

Міністерство освіти і науки України  
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка  
Економічний факультет  
Кафедра економіки підприємства

Кваліфікаційна праця  
на правах рукопису

**ДИПЛОМНА РОБОТА**  
**здобувача другого (магістерського) рівня вищої освіти**  
на тему  
**«Організація обліку і контроль виробничих запасів  
промислового підприємства»**

Виконала: **Шафінська Діана Вадимівна**  
студентка заочної форми навчання  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

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

Роботу допущено до захисту перед ЕК рішенням кафедри,  
протокол № \_\_\_ від «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_ р.

м. Кам'янець-Подільський, 2020 рік

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП</b> .....	5
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ</b>	<b>8</b>
1.1. Економічна суть запасів .....	8
1.2. Класифікація виробничих запасів .....	13
1.3. Методи обліку та оцінки запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід .....	18
<b>РОЗДІЛ 2. СТАН ТА ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ</b> .....	<b>Ошибка! Закладка не определена.</b>
2.1. Організаційно-економічна характеристика ПАТ «Гіпсовик» .....	<b>Ошибка! Закладка не определена.</b>
2.2. Стан організації первинного обліку наявності та руху виробничих запасів АТ .....	<b>Ошибка! Закладка не определена.</b>
2.3. Організація синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів.....	<b>Ошибка! Закладка не определена.</b>
2.4. Вдосконалення організації обліку виробничих запасів .....	58
<b>РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ</b> .....	<b>65</b>
3.1. Інформаційне забезпечення та завдання контролю виробничих запасів.....	65
3.2. Інвентаризація, як визначальна форма контролю за наявністю та збереженням виробничих запасів.....	68
3.3. Контроль за наявністю та рухом виробничих запасів та його результати службою внутрішнього аудиту об'єднання.....	78
<b>ВИСНОВКИ</b> .....	86
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ</b> .....	90
<b>ДОДАТКИ</b> .....	98



## 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 організації 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 організації 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. Ліberman, 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 магістра.

**Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.**

Результати дипломної роботи знайшли відображення в науково-дослідних роботах кафедри економіки підприємства економічного факультету за темою «Розвиток суб'єктів економічної діяльності в умовах мікро- та макроекономічних трансформацій ХХІ ст.» (державний реєстраційний номер 0119U002955, термін 2019-2024 рр.).

**Метою** дослідження є розробка рекомендацій 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 промислового підприємства в частині операцій, пов'язаних з обліком та контролем за наявністю та рухом виробничих запасів.

**Предметом** дослідження є сукупність теоретичних, методичних і організаційних засад організації обліку та контролю виробничих запасів промислових 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 КІНУ імені Івана Огієнка.

**Публікації.** Результати досліджень опубліковані у 1 науковій праці - тезах доповіді загальним обсягом 0,2 д.а.

**Структура та обсяг роботи.** Загальний обсяг роботи 96 стор. В магістерській роботі розміщено 22 таблиці на 23 стор. та 14 рисунків на 14 стор. Вона складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел на 7 стор., який містить 84 найменування.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ 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» [55, 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 [58, 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).

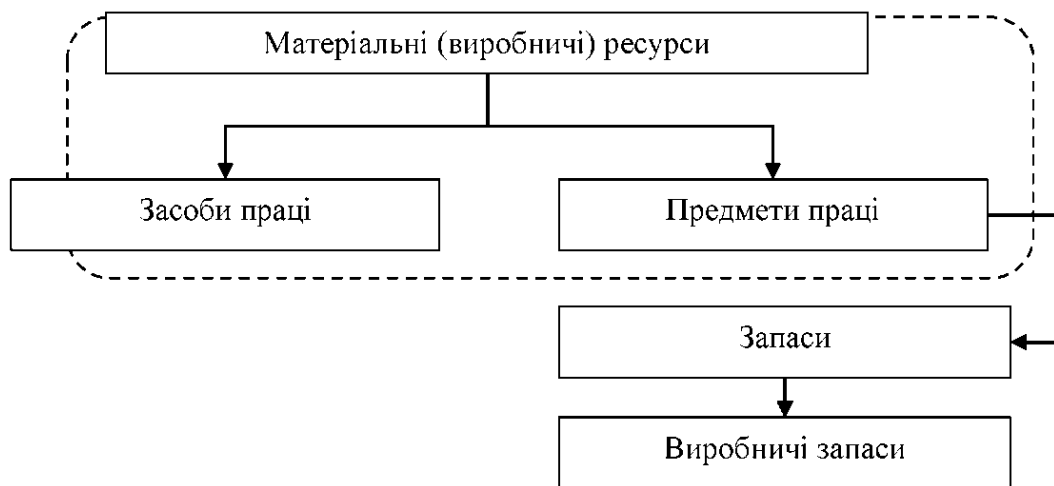


Рис. 1.1. Виробничі запаси у складі ресурсів

*Джерело: [55]*

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» [53], 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» [53], 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» [53] 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 торгівельних 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).

Таблиця 1.1

## Трактування економічного змісту запасів у літературних джерелах

№ з/п	Автор	Визначення
1	Садовська І.Б. [72, 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. [81, 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. [54, 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. [69, 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. [79, 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. [51, 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*

З огляду на визначення, які подані у табл. 1.1, можна вважати, що відмінність у трактуваннях запасів полягає в тому, що розкриття будь-якої категорії та її змісту залежить від вибору підходу щодо трактування.

Сопко В.В. [11], Орлова В.К., Орлів М.С., Хома С.В. [57], Садовська І.Б. [72] 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. [54], траккують 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 [75, 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 [75, 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 кількості 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) [69, 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 [77, 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 [73, с. 142].

Досить ґрунтовно представлена класифікація виробничих запасів згідно 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 [59]*

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.

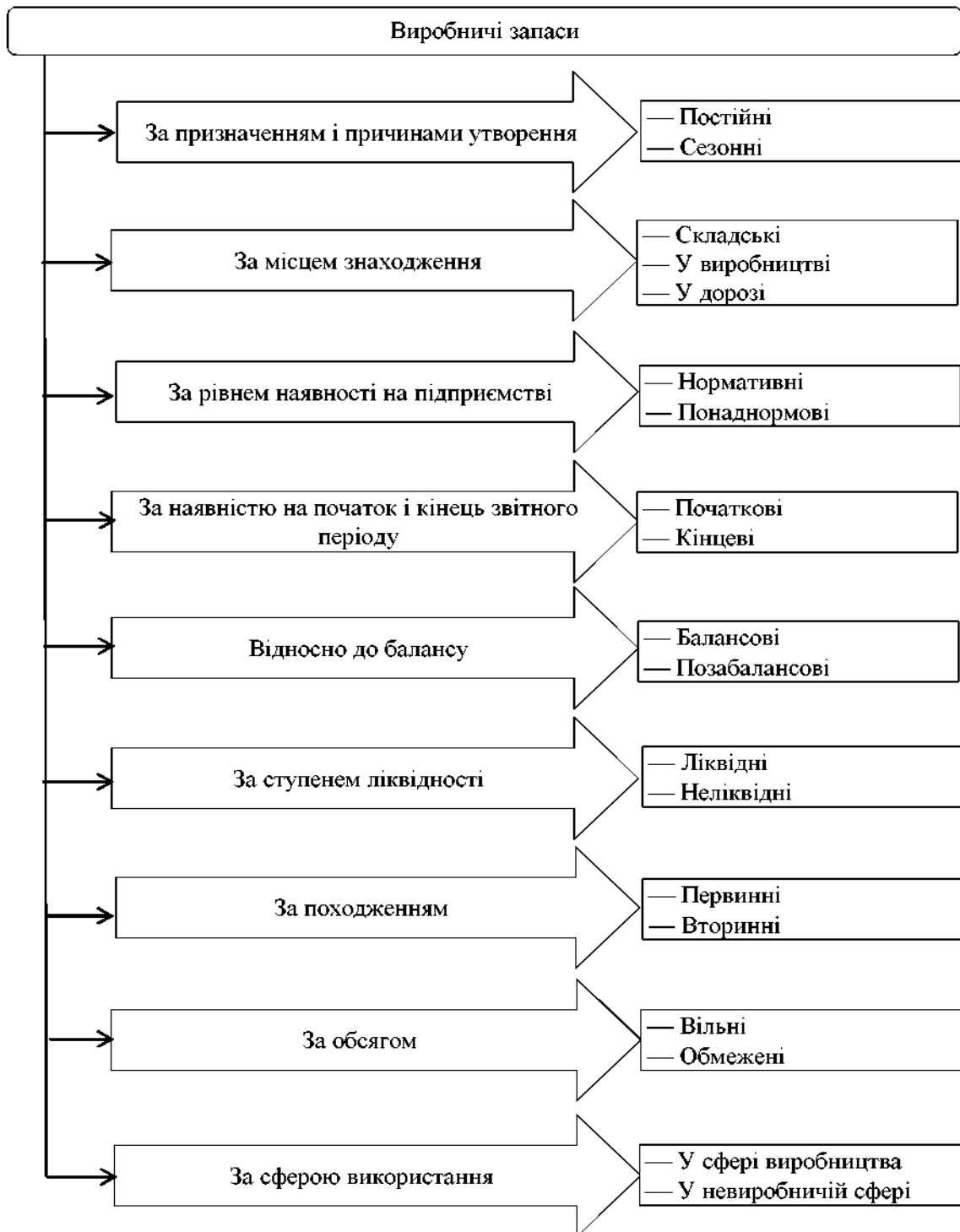


Рис. 1.3. Класифікація виробничих запасів

Джерело: сформовано на основі [59, 36, 73]



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.

За рівнем наявності на підприємстві вчені виділяють нормативні та понаднормові виробничі запаси. Нормативні - запаси, що відповідають запланованим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперебійної роботи підприємства. Понаднормові - запаси, що перевищують їх нормативну кількість.

За наявністю на початок і кінець звітної періоду слід виокремити початкові та кінцеві виробничі запаси. Початкові - величина запасів на початок звітної періоду. Кінцеві - величина запасів на кінець звітної 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 організації обліку та контролю виробничих запасів, серед яких найбільш важливими є:

- 1) забезпечення своєчасного документального оформлення руху виробничих запасів;
- 2) контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням виробничих запасів та їх збереження у місцях зберігання і на всіх стадіях обробки;
- 3) забезпечення відповідності складських запасів нормативам;
- 4) достовірна оцінка виробничих запасів;
- 5) розрахунок фактичної собівартості витрачених матеріалів та їх залишків;
- 6) 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» [53] та «Методичних рекомендаціях з

бухгалтерського обліку запасів», затверджених Наказом Міністерства фінансів від 10.01.2007 року, наведено лише загальні положення щодо оцінки цих об'єктів [65]. 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 звітної періоду та за якою вартістю. Облікова практика західних компаній базується на припущенні, що придбання і реалізація (випуск у виробництво) запасів трактується як потік вартостей (costflow), а не як потік фізичних одиниць (goodsflow). 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)БО № 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)БО 9 «Запаси», МСБО 2 «Запаси» та ARB №43, US GAAP (табл. 1.2) [53; 49].

Першим методом оцінки згідно з П(С)БО 9 є 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 дорогими 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 [74, 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 видаток" (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, 53]*

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 звітнього місяця і вартістю аналогічних запасів, отриманих у звітному місяці, на їх сумарну кількість на початок звітнього 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 [84, 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 вимірюються 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



№ з/п	Країна	Методи оцінки запасів				
		ФІФО	ЛІФО	Середньозваженої (середньої) вартості	Чистої вартості реалізації	Інші
						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 промисловості, 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 за 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 невідповідності 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. Організаційно-економічна характеристика ПАТ «Гіпсовик»

В Кам'янці-Подільському ще 1929 р. зародився гіпсовий цех, де виготовляли будматеріали. Тепер це підприємство знають як Кам'янець-Подільське ПАТ «Гіпсовик», але за понад вісім десятиліть воно пережило не одне перейменування, падіння та зліт. Будинки, зведені з будматеріалів, що виготовлені на цьому підприємстві, уже десятиліттями красуються не лише на Хмельниччині, а й на всій території України.

На сьогодні Кам'янець-Подільське ПАТ «Гіпсовик» є одним із лідерів виробництва гіпсових в'язучих матеріалів та одним із основних бюджетоутворюючих підприємств Хмельницької області та України.

Підприємство має великий асортимент продукції, що впевнено займає одні з провідних позицій на ринку будівельних матеріалів на території України та за її межами, завдяки якісним показникам товару та їх низьким цінам. За багатолітню роботу Кам'янець-Подільського ПАТ «Гіпсовик» в цьому переконалися партнери такі, як: СП «Супратен плюс ООО», ТОВ П «Хенель Баутехнік (Україна)», ПрАТ Термінал М, ТОВ «ІПГ Майстер», ТОВ Церсаніт Інвест та інші.

Сьогодні же завод співпрацює з іноземними країнами таки як: Молдова, Білорусь, Росія та Румунія та володіє довгостроковими ліцензіями на розробку гіпсового, кременевого, доломітового і вапнякового родовищ.

Основними видами діяльності досліджуваного підприємства (за кодами КВЕД) є:

23.52 - Виробництво вапна та гіпсових сумішей;

08.11 - Добування декоративного та будівельного каменю, вапняку, гіпсу, крейди та глинистого сланцю;

46.73 - Оптова торгівля деревиною, будівельними матеріалами та

санітарно-технічним обладнанням.

Основними виробничими підрозділами ПАТ «Гіпсовик» є:

- Кудринецький цех по виробництву гіпсового каменю і гіпсу;
- Кам'янець-Подільський цех по фасуванню гіпсу;
- Кам'янець-Подільський цех по виробництву високоміцного гіпсу;
- Гринчуцький цех по виробництву продукції із кременю;
- ремонтно-будівельна дільниця;
- ремонтно-механічна майстерня;
- логістична служба;
- Колодіївський цех по добуванню вапняку;
- Слобідко-Рихтівський цех по добуванню доломіту.

Кам'янець-Подільське ПАТ «Гіпсовик» являється засновником трьох дочірніх підприємств:

1. ДП «Гіпс плюс» (виробництво гіпсу будівельного, виробництво мінерального порошку);
2. ДП «Альфа Гіпс» (виробництво крихти, муки вапнякової, виробництво високоміцного гіпсу);
3. ДП «Поділля-Гіпс» (виробництво сухих будівельних сумішей, фасування та реалізація готової продукції).

Основні види продукції ПАТ у звітному періоді: гіпс, вапняк, кремень, доломіт – табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Динаміка виробництва та реалізації продукції ПАТ, тис. т**

Види продукції	2018 р.			2019 р.		
	вироблено тис. т	реалізовано		вироблено тис. т	реалізовано	
		тис. т	тис. грн		тис. т	тис. т
Гіпс	57,0	57,2	67580,2	59,1	58,2	71580,5
Вапняк	88,1	85,8	35221,2	82,1	82,0	34101,2
Кремень	1,7	1,8	4211,6	1,6	1,5	3511,7
Доломіт	25,4	25,5	4001,9	24,1	23,9	3802,8

*Джерело: розраховано автором за даними ПАТ «Гіпсовик»*

Загальна сума експорту складає 19346,1 тис. грн. Частка експорту в загальному обсязі продажів складає 17,5%.

Виробнича діяльність Кам'янець-Подільського ПАТ «Гіпсовик» частково має сезонний характер. Більший товарообіг припадає на весняно-літній період і помірно зменшення виробництва проходить в зимовий період. Основні ринки збуту:

- по високоміцному гіпсу – підприємства будівельної індустрії України, заводи по виробництву сухих будівельних сумішей;
- по гіпсу будівельному – Україна (міста Київ, Одеса, Львів, Дніпропетровськ, Запоріжжя та інші населені пункти);
- по кремнієвій продукції – поставка даної продукції здійснювалась на київський завод по виробництву керамічної плитки ТОВ «АТЕМ ГРУП».

Основні клієнти: підприємства будівельної індустрії, заводи по виробництву керамічних виробів, інші приватні та колективні підприємства. Третя частина готової продукції реалізується на експорт. Продукція підприємства має ряд перспективних особливостей. Вона є екологічно чистою продукцією. Так, гіпс використовується в оздобленні квартир, офісів (гіпсова штукатурка, шпаклівка, гіпсокартон), для виробництва фарфоро-фаянсових виробів (гіпс, кремій).

За 2018 рік Кам'янець-Подільське ПАТ «Гіпсовик» провело вскришні роботи в кар'єрах на суму 13942 тис. грн. Також було придбано основні засоби на суму 20386 тис. грн. Відчужено необоротних активів за попередні п'ять років на суму 4018 тис. грн. За 2018 рік Кам'янець-Подільське ПАТ «Гіпсовик» мало наступні придбання активів:

1. Введено в експлуатацію нового обладнання на суму 16110,2 тис. грн.
2. Придбано та модернізовано основних засобів на суму 12516,4 тис. грн.
3. Збільшення консолідованої балансової вартості основних засобів склало 7144 тис. грн.

Середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу

фактично за 2018 рік складала 252 особи. Середня чисельність позаштатних працівників та сумісників – 36 осіб. Працівників, які працюють на умовах неповного робочого часу (дня, тижня) фактично не було. Фонд оплати праці за 2018 рік склав 27301 тис. грн. Розмір фонду оплати праці стосовно 2017 року збільшився на 731 тис. грн.

Для більш детальної економічної характеристики досліджуваного підприємства розглянемо дані табл. 2.2, де розраховані основні показники фінансово-господарської діяльності ПАТ «Гіпсовик» (додаток А).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ПАТ за період 2017-2019 рр. зменшився майже вдвічі (на 46,5%, або на 27011 тис. грн.), а собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) знизилась на 36,1%, або на 16025 тис. грн.

Таблиця 2.2

**Результати фінансово-економічної діяльності підприємства, тис. грн**

Показники	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Різниця 2019 до 2017 рр. (+,-)	2019 р. в % до 2017 р.
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	58116	38373	31105	-27011	53,5
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	43377	28338	27352	-16025	63,1
Валовий прибуток (збиток)	14739	10035	3753	-10986	25,5
Фінансовий результат від операційної діяльності	660	11	184	-476	27,9
Фінансовий результат до оподаткування	661	12	185	-476	28,0
Чистий фінансовий результат	542	10	152	-390	28,0

*Джерело: розраховано автором за даними ПАТ «Гіпсовик»*

Ці та інші фактори спричинили зниження розміру валового прибутку ПАТ на 10986 тис. грн (з 14739 тис. грн у 2017 році до 3753 тис. грн у 2019 році), або на три четвертих. Чистий прибуток ПАТ «Гіпсовик» зменшився за

останні три роки на 72% (або на 390 тис. грн), що досить показово засвідчує зниження ефективності та результативності діяльності підприємства.

Критерієм фінансового стану підприємства є його платоспроможність, тобто готовність виконати без затримки першочергові платіжні зобов'язання за рахунок наявних коштів та поточних надходжень від господарської діяльності. Підприємство вважається платоспроможним, якщо сума готівки, дебіторської заборгованості та інших легко ліквідних активів більша або дорівнює першочерговим платіжним зобов'язанням.

Як свідчать дані табл. 2.3, величина власного капіталу ПАТ на кінець 2019 року склала 19182 тис. грн., що на 160 тис. грн більше аналогічного показника 2017 року.

Таблиця 2.3

**Показники ліквідності ПАТ «Гіпсовик» за 2017-2019 рр.**

Показники	Алгоритм розрахунку	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Різниця 2019 до 2017 рр. (+,-)
Величина власного капіталу, тис. грн	Підсумок звіту про власний капітал	19022	19032	19182	160,00
Маневреність грошових коштів	Грошові кошти	0,03	0,01	0,00	-0,03
	Власний капітал				
Коефіцієнт покриття загальний	Оборотні кошти	0,48	0,38	0,21	-0,27
	Поточні зобов'язання				
Коефіцієнт поточної ліквідності	Грошові кошти та їх еквіваленти	0,02	0,00	0,00	-0,02
	Поточні зобов'язання				
Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможності)	Грошові кошти	0,02	0,00	0,00	-0,02
	Поточні зобов'язання				
Частка оборотних коштів у активах	Оборотні активи	0,28	0,23	0,14	-0,14
	Всього активів				
Частка запасів у оборотних активах	Запаси	0,60	0,69	0,41	-0,19
	Оборотні активи				

*Джерело: розраховано автором за даними ПАТ*

Показник маневреності грошових коштів протягом досліджуваного періоду знизився до нуля (з 0,03 п.), а коефіцієнти поточної та абсолютної

ліквідності зменшились на 0,02 п. Поряд з цим відзначаємо зниження загального коефіцієнту покриття – з 0,48 у 2017 році до 0,21 – у 2019 році, що негативно характеризує платоспроможність і ліквідність досліджуваного товариства.

Частка оборотних коштів у активах підприємства протягом 2017-2019 років теж зменшилась (на 0,14 п.), при цьому питома вага запасів у оборотних активах знизилась з 60 до 41%, що має свої як негативні, так і позитивні сторони.

Аналіз даних табл. 2.4 показує, що величина коефіцієнта концентрації власного капіталу у ПАТ «Гіпсовик» є досить значною – 0,64 п. у 2017 та 0,84 – у 2019 роках відповідно, звідки можна зробити висновок — майже все майно підприємства сформовано за рахунок власних джерел коштів.

Таблиця 2.4

**Показники фінансової стійкості ПАТ «Гіпсовик» за 2017-2019 рр.**

Показники	Алгоритм розрахунку	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Зміна 2019 до 2017 рр. (+,-)
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства	$\frac{\text{Вартість ОЗ – сума накопиченої амортизації}}{\text{Вартість майна за підсумком балансу}}$	0,64	0,76	0,84	0,20
Коефіцієнт концентрації власного капіталу	$\frac{\text{Власний капітал}}{\text{Активи}}$	0,39	0,37	0,30	-0,09
Коефіцієнт фінансової залежності	$\frac{\text{Активи}}{\text{Власний капітал}}$	2,56	2,72	3,37	0,82
Коефіцієнт концентрації залученого капіталу	$\frac{\text{Залучений капітал}}{\text{Всього коштів підприємства}}$	0,00	0,00	0,00	0,00
Коефіцієнт структури залученого капіталу	$\frac{\text{Довгострокові зобов'язання}}{\text{Залучений капітал}}$	0,00	0,00	0,00	0,00

*Джерело: розраховано автором за даними ПАТ «Гіпсовик»*

Протягом досліджуваного періоду для товариства характерним є досить невисоке значення коефіцієнта фінансової залежності – 2,56 на кінець 2017 та



3,37 – на кінець 2019 років. Коефіцієнти концентрації залученого капіталу та довгострокового залучення позикових коштів протягом досліджуваного періоду перебували на нульовій позначці відповідно, оскільки підприємство не залучало позикові кошти.

У багатьох країнах з розвиненими ринковими відносинами вважається цілком достатнім, якщо коефіцієнт фінансової незалежності дорівнює або більший 0,5. Це впливає з того, що, реалізуючи половину майна, підприємство зможе погасити свої боргові зобов'язання. Решта показників - похідні від проаналізованого і їх розрахунок поглиблює нашу уяву про структуру коштів підприємства.

Окремі види активів підприємства мають різну швидкість обороту. Так, найбільший період обороту має нерухоме майно, інші необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи та ін.), які являють собою засоби, призначені для довгострокового використання. Всі інші активи, які називають поточними (оборотними), будучи призначені для реалізації чи споживання, можуть багаторазово змінювати свою форму (матеріально-речову на грошову і навпаки) протягом одного операційного (виробничого) циклу.

Інтенсивність використання поточних активів оцінюють за коефіцієнтами оборотності і завантаження поточних активів, а також тривалістю одного обороту, вивільненням або додатковим залученням активів внаслідок зміни швидкості їх обертання. Прискорення (сповільнення) оборотності оборотних засобів призводить до вивільнення або потребує для виконання виробничої програми додаткового залучення певної вартості поточних активів.

Розглянемо динаміку показників оборотності поточних активів у аналізованому підприємстві (табл. 2.5). Дані таблиці в цілому засвідчують значні зміни показників ділової активності ПАТ «Гіпсовик» протягом 2017-2019 років. Так, загальна оборотність капіталу знизилась на 0,71 п, в тому числі знизилась оборотність мобільних засобів (на 0,71 п.) та матеріальних оборотних коштів (на 0,98 п.).

Таблиця 2.5

## Показники ділової активності ПАТ «Гіпсовик» за 2017-2019 роки

Показники	Алгоритм розрахунку	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Різниця 2019 до 2017 рр. (+,-)
Оборотність капіталу	$\frac{\text{Чиста виручка від реалізації}}{\text{Підсумок балансу}}$	1,19	0,74	0,48	-0,71
Оборотність мобільних засобів	$\frac{\text{Чиста виручка від реалізації}}{\text{Підсумок 1 і 2 розділу активу балансу}}$	1,19	0,74	0,48	-0,71
Оборотність матеріальних оборотних коштів	$\frac{\text{Чиста виручка від реалізації}}{\text{Підсумок 2 розділу активу балансу}}$	4,33	3,26	3,34	-0,98
Оборотність дебіторської заборгованості	$\frac{\text{Чиста виручка від реалізації}}{\text{Дебіторська заборгованість}}$	605	3488	1037	431,46
Середній строк обороту дебіторської заборгованості	$\frac{360 * \text{Дебіторська заборгованість}}{\text{Виручка від реалізації}}$	142	82	84	-58,03
Оборотність кредиторської заборгованості	$\frac{\text{Виручка від реалізації}}{\text{Кредиторська заборгованість}}$	3	4	4	1,75
Середній строк обороту кредиторської заборгованості	$\frac{360 * \text{Кредиторська заборгованість}}{\text{Виручка від реалізації}}$	12	27	25	12,74
Фондовіддача необоротних активів	$\frac{\text{Виручка від реалізації}}{\text{Необоротні активи}}$	29	13	14	-14,55
Оборотність власного капіталу	$\frac{\text{Виручка від реалізації}}{\text{Власний капітал}}$	3	2	2	-1,43

Джерело: розраховано автором за даними ПАТ «Гіпсовик»

При оцінці дебіторської заборгованості слід мати на увазі, що чим більший період погашення заборгованості, то це не тільки її знецінення, а й збільшення ризику непогашення. Наведені розрахунки засвідчують пришвидшення оборотності дебіторської заборгованості у ПАТ «Гіпсовик» в

2019 р. порівняно з 2017 р. на 432 п., що зменшило середній строк обороту дебіторської заборгованості на 58 днів (тобто, скоротився строк погашення дебіторської заборгованості зі 142 до 84 днів).

Аналіз розрахунково-платіжної дисципліни поряд з вивченням дебіторської заборгованості передбачає, перш за все, оцінку стану розрахунків з постачальниками.

Так, оборотність кредиторської заборгованості досліджуваного підприємства протягом 2017-2019 років зазнала незначних змін: а саме, збільшилась з 3 до 4 оборотів (або на 1 п.), при цьому середній строк обороту кредиторської заборгованості зріс на 13 днів (з 12 до 25 днів відповідно), що засвідчує своєчасність її погашення, авторитет підприємства, довіру постачальників, кредиторів та інвесторів і, як наслідок, у майбутньому може підвищити його економічний потенціал.

Результативність діяльності підприємства оцінюють за допомогою абсолютних і відносних показників. Друга група показників менше залежить від інфляції, ніж перша, і в сучасних умовах використовується ширше. Їх розраховують відношенням прибутку до вкладеного капіталу (власного, інвестованого, залученого тощо). Економічний зміст вказаних показників (їх прийнято називати рентабельністю) полягає в тому, що вони характеризують прибуток, який отримують з кожної грошової одиниці засобів (власних або залучених), вкладених у підприємство. Аналіз динаміки основних показників зробимо за даними табл. 2.6.

Оцінка наведених показників дає підставу зробити такі висновки. У цілому по підприємству спостерігається погіршення використання майна. Це стосується сукупних активів і власного капіталу.

Рентабельність продаж на протязі 2017-2019 років суттєво знизилась – з 0,25 до 0,12 в.п. відповідно, що є негативним результатом господарювання. Рентабельність основної діяльності у ПАТ «Гіпсовик» знизилась з 34% у 2017 році до 14% у 2019 році. Дещо знизилась рентабельність власного капіталу (на 2 в.п.).

Одночасно відзначаємо негативний факт значного збільшення періоду окупності власного капіталу ПАТ – з 35 до 126 днів у 2017 та 2019 роках відповідно.

Таблиця 2.6

**Показники рентабельності ПАТ «Гіпсовик» за 2017-2019 рр.**

Показники	Алгоритм розрахунку	2017 р.	2018 р.	2019 р.	Різниця 2019 до 2017 рр. (+,-)
Рентабельність продажу	$\frac{\text{Прибуток від реалізації продукції}}{\text{Виручка від реалізації}}$	0,25	0,26	0,12	-0,13
	$\frac{\text{Прибуток від реалізації продукції}}{\text{Витрати виробництва}}$	0,34	0,35	0,14	-0,20
Рентабельність власного капіталу	$\frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Власний капітал}}$	0,03	0,00	0,01	-0,02
Період окупності власного капіталу	$\frac{\text{Власний капітал}}{\text{Чистий прибуток}}$	35,10	1903,20	126,20	91,10
Рентабельність усього капіталу підприємства	$\frac{\text{Загальний прибуток}}{\text{Підсумок балансу}}$	0,15	0,14	0,11	-0,03

*Джерело: розраховано автором за даними ПАТ «Гіпсовик»*

При аналізі слід звернути увагу на взаємозв'язок між показниками рентабельності активів (майна), їх оборотністю і рентабельністю реалізованої продукції. Тобто, йдеться про те, що прибуток підприємства, отриманий з кожної гривні засобів, вкладених в активи, залежить від оборотності засобів і від того, яка частка прибутку у виручці від реалізації.

Облікова інформація про господарство, його стан та зміни стану знаходять широке коло користувачів, які використовують цю інформацію для прийняття рішень. В умовах ринкових відносин коло користувачів облікової інформації постійно зростає. Облікова інформація насамперед використовується всередині підприємства, тобто, самим підприємством, його керівниками для управління, для прийняття рішень на різних рівнях менеджменту. Разом з тим, підприємство працює не ізольовано, воно має

різноманітні стосунки з навколишнім діловим та суспільним середовищем. Це банки, постачальники, покупці, інвестори тощо.

Для покращення фінансового стану підприємства правлінням Кам'янець-Подільського ПАТ «Гіпсовик» прийнято рішення про збільшення випуску нових перспективних видів продукції, щоб зменшити залежність економіки підприємства від продукції, на яку зменшується попит, а також активно нарощувати виробництво базових видів продукції, на які зберігається значний попит на протязі року. Така виробнича політика сприяє стабілізації платоспроможності Кам'янець-Подільського ПАТ «Гіпсовик».

## **2.2. Стан організації первинного обліку наявності та руху виробничих запасів АТ**

Однією з головних умов раціональної організації системи обліку виробничих запасів на вітчизняних підприємствах є правильне оформлення господарських операцій первинними документами, від чого й залежить правильність формування первісної вартості запасів, вартості їх списання у процесі використання на виробництво, точність оцінки незавершеного виробництва та відображення залишків запасів у фінансовій звітності, а також це дає можливість отримувати необхідні дані для оперативного управління підприємством та здійснювати контроль за ефективним використанням запасів [5, с.142]. З огляду на це існує необхідність вдосконалення документації для потреб оперативного та аналітичного обліку виробничих запасів, особливо в умовах автоматизації їх обліку.

Побудова обліку руху запасів залежить від вихідної інформації, яка необхідна для управління їх рухом, тому оптимальними складовими є:

- 1) облік надходження запасів на склади підприємства;
- 2) облік видачі сировини і матеріалів зі складів у цехові комори;
- 3) облік видачі сировини і матеріалів у виробництво;

- 4) облік видачі запасів для реалізації;
- 5) облік запасів у порядку їх внутрішнього переміщення.

Першочерговим етапом організації обліку руху запасів є оптимальний вибір вихідної оперативної та нормативно-довідкової інформації, а також визначення складу і змісту вихідної інформації. Оперативною інформацією є показники первинних документів, склад та порядок заповнення яких регламентується нормативними документами, а також альбомом типових документів, сформованим на підприємстві. Форми та склад реквізитів первинних документів регламентується альбомом первинних документів, а склад оперативної і нормативно-довідкової інформації визначається підприємством, виходячи зі змісту господарських операцій, форми обліку, видів комп'ютерної техніки та потребами аналітичного і синтетичного обліку, а також складання звітності (табл. 2.7).

Документування операцій з руху запасів є важливим елементом контролю наявності та збереження цінностей, тому його необхідно ретельно організувати.

Перелік документів, які використовуються для обліку запасів у ПАТ «Гіпсовик», визначає головний бухгалтер виходячи з певних організаційно-технічних умов (специфіки виробництва, частоти відпуску запасів, тощо). На вибір документів впливають конфігурація комп'ютерної програми з обліку запасів та склад вихідної інформації, а перевагу надають багаторядковим, накопичувальним документам багаторазового використання. Форма документа та порядок його оформлення залежать від способу складання та обробки (ручний, механізований, комп'ютерний). При документуванні операцій з руху запасів переважно використовується ручний спосіб складання документів, тому необхідно запроваджувати більш сучасні способи, зокрема, автоматизований, що значно зменшить обсяги облікової роботи та підвищить її якість.

Таблиця 2.7

## Перелік номенклатур з обліку запасів

Назва номенклатур	Призначення номенклатур	Носії інформації
Назва постачальників	Для обліку розрахунків з постачальниками	Прибутковий ордер (ф. № М-4)
Прізвище, ім'я та по-батькові підзвітної особи, яка придбала запаси	Для обліку розрахунків з підзвітними особами	Акт приймання матеріалів (ф. № М-7)
Назва структурного підрозділу, з якого надходять запаси (виготовлені на підприємстві, поворотні відходи, брак, матеріали від списання основних засобів або МШП)	Для обліку наявності запасів на складах та місцях зберігання у структурних підрозділах	Лімітно-забірна картка (ф. № М-8, М-9) Акт-вимога на додатковий відпуск (заміну) матеріалів (ф. № М-10) Товарно-транспортна накладна (ф. № ТН-1)
Назва структурного підрозділу, у який відпускаються запаси для виготовлення продукції та ведення діяльності. Об'єкти калькулювання собівартості продукції	Для обліку матеріальних витрат за структурними підрозділами та об'єктами калькулювання	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № М-11) Реєстр приймання-здачі документів (ф. № М-13) Картка складського обліку матеріалів (ф. № М-12) Накопичувальні відомості Відомість 5.1 Журнал 5 або 5А
Технічно правильна назва запасів та їх технічна характеристика (марка, тип, сорт, профіль та розмір) Кількість запасів та одиниця виміру Ціна за одиницю		
Вартість запасів		

*Джерело: сформовано автором*

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 інструменти 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 [67], 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 застосовують 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 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 бруто 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.

Застосування первинних документів в Україні регулюється рядом законодавчих і нормативних документів. 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 можливим 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. 2.8.

Таблиця 2.8

**Первинні документи з обліку запасів та їх застосування у  
ПАТ «Гіпсовик»**

№ форми	Назви документів	Відмітка, щодо використання на підприємстві
<b>Для обліку сировини і матеріалів</b>		
М-1	"Журнал обліку вантажів, що надійшли"	–
М-2а	"Акт списання бланків довіреностей"	Довільної форми
М-26	"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-26	"Картка обліку устаткування для установлення"	–
М-28	"Лімітно-забірна картка №"	–
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-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	+

*Джерело: узагальнено та опрацьовано автором за даними підприємства на основі [68]*

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 у ПАТ «Гіпсовик» є одним з додатків до наказу про облікову політику підприємства, однак його ефективність незначна через примітивну його форму, яка застосовується (табл. 2.9).

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 2.9

**Фрагмент діючого графіку документообороту ПАТ «Гіпсовик»**

№ 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. 2.1.

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

Мінфіну 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» [64].

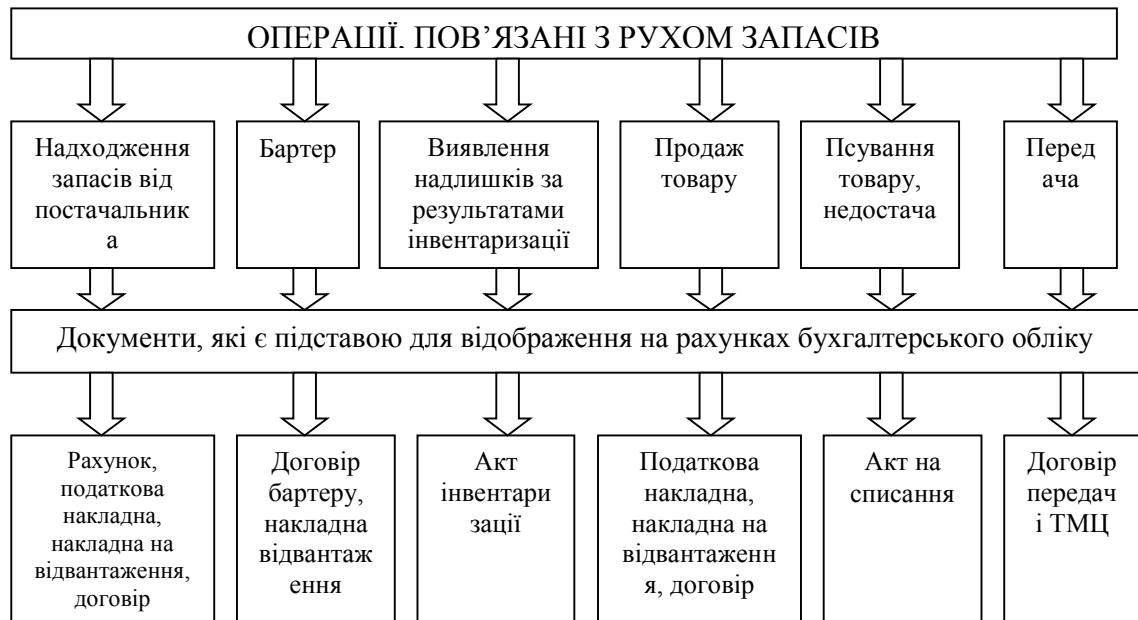


Рис. 2.1. Схема документообігу з надходження, зберігання та вибуття запасів

*Джерело: узагальнено та опрацьовано автором за даними підприємства*

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 підтвержені, зокрема, письмовим договором, довіреністю, актом органу юридичної особи тощо» [64].

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.

Для контролю за своєчасним складанням документів та їх просуванням до бухгалтерії розробляються графіки документообігу таблично-текстової форми. Структура графіку може бути різною. У них зазначають назви документів, якими оформлюють рух запасів, вказують осіб, відповідальних за складання документів, їх передавання, оперативну роботу з документами, їх обробку та узагальнення, час відведений для кожного виду робіт (у годинах і хвилинах), а також операції, які виконують з документом та осіб, яким передають документи (табл. 2.10). При інших формах графіків у них можуть вказувати осіб, відповідальних за виконання кожного виду робіт та підписування документів, підстави для їх складання, терміни виконання робіт та одержувачів інформації. Для деталізації зведених графіків розробляються індивідуальні графіки для кожного документа (табл. 2.10).

Важливо правильно, виважено підібрати матеріально-відповідальних осіб для роботи на складах. Перевагу слід надавати спеціалістам, компетентним у галузі матеріалознавства, які на попередніх місцях роботи проявили себе сумлінними, відповідальними, чесними виконавцями. Кандидатури на посаду завідувачів складів, комірників узгоджують з

головним бухгалтером підприємства. З усіма матеріально-відповідальними особами укладають договори про повну матеріальну відповідальність. Необхідно систематично підвищувати рівень їх ділової кваліфікації шляхом проведення семінарів, ознайомлення із нормативними документами, що регламентують облік запасів.

Таблиця 2.10

### Оперограма накладної-вимоги на відпуск матеріалів

Назва операції	Виконавці				
	бухгалтер	гол. бух	керівник	комірник	архіваріус
Складання накладної	*				
Перевірка і підписування		*	*		
Виконання операції				*	
Запис операції до картки складського обліку				*	
Приймання і перевірка	*				
Обробка і розцінка	*				
Запис операції до реєстрів обліку відомості 5.1	*				
Передача до архіву					*

*Графіки вручають усім виконавцям та іншим підрозділам, яким потрібна інформація про рух документів. Вони є обов'язковою моделлю документообігу.*

Головний бухгалтер бере безпосередню участь у розробці посадових інструкцій завідувачів складів та комірників.

Запаси, які не належать ПАТ «Гіпсовик» (прийняті на відповідальне зберігання, давальницька сировина, невідфактуровані поставки тощо) зберігаються відокремлено від інших запасів. Їх облік ведуть у спеціальних книгах за видами, номенклатурними номерами запасів та за власниками, замовниками.



Контроль за наявністю та збереженням запасів здійснюється шляхом проведення інвентаризації та раптових перевірок. Планові інвентаризації проводяться за графіком, який розробляється у ПАТ «Гіпсовик» в цілому на рік та з розбивкою на звітні періоди (квартал, місяць, декада). Організація інвентаризації запасів включає:

- планування термінів інвентаризації протягом року;
- підготовку робочих інструкцій з інвентаризації та організацію їх вивчення працівниками, яких включають до складу комісій;
- комплектування постійних робочих інвентаризаційних комісій;
- підготовку наказів про проведення інвентаризації;
- щоденний контроль за ходом інвентаризації й обробкою одержаних показників;
- документальну підготовку рішень інвентаризаційних комісій та наказів про результати перевірки;
- установа порядку узагальнення результатів інвентаризації у звіті.

Організація інвентаризації здійснюється на підставі нормативних документів, а також робочих інструкцій, розроблених безпосередньо у ПАТ «Гіпсовик» із урахуванням його організаційно-технічних особливостей, виробничої структури та графіків і планів інвентаризації.

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

Вартість запасів ПАТ «Гіпсовик» визнає відповідно до умов п. 9 П(С)БО 9. Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається їхня виробнича собівартість, яка визначається за Положенням бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Матеріальні цінності, що прийняті підприємством на відповідальне зберігання, переробку (давальницька сировина), комісію, обліковують на позабалансовому субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному

зберіганні».

Організація обліку запасів у бухгалтерії включає: розробку порядку приймання, перевірки та обробки документів; вибір реєстрів аналітичного і синтетичного обліку запасів; методики та техніки аналітичного й синтетичного обліку запасів, у тому числі обліку транспортно-заготівельних витрат; методики групування запасів та розробки номенклатурних номерів.

Раціональна організація обліку запасів у бухгалтерії потребує детального регламентування, що включає розробку робочої інструкції, у якій вказують порядок та періодичність здавання комірниками документів до бухгалтерії, порядок їх перевірки, обробки, групування та систематизації інформації на рахунках бухгалтерського обліку у реєстрах аналітичного і синтетичного обліку.

Матеріальний відділ бухгалтерії ПАТ «Гіпсовик» приймає від комірників первинні документи з обліку руху запасів у строки, визначені графіком документообігу (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

**Графік надходження до бухгалтерії ПАТ «Гіпсовик» документів з обліку запасів**

Назва документа	Термін подання	Кому подають	Порядок подання	Строки перевірки
Лімітно-забірна картка	Після закінчення картки або місяця	Старший бухгалтер матеріального відділу	Особисто комірник	При прийманні
Акт-вимога на додатковий відпуск (заміну) матеріалів	Понеділок, середа, п'ятниця з 12 до 17 год.	Те саме	Те саме	Те саме
Накладна на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Те саме	Те саме	Те саме	Те саме
Прибутковий ордер	Теж саме	Те саме	Те саме	Те саме

Товарно-транспортні накладні	Те саме	Те саме	Те саме	Те саме
Акт приймання матеріалів	Щоденно з 15 до 17 год.	Те саме	Голова комісії	Те саме

Облік запасів у бухгалтерії ведеться лише у розрізі субрахунків обліку запасів у вартісному виразі. Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується у накопичувальних та групувальних відомостях аналітичного обліку, потім у регістрах синтетичного обліку та узагальнюється у формах звітності. Напрямки і структура аналітичного обліку запасів залежать від потреб управління, які підприємство визначає самостійно. Такими напрямками організації аналітичного обліку запасів у бухгалтерії ПАТ «Гіпсовик» є:

- місця зберігання цінностей (склади, комори, цехи);
- матеріально-відповідальні особи;
- центри витрат та види діяльності;
- групи запасів відповідно до плану рахунків.

Для обліку запасів за центрами відповідальності відкривають групувальні відомості за кожним складом та кожною матеріально-відповідальною особою. Після цього документи поділяють на прибуткові та видаткові. Показники прибуткових документів записують у відомості обліку за джерелами надходження запасів (від постачальників, з підрозділів підприємства, придбані підзвітними особами). При надходженні цінностей від постачальників показники документів записують у відомість 3.3 та другий журналу 3, від підзвітних осіб – у відомість 3.2 та 2 журналу 3. Видаткові документи групують за об'єктами обліку витрат (за структурними підрозділами та об'єктами калькулювання).

За показниками групувальних та накопичувальних відомостей складають відомість 5.1, яка є регістром аналітичного обліку запасів у бухгалтерії. Вона ведеться у розрізі субрахунків обліку запасів за центрами

відповідальності (місцями зберігання та використання запасів, матеріально-відповідальними особами) та об'єктами обліку витрат (структурними підрозділами). У відомості узагальнюють надходження запасів до матеріально-відповідальних осіб (складів, цехів, дільниць) та їх вибуття з відповідних місць зберігання за звітний період (декаду, місяць). У графі 2 видаток запасів показують за групами за кореспондуючими рахунками (субрахунками, статтями). У відомості визначається сума транспортно-заготівельних витрат та здійснюється їх розподіл за методом, обраним підприємством. При застосуванні методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю у відомості визначається фактична собівартість списаних зі складу запасів. Суми внутрішнього обороту (надходження, видаток) запасів за місяць (від однієї матеріально-відповідальної особи до іншої, зі складу у цех, з цеху у цех, тощо) виділяють окремими сумами і зіставляють між собою. Вони мають бути однаковими.

За показниками відомості 5.1 до журналу 5 або 5А переносять фактичну собівартість витрачених на виробництво виробничих запасів. У третьому Розділі журналу 5 відображають обороти за кредитом рахунку 20 «Виробничі запаси».

Облік запасів, відпущених стороннім організаціям (покупцям), ведуть у відомості 3.1 та Розділі 2 журналу 3. Показники з руху запасів підсумовують у Головній книзі за субрахунками 201 «Сировина й матеріали».

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. 2.2).

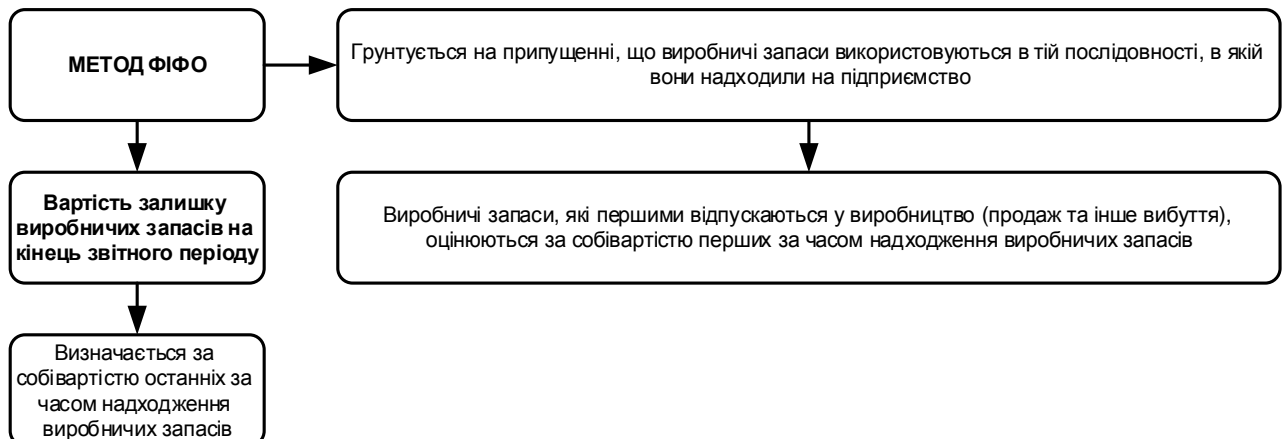


Рис. 2.2. Метод оцінки виробничих запасів при їх списанні у ПАТ

*Джерело: узагальнено та складено автором на основі П(С)БО 9 та П(С)БО 16 [53]*

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. Для узагальнення інформації про наявність і рух виробничих запасів застосовують окремі субрахунки. Як видно із даних таблиці 2.12 в досліджуваному підприємстві використовують не всі субрахунки передбачені планом рахунків.

Таблиця 2.12

**Використання субрахунків рахунка 20 «Виробничі запаси» у ПАТ  
«Гіпсовик»**

№ п/п	Субрахунки рахунка 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: 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 націнки 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. 2.13). Як видно з наведеної інформації, на досліджуваному підприємстві загалом складається кореспонденція рахунків з відображення руху виробничих запасів у відповідності з типовою.

Таблиця 2.13

### Узагальнена кореспонденція рахунків з відображення руху запасів у

#### ПАТ «Гіпсовик»

№ 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 надійшли від постачальників	20	63	20	63	2597,16
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



№ 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 вже зазначалося, на досліджуваному підприємстві облік комп'ютеризований. Загалом же загальну схему обліку виробничих запасів в досліджуваному підприємстві можна зобразити схематично (рис. 2.3).

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. 2.3. Загальна схема відображення в обліку виробничих запасів ПАТ «Гіпсовик»

*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.

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 у ПАТ «Гіпсовик» 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 «Журналу обліку вантажів, що надходять» (тип. міжвід. ф. № М-1), який, на жаль, на досліджуваному підприємстві не ведуть.

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» (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, тому нами була зроблена спроба усунути цей недолік (табл. 2.14).

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.

Таблиця 2.14

**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)	Підтвердження і 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 записів		Бухгалтерія	Бухгалтер з обліку запасів	3 роки

...  
*Джерело: узагальнено та запропоновано автором*

У ПАТ «Гіпсовик» 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 свої 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. Після введення нової граfi журнал реєстрації довіреностей набере вигляду, зображеного у таблиці 2.15.

Таблиця 2.15

### 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	<i>Прострочені</i>
1.	10.01	13.01	Романський В.П. експедитор	«Фрам»	№53 10.01		Т.т.н 21 від 11.01	
2.	11.01	15.01	Романський В.П. експедитор	«Фрам»	№64 11.01			<i>Прострочено 17.01</i>

Примітка. Курсивом зазначена запропонована графа

*Джерело: узагальнено та запропоновано автором*

Так як запропоновані нами окремі моменти з питання вдосконалення організації обліку у ПАТ «Гіпсовик» 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.

Ключовими напрямками удосконалення та оптимізації обліку виробничих запасів, на нашу думку, на підприємстві мають стати:

- 1) спрощення оформлення операцій, пов'язаних з оприбуткуванням і витратами товарно-матеріальних цінностей;
- 2) відображення на картках складського обліку внутрішнього переміщення товарно-матеріальних цінностей;
- 3) проведення відпуску товарно-матеріальних цінностей, виходячи із встановленого ліміту, у виробництво шляхом оформлення безпосередньо в

картках складського обліку, передбачивши в них підпис особи, яка отримує товарно-матеріальні цінності;

4) ретельний контроль за своєчасним проведенням інвентаризацій і вибіркових перевірок;

5) впровадження ефективних форм попереднього й поточного контролю дотримання норм виробничих запасів при їх витрачанні;

6) визначення оптимальної потреби у виробничих запасах, їх належне зберігання і раціональне використання;

7) розробка системи автоматизації обліково-аналітичних процедур в управлінні виробничими запасами;

8) проектування системи економічного аналізу та контролю ефективності використання виробничих запасів;

9) використання на всіх ділянках обліку виробничих запасів уніфікованих форм первинної документації, створення графіків документообігу, контроль із боку працівників бухгалтерії правильності оформлення первинної документації з обліку виробничих запасів.



## РОЗДІЛ 3

### КОНТРОЛЬ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

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

На більшості підприємств, в тому числі й ПАТ «Гіпсовик», 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 завищеність 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).

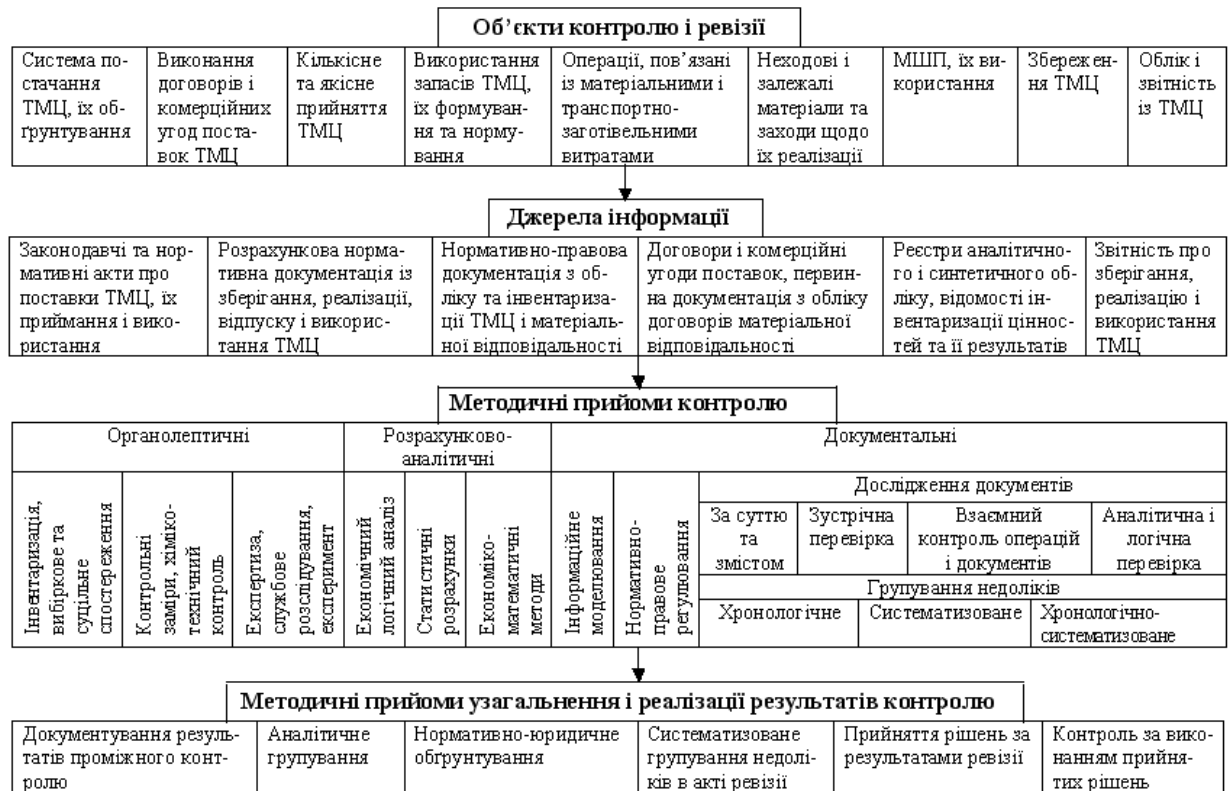


Рис. 3.1. Організаційна модель контролю операцій з матеріальними цінностями

Джерело: [52]

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.

### 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: [52, 24]

Порядок проведення інвентаризації регламентується чинним законодавством [66], 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, 78, 52].

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 [66]*

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 заздалегідь визначені дати. Слід зазначити, що у ПАТ «Гіпсовик» 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 у ПАТ «Гіпсовик»**

Випадки	Періодичність або дата проведення інвентаризації згідно законодавства	Проведення на ПАТ «Гіпсовик»
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
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.

## Продовження таблиці 3.2

Випадки	Періодичність або дата проведення інвентаризації згідно законодавства	Проведення на ПАТ «Гіпсовик»
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: - у разі зміни керівника колективу (бригади)	На день приймання-передачі справ	Відсутня колективна відповідальність
- 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 містяться в відходах і брухті	На 1 липня і на 1 січня	Відсутня підстава, підприємство не проводить операції з даними об'єктами

*Джерело: сформовано автором на основі Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [66] 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 ПАТ «Гіпсовик».

Кожна інвентаризація виробничих запасів здійснюється інвентаризаційною комісією, призначеною наказом керівника ПАТ

«Гіпсовик», за місцями 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.

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 ПАТ «Гіпсовик» в тому місяці, в якому закінчено інвентаризацію, але не пізніше, ніж за грудень звітного року.



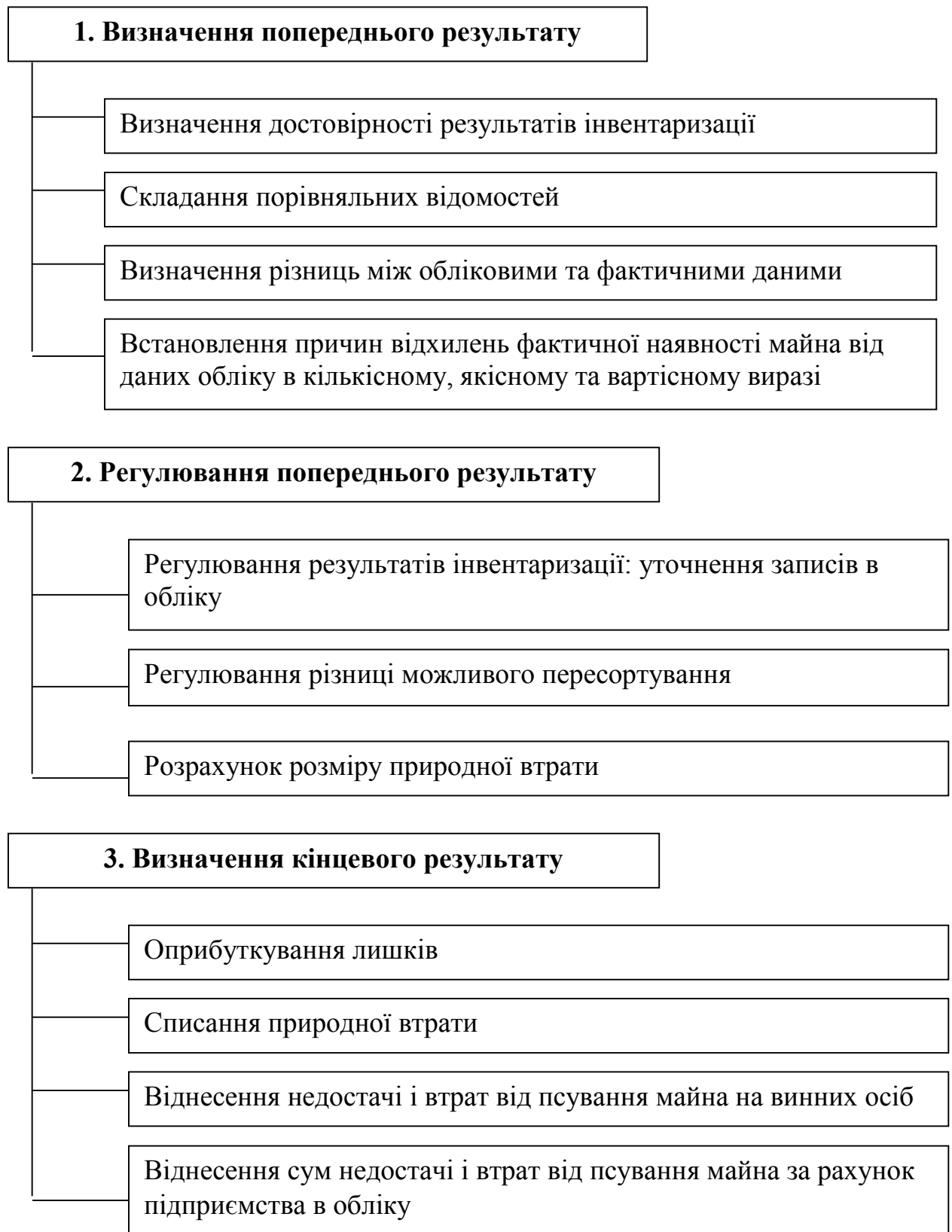


Рис. 3.3. Визначення, регулювання та відображення результатів інвентаризації

Джерело: [52, 24] та дані підприємства

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 позабалансовому 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, нестачі (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:

$$PЗ = [(B_B - A) \times I_{\text{інфл}} + ПДВ + A_{\text{зб}}] \times 2 \quad (3.1)$$

де

PЗ – розмір збитків (у гривнях);

B<sub>B</sub> – балансова вартість на момент встановлення факту розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей (у гривнях);

A – амортизаційні відрахування (у гривнях);

I<sub>інфл.</sub> – загальний індекс інфляції, який розраховується на підставі щомісячно визначених Держкомстатом індексів інфляції;

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

A<sub>зб</sub> – 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:

- продукція залежала (не має збуту більше трьох місяців)
- продукція та товари частково втратили свою первісну якість;
- надлишки ТМЦ, що більше трьох місяців не можуть бути використані на виробництво продукції, оскільки таку продукцію виробляти недоцільно за відсутності попиту на неї.

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*

Для проведення уцінки виробничих запасів керівник (власник) підприємства затверджує комісію, до складу якої входять спеціалісти підприємства, обізнані з кон'юнктурою 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 пропускної 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'ясовують, чи здійснюються на підприємстві відповідні розрахунки за тими чи іншими видами матеріальних цінностей (матеріалів, комплектуючих виробів, палива, тарних матеріалів тощо). 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 надходження 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 перевірці 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 матеріальних 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. За результатами проведених перевірок були встановлені такі порушення (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

**Можливі порушення в обліку виробничих запасів та факти їх виявлення у ПАТ «Гіпсовик»**

№ з/п	Зміст порушення	Регламентуючий документ	Факт виявлення на підприємстві
1	2	3	4
1	Невірне документальне оформлення надходження запасів, невиділення у первинних документах податку на додану вартість, відсутність податкових накладних	Наказ про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини і матеріалів	Не виявлено
2	Незадовільна організація бухгалтерського обліку	Закон України «Про бухгалтерський облік та 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
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

Продовження табл. 3.4

1	2	3	4
7	Завищення собівартості заготівельних 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	Використовуютьс я 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 первісної вартості, документально не обґрунтовані або не передбачені П(С)БО 9; – витрати з доставки запасів віднесено на витрати збуту	П(С)БО 9 «Запаси»	Не виявлено
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

## Закінчення табл. 3.4

1	2	3	4
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
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 собівартості	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

*Джерело: сформовано автором*

Як видно з наведеної інформації на досліджуваному ПАТ «Гіпсовик» службою внутрішнього аудиту 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

Здійснивши дослідження порядку організації 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 Міжнародним стандартом фінансової звітності 2 «Запаси», зокрема, щодо умов визнання запасів і основних понять, пов'язаних з ними; рекомендацій щодо використання методів оцінки запасів; розкриття інформації про запаси у формах фінансової звітності.

4. Дослідження проводились на матеріалах Кам'янець-Подільського ПАТ «Гіпсовик», яке являється засновником трьох дочірніх підприємств: ДП «Гіпс плюс» (виробництво гіпсу будівельного, виробництво мінерального

порошку); ДП «Альфа Гіпс» (виробництво крихти, муки вапнякової, виробництво високоміцного гіпсу); ДП «Поділля-Гіпс» (виробництво сухих будівельних сумішей, фасування та реалізація готової продукції).

Основні види продукції ПАТ у звітному періоді: гіпс, вапняк, кремій, доломіт. Виробнича діяльність частково має сезонний характер. Більший товарообіг припадає на весняно-літній період і помірно зменшення виробництва проходить в зимовий період.

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ПАТ за період 2017-2019 рр. зменшився майже вдвічі (на 46,5%, або на 27011 тис. грн.), а собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) знизилась на 36,1%, або на 16025 тис. грн. Ці та інші фактори спричинили зниження розміру валового прибутку ПАТ на 10986 тис. грн (з 14739 тис. грн у 2017 році до 3753 тис. грн у 2019 році), або на три четвертих. Чистий прибуток ПАТ «Гіпсовик» зменшився за останні три роки на 72% (або на 390 тис. грн), що досить показово засвідчує зниження ефективності та результативності діяльності підприємства.

5. На ПАТ «Гіпсовик» облік здійснюється бухгалтерською службою, очолюваною головним бухгалтером. В підпорядкування головного бухгалтера входять три особи.

На підприємстві облік комп'ютеризовано за допомогою програмного комплексу «1 С: Бухгалтерія 8.2». Загалом організація обліку ПАТ «Гіпсовик» 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.

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

12. Вдосконалення організації обліку виробничих запасів у ПАТ «Гіпсовик» 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 документообороту 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 ведуть. А тому пропонуємо включити даний журнал в загальну схему документообороту на даному підприємстві.

По-п'яте – так як у ПАТ «Гіпсовик» 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 (зазначити 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 у ПАТ «Гіпсовик» 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 ін. 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. Дніпропетровськ: 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–IV. 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 підприємствах. *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 бухгалтерського 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>
50. Мурашко В.М., Сторожук Т.М., Мурашко О.В. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності. навч. посібник. Київ: ЦУЛ, 2003. 311с.

51. Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І. Економічний енциклопедичний словник. Львів: Світ, 2005. 616 с.
52. Мурашко В. М., Сторожук Т. М., Мурашко О. В. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності: навч. посіб. К.: ЦУЛ, 2003. 311с.
53. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. *Інтерактивна бухгалтерія*. URL: <http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onemanuals/35131>
54. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: навч. посібник. К.: Центр навчальної літератури, 2004. 464 с.
55. Новодворский В. Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов (Вопросы теории и практики). М. : Финансы и статистика, 1989. 284 с.
56. 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
57. Орлова В. К., Орлів М.С., Хома С. В. Фінансовий облік: навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2010. 510 с.
58. Петрова В. И. Бухгалтерский учет на машиностроительном предприятии. М. : Машиностроение, 1981. 384 с.
59. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 №291 із змінами і доповненнями. URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi:bin/laws/main.cgi>.
60. 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>.
61. 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>
62. Порядок 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>

63. 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>
64. 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>
65. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів. Наказ №2 від 01.10.2007р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/en/v0002201-07>
66. 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>
67. 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 01.07.1986 р.). URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v4204400-76>
68. 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>
69. Пушкар М. С. Фінансовий облік: підручник. Тернопіль: Карт-бланш, 2002. 628 с.
70. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. Тернопіль: Карт-бланш, 2009. 260 с.



71. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Фінансовий облік у системі управління. монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2006. 178 с.
72. Садовська І. Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К. Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. К.: „Центр учбової літератури”, 2013. 688 с.
73. Скотнікова Л.П., Миланич Т. А., Солодовнік О. О. Бухгалтерський облік і фінансова звітність на підприємстві : навч.-метод. посібник. Х. : ІНЖЕК, 328 с.
74. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерського учета. М. : Финансы и статистика, 2000. 496 с.
75. Сопко В. В., Гуцайлюк З. В., Щирба М. В., Бенько М. М. Бухгалтерський облік : навч.посібник. Тернопіль : Астон, 2005. 496 с.
76. Сопко В. В., Завгородній В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу. підручник. К. : КНЕУ, 2004. 412 с
77. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник. К. : Аерта, 2013. 982 с.
78. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія. підруч. К. : Знання, 2007. 263 с.
79. Хоменко Н.В., Карпенко О. В., Верига Ю. А. Товарні запаси: проблеми обліку та звітності: монографія. Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. 153 с.
80. 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>.
81. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік: посібник. К.: Видавничий центр „Академія”, 2004. 672 с.
82. Чудовець, В. В. Науково-практичний підхід до визначення етапів проведення інвентаризації. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 8. С. 12-20.
83. Шарманська, В. М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку. К.: Знання-Прес, 2010. 268 с.
84. 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.

## 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, контрольованого 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: 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.</p> <p>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>

№ п/п	Назва нормативного акту	Зміст нормативного акту
		<p>Господарські операції повинні бути відображені в облікових регістрах у тому звітному періоді, в якому вони були здійснені.</p> <p>У разі складання та зберігання первинних документів і регістрів 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 виправленню записів у первинних документах і регістрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого строку.</p> <p>Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.</p> <p>Первинні документи та регістри 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.</p> <p>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</p>	<p>Визначається порядок відшкодування заподіяних</p>

№ п/п	Назва нормативного акту	Зміст нормативного акту
	Міністрів України «Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» від 22 січня 1996 р. N 116	<p>збитків підприємства, зокрема, зазначено, що 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.</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>
	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (затверджено наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999р.)	<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>
	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського	Інструкція регулює порядок застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку. Для обліку запасів призначений 2-й клас Плану

№ п/п	Назва нормативного акту	Зміст нормативного акту
	обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999р. )	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.
	Наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів ” № 193 від 21.06.1996р.	Наказ містить затвержені типові форми первинного обліку запасів та короткий опис призначення кожної з форм.
	Наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових первинних первинного обліку та інструкції про порядок їх виготовлення, зберігання і застосування ” № 263 від 27.07.1998р.	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.