облікових даних. У ній зазначається кількість і сума надлишків і недостач за кожним найменуванням, видом запасу окремо. Відтак здійснюється регулювання надлишків і недостач за рахунок додаткових записів в обліку (наприклад, виправлення

помилкових записів), закриття пересортиці (взаємний залік надлишків і недостач внаслідок пересортиці є допустимим тільки щодо товарно-матеріальних цінностей однакового найменування і в тотожній кількості за умови, що надлишки і недостачі були утворені в один і той же період, що перевіряється, і однією і тією ж особою, яку перевіряють). І лише після цього виводиться остаточна недостача або надлишки в кількісному і сумарному вираженні.

### 1. Визначення попереднього результату

Визначення достовірності результатів інвентаризації

Складання порівняльних відомостей

Визначення різниць між обліковими та фактичними даними

Встановлення причин відхилень фактичної наявності майна від даних обліку в кількісному, якісному та вартісному виразі

### 2. Регулювання попереднього результату

Регулювання результатів інвентаризації: уточнення записів в обліку

Регулювання різниці можливого пересортування

Розрахунок розміру природної втрати

### 3. Визначення кінцевого результату

Оприбуткування лишків

Списання природної втрати

Віднесення недостачі і втрат від псування майна на винних

Віднесення сум недостачі і втрат від псування майна за рахунок підприємства в обліку

Рис. 3.3. Визначення, регулювання та відображення результатів інвентаризації

*Джерело: [51, 24] та дані підприємства*

Звіряльну відомість складає в одному примірнику і підписує бухгалтер підприємства. Вона зберігається у бухгалтерії. З підсумками «Звіряльної відомості» під розписку ознайомлюється матеріально відповідальна особа.

Затверджені результати інвентаризації відбиваються у бухгалтерському обліку ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» в тому місяці, в якому закінчено інвентаризацію, але не пізніше, ніж за грудень звітного року.

Свої висновки і пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних різниць комісія оформляє протоколом і подає на затвердження керівнику підприємства. Керівник повинен прийняти рішення про оприбуткування лишків і списання недостач матеріальних цінностей і затвердити протокол у 5-денний строк. У бухгалтерському обліку результати інвентаризації відображають в такому порядку.

Надлишки виробничих запасів зараховують в доход операційної діяльності записом:

Дебет рахунку 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок)

Кредит рахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Вартість недостачі виробничих запасів списується з кредиту рахунка 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок) на дебет рахунка 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»

Недостачі і втрати від псування цінностей з вини матеріально відповідальних осіб відносяться на їх рахунок записом:

Дебет рахунку 375 «Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків»

Кредит рахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Якщо на час виявлення недостачі виробничих запасів конкретні винуватці не встановлені, то вартість такої недостачі відображається на забалансовому рахунку 07 «Списані активи», субрахунок 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Після встановлення осіб, які повинні відшкодувати витрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості в доход звітного періоду записом:

Дебет рахунку 375 «Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків»

Кредит рахунку 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Розмір збитку по недостачі і псуванню матеріальних цінностей, який підлягає відшкодуванню винними особами, визначається відповідно до Закону України «Про визначення розміру збитків, нанесених підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінних каменів і валютних цінностей», затвердженого постановою Верховної Ради України від 06.06.95 № 218, і Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі (псування) матеріальних цінностей, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 №116 (із змінами та доповненнями).

Відповідно до цього Порядку розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю цих цінностей (з вирахуванням амортизаційних відрахувань), але не нижче 50 відсотків від балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції, які щомісячно визначає Держкомстат, відповідного розміру податку на додану вартість та розміру акцизного збору за формулою:

$$PЗ = [(Бв - А) * \text{Інфл.} + \text{ПДВ} + \text{Азб}] * 2, \quad (3.1)$$

де, PЗ – розмір збитків (у гривнях);

Бв – балансова вартість на момент встановлення факту розкрадання, нестачі,

знищення (псування) матеріальних цінностей (у гривнях);

А – амортизаційні відрахування (у гривнях);

Інфл. – загальний індекс інфляції, який розраховується на підставі щомісячно визначених Держкомстатом індексів інфляції;

ПДВ – розмір податку на додану вартість (у гривнях);

Азб – розмір акцизного збору (у гривнях).

Вартість вузлів, деталей, напівфабрикатів та іншої продукції, що виготовляється підприємством для внутрішньо-виробничих потреб, а також вартість продукції, виробництво якої не закінчено, визначається на підставі собівартості її виробництва з нарахуванням середньої по підприємству норми прибутку на цю продукцію із застосуванням коефіцієнта 2.

Коли нестача перевищує встановлені на підприємстві норми допустимих витрат і винна особа не встановлена, то суму нестачі відображають в складі інших операційних витрат на рахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей». Одночасно ця сума зазначається на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей». Суми нестач, які підлягають відшкодуванню винними особами відображають за дебетом субрахунку 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків», одночасно списуючи цю суму з позабалансового рахунку.

Результати інвентаризації слід також висвітлювати у Примітках до річної фінансової звітності.

В бухгалтерському обліку результати інвентаризації відображають в табл.3.3.

Якщо під час інвентаризації виявлено, що собівартість придбання запасів вища від можливої ціни реалізації у такому разі з метою правдивого відображення інформації проводять їх переоцінку. Переоцінку проводять у таких випадках:

- при зниженні ціни реалізації запасів (ціна продажу нижча від собівартості);
- ушкодженні або частковому псуванні запасів;
- частковому або повному старінні запасів;

– зростанні очікуваних витрат на завершення виробництва.

Відповідно до Положення «Про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та надлишкових товарно-матеріальних цінностей» Затвердженого наказом Міністерства економіки України і Міністерства Фінансів України від 15 грудня 1999р. №149/300 випадки проведення уцінки товарів і продукції можуть бути такими:

Таблиця 3.3

**Відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації**

№з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Виявлено нестачу			
а) списання нестачі запасів в межах норм			
1	Списано облікову вартість запасів, яких не вистачає	91	20
2	Відображення податкового кредиту	949	641
б) списання нестачі запасів понад норми			
1	Списано облікову вартість запасів, яких не вистачає	947	20
2	Віднесено на витрати звітного періоду суму податкового кредиту запасів, яких не вистачає	949	641
3	Списано нестачу на фінансовий результат	971	947
4	Списано податковий кредит на фінансовий результат	791	949
5	Відображено в за балансовому обліку невідшкодовані нестачі	791	949
6	Відображено виникнення дебіторської заборгованості та доходу після встановлення винної особи на загальну суму відшкодування шкоди	375	716
7	Списано із за балансового обліку суму нестачі	-	072
8	Відображено утримання суми відшкодування шкоди із заробітної плати винної особи	661	375
9	Відображено суму, що підлягає перерахуванню до бюджету	716	641
10	Відображено дохід від раніше списаних активів на фінансовий результат	716	791
Виявлено надлишок			
1	На вартість виявлених надлишків запасів	20	719
2	Списано на фінансовий результат	719	791

Джерело: за вимогами [27] та даними підприємства

- продукція залежала (не має збуту більше трьох місяців)
- продукція та товари частково втратили свою первісну якість;



– надлишки товарно- матеріальних цінностей, що більше трьох місяців не можуть бути використані на виробництво продукції, оскільки таку продукцію виробляти недоцільно за відсутності попиту на неї.

Для проведення уцінки виробничих запасів керівник (власник) підприємства затверджує комісію, до складу якої входять спеціалісти підприємства, обізнані з кон'юктурою і попитом на ринку. А також складається опис-акт уцінки в якому міститься перелік запасів, що підлягають уцінці. Затверджений опис-акт передається: перший примірник – бухгалтерії, другий примірник – матеріально відповідальній особі.

Уцінені запаси повинні бути пере марковані. Перемаркування цін являє собою закреслення попередньої ціни і позначення нової ціни на кожній одиниці товару з підтвердженням її підписом голови комісії. Якщо закреслити стару ціну неможливо, то нові ціни позначаються шляхом наклеювання ярликів.

Результати уцінки відображаються у тому місяці, у якому було складено опис-акт уцінки. Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їхньої реалізації списується на витрати звітного періоду.

Для цього складається запис:

Дебет рахунку 946 „Витрати від знецінення запасів”

Кредит рахунку 20 „Виробничі запаси”

Відображення зазначеної вартості здійснюється також в позабалансовому обліку на рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

У випадку, якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені, збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше від суми попередньої уцінки, сторнується запис про попереднє уцінення вартості запасів. Для цього в бухгалтерському обліку робиться запис:

Дебет рахунку 20 «Виробничі запаси»

Кредит рахунку 946 «Витрати від знецінення запасів».

При цьому списується сума уцінки з 072 рахунку.

### **3.3. Контроль за наявністю та рухом виробничих запасів та його результати службою внутрішнього аудиту об'єднання**

Під час проведення контрольних операцій із виробничими запасами поряд з фактичним контролем наявності цінностей здійснюють перевірку облікової документації.

Також здійснюється обстеження дотримання умов їх збереження. Зберігання матеріальних цінностей розмежовується за матеріально відповідальними особами. Встановлюється чи складські приміщення відповідають вимогам. Чи немає перевантаження складів, порушення системи зберігання, чи приймаються заходи щодо розширення складських приміщень.

Обстежується огороження території і можливість безконтрольного доступу на територію підприємства, стан охорони складів і території підприємства. Перевірці підлягає дієвість пропускнуої системи контролю вивезення вантажів із території підприємства.

При перевірці складів з'ясовують систему контролю якості цінностей, що надходять від постачальників, правильність приймання їх за кількісними і якісними показниками.

На початку перевірки встановлюють правильність документального оформлення проведеної інвентаризації, тобто:

- дотримання вимог щодо формування складу комісії для проведення інвентаризації;
- правильність оформлення інвентаризаційного опису (наявність у ньому відповідних підписів);

- правильність складання описів запасів, наявність окремо складених описів на запаси, які перебувають у дорозі та вчасно не оплачені покупцями, а також на цінності, які перебувають на складах інших підприємств;
- випадки прийому чи видачі запасів під час проведення інвентаризації та правильності оформлення таких операцій;
- реалізацію запасів за документами, які реально перебувають на складі та не відвантажені покупцям;
- вилучені з опису запаси, які є в наявності, але не належать підприємству;
- повноту й правильність перенесення даних інвентаризаційної відомості у порівняльну відомість.

Оцінюється правомірність, правильність та повнота проведення інвентаризації запасів.

Під час оцінки правильності відображення операцій з надходження матеріальних цінностей перевіряють надходження за їх джерелами (надходження від постачальників, своїх допоміжних цехів і інших джерел). Враховуючи ці джерела надходження, спочатку з'ясувують, чи здійснюються на підприємстві відповідні розрахунки за тими чи іншими видами матеріальних цінностей (матеріалів, комплектуючих виробів, палива, тарних матеріалів і т. д.). Потім перевіряють достовірність цих розрахунків з урахуванням нормативів витрат матеріальних цінностей на виробництво.

Усі ці процедури перевірки постачання матеріальних цінностей поєднують з перевіркою операцій, пов'язаних з прийманням матеріалів, повнотою і своєчасністю їх оприбуткування на складах згідно з документами та відображення цих операцій за даними бухгалтерського обліку. У всіх випадках звертається увага на можливості надходження матеріальних цінностей з порушенням установлених вимог і відхилень від даних оформлених супровідних документів (недостач, псування, крадіжок, невідповідність якості).

При перевірці надходження і оприбуткування матеріальних цінностей застосовують метод зіставлення даних журналу операційного обліку надхо-

дження вантажів із даними відповідної машинограми, а також з даними товарно-транспортних і податкових накладних, рахунків-фактур, специфікацій. За даними журналу обліку надходження вантажів можна по кожній партії матеріалів встановити дату реєстрації кожного документа, назву постачальника, номер і дату транспортного документа, вид матеріалів і їх вартість, дату і номер прибуткового ордера або акта приймання матеріалів, відмітку про оплату рахунка або відмову від оплати.

Перевірка правильності оприбуткування матеріалів здійснюються також шляхом зіставлення кількості і сортності матеріальних цінностей, що надійшли від постачальників згідно з супровідними до них документами з даними прибуткових ордерів. Неповне оприбуткування матеріалів на складі може бути не тільки з вини постачальника, а також і внаслідок недостачі вантажів, прийнятих експедитором під час їх доставлення із станції призначення на склад підприємства.

Якщо є сумніви щодо окремих товарно-транспортних накладних на відвантаження матеріальних цінностей, здійснюється їх повірення з даними оплати згідно з виписками банку, а при необхідності проводиться зустрічна перевірка безпосередньо у постачальника. У процесі таких зустрічних перевірок придбання матеріальних цінностей у постачальників можуть бути виявлені зловживання, коли окремі працівники підприємства одержали матеріали за незареєстрованими дорученнями за безготівковою їх оплатою через банк.

В умовах надходження матеріальних цінностей на склади підприємства автотранспортом їх кількість, що зазначено в товарно-транспортній накладній, співставляють з кількістю оприбуткування матеріальних цінностей на складі. Одночасно перевіряють відповідність кількості оприбуткованих матеріальних цінностей місткості тари, в якій дані цінності надійшли на склад. Це дає можливість виявити факти неповного оприбуткування цінностей.

Важливою стадією перевірки операцій, пов'язаних із надходженням матеріалів, є перевірка обґрунтованості визначення їх первісної вартості, яка

складається із суми фактичних витрат на їх придбання або виготовлення. Одночасно перевіряють обґрунтованість, доцільність і законність витрат, які формують первісну вартість, а саме: суми витрат, що сплачуються згідно з договором постачальнику; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; затрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників; інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у виробничих (запланованих) цілях.

Особливу увагу приділяють перевірі достовірності транспортно-заготівельних витрат, які значною мірою впливають на первісну вартість матеріалів.

Важливим моментом є перевірка правильності й обґрунтованості відпуску матеріальних цінностей зі складів здійснюється за джерелами вибуття.

При цьому перевіряють законність і обґрунтованість відпуску матеріалів, правильність визначення їх кількості й якості, повноти і своєчасності оформлення відпущених матеріалів відповідними документами та дійсність їх надходження в цехи на робочі місця. Перевірка відпуску матеріальних цінностей зі складів у цехи поєднують із перевіркою їх використання в процесі виробництва.

Звертають увагу на обґрунтованість діючої системи лімітування і додержання встановлених лімітів. Обґрунтованість лімітів можна перевірити шляхом множення витрат матеріалів на одиницю продукції на розрахунковий (плановий чи прогнозний) випуск цього виду продукції. Це здійснюється згідно з лімітними або лімітно-забірними картками, що є на складах і в цехах.

Фактичний відпуск матеріальних цінностей за документами складу співставляється з даними виробничих звітів та прибутковими документами цехів. Розходження між даними цехів і складів про відпуск і надходження матеріалів можуть бути результатом завищеного і неправильного списання ма-

теріальних цінностей зі складів, утрат документів або свідомого відображення документів в іншому звітному місяці.

При перевірці відпуску матеріальних цінностей на сторону звертається увага на його законність, правильність оформлення і відповідність документів (договорів, наказів, накладних на відпуск матеріалів зі складу, рахунків-фактур, специфікацій, перепусток на вивіз, транспортних документів, довіреностей на отримання матеріалів); відповідність фактичної кількості і асортименту відвантажених матеріальних цінностей, що вказані в супроводжувальних документах; повноту і правильність розрахунків за відпущені матеріальні цінності.

При перевірці реалізації матеріальних цінностей особливо важливо з'ясувати правильність застосування цін, відповідність фактичної кількості та якості відпущених матеріалів, вказаних у документах, повноту їх оплати, отриманий результат від реалізації матеріалів. Особливу увагу звертають на збитки, отримані від реалізації матеріальних цінностей.

У процесі перевірки відпуску матеріальних цінностей приватним особам звертають увагу на правильність застосування визначення їх вартості.

Особливу увагу звертають на наявність товарообмінних операцій з окремими покупцями.

Усі вищенаведені контрольні процедури періодично виконуються на досліджуваному підприємстві службою внутрішнього аудиту об'єднання до якого входить досліджуване підприємство ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвський ливарно-механічний завод».

За результатами проведених перевірок були встановлені такі порушення (табл. 3.4).

*Таблиця 3.4*

**Можливі порушення в обліку виробничих запасів та факти їх виявлення на ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвський ливарно-механічний завод»**

№ з/п	Зміст порушення	Регламентуючий документ	Факт виявлення на підприємстві
1	Невірне документальне оформлення надходження запасів, невиділення у первинних докумен-	Наказ про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини і матеріа-	Не виявлено

	тах податку на додану вартість, відсутність податкових накладних	лів	
2	Незадовільна організація бухгалтерського обліку	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	Не виявлено
3	Незадовільна організація складського господарства та зберігання запасів	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	Окремі порушення організації складського господарства
4	Відпускання запасів за зниженими цінами	Податковий кодекс України	Не виявлено
5	Порушення норм або лімітів списання запасів	Типовий порядок визначення норм запасів ТМЦ	Не виявлено

*Продовження таблиці 3.4*

№ з/п	Зміст порушення	Регламентуючий документ	Факт виявлення на підприємстві
6	Виявлення недостач, лишків, присвоєння запасів	Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів і документів та розрахунків	Виявлені нестачі в незначних сумах, які були визнані і компенсовані МВО
7	Завищення собівартості заготовлених матеріалів	Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів і документів та розрахунків	Не виявлено
8	Порушення порядку проведення інвентаризації	Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів і документів та розрахунків	Не виявлено
9	Проведення інвентаризації при відсутності матеріально-відповідальної особи	Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів і документів та розрахунків	Не виявлено
10	Помилки та фальсифікація при кодуванні документів	Наказ про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини і матеріалів	Не виявлено
11	Неправильне оформлення первинних документів з обліку запасів та їх неправильне застосування	Наказ про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини і матеріалів	Використовуються окремі нетипові документи
12	Відсутність договору про повну матеріальну відповідальність	Кодексу законів про оплату праці	Не виявлено
13	До складу запасів віднесено об'єкти, які не можуть бути визнані активами	П(С)БО 9 «Запаси»	Не виявлено
14	Неправомірне визначення первісної вартості запасів при їх придбанні: – завищення величини первісної вартості; – витрати, що включені до перві-	П(С)БО 9 «Запаси»	Не виявлено

	сної вартості, документально не обґрунтовані або не передбачені П(С)БО 9; –витрати з доставки запасів віднесено на витрати збуту		
15	Неправомірне визначення первісної вартості запасів виготовлених власними силами підприємства	П(С)БО 9 «Запаси» П(С)БО 16 «Витрати»	Не виявлено
16	Неправомірне визначення справедливої вартості запасів при їх внесенні до статутного капіталу, безоплатному одержанні	П(С)БО 9 «Запаси»	Не виявлено
17	Неправильне визначення справедливої вартості запасів під час бартерного обміну	П(С)БО 9 «Запаси»	Не виявлено
18	Безпідставна зміна первісної вартості в обліку	П(С)БО 9 «Запаси»	Не виявлено

*Продовження таблиці 3.4*

№ з/п	Зміст порушення	Регламентуючий документ	Факт виявлення на підприємстві
19	Використання декількох методів оцінки при відпуску запасів, що мають тотожне призначення та рівноцінні умови використання	П(С)БО 9 «Запаси»	Не виявлено
20	Неправомірне визначення середньозваженої собівартост	П(С)БО 9 «Запаси»	Не виявлено
21	Невірний розрахунок норм витрат на одиницю продукції	П(С)БО 9 «Запаси»	Службою внутрішнього аудиту було встановлено в 2016 р.
22	Неналежна організація обліку сум уцінки	П(С)БО 9 «Запаси»	Не виявлено
23	Проведення дооцінки запасів після їх уцінки до чистої вартості реалізації на суми, що перевищує первісну вартість(завищення вартості активів, порушення принципу обачності)	П(С)БО 9 «Запаси»	Не виявлено
24	Відсутність інформації про методи оцінки вибуття запасів	П(С)БО 9 «Запаси»	Не виявлено
25	Необґрунтовані претензії до постачальників договірні взаємовідносини з постачальником	П(С)БО 9 «Запаси»	Не виявлено

Як видно з наведеної інформації на досліджуваному підприємстві ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» службою внутрішнього аудиту об'єднання підприємств не виявлено грубих порушень в питаннях організації обліку наявності, надходження та використання виробничих запасів.



Окремі факти, які мають місце, це: незначні порушення організації складського господарства (не пристосованість приміщень під окремі види цінностей); нестачі в незначних сумах, які були визнані і компенсовані МВО; використання нетипових форм документів; поодинокий випадок порушення розрахунку норм витрат запасів на одиницю продукції.

## ВИСНОВКИ

Провівши роботу з вивчення порядку обліку та контролю виробничих запасів можемо зробити наступні висновки.

1. Узагальнюючи думки різних науковців, на нашу думку, виробничі запаси є частиною запасів підприємства і виступають активами, що придбані зі сторони або самостійно виготовлені й утримуються підприємством для продажу, використання у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб за умови їх повного споживання в одному операційному циклі.

2. Важливою передумовою ефективного управління виробничими запасами на підприємстві є їх чітка класифікація, створена з урахуванням специфіки галузі. За результатами проведеного аналізу нами запропоновано узагальнену класифікацію виробничих запасів, яка об'єднує у собі концептуальніші для потреб управління виробничими запасами ознаки та види запасів, а тому дозволяє вчасно прийняти ефективне управлінське рішення.

3. Оцінка виробничих запасів в зарубіжних країнах відрізняється від оцінки в національному обліку України і має свої певні особливості, зумовлені особливостями національного обліку та нормативно-правовою базою.

Національні стандарти з обліку були розроблені на основі міжнародних з врахуванням національних особливостей економіки України тому П(С)БО 9 «Запаси» має ряд спільних моментів з Міжнародними стандартами фінансової звітності 2 «Запаси», зокрема, щодо умов визнання запасів і основних понять, пов'язаних з ними; рекомендації щодо використання методів оцінки запасів; розкриття інформації про запаси у формах фінансової звітності.

4. Дослідження проводились на матеріалах ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод».

Він був збудований в 1875 році підданям Німеччини підприємцем Густавом Лельбахом під назвою «Дунаєвецький чавуноливарний завод». За період свого існування неодноразово реорганізовувався.

В даний час підприємство спеціалізується на випуску сільськогосподарського обладнання: зернових сушарок, біокотлів для сушарок та іншого елеваторного обладнання.

Підприємство є прибутковим, хоча і отримує мінімальні прибутки.

Має достатню виробничу базу. При цьому використовує як власні так і орендовані основні засоби. Власних основних засобів в розпорядженні підприємства небагато і вони усі нові, а основна проте основна маса основних засобів - орендована у колишніх власників заводу. Так в операційну оренду взято усі виробничі приміщення та основна маса обладнання.

Фінансовий стан досліджуваного підприємства можна вважати задовільним.

5. На ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» облік здійснюється бухгалтерською службою, очолюваною головним бухгалтером. В підпорядкування головному бухгалтеру входять два чоловіки.

На підприємстві облік комп'ютеризовано за допомогою програмного комплексу «1 С: Бухгалтерія 8.2».

Загалом організація обліку на ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» знаходиться на досить високому рівні.

6. Складський облік організовано у відповідному модулі за допомогою програмного комплексу «1 С: Бухгалтерія 8.2». Записи здійснюються згідно правил без грубих порушень загальноприйнятого порядку.

Рух виробничих запасів на підприємстві оформляється з певним порушенням правил, зокрема, не використовують ряд документів типових форм.

7. На підприємстві для оцінки вибуття запасів використовують метод ФІФО.

8. Облік виробничих запасів здійснюють на рахунку 20 «Виробничі запаси». При цьому використовується не повний перелік передбачених планом рахунків субрахунків.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться за місцями зберігання та однорідними групами.

9. Кореспонденція рахунків, яка складається на підприємстві відповідає типовій типовій.

10. За результатами опрацювання отримують вихідні форми. При цьому використовують типові форми передбачені базовою версією програми «1С: Бухгалтерія 8.2».

Працівник бухгалтерії, відповідальний за облік матеріальних цінностей, перевіряє і встановлює загальні витрати продукції і матеріалів по відповідальних особах, субрахунках і окремих групах цінностей.

11. Питанням контролю на досліджуваному підприємстві приділяється значна увага. Перш за все здійснюється проведення щорічної інвентаризації матеріальних цінностей.

Крім того періодичний контроль здійснює і служба внутрішнього аудиту об'єднання в яке входить ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» і ще десять підприємств.

В результаті проведення контрольних процедур значних систематичних порушень в правилах обліку виробничих запасів не виявили.

12. Вдосконалення організації обліку виробничих запасів на ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» вбачаємо в проведенні наступних заходів.

По-перше – продовжувати подальшу роботу по автоматизації обліку та контролю, приділяючи більше уваги аналітичним можливостям спеціалізованих програмних комплексів.

По-друге – приділяти більше уваги плануванню залишків та руху виробничих запасів не допускаючи суттєвих відхилень від їх оптимальної кількості.

По-третє – якщо на підприємстві не налагоджена чітка робота з документами, то, як результат, погіршується саме управління, оскільки воно залежить від якості та достовірності, оперативності приймання - передачі інформації, налагодження довідково - інформаційної служби, чіткої організації пошуку, зберігання та використання документів.

Необхідно вдосконалити графік документооборот з врахуванням специфіки підприємства та його розмірів. Нами запропоновано покращену форму графіку документообороту. Надалі необхідно добитися дотримання графіку документообороту, адже сама наявність даного документу ще не гарантує його дотримання.

По-четверте – за вчасністю оприбуткування матеріальних цінностей повинен здійснюватись суворий контроль, при цьому оперативності досягається шляхом використання «Журналі обліку вантажів, що надходять» (тип. міжвід. ф. № М-1), який, на жаль, на досліджуваному підприємстві не веде. А тому пропонуємо включити даний журнал в загальну схему документообороту на даному підприємстві.

По-п'яте – так як на ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» при отриманні матеріалів у постачальника, використовується довіреність, то вона повинна належним чином відслідковуватись. А тому в журналі реєстрації даних документів пропонуємо виокремити графу «прострочені», у якій, навпроти прізвищ працівників-боржників, доцільно робити спеціальні помітки (зазначати прізвище працівника, використовувати термін «прострочена» тощо). Це прискорить одержання інформації про «непрозвітовані» доручення та підвищить контрольну функцію даного документу.

Так як запропоновані нами окремі моменти в питання вдосконалення організації обліку на ТОВ «Керуюча компанія «Дунаєвецький ливарно-механічний завод» відповідають вимогам чинного законодавства, вони без проблем можуть бути запроваджені в його повсякденній практиці, що дозволить зробити облік більш інформативним, та дозволить попереджати можливі помилки та неточності.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. 1-С Бухгалтерія. Посібник для початківця. URL : [http://superschool.com.ua/load/predmeti/informatika/1s\\_bugalterija\\_posibnik\\_dlja\\_pochat\\_kivcja](http://superschool.com.ua/load/predmeti/informatika/1s_bugalterija_posibnik_dlja_pochat_kivcja).
2. Балабанов И. Т. Основы финансового менеджмента : учеб. пособ. М. : Финансы и статистика, 2000. 525 с.
3. Безруких П. С., Катаев А. И., Рогулин Д. А. и др. Бухгалтерский учет. М. : Финансы и статистика, 1983. 375 с.
4. Білова, Н. Варіанти вибуття запасів. *Податки та бухгалтерський облік*. 2007. № 14. С. 30-67.
5. Бланк И. А. Финансовый менеджмент : учеб. курс. - К. : Эльга, Ника-Центр, 2004. 656 с.
6. Бутинець Т. А. Розвиток науки господарського контролю: проблеми теорії, методології, практики : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2011. 772 с.
7. Бутинець Ф. Ф., Герасимович А. М., Кірейцев Г. Г. та інш. Бухгалтерський фінансовий облік. навч.посібник. Житомир : Рута, 2007. 723 с.
8. Бухгалтерский словарь URL : [http://www.vseslovari.com.ua/buh/page/operatsii\\_tovarnyie.4235/](http://www.vseslovari.com.ua/buh/page/operatsii_tovarnyie.4235/).
9. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник. за ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. Житомир: ПП „Рута”, 2005. 756 с.
10. Вербило О.Ф., Бойко З.І., Кондрицька Т.П., Ярошинський В.Я. Бухгалтерський облік. навч. посібник. К : НАУ, 2004. 680 с.
11. Верхоглядова Н.І., Шило В. П., Ільїна С. Б. та ін. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навч.практ. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2010. 536 с.
12. Войнаренко М. П. Системи обліку в Україні: трансформація до міжнародної практики. К. : Наукова думка. 2002. 215 с.
13. Войтенко, Т. Облікова політика як основа організації бухгалтерського обліку на підприємстві. URL : <http://www.factor.ua/cgi-bin/search-ukr.cgi?ulB3>

14. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. Первинний та аналітичний облік на підприємстві: навч. Посібник. Тернопіль, 2005. 464с.
15. Гладких Т.В. Фінансовий облік: навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури, 2007. 480 с.
16. Гненний О.М. Методи оцінки майна та майнових прав в Україні: монографія. Днепропетровськ: Вид-во Маковецький, 2012. 264 с.
17. Голов С. Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. - К. : ТОВ «Автоінтерсервес», 2000. 544 с.
18. Голов С. Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі : практ. посібн. К. : Лібра, 2001. 840с.
19. Головащенко М. О. Ревізія і контроль. *Управління розвитком*. 2012. № 7. С. 46 - 47.
20. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436 – ІУ URL : [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua)
21. Грабова, Н. М. Теорія бухгалтерського обліку: підручник К. : А.С.К., 2007. – 485 с.
22. Губачова О. М., Мельник С.І. Облік у зарубіжних країнах : підручник. К. : Центр учбової літератури, 2008. 432 с.
23. Дем'яненко М. Я., Чудовець В.В. Інвентаризація в системі бухгалтерського обліку : монографія. К. : ННЦ «Інститут аграрної політики», 2008. 288 с.
24. Дікань Л. В. Контроль і ревізія: навч. посібник. К. : Знання, 2007. 327с.
25. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. URL : [www.nau.kiev.ua](http://www.nau.kiev.ua)
26. Закон України «Про визначення розміру збитків, заподіяних підприємству, установі, організації крадіжкою, знищенням (псуванням), чи нестачею втратою дорогоцінних металів, дорогоцінних каменів і валютних цінностей» від 06.06.95 р. № 217/95-ВР . URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/217/95-%D0%B2%D1%80>

27. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 (зі змінами і доповненнями) URL : <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/InstrukciyaKPlanuSchetov.aspx>
28. Карпушенко М. Ю. Організація обліку: навч. посібник. Х. : ХНАМГ, 2011. 241 с.
29. Кислий В. М., Біловодська О. А., Олефіренко О.М., Соляник О. М. Логістика: теорія та практика : навч. посіб. К. : Центр навчальної літератури, 2010. 360 с.
30. Кім Г.В., Сопко В.В., Кім С.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та їх заповнення: навч. посібник. К. : Центр навчальної літератури, 2004. 440 с.
31. Кірейцев Г. Г. Фінансова звітність підприємств та її аналіз. К: ЦУЛ, 2002. 452 с.
32. Колосок А. М. Проблемні питання обліку і списання матеріальних цінностей. *Актуальні проблеми економіки*. 2011, № 10. С. 229-233.
33. Концептуальна основа фінансової звітності від 01.09.2010 URL : [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009)
34. Кочерга С. В., Пилипенко К.А. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. К.: Центр навчальної літератури, 2005 . 216 с.
35. Краєвський В.М. Проблеми оцінки у різних облікових системах. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2010. № 2(52). С. 123-124.
36. Кужельний М. В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. К. : КНЕУ, 2001. 334 с.
37. Кужельний М.В., Левицька С.О. Організація обліку: підручник. К.: Центр учбової літератури, 2010. 352 с.
38. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2014. 373с.
39. Лавруша О. Г. Класифікація виробничих запасів на металургійних підп-



- риємствах. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності* : збірник наукових праць : у 2 вип. Маріуполь, 2012. Вип. 1, т. 2. С. 135-139.
40. Лень В. С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика. нач. посібник. К. : Центр навчальної літератури, 2006. 556 с.
41. Лень В.С. Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2008. 608 с.
42. Либерман Л. В. Учет материальных ценностей. М. : Финансы и статистика, 1989. 107 с.
43. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: Монографія. К.: КНЕУ, 2006. 256 с.
44. Лучко М. Р., Бенько І.Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах. навч. посіб. К. : Знання, 2006. 311 с.
45. Макаров В. Г. Теория бухгалтерского учета. М. : Финансы, 1975. 295 с.
46. Макоев О. С. Контроль и ревизия. учебное пособие. М. : Юнити, 2007. 256 с.
47. Маляревский Ю. Д., Фартушняк О. В., Пасичник И. Ю. Учет в зарубежных странах : учебн. пособ. Х. : ИД "ИНЖЕК", 2003. 182 с.
48. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635  
URL : [http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/Me-todRek/metod\\_uchet\\_polit.aspx](http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/Me-todRek/metod_uchet_polit.aspx)
49. Міжнародні стандарти фінансової звітності ( переклад українською мовою – 2018 рік) URL : <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti--pereklad-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=dohidna-politika&subcategory=buhgalterskij-oblik> Мурашко В.М., Сторожук Т.М., Мурашко О.В. Контроль і ревізія фінансово:господарської діяльності. навч. посібник. Київ: ЦУЛ, 2003. 311 с.
50. Мочерний С. В., Ларіна Я. С., Устенко О. А., Юрій С. І. Економічний енциклопедичний словник- Львів: Світ, 2005- 616 с.

51. Мурашко В. М., Сторожук Т. М., Мурашко О. В. Контроль і ревізія фінансовогосподарської діяльності: навч. посіб. К.: ЦУЛ, 2003. 311с.
52. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку / Інтерактивна бухгалтерія URL : [http:// www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35131](http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35131)
53. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.
54. Новодворский В. Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов (Вопросы теории и практики). М. : Финансы и статистика, 1989. 284 с.
55. Овсяк Н. В., Ражченко О.Ю. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. *Вісник ЖДТУ*. 2012. – . URL : <http://eztuir.ztu.edu.ua/bitstream/handle/123456789/3003/40.pdf?sequence=1> – с. 362
56. Орлова В. К., Орлів М.С., Хома С. В. Фінансовий облік: навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2010. 510 с.
57. Петрова В. И. Бухгалтерский учет на машиностроительном предприятии. М. : Машиностроение, 1981. 384 с.
58. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291 із змінами і доповненнями URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi:bin/laws/main.cgi>.
59. Податковий кодекс України: від 2 грудня 2010 року № 2755-VI зі змінами та доповненнями URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi:bin/laws/main.cgi>.
60. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.05.95 р. № 88 URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>
61. Порядкуок визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей: Постанова КМУ від 22.01.96 р. № 116 URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF>

62. Порядок забезпечення підприємств, установ, організацій, інших суб'єктів підприємницької діяльності України бланками форм облікової і звітної документації й інструкціями з їх заповнення. затверджений Міністерством статистики № 01-3-5/80, № 18-4117, № 27004/107. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0129-93>
63. Про внесення зміни до Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку та визнання такими, що втратили чинність, наказів Міністерства фінансів України від 16 травня 1996 року № 99 та від 24 березня 2000 року № 61. Наказ Мінфіну України № 987 від 30.09.2014 р. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1300-14>
64. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів. Наказ № 2 від 01.10.2007 р. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0002201-07>
65. Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ МФУ № 879 від 02.09.2014 URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
66. Про затвердження Положення про матеріальну відповідальність робітників і службовців за шкоду, заподіяну підприємству, установі, організації: Указ Президії Верховної Ради СРСР від 13.07.1976 р. (редакція 01.07.1+986 р.). URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v4204400-76>
67. Про затвердження форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів. Наказ Мінстату України № 193 від 21.06.96 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96>
68. Пушкар М. С. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: Карт- бланш, 2002. 628 с.
69. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. Тернопіль: Карт-бланш, 2009. 260 с.
70. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Фінансовий облік у системі управління. монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2006. 178 с.
71. Садовська І. Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік:

- навч. посіб. К.: „Центр учбової літератури”, 2013. 688 с.
72. Скотнікова Л.П., Миланич Т. А., Солодовнік О. О. Бухгалтерський облік і фінансова звітність на підприємстві : навч.-метод. посібник. Х. : ІНЖЕК, 328 с.
73. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 2000. 496 с.
74. Сопко В. В., Гуцайлюк З. В., Щирба М. В., Бенько М. М. Бухгалтерський облік : навч.посібник. Тернопіль : Астон, 2005. 496 с.
75. Сопко В. В., Завгородній В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу. підручник.– К. : КНЕУ, 2004. 412 с
76. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник. К. : Аерта, 2013. 982 с.
77. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія. підруч. К. : Знання, 2007. 263 с.
78. Хоменко Н.В., Карпенко О. В., Верига Ю. А. Товарні запаси: проблеми обліку та звітності: монографія. Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008.- 153 с.
79. Цивільний Кодекс України: №435-IV від 16.01.2003 р. VIII (із змінами і доповненнями) URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.
80. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: посібник. К.: Видавничий центр „Академія”, 2004. 672 с.
81. Чудовець, В. В. Науково-практичний підхід до визначення етапів проведення інвентаризації. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 8. С. 12-20.
82. Шарманська, В. М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку. К.: Знання-Прес, 2010. 268 с.
83. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. К. : Знання, 2006. 525 с.

## **ДОДАТКИ**

## Структура П(С)БО 9 «Запаси»

Розділи	Зміст
п.1-4. Загальні положення	Визначається сфера дії положення та терміни, що в ньому використовуються.
П.5-15. Визначення та первісна оцінка запасів	Наводиться порядок визнання запасів активами, склад запасів для цілей бухгалтерського обліку, порядок визнання первісної вартості запасів при їх надходженні.
П.16-23. Оцінка вибуття запасів	Характеризуються методи оцінки при вибутті запасів, порядок списання вартості МШП.
П.24-28. Оцінка запасів на дату балансу	Наводиться порядок оцінки запасів на дату складання звітності та уцінки запасів.
П.29. Розкриття інформації про записи у примітках до бухгалтерської звітності	Визначається інформація, яка обов'язково наводиться в примітках до фінансової звітності

**Формування первісної вартості запасів залежно від напрямів надходження на підприємство**

№ з/п	Напрями надходження	Первісна вартість
1	Придбання за плату	Усі витрати з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання в за планованих цілях.
2	Придбання за рахунок банку	Усі витрати на придбання і доведення їх до стану, в якому вони придатні до використання без урахування витрат на сплату відсотків за кредит банку.
3	Виготовлення власними силами	Собівартість їх виробництва, яка визначається П(с)БО 16 «Витрати»
4	Внесок до статутного капіталу	Узгоджена засновниками (учасниками) справедлива вартість.
5	Одержання безоплатно	Справедлива вартість.
6	Обмін на подібні активи	Балансова вартість переданих запасів (якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість)
7	Обмін на неподібні активи	Справедлива вартість переданих запасів, збільшена (знижена) на суму грошових коштів, яка була передана (отримана) в процесі обміну.
8	Виявлення як надлишок при інвентаризації	Справедлива вартість.

### Порівняння міжнародних та національних стандартів з обліку запасів

Ознака	П(С)БО 9 „Запаси”	МСФЗ 2 „Запаси”
<b>Оцінка запасів</b>		
При надходженні	<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. При придбанні у постачальника. 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; інші витрати.</li> <li>2. При виготовленні власними силами. Витрат, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16 „Витрати”.</li> <li>3. При внесенні до статутного капіталу. Справедливої вартості, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника.</li> <li>4. При безоплатному отриманні. Справедливої вартості.</li> <li>5. При отриманні у результаті обміну на подібні активи. Балансової вартості переданих запасів.</li> <li>6. При отриманні в результаті обміну на не-подібні активи. Справедливої вартості отриманих запасів.</li> </ol> <p>До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати.</p>	<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Витрати на придбання. Ціни придбання; мита, та інших податків; витрати на транспортування; вартості робіт з навантаження та розвантаження й інших витрат.</li> <li>2. Витрати на переробку. Витрати, безпосередньо пов'язанні з одиницею виробництва.</li> <li>3. Інші витрати.</li> </ol> <p>Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану.</p> <p>До собівартості не включаються: понаднормативні суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж</p>
При витрачанні	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість.	Собівартість останніх за часом надходжень (ЛІФО)
	Нормативні затрати; ціни продаж	
На дату балансу	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації.	Чиста вартість реалізації
<b>Розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності.</b>		
Методи оцінки запасів; балансова (облікова) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансова (облікова) вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації.		
Балансова (облікова) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу; сума збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів.		Сума будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, яка визначається як дохід певного періоду; обставини або події, що спричинили сторнування списання запасів, переданих як застава для гарантії зобов'язань.



## Аналіз нормативної бази з регулювання обліку запасів

№ п/п	Назва нормативного акту	Зміст нормативного акту
	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996-XIV від 16.07.1999 р. (із змінами і доповненнями)	<p>Цей Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.</p> <p>Щодо запасів то в даному Законі дається, зокрема, визначення активу підприємства, як ресурсу, контролюваного підприємством в результаті минулих подій, використання якого як очікується приведе до отримання економічної вигоди в майбутньому.</p> <p>Крім того стаття 9 Закону визначає загальний порядок ведення первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку. А саме зазначено, що:</p> <p>Підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо - безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.</p> <p>Первинні та зведені облікові документи можуть бути складені на паперових або машинних носіях і повинні мати такі обов'язкові реквізити: назву документа (форми); дату і місце складання; назву підприємства, від імені якого складено документ; зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення; особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.</p> <p>Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів по кожній іноземній валюті окремо.</p> <p>Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця.</p> <p>Регістри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.</p> <p>Господарські операції повинні бути відображені в</p>

№ п/п	Назва нормативного акту	Зміст нормативного акту
		<p>облікових реєстрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.</p> <p>У разі складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.</p> <p>Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному вправленню записів у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого строку.</p> <p>Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.</p> <p>Первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства тільки за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Посадова особа підприємства має право в присутності представників органів, які здійснюють вилучення, зняти копії документів, що вилучаються. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються, у порядку, встановленому законодавством.</p> <p>Стаття 10 визначає загальні підходи до проведення інвентаризації активів. В ній вказано, що для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов'язані проводити інвентаризацію активів, під час якої перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан і оцінка.</p> <p>Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.</p>
	<p>Податковий кодекс України ( Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, N 13-14, N 15-16, N 17, ст.112 ) ( Із змінами, внесеними згідно із Законами N 2856-VI від 23.12.2010 N 3221-VI від 07.04.2011 )</p>	<p>Регламентує, зокрема, порядок формування витрат що відображається і на порядку обліку матеріальних запасів.</p>
	<p>Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розк-</p>	<p>Визначається порядок відшкодування заподіяних збитків підприємства, зокрема, зазначено, що розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей визначається за балансовою</p>

№ п/п	Назва нормативного акту	Зміст нормативного акту
	<p>радання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» від 22 січня 1996 р. N 116</p>	<p>вартістю цих цінностей (з вирахуванням амортизаційних відрахувань), але не нижче 50 відсотків від балансової вартості на момент встановлення такого факту з урахуванням індексів інфляції.</p> <p>Вартість вузлів, деталей, напівфабрикатів та іншої продукції, що виготовляється підприємствами для внутрішньовиробничих потреб, а також вартість продукції, виробництво якої не закінчено, визначається виходячи із собівартості її виробництва з нарахуванням середньої по підприємству норми прибутку на цю продукцію із застосуванням коефіцієнта 2.</p> <p>У разі розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, що підлягають списанню на видатки у міру відпуску їх у виробництво або експлуатацію (в установах, які утримуються за рахунок бюджетних коштів, - у міру їх придбання) та обліковуються лише у кількісному виразі, розмір збитків визначається виходячи з ринкових цін на аналогічні матеріальні цінності, зменшених пропорційно фактичному зносу, але не нижче ніж на 50 відсотків ринкової ціни.</p>
	<p>Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (затверджено наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999р.)</p>	<p>Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності.</p> <p>Тут дається визначення запасів, яке вже було наведено вище, висвітлюються питання визнання та первісної оцінки запасів підприємства. Визначається порядок списання запасів та порядок їх оцінки на дату складання балансу. А також зазначається інформація яка підлягає розкриттю у примітках до фінансової звітності, зокрема, зазначено, що у примітках до фінансової звітності наводиться інформація про: методи оцінки запасів; балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу; суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів.</p>
	<p>Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999р. )</p>	<p>Інструкція регулює порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку.</p> <p>Для обліку запасів призначений 2-й клас Плану рахунків, який має відповідну назву : "Запаси". На рахунках цього класу об'єднується інформація про наявність і рух належних підприємству предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використанні у виробництві і для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів.</p>
	<p>Наказ Міністерства фінан-</p>	<p>Інструкція регулює порядок проведення інвентариза-</p>

№ п/п	Назва нормативного акту	Зміст нормативного акту
	<p>сів України “Про Інструкцію з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків “ № 69 від 11.08.1994р.</p>	<p>ції основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків для підтвердження правильності та достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності.</p>
	<p>Наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів ” № 193 від 21.06.1996р.</p>	<p>Наказ містить затвержені типові форми первинного обліку запасів та короткий опис призначення кожної з форм.</p>
	<p>Наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових первинних первинного обліку та інструкції про порядок їх виготовлення, зберігання і застосування ” № 263 від 27.07.1998р.</p>	<p>Наказ містить затвержені типові форми первинного обліку КО-1 “Прибутковий касовий ордер” та М-20 “Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей” та опис порядку виготовлення, зберігання та застосування кожної з цих форм.</p>

**Програма перевірки виробничих запасів служби  
внутрішнього аудиту об'єднання**

Розділи та етапи аудиторської перевірки	Термін виконання, днів
1 Підготовка до аудиту	3
1.1 Планування аудиторської перевірки	2
1.2 Розподіл обов'язків між аудиторами	1
2 Аудит наявності та забезпеченості підприємства виробничими запасами	8
2.1 Перевірка правильності класифікації виробничих запасів	2
2.2 Перевірка наявності або відсутності наднормативних запасів	3
2.3 Перевірка оформлення договорів про матеріальну відповідальність працівників	2
2.4 Перевірка рівня транспортно-заготівельних витрат	1
3 Аудит надходження виробничих запасів на підприємство	8
3.1 Перевірка первинних документів (рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних, прибуткових ордерів)	4
3.2 Перевірка синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів	3
3.3 Перевірка відображення операцій з надходження виробничих запасів в податковому обліку	1
4 Аудит інвентаризації виробничих запасів	14
4.1 Аудит прибуткових і видаткових документів	1
4.2 Звірення прибуткових документів з даними рахунків постачальників	1
4.3 Звірення видаткових документів з даними рахунків покупців і витрат на виробництво	1
4.4 Порівняння прибуткових і видаткових документів з даними матеріального обліку	2
4.5 Аудит оборотних відомостей по складах і порівняння їх з даними первинної документації і складського обліку	3
4.6 Аудит бухгалтерських операцій і порівняння їх з даними первинних документів, відомостей та журналів	2
4.7 Аудит даних балансу та звітності з даними головної книги, журналами, відомостями і первинними документами	4
5 Аудит використання виробничих запасів	9
5.1 Перевірка первинних документів (лімітно-забірних карт, накладних на відпуск виробничих запасів на сторону, накладних на внутрішнє переміщення виробничих запасів)	4
5.2 Оцінка організації синтетичного та аналітичного обліку господарських операцій по використанню виробничих запасів	3
5.3 Перевірка правильності нарахування зносу при відпуску виробничих запасів на внутрішні потреби.	1
5.4 Перевірка правильності списання виробничих запасів	1
6 Перевірка якості аудиторських процедур та документування результатів аудиту	2
7 Аналіз документів та підготовка аудиторського висновку	3
8 Складання та підписання акта виконання аудиторських робіт	1