

Центральноукраїнський національний технічний університет
ЦЗДО
Кафедра «Аудит, облік та оподаткування»

«Допущено до захисту»
зав. кафедрою аудиту, обліку та
оподаткування
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
« ____ » _____ 2021 р.

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
за другим (магістерським) рівнем вищої освіти
на тему:
«Особливості організації і методики обліку та внутрішнього
контролю запасів в системі управління автодорожними
підприємствами»

Виконав здобувач вищої освіти
II курсу, групи ООУД-20 МЗ (1,4)
ОПП «Облік і оподаткування в
управлінні підприємницькою
діяльністю та державним
сектором економіки»
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»
Чабаненко С.П.
« ____ » _____ 2021 р.

Керівник проекту
к.е.н., доцент
Олена МАГОПЕЦЬ
« ____ » _____ 2021 р.

Рецензент
к.е.н., доцент, доцент кафедри
фінансів, банківської справи та
страхування
Наталія ГАВРИЛОВА

Центральноукраїнський національний технічний університет
Факультет ЦЗДО
Кафедра аудиту, обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти другий (магістерський)
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна програма
Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки

ЗАТВЕРДЖУЮ
завідувач кафедри
к.е.н., доцент
_____ Олена МАГОПЕЦЬ
« ____ » _____ 2021 року

**ЗАВДАННЯ НА ВИПУСКНУ КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
ЗА ДРУГИМ (МАГІСТЕРСЬКИМ) РІВНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ ЗДОБУВАЧА
ВИЩОЇ ОСВІТИ**

_____ Чабаненко Світлана Петрівна _____
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема роботи (проекту)
Особливості організації і методики обліку та внутрішнього контролю запасів в системі управління автодорожніми підприємствами

2. Керівник роботи (проекту)
Магопець Олена Анатоліївна, кандидат економічних наук, доцент

_____ (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)
3. Строк подання роботи до захисту 16 листопада 2021 р.

4. Мета та завдання випускної кваліфікаційної роботи
(проекту) _____

Метою випускної кваліфікаційної роботи є дослідження та розвиток теоретичних положень, організаційних та методичних засад обліку і внутрішнього контролю запасів, з урахуванням специфіки діяльності автодорожніх підприємств та визначення пріоритетних напрямів їх удосконалення для забезпечення ефективного управління й функціонування підприємств _____

5. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№з/п	Назва етапів випускної кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Узагальнення матеріалів переддипломної практики	02.10.2021 р. – 08.10.2021 р.	Виконано
2.	Огляд літературних джерел, узагальнення нормативних та законодавчих документів	09.10.2021 р. – 15.10.2021 р.	Виконано
3.	Написання основного змісту випускної кваліфікаційної роботи	16.10.2021 р. – 01.11.2021 р.	Виконано
4.	Оформлення випускної кваліфікаційної роботи	02.11.2021 р. – 12.11.2021 р.	Виконано
5.	Отримання відгуку наукового керівника	13.11.2021 р. – 15.11.2021 р.	Виконано
6.	Представлення випускної кваліфікаційної роботи на засіданні кафедри аудиту, обліку та оподаткування	16.11.2021 р.	Виконано

Дата видачі завдання

« 25 » серпня 2021 р.

Підпис керівника

_____ (прізвище та ініціали)

Завдання прийнято до виконання

« 27 » серпня 2021 р.

Підпис здобувача

_____ (прізвище та ініціали)

АНОТАЦІЯ

Чабаненко С.П. Особливості організації і методики обліку та внутрішнього контролю запасів в системі управління автодорожніми підприємствами. – Випускна кваліфікаційна робота за другим (магістерським) рівнем вищої освіти зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування» освітньо-професійної програми «Облік і оподаткування в управлінні підприємницькою діяльністю та державним сектором економіки». – Центральноукраїнський національний технічний університет Міністерства освіти і науки України. – Кропивницький, 2021.

У першому розділі «Теоретико-методичні основи обліку та внутрішнього контролю запасів на автодорожніх підприємствах» досліджено економічну сутність запасів та особливості їх формування на автодорожніх підприємствах, розкрито класифікаційні ознаки запасів, підходи щодо оцінки при надходженні, вибутті та на дату балансу, висвітлено підходи щодо організації обліку запасів та наведено особливості організації і методики внутрішнього контролю запасів в системі управління запасами на автодорожніх підприємствах. В другому розділі «Особливості обліку та внутрішнього контролю запасів в системі управління автодорожніми підприємствами на прикладі Філії «Маловисківський райавтодор» ДП «Кіровоградський облавтодор» ВАТ «Державна акціонерна компанія «Автомобільні дороги України» наведено організаційно-економічну характеристику досліджуваного підприємства, висвітлено порядок контролю стану складського господарства та дотримання умов зберігання запасів, відображення його результатів в обліку, досліджено організацію обліку і контролю операцій пов'язаних з надходженням та вибуттям запасів та проведено оцінку стану організації обліку та внутрішнього контролю запасів в системі управління досліджуваного підприємства. Четвертий розділ «Напрями удосконалення організації і методики обліку та внутрішнього контролю запасів в управлінні автодорожніми підприємствами» містить пропозиції спрямовані на формування системи управлінського обліку запасів автодорожніх підприємств та

рекомендації щодо удосконалення внутрішнього контролю запасів на досліджуваному підприємстві.

Ключові слова: облік, внутрішній контроль, запаси, облікова політика, система управління, оцінка запасів, класифікація запасів, рахунки бухгалтерського обліку, облікові документи, автодорожні підприємства.

ANNOTATION

Chabanenko S.P. Features of the organization and methods of accounting and internal control of Inventories in the management system of auto road enterprises. - Graduate qualification work for the second (master's) higher education degree in specialty 071 "Accounting and taxation" of the educational-professional program " Accounting and Taxation in Business Administration and Public Sector". – Central Ukrainian National Technical University Ministry of Education and Science of Ukraine. – Kropyvnytskyi, 2021.

The first section "Theoretical and methodological bases of accounting and internal control of stocks at road enterprises" explores the economic essence of stocks and features of their formation at road enterprises, reveals the classification features of stocks, approaches to valuation at receipt, disposal and balance sheet date, approaches to organization inventory accounting and features of the organization and methods of internal control of inventories in the inventory management system at road enterprises. The second section "Features of accounting and internal control of stocks in the management system of road enterprises on the example of the Branch" Malovyskovsky Rayavtodor "SE" Kirovograd Regional Road "OJSC" State Joint Stock Company "Roads of Ukraine" provides organizational and economic characteristics of the study economy and compliance with storage conditions, reflecting its results in accounting, studied the organization of accounting and control of transactions related to the receipt and disposal of stocks and assessed the state of accounting and internal control of stocks in the management system of the studied enterprise. The fourth section "Directions for

improving the organization and methods of accounting and internal control of inventories in the management of road enterprises" contains proposals aimed at forming a system of management accounting of inventories of road enterprises and recommendations for improving internal control of inventories at the enterprise.

Keywords: accounting, internal control, inventories, accounting policy, management system, inventory valuation, inventory classification, accounting accounts, accounting documents, road companies.

ЗМІСТ	стор.
ВСТУП	7
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ НА АВТОДОРОЖНІХ ПІДПРИЄМСТВАХ	12
1.1. Економічна сутність запасів та особливості їх формування на автодорожніх підприємствах	12
1.2. Облік запасів в системі управління автодорожніх підприємств	26
1.3. Організація і методика внутрішнього контролю запасів, як елемент системи управління запасами на автодорожніх підприємствах	48
Висновки до розділу 1	62
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ АВТОДОРОЖНІМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ НА ПРИКЛАДІ ФІЛІЇ «МАЛОВІСКІВСЬКИЙ РАЙАВТОДОР» ДП «КІРОВОГРАДСЬКИЙ ОБЛАВТОДОР» ВАТ «ДЕРЖАВНА АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ «АВТОМОБІЛЬНІ ДОРОГИ УКРАЇНИ»	64
2.1. Організаційно-економічна характеристика Філії «Маловисківський райавтодор» ДП «Кіровоградський облавтодор» ВАТ «Державна акціонерна компанія «Автомобільні дороги України»	64
2.2. Контроль стану складського господарства та дотримання умов зберігання запасів, відображення його результатів в обліку на прикладі Філії «Маловисківський райавтодор»	79
2.3. Облік і контроль операцій пов'язаних з надходженням та вибуттям запасів на прикладі Філії «Маловисківський райавтодор»	88
2.4. Оцінка стану організації обліку та внутрішнього контролю запасів в системі управління Філії «Маловисківський райавтодор»	101
Висновки до розділу 2	107
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ В УПРАВЛІННІ АВТОДОРОЖНІМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ	109
3.1. Формування системи управлінського обліку запасів автодорожніх підприємств	109
3.2 Рекомендації щодо удосконалення внутрішнього контролю запасів на Філії «Маловисківський райавтодор»	116
Висновки до розділу 3	124
ВИСНОВКИ	126
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	129
ДОДАТКИ	134

ВСТУП

Актуальність теми. Необхідною умовою забезпечення процесу виробництва на необхідному рівні є постійна наявність на підприємстві частини оборотних активів у матеріальній формі, тобто виробничих запасів. Неналежна забезпеченість запасами, навіть за умови застосування у виробництві прогресивних технологій, поліпшення ефективності їх використання та підвищення продуктивності праці робітників не зможуть дати реального ефекту. Підтвердженням цього є випадки, коли підприємства працюють не на повну потужність, а деякі взагалі зупиняють виробничий процес через відсутність запасів.

На сьогоднішній день поліпшення використання запасів є одним із головних факторів розвитку економіки, від якого залежить збільшення обсягів виробництва та загальної прибутковості діяльності підприємств. Це зумовлює необхідність удосконалення організації та методики обліку запасів й налагодження дієвої системи внутрішнього контролю запасів, які виступають основним джерелом інформації для прийняття управлінських рішень.

Забезпечення досконалої організації обліку сприяє зниженню рівня витрачання запасів, зменшується кількість часу, необхідного для опрацювання інформації, підвищується оперативність формування облікових даних, які необхідні для здійснення контрольного процесу та прийняття управлінських рішень. Це дає можливість своєчасно реагувати на негативні явища, які можуть виникати під час здійснення господарських операцій та процесів, що пов'язані із використанням запасів.

Ефективність організації обліку запасів значною мірою залежить від якості та достовірності інформації про наявність і рух запасів, яка формується не лише працівниками бухгалтерії, а й іншими службами підприємства, що підвищує роль та значення системи внутрішнього контролю операцій із запасами.

Все вище зазначене свідчить про актуальність обраної теми випускної кваліфікаційної роботи.

Дослідженню проблем організації і методики обліку та внутрішнього контролю запасів присвячено наукові дослідження таких вітчизняних вчених-економістів, як С. Голова, Є. Калюги, М. Кужельного, О. Петрик, М. Пушкаря, В. Рудницького, В. Сопка, Н. Ткаченка, Б. Усача, П. Хомина, Н. Шалімової. Значний внесок у вирішення означених проблем здійснили зарубіжні вчені, серед яких: Р. Антоні, Е. Аренс та Дж. Лоббек, Б. Нідлз, Х. Андерсон, Дж. Колдуелл, Дж. Робертсон та інші. Проте, низка питань теоретичного і практичного характеру, пов'язаних із галузевою специфікою визначення та класифікації запасів автодорожніх підприємств, їх обліку та внутрішнього контролю потребують подальших досліджень і наукових розробок.

Мета дослідження. Метою випускної кваліфікаційної роботи є дослідження та розвиток теоретичних положень, організаційних та методичних засад обліку і внутрішнього контролю запасів, з урахуванням специфіки діяльності автодорожніх підприємств та визначення пріоритетних напрямів їх удосконалення для забезпечення ефективного управління й функціонування підприємств.

Задачі дослідження. Реалізація означеної мети зумовила вирішення наступних завдань теоретичного та прикладного характеру:

- дослідити економічну сутність запасів, їх склад та класифікацію з урахуванням специфіки діяльності автодорожніх підприємств;
- вивчити теоретичні основи організації обліку та методики внутрішнього контролю запасів;
- вивчити організацію та методику бухгалтерського обліку операцій з запасами на досліджуваному підприємстві;
- оцінити стан організації обліку та внутрішнього контролю запасів в системі управління підприємством;
- визначити підходи щодо організації управлінського обліку запасів;
- розробити методичні та технологічні процедури проведення внутрішнього контролю запасів на автодорожніх підприємствах.

Об'єктом дослідження є процес кругообігу запасів суб'єктів підприємницької діяльності та його інформаційне забезпечення.

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні та методологічні аспекти обліку та внутрішнього контролю запасів на автодорожніх підприємствах.

Інформаційне забезпечення проведених досліджень. Теоретичною і методичною базою для написання випускної кваліфікаційної роботи є дослідження провідних вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів з питань розвитку теорії, методики й організації обліку та внутрішнього контролю запасів, положення законодавчих і нормативних актів України, дані поточного обліку та звітність досліджуваного підприємства, Інтернет-ресурси.

Методи дослідження. Під час написання випускної кваліфікаційної роботи були застосовані такі загальнонаукові і спеціальні методи пізнання: метод індукції та спостереження – під час збору, систематизації та обробки вихідної інформації; метод дедукції та графічного зображення даних – під час теоретичного опрацювання досліджуваної проблеми; методи аналізу і синтезу – задля поєднання різноманітних складових економічних явищ в єдиному процесі; методи моделювання, узагальнення, групування та порівняння – в процесі обґрунтування напрямів вдосконалення організації і методики обліку та внутрішнього контролю запасів.

Теоретична та практична значимість отриманих результатів полягає у наступному:

- уточнено формулювання змісту поняття «запаси», як оборотних активів, що наявні на підприємстві для забезпечення виробництва готової продукції, споживання в процесі управлінської діяльності, обслуговування сфери нематеріального виробництва та призначені для продажу, та/або які зберігаються на складах чи в інших місцях з метою отримання в майбутньому економічних вигод від їх використання;

- обґрунтовано специфіку формування і класифікації запасів на автодорожніх підприємствах, з урахуванням чого запаси згруповано у дві групи: запаси, що входять до складу виготовленої продукції (сировина, матеріали,

напівфабрикати, транзитні матеріали) й запаси, що використовуються під час провадження основної діяльності, тобто необхідні для здійснення процесу будівництва (паливо, запасні частини, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, інші матеріали) та класифіковано їх за видами і джерелами надходження;

- визначено підходи до формування системи управлінського обліку запасів на автодорожніх підприємствах, які концептуально зводяться до трьох напрямів: 1 – облік і аналіз витрат, пов'язаних із придбанням запасів; 2 – визначення оптимальної величини виробничих запасів; 3 – оцінка виробничих запасів як складової виробничої собівартості виготовленої продукції;

- запропоновано підходи щодо удосконалення системи внутрішнього контролю запасів, які базуються на основних складових процесу управління запасами й функціонально включають такі ключові аспекти контролю: контроль системи постачання, контроль системи обліку, контроль системи зберігання запасів.

Практичне значення одержаних результатів. Основні теоретичні, методичні та прикладні положення випускної кваліфікаційної роботи, що визначають напрями удосконалення обліку і внутрішнього контролю запасів доведено до рівня конкретних рекомендацій, які спрямовано на забезпечення раціонального використання запасів, підвищення ефективності функціонування системи обліку та внутрішнього контролю задля забезпечення управлінського персоналу якісно – інформативними даними, необхідними для прийняття відповідних рішень щодо управління запасами та підвищення ефективності діяльності суб'єктів підприємницької діяльності.

Апробація результатів дослідження та їх публікація. Результати випускної кваліфікаційної роботи оприлюднені на: Міжнародній науково-практичній конференції «Шістдесят перші економіко-правові дискусії» (м. Львів, 24 листопада 2021 р.), доповідь: «Специфіка формування і класифікації запасів на автодорожніх підприємствах» та опубліковані у збірнику матеріалів конференції. Основні положення й результати дослідження опубліковано у електронному

збірнику «Збірник праць молодих науковців ЦНТУ» стаття на тему: «Формування системи внутрішнього контролю запасів».

Структура роботи. Робота складається зі вступу, трьох основних розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків.

У першому розділі «Теоретико-методичні основи обліку та внутрішнього контролю запасів на автодорожніх підприємствах» розкривається економічна сутність поняття «запаси», визначається склад та класифікація запасів, виходячи із специфіки діяльності автодорожніх підприємств, досліджується організація обліку запасів (мета, завдання та методи обліку, нормативні та законодавчі акти, що регламентують дане питання), а також організація і методика проведення внутрішнього контролю запасів.

В другому розділі «Особливості обліку та внутрішнього контролю запасів в системі управління автодорожніми підприємствами на прикладі Філії «Маловисківський райавтодор» ДП «Кіровоградський облавтодор» ВАТ «Державна акціонерна компанія «Автомобільні дороги України» надається організаційно-економічна характеристика діяльності досліджуваного підприємства, характеризується організація первинного, аналітичного, синтетичного обліку надходження, переміщення та вибуття запасів, визначається порядок відображення операцій із запасами на рахунках бухгалтерського обліку, розкривається діюча методика оцінки вибуття запасів, а також здійснюється контроль об'єкту дослідження та узагальнюються його результати.

Третій розділ «Напрями удосконалення організації і методики обліку та внутрішнього контролю запасів в управлінні автодорожніми підприємствами», містить рекомендації, спрямовані на формування системи управлінського обліку запасів автодорожніх підприємств та пропозиції щодо удосконалення внутрішнього контролю запасів на Філії «Маловисківський райавтодор».

Обсяг роботи. Робота викладена на 137 сторінках, містить 12 рисунків, 17 таблиць, додатки, список використаних джерел налічує 51 найменування та викладений на 5 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ НА АВТОДОРОЖНІХ ПІДПРИЄМСТВАХ

1.1. Економічна сутність запасів та особливості їх формування на автодорожніх підприємствах

Економічна ефективність будь-якої сфери діяльності та будь-якого суб'єкта господарювання суттєво залежить від рівня продуктивних сил, які формуються з робочої сили і засобів виробництва (рис. 1.1).

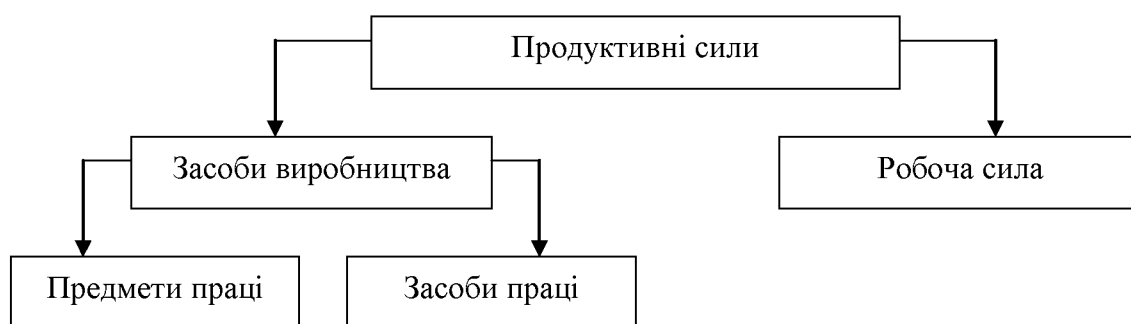


Рис. 1.1. Структура продуктивних сил

Джерело: складено автором на основі [9].

Засоби виробництва являють собою сукупність засобів праці і предметів праці, які використовуються у процесі виробництва матеріальних благ. Вони є складовою частиною продуктивних сил. До продуктивних сил належать і люди, які за допомогою використання засобів виробництва створюють матеріальні блага - необхідні суспільству продукти [9]. Вартість засобів виробництва переноситься на новостворений продукт за допомогою конкретної уречевленої праці й тільки в такому розмірі, в якому вона матеріалізована в цьому продукті. Тому первісна вартість засобів виробництва не може бути більшою за вартість, що переноситься

на новостворювану продукцію. Засоби виробництва, під час їх використання у процесі суспільної праці поділяються на предмети праці і засоби (знаряддя) праці.

Предметами праці є всі речові елементи виробництва, до яких прикладається праця людини. Предмети праці приймають участь у процесі виробництва лише протягом одного виробничого циклу, втрачають при цьому свою натуральну форму й повністю переносять свою вартість на вироблену продукцію. Предмети праці, які підлягають обробці в процесі виробництва за допомогою засобів праці являють собою матеріальні ресурси. Як зазначають П. Герасим, А. Кізима та В. Забчук «до матеріальних ресурсів відносяться виробничі запаси на складах підприємства, в коморах, цехах і на ділянках, складах виробничого відділу і в процесі їх руху по стадіях виробничого циклу до складу готової продукції» [49; с. 18].

Фінансово-економічний словник дає визначення матеріальних ресурсів так: «основні та допоміжні матеріали, вироби, конструкції, сировина, паливо, незавершене виробництво і відходи власного виробництва, тара й тарні матеріали, а також запасні частини, призначені для ремонту обладнання» [16; с. 783].

Отже, основою матеріальних ресурсів виступають запаси, які використовуються для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, що зберігаються на складах або в інших спеціально обладнаних та призначених місцях з метою їх наступного використання.

Підтвердженням цьому є визначення запасів, яке знаходимо в економічній енциклопедії С. Мочерного: «запаси це матеріальні ресурси, до яких належать засоби виробництва, предмети споживання, тобто сукупність сировини, основних і допоміжних матеріалів та інших товарів, які знаходяться на різних стадіях виробничого процесу та збуту, ще не використовуються (резерви підприємства), служать для розширеного відтворення, обслуговування сфери матеріального, нематеріального виробництва, задоволення потреб населення [14; с. 583–584].

Проте, слід вказати, що сприйняття запасів лише в контексті їх сприйняття як матеріальних ресурсів є дещо звуженим.

Запасами є також й 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, надання послуг та для потреб управління.

До запасів належать також засоби праці, які служать не більше одного року чи нормального операційного циклу (операційний цикл – проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та одержанням коштів від реалізації виробленої з них продукції, товарів, робіт чи послуг), якщо він триває більше року. До таких засобів праці відносяться малоцінні та швидкозношувальні предмети.

Аналіз наукової літератури засвідчує, що всі наявні підходи до трактування сутності запасів зводяться до їх сприйняття як: активів; предметів праці; матеріальних ресурсів; матеріальних цінностей, а також будь-яких ресурсів, які постачаються та зберігаються на підприємстві (рис. 1.2.) [43; с. 37].

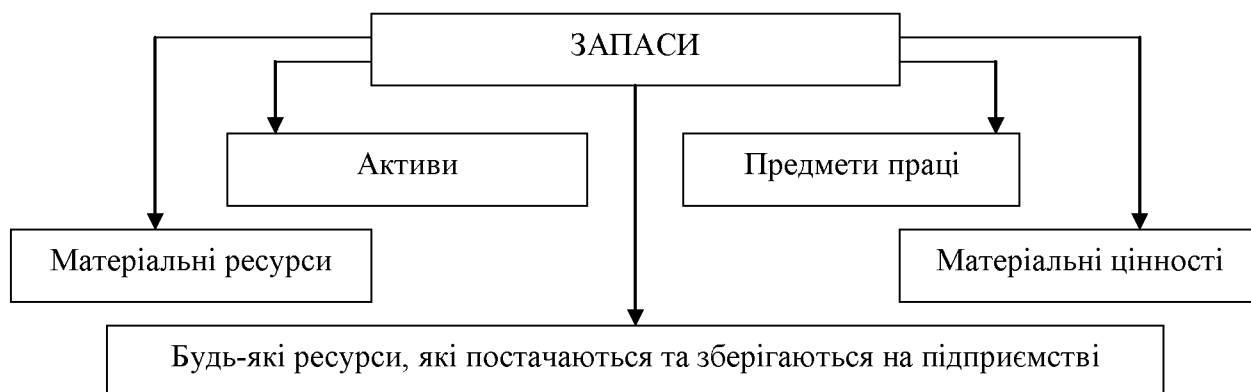


Рис. 1.2. Підходи щодо розуміння сутності поняття «запаси»

Джерело: складено автором на основі [43, с. 37].

Розглянемо більш детально сутнісні характеристики вказаних ознак запасів.

В літературних джерелах досить часто використовується поняття «виробничі запаси», яке по суті замінило поняття «матеріали». Ряд авторів при визначенні поняття матеріальних оборотних активів застосовує термін «цінності». Однак, ми вважаємо, що поняття «цінність» необхідно використовувати здебільшого як описову категорію, ознаку, певний критеріальний показник, що

характеризує запаси як елементи, які мають користь для їх власника та можуть принести йому економічні вигоди.

В наукових працях економічного спрямування широко використовується термін «матеріальні ресурси», при цьому авторами часто ототожнюються поняття «матеріальні ресурси», «запаси» та «предмети праці».

Крім понять, наведених на рис. 1.2, використовуються ще й такі як: «засоби в сфері виробництва» і «засоби в сфері обігу». До складу засобів в сфері виробництва більшість авторів включають засоби та предмети праці. Під час вживання терміну «засоби в сфері обігу» автори не розкривають його суть, а наводять лише їх склад, при цьому до предметів обігу здебільшого відносять готову продукцію, грошові кошти, а також кошти в розрахунках та інші грошові кошти. В деяких випадках до складу предметів обігу включаються товари.

Отже, до складу запасів включаються як засоби в сфері виробництва, так і засоби в сфері обігу.

За економічною сутністю запаси відносяться до складу оборотних засобів (активів), оскільки можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу. Оборотні засоби є фінансово-економічною категорією, яка впливає з існування товарно-грошових відносин, дії закону вартості та організаційних особливостей діяльності підприємства.

Застосування терміну «матеріально-виробничі запаси» пов'язано з певними спірними моментами, оскільки матеріальними запасами є не тільки предмети праці, але й засоби праці. Тому це поняття є більш широким, таким, що охоплює усі активи, які мають матеріальну форму і застосовуються у виробничому процесі.

Терміни «товарно-матеріальні активи» і «товарно-матеріальні запаси» не досить прийнятні для застосування з причини охоплення ними активів, що мають матеріальну форму, які можуть бути як оборотними, так і необоротними. При цьому акцент робиться на можливості продажу таких активів.

Застосування терміну «матеріали», як ідентичного поняттю «запаси» є неможливим у зв'язку з його вузьким значенням і охопленням основних,

допоміжних та інших матеріалів, не враховуючи зворотних відходів, готової продукції, товарів, МШП. Запаси включають значно більшу кількість об'єктів в порівнянні з матеріалами, але при цьому не дозволяють враховувати запаси, які не використовуються в ході виробничого процесу (товари, готова продукція, МШП на складі тощо).

Термін «товарно-виробничі запаси» найбільшою мірою відображає характерні властивості речових елементів виробництва, основне призначення яких – обробка в процесі виробництва, формування основи для готової продукції, при цьому враховується можливість знаходження їх в складі резервів у вигляді виробничих запасів на складі, або готових виробів чи товарів, що перебувають на складах.

Поряд з цим, слід враховувати визначення поняття «запаси», яке згідно з П(С)БО № 9 об'єднує основні складові оборотних матеріальних активів та характеризує запаси, як активи, які: «утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством» [18].

Вважаємо, що таке трактування поняття «запаси» цілком прийнятне в контексті сприйняття запасів як обліково-економічної категорії, однак викликає певні протиріччя, які пов'язані з тлумаченням його в довідковій літературі. Так, більшість авторів під терміном «запаси» розуміють резерв матеріальних ресурсів, які не використовуються в поточній діяльності підприємства і призначені для забезпечення безперервності процесу виробництва, зберігання на випадок необхідності [7; 14; 20].

Це унеможливило застосування даного терміну для представлення оборотних матеріальних активів.

Аналізуючи наявні підходи до розкриття сутності поняття «запаси», яке зустрічаємо у науковій літературі, довідковій літературі та нормативно-правових актах, слід вказати на те, що єдиної точки зору відносно їх визначення донині не

сформовано. Проте, в контексті сприйняття запасів як облікової категорії, можемо розглядати їх як оборотні активи, наявні на підприємстві для забезпечення виробництва готової продукції, споживання в процесі управлінської діяльності, обслуговування сфери нематеріального виробництва та призначені для продажу, які зберігаються на складах або в інших місцях з метою отримання в майбутньому економічних вигод від їх використання.

Основною складовою запасів, які використовуються в одному циклі виробництва, при цьому змінюють свою натурально – речову форму та повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції в конкретному виробничому циклі є виробничі запаси.

Конкретний склад виробничих запасів кожного підприємства визначається характером його виробничої діяльності, належністю до певної галузевої групи, видами продукції, яка виготовляється. Але при всій різноманітності виробничих запасів, що використовуються, вони складають основу виробничого процесу та являються найбільш питомою частиною оборотних активів підприємств (у собівартості продукції багатьох сфер економічної діяльності питома вага витрат виробничих запасів становить 65 – 90%).

Термін «виробничі запаси» має нагромаджувальне значення та включає декілька видів і груп запасів (сировина і матеріали (основні і допоміжні), купівельні напівфабрикати, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини та інші матеріали).

На різних підприємствах виробничі запаси можуть мати неоднакове призначення залежно від тієї функції, яку вони виконують у процесі виробництва: один і той самий матеріал залежно від участі у виготовленні готової продукції і типу виробництва може належати або до основних матеріалів, або до допоміжних. Тому важливим завданням є правильна класифікація виробничих запасів на підприємстві за їх призначенням та роллю у виробництві.

Залежно від цього розрізняють економічну і технічну класифікацію запасів (рис. 1.3).

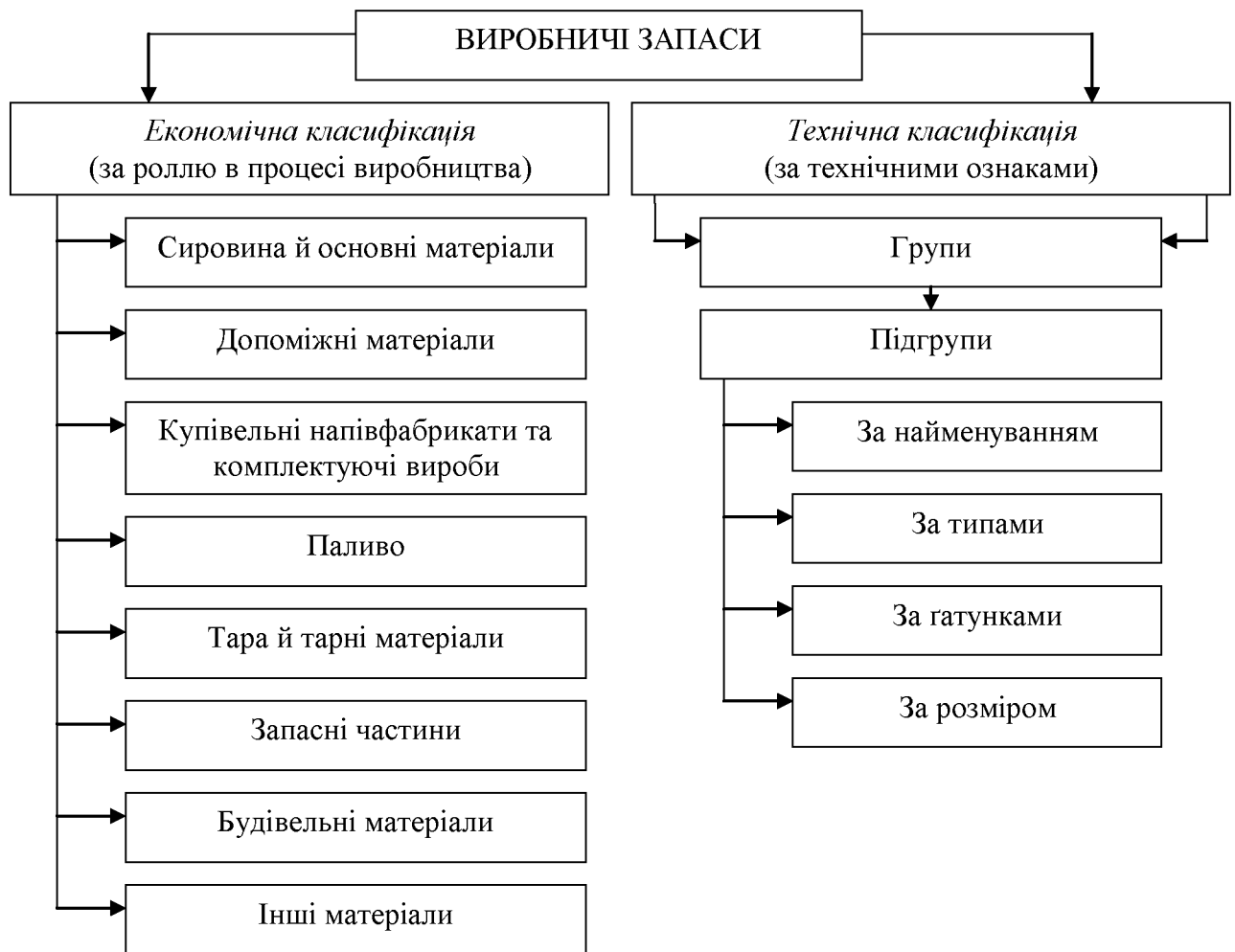


Рис. 1.3. Класифікація виробничих запасів за економічною та технічною ознакою.

Джерело: побудовано автором на основі узагальнення літературних джерел.

В основі економічної класифікації виробничих запасів лежить їх значення для процесу виробництва, оскільки використовувані в ньому запаси відіграють різну роль. Одні формують речовинну основу (субстанцію) майбутньої готової продукції (наприклад, яблука для виготовлення яблучного соку, метали для виготовлення обладнання тощо), інші беруть допоміжну участь у процесі виробництва надаючи при цьому готовій продукції відповідного виду, або властивостей (наприклад, фарба, оздоблювальні матеріали), або сприяють провадженню виробничого процесу (інструменти, інвентар тощо). Першу групу називають основними матеріалами, другу – допоміжними.

Допоміжні матеріали поділяються на підгрупи: допоміжні матеріали, які використовуються у поєднанні з основними матеріалів; матеріали, які використовуються як засоби праці (мастило тощо); матеріали, що забезпечують нормальний хід процесу виробництва (паливо, тара й т. ін.); господарські матеріали для ремонтів (запчастини).

Використання матеріалів у процесі виробництва часто призводить до виникнення відходів. Частина з них (залізний лист, труби, прокат тощо – наприклад, на машинобудівних заводах) мають певну цінність і використовуються ще раз як повторні матеріали або для виготовлення продукції, або для реалізації іншим підприємствам. Решта матеріалів є безповоротними для підприємства, їх вважають втратами. Такі відходи оцінці не підлягають.

У першому випадку відходи оцінюють, і їх вартість зменшує витрати виробництва. У другому – виробництво втрачає всю вартість невикористаної частини матеріалів. При цьому воно може завдавати шкоди навколишньому середовищу, а штрафні санкції за це є від'ємною вартістю втрат. З огляду на це, доцільно налагоджувати виробництво з безвідходними технологіями.

Для правильного планування потреби у виробничих запасах, раціональної організації їх обліку і контролю за використанням у виробництві за умови великої їх кількості, крім економічної, використовують класифікацію за технічними ознаками. Залежно від них запаси класифікують (поділяють) на групи та підгрупи за найменуваннями, типом, сортом, розміром тощо. Така класифікація запасів відображається у розроблюваних на підприємствах номенклатурах систематизованого переліку запасів.

Так, за видами запасів їх поділяють на наступні класифікаційні групи: за призначенням і причинами утворення; за місцем знаходження; за рівнем наявності на підприємстві; за наявністю на початок і кінець звітного періоду; за відношенням до балансу; за ступенем ліквідності; за походженням; за обсягом; за сферою використання; за складом і структурою (табл. 1.1).

Таблиця 1.1.

Характеристика основних видів запасів за їх класифікаційними групами

№ з/п	Класифікаційні групи запасів	Вид запасів	Характеристика
1	2	3	4
1	За призначенням і причинами утворення	Постійні	Частина виробничих і товарних запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставаннями
		Сезонні	Запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи при сезонному транспортуванні
2.	За місцем знаходження	Запаси складські	Запаси, що знаходяться на складах підприємства
		Запаси у виробництві	Запаси, що знаходяться в процесі обробки
		Запаси в дорозі	Продукція, що відвантажена споживачу, і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі
3	За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Запаси, що відповідають запланованим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперебійної роботи підприємства
		Понаднормові	Запаси, що перевищують їх нормативну кількість
4	За наявністю на початок і кінець звітного періоду	Початкові	Величина запасів на початок звітного періоду
		Кінцеві	Величина запасів на кінець звітного періоду
5	По відношенню до балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі
		Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству, і знаходяться на ньому в силу визначених обставин
6	За ступенем ліквідності	Ліквідні	Виробничі і товарні запаси, що легко перетворюються в кошти в короткий термін й без значних втрат первісної вартості таких запасів
		Неліквідні	Виробничі і товарні запаси, що неможливо легко перетворити в готівку в короткий термін й без значних втрат первісної вартості таких запасів
7	За походженням	Первинні	Запаси, що надійшли на підприємство ззовні, від інших підприємств й не підлягали обробці на даному підприємстві
		Вторинні	Матеріали і вироби, що після первинного використання можуть застосовуватися вдруге у виробництві (відходи виробництва і споживання продукції)
8	За обсягом	Вільні	Запаси, то знаходяться в надлишку на підприємстві
		Обмежені	Запаси, що знаходяться в обмеженій кількості на підприємстві
9	За сферою використання	В сфері виробництва	Запаси, які знаходяться в процесі виробництва (виробничі запаси, незавершене виробництво)
		У сфері обігу	Запаси, які знаходяться у сфері обігу (готова продукція, товари)
		У невиробничій сфері	Запаси, що не використовуються у виробництві
10	За складом і структурою	Запаси виробничі (предмети і засоби праці)	Запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, палива, запчастин, тари і тарних матеріалів, МППІ
		Запаси незавершеного виробництва (предмети праці)	Частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки і не прийнята відділом технічного контролю
		Запаси готової продукції (продукти праці)	Продукція завершеного виробництва, що прийнята ВТК і знаходиться на складі
		Запаси товарні (продукти праці)	Товари, що знаходяться в сфері обігу, а також продукція, що знаходиться в дорозі

Джерело: побудовано автором на основі узагальнення літературних джерел.

Отже, як бачимо, класифікація запасів досить розгалужена і залежить перш за все від їх речового змісту та специфіки використання на підприємстві.

Існує специфіка формування і класифікації запасів на автодорожніх підприємствах, які входять до галузі дорожнього будівництва.

Сфера автодорожнього будівництва має ряд специфічних особливостей, які вирізняють її з-поміж інших сфер економічної діяльності:

1. На відміну від більшості галузей промисловості, продукція яких рухлива, а знаряддя праці чітко закріплені, на автодорожніх підприємствах рухливими є знаряддя праці, а продукція (дорога, міст, труба, спорудження й ін.) нерухома, вона споживається там, де створена. Тому по закінченні робіт на одному об'єкті потрібно переміщати знаряддя праці і будівельні кадри на інші об'єкти.

2. Готовність споруджуваних об'єктів нарастає поступово, так як потрібно значний час для здійснення виробничого циклу. У зв'язку з цим виникає потреба у великих обсягах оборотних коштів, необхідних для будівництва.

3. Продукція автодорожніх підприємств різноманітна за своєю складністю, призначенням, плануванням, за конструкціями і матеріалами, які використовуються під час її виробництва. У кожному окремому випадку це значно впливає на організацію і технологію будівельного виробництва.

4. На організацію і технологію будівельного виробництва, особливо при будівництві транспортних споруджень, здійснюють суттєвий вплив місцеві кліматичні, гідрогеологічні, рельєфні та інші умови.

5. Сфера автодорожнього будівництва має широкі міжгалузеві зв'язки, а тому успішне виконання планів автодорожніми підприємствами у значній мірі залежить від діяльності інших підприємств, які забезпечують будівельне виробництво всіма необхідними ресурсами.

На відміну від інших галузей будівництва, автодорожнє будівництво має ряд істотних особливостей: по-перше, продукція дорожнього будівництва (тобто дороги і всі спорудження на них) є складовою частиною транспорту. Споживання цієї продукції можливо тільки в процесі здійснення перевезень по спорудженій дорозі: Тому всі техніко-економічні проблеми, пов'язані з дорожнім

будівництвом, повинні розглядатися в тісному взаємозв'язку з задачами, які висуваються для сфери автомобільного транспорту.

Друга особливість автодорожнього будівництва полягає в тому, що його продукція має лінійне розташування, а це, у свою чергу, визначає лінійний принцип в організації дорожніх будівельних і ремонтних робіт. Лінійність дорожніх об'єктів вимагає створення пересувних будівельних підрозділів, застосування мобільних машин, які переміщуються разом з обслуговуючими їх робітниками з однієї ділянки дороги на іншу чи усередині даної ділянки (тобто з одного робочого місця на інше) у міру виконання робіт.

Третя особливість автодорожнього будівництва полягає в тому, що всі дорожні спорудження, навіть однотипні за своїм призначенням, можуть суттєво відрізнятися один від одного за своїми параметрами у залежності від інтенсивності руху, рельєфних, гідрогеологічних і кліматичних умов району прокладення (ремонт) дороги. Це істотно обмежує можливість застосування типових проектів, в тому числі й стосовно використання запасів, вимагає їхньої обов'язкової прив'язки до конкретних умов будівництва.

Четверта особливість полягає в тому, що автодорожнє будівництво вимагає великих грошових витрат, відрізняється великою трудомісткістю робіт і великим обсягом запасів, які використовуються під час проведення будівельних робіт.

Будівництво і реконструкція автомобільних доріг, їх ремонт і утримання забезпечуються використанням широкої номенклатури запасів дорожньо-будівельного призначення і поставляються переважно виробничими підприємствами дорожнього господарства. До них відносяться цементобетонні й асфальтобетонні заводи, бітумні та емульсійні бази, кар'єри кам'яних дорожньо-будівельних матеріалів, каменедробильні заводи, лісозаготівельні бази. До 80% загального обсягу дорожньо-будівельних матеріалів випускається на виробничих підприємствах. Вони здійснюють випуск бетонних і бітумних сумішей, конструкцій та виробів із збірного залізобетону, дерева, фракційного щебеня, гравію і піску, переробку шлаків і відходів металургійної та енергетичної промисловості. Таким чином виробничі підприємства забезпечують дорожнє

будівництво сировиною, матеріалами, напівфабрикатами, транзитними матеріалами, поливом, запасними частинами, тарою і тарними матеріалами, будівельними матеріалами.

Класифікацію запасів у автодорожньому виробництві можна представити за допомогою рис. 1.4.

Розглянемо складові виробничих запасів автодорожніх підприємств, які використовуються у процесі провадження основної діяльності. Сировиною називають продукцію видобувної промисловості і сільського господарства (руда, вугілля, нафта, бавовна, нерудні матеріали тощо). Продукцію підприємств обробної промисловості (бітум, щебінь, цемент, чорні і кольорові метали, пиломатеріали тощо), яка використовується у якості предметів праці, називають матеріалами. Напівфабрикатами називають предмети праці, виготовлення й обробка яких здійснюється до обумовленого технологічного стану, після чого вони застосовуються в наступних технологічних виробничих процесах (асфальтобетонна суміш, розчини, цементобетонна суміш і т.д.).

Транзитними матеріалами називають спеціально виготовлені для цілей будівництва залізобетонні, металеві, дерев'яні й інші типові і нестандартні елементи, санітарно-технічне устаткування тощо.

Існує група запасів які не входять до складу виготовленої будівельної продукції, але вони необхідні для здійснення будівельного процесу. До останніх відноситься паливо, запасні частини, вибухові речовини, тара, інструмент, інвентар тощо. Паливо (нафта, кам'яне вугілля, торф, сланці) застосовується для вироблення електроенергії, плавки металу, розігріву бітуму, для опалення, готування асфальтобетонних сумішей, розчинів, цементобетонних сумішей, для роботи будівельних машин, засобів транспорту й т. ін. Запасні частини застосовуються для ремонту і заміни деталей машини, які зношуються, устаткування і пристроїв, які забезпечують процес автодорожнього будівництва.



Рис. 1.4. Класифікація запасів у автодорожньому виробництві

Джерело: побудовано автором на основі узагальнення літературних джерел.

Малоцінними швидкозношуваними предметами (МШП) називають засоби праці, які не змінюють свою форму в процесі виробництва та являються багаторазовими матеріальними активами, а їх очікуваний строк використання становить термін менше одного року. Протягом цього часу використання МШП не втрачаючи своїх функціональних властивостей зберігають свою первісну початкову форму. МШП не мають чітко встановленого вартісного критерію щодо визнання. Отже, до малоцінних швидкозношуваних предметів відносять засоби праці, що служать менше одного року, незалежно від їхньої вартості. До числа малоцінних і швидкозношуваних предметів відносять інструменти і пристосування загального призначення (слюсарний і інший інструмент, пристосування і т.д.), господарський інвентар, спецодяг, інвентарну тару (бочки, бідони, мішки, ящики тощо).

Тара – самостійні вироби, призначені для забезпечення якісної і кількісної збереженості запасів в процесі її транспортування від постачальника до споживача й у період збереження. У залежності від умов відпуску продукції, зазначених у відповідних прејскурантах, вартість тари включається цілком, частково або зовсім не включається в ціну продукції.

Будівельні матеріали включають матеріали, конструкції, деталі, устаткування до якого відносять усе технологічне, підйомно-транспортне, а також нестандартне устаткування, різні апарати і вироби, що підлягають монтажу.

Інші матеріали включають цінності отримані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані в якості матеріалів, палива чи запасних частин.

Враховуючи специфіку діяльності сфери автодорожнього будівництва, про що було сказано вище, в деяких регіонах, враховуючи їх місце розташування та рельєф крім стандартних (традиційних) сировини і матеріалів можуть використовуватися «місцеві» матеріали, які є взаємозамінними з ними. Місцеві матеріали, які використовуються в дорожньому виробництві, можна підрозділити на дві групи:

1. матеріали, використання яких можливо без допоміжної переробки чи збагачення. До них відносяться активні золи ТЕЦ, жужільні матеріали, кондиційні кам'яні матеріали, що є поблизу будівництва автомобільних доріг тощо;

2. матеріали, які можуть бути використані лише після збагачення чи переробки. До них можна віднести неактивну суху золу ТЕЦ, шлакові суміші, вапняки, бітумінозні породи тощо.

Збагачення чи переробка місцевих матеріалів 2-ї групи здійснюється з застосуванням традиційних матеріалів (цементу, вапна) у спеціальних установках чи шляхом змішування їх із традиційними на об'єкті будівництва. Однак, при виборі можливих напрямів використання взаємозамінних місцевих привозних матеріалів необхідно враховувати, щоб це не позначилось на якості дорожньо-будівельних робіт.

Специфіка формування запасів автодорожніх підприємств в певній мірі впливає і на організацію облікового процесу запасів та методику проведення внутрішнього контролю операцій з ними.

1.2. Облік запасів в системі управління автодорожніх підприємств

У кожній сфері діяльності запаси обліковуються за законодавчо визначеною методикою. Відповідно до діючих нормативно – правових актів України, а саме Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. № 246 (далі ПСБО № 9) зі змінами і доповненнями, запасами визнаються активи, які: «утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством» [18].

З метою обліку запаси поділяють:

а) у виробничій сфері на:

- сировину, основні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріали, які призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва, а також для адміністративних потреб;

- незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визначено доходу;

- готову продукцію, яка виготовлена на підприємстві, призначена для продажу та відповідає всім технічним і якісним характеристикам, передбаченим умовам договору або іншими нормативно-правовими актами;

б) у комерційній сфері на:

- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою наступного продажу;

в) в усіх сферах діяльності:

- малоцінні швидкозношувані предмети, які використовуються як засоби праці протягом не більше одного року або нормального операційного циклу (якщо він довший за рік), виділяють в окрему групу.

Як видно із наведеного вище, запаси можуть знаходитись у різній формі: виробничі запаси на складах, у процесі виробництва (незавершене виробництво), у формі готової продукції, напівфабрикатів тощо. Оскільки кожний вид запасів діяльності має свою методику обліку, їх потрібно розглядати окремо один від одного та за різними формами, а саме: виробничі запаси; готова продукція; напівфабрикати тощо.

Враховуючи, що одним з основних завдань даної роботи є розкриття методології бухгалтерського обліку запасів автодорожніх підприємств необхідним є визначення класифікації запасів у бухгалтерському обліку.

Для цілей бухгалтерського обліку, як зазначено у п. 6 ПСБО № 9 «Запаси» «запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, купівельні напівфабрикати комплектуючі вироби, паливо, тару й тарні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

- незавершене виробництво у вигляді незакінчених технологічних процесів;

- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом;

- товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

- малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року.

- поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються згідно з П(С)БО 9» [18] .

Одиницею бухгалтерського обліку запасів, як визначено у п. 7 ПСБО №9 є їх найменування або однорідна група запасів. Такою одиницею може бути вид, сорт, марка запасу, тобто кожен номенклатурний номер.

Запаси визнаються активом, якщо:

- існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням таких запасів (майбутня економічна вигода, втілена в актив, є потенціалом, який може сприяти надходження грошових коштів або їх еквівалентів на підприємство);

- вартість запасів може бути достовірно визначена (п. 5 ПСБО № 9) [18].

Якщо хоч одна із вказаних вимог не може бути виконана, то такі запаси не визнаються активом й, відповідно, не відображаються в балансі, а є витратами періоду.

Таким чином, не всі запаси визнаються активами, а отже, не всі вони можуть обліковуватися в складі запасів й не повинні відображатися в складі активів при складанні фінансової звітності. Вартість таких запасів слід

обліковувати як інші витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Нині основною метою обліку запасів є забезпечення контролю за їх рухом та зберіганням у процесі їх заготовлення, визначення фактичної собівартості придбаних і використаних запасів, вчасним та правильним документуванням їх руху, контроль за дотриманням лімітів відпуску і норм виробничих запасів, виявлення відхилень від норм їх витрачання в процесі виробництва та перевірку правильності списання на собівартість продукції.

Необхідними передумовами правильної організації обліку запасів на підприємстві є:

- раціональне формування облікової політики;
- належна організація складського господарства;
- розробка номенклатури запасів;
- правильне групування (класифікація) запасів;
- розробка норм витрачання запасів.

Основними завданнями організації обліку запасів на підприємстві є:

- 1) контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням матеріальних цінностей та їх збереженням за місцями зберігання й на всіх стадіях обробки;
- 2) відповідність складських запасів нормативам;
- 3) правильна оцінка виробничих запасів;
- 4) розрахунок фактичної собівартості витрачених матеріалів та їх залишків за місцями зберігання та відповідними статтями балансу;
- 5) визначення усіх витрат, пов'язаних з придбанням або виготовленням запасів та формуванням первісної вартості;
- 6) контроль за правильністю використання МШП під час експлуатації;
- 7) забезпечення своєчасного документального оформлення руху запасів в первинній документації, регістрах поточного обліку, в системі бухгалтерських рахунків та звітності.

Кожне підприємство має певні особливості ведення обліку, які залежать від обраної методики списання виробничих запасів на витрати виробництва, виду

діяльності та організації фінансово-господарської діяльності. Звичайно, весь порядок обліку регулюється чинними нормативно-законодавчими документами, України, основними з яких є:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [35];
- Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [18];
- Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [17];
- Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15];
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [37];
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [27];
- Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [34];
- Наказ «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» [39];
- Порядок визначення розміру збитку від розкрадань, нестач, псування матеріальних цінностей [38];

Правильна і раціональна організація обліку виробничих запасів забезпечується чіткою системою документообігу і суворим порядком оформлення операцій з руху виробничих запасів. У таблиці 1.2 наведено основні первинні документи, які забезпечують облік виробничих запасів та їх призначення. Проте, слід вказати, що на підставі наказу від 22.10.2021 р. № 266 «Про скасування та визнання такими, що втратили чинність, деяких наказів Державної служби статистики України, Міністерства статистики України та Державного комітету статистики України», Державна служба статистики України скасувала низку своїх наказів, зокрема й наказу Міністерства статистики України від 21.05.1996 року №193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» (форми «М») [41]. З урахуванням цього суб'єкти підприємницької діяльності можуть використовувати як раніше чинні типові

форми первинної документації, якщо вони не розробляли самостійно форми первинних документів для обліку запасів, оскільки таке право у них було відповідно до п. 2.7 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 від 24.05.1995 р. в редакції наказу від 10.08.2021 р. [33], або ж можуть перейти на самостійно розроблені форми первинних документів, замінивши ними скасовані. Форми первинних документів, які призначені для обліку запасів наведено у табл. 1.2.

Серед основних та найбільш значимих форм первинних документів, які використовуються для відображення операцій із запасами (незалежно від того, чи підприємство застосовує форми розроблені самостійно, чи використовує форми «типових» бланків) слід вказати наступні:

- лімітно-забірні картки (застосовуються для відображення відпуску матеріалів, які постійно використовуються в процесі виготовлення готової продукції та для забезпечення здійснення поточного контролю за додержанням лімітів відпуску матеріалів на потреби виробництва, які встановлені на підприємстві, а також лімітно-забірна картка являється підставою для списання матеріальних цінностей зі складу);

- акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (застосовується для обліку відпуску матеріалів понад встановлені ліміти або за умови заміни матеріалів та є основою для списання матеріалів зі складу. Документ виписується у двох примірниках на один матеріал: перший примірник для одержувача (цеху, ділянки та т.п.), а другий - для складу);

- накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (використовується підприємством для забезпечення обліку руху матеріалів та їх відпуску як в середині підприємства, так і для відпуску стороннім організаціям. Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів виписується в двох примірниках та підписується головним бухгалтером або уповноваженою особою);

Таблиця 1.2.

Форми первинних документів, призначені для обліку запасів

Назва господарської операції	Первинні документи з обліку запасів, форми яких регламентовані нормативно-правовими актами до 17.09. 2021 р.	Первинні документи з обліку запасів, чинні після 17.09.2021 р.
Імпорт запасів	Інвойс, акт приймання-передачі товару, міжнародна вантажна накладна (CMR), авіаційна вантажна накладна, коносамент	Інвойс, акт приймання-передачі товару, міжнародна вантажна накладна (CMR), авіаційна вантажна накладна, коносамент
Придбання запасів	Видаткова накладна, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11), товарний чек, касовий чек, акт про приймання матеріалів (форма № М-7), акт про приймання устаткування (форма № М-15)	Видаткова накладна, товарний чек, касовий чек
Передача устаткування у монтаж	Акт приймання-передачі устаткування до монтажу (форма № М-15а)	Первинний документ довільної форми із зазначенням обов'язкових реквізитів, передбачених ч. 2, ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
Списання запасів (крім продажу)	Лімітно-забірна картка (форма № М-8, М-9, М-28, М-28а) акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (форма № М-10)	Первинний документ довільної форми із зазначенням обов'язкових реквізитів, передбачених ч. 2, ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
Рух запасів на підприємстві	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11)	Первинний документ довільної форми із зазначенням обов'язкових реквізитів, передбачених ч. 2, ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
Видано МПП у використання для бригади	Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МПП-2)	Первинний документ довільної форми із зазначенням обов'язкових реквізитів, передбачених ч. 2, ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
Поломка та втрата інструментів (пристроїв) та інших малоцінних та швидкозношуваних предметів	Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МПП-4)	Первинний документ довільної форми із зазначенням обов'язкових реквізитів, передбачених ч. 2, ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
Видача робітникам спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (форма № МПП-7)	Первинний документ довільної форми із зазначенням обов'язкових реквізитів, передбачених ч. 2, ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
Списання малоцінних та швидкозношуваних предметів (крім продажу)	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № МПП-8)	Первинний документ довільної форми із зазначенням обов'язкових реквізитів, передбачених ч. 2, ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»
Продаж запасів	Видаткова накладна, накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11), товарний чек, касовий чек	Видаткова накладна, первинний документ довільної форми із зазначенням обов'язкових реквізитів, передбачених ч. 2, ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», товарний чек, касовий чек

Джерело: побудовано автором на основі узагальнення літературних джерел.

- картка складського обліку матеріалів (застосовується для обліку руху матеріалів на складі в розрізі відповідного сорту, виду та розміру, заповнюється на кожний номенклатурний номер матеріалу та ведеться матеріально відповідальною особою. Записи у картці здійснюються на основі первинних прибутково-видаткових документів у день, коли відбувається операція з надходження матеріалів на склад);

- відомість обліку залишків матеріалів на складі (ведеться на підприємствах, які здійснюють облік матеріалів за оперативно-бухгалтерським методом. Відомість обліку заповнюють на основі даних карток складського обліку, які були попередньо перевірені бухгалтерією. Правильність перенесення залишків до відомості обліку залишків матеріалів на складі підтверджується підписом працівника бухгалтерії, який здійснює перевірку);

- матеріальний звіт (застосовується в будівельних організаціях у випадках, коли матеріально відповідальною особою є начальник ділянки (виконавець робіт). Матеріальні звіти складаються матеріально відповідальними особами у кількісному виразі в одному примірнику й подаються до бухгалтерії в кінці місяця. Розцінка надходження та використання матеріалів проводиться працівником бухгалтерії підприємства безпосередньо у матеріальному звіті. До матеріальних звітів включаються усі матеріали, які були та є у наявності на складі, незалежно від того, відбувався чи не відбувався рух цих матеріалів у звітному місяці. Матеріальний звіт подається до бухгалтерії разом із усіма первинними документами по надходженню та витрачання матеріалів із зазначенням кількості документів та їх номерів окремо в розрізі документів по надходженню та витрачання матеріалів);

- інвентаризаційний опис (складається під час встановлення натуральних залишків товарно-матеріальних цінностей окремо по кожному складу, ділянці чи об'єкту та які знаходяться на відповідальному зберіганні у матеріально-відповідальних осіб. В описі зазначається: найменування всіх наявних на складі матеріалів, їх номенклатурні номери, тип, сорт, розмір й інші відмінні ознаки.

Інвентаризаційний опис підписується усіма членами комісії а також матеріально-відповідальною особою.

Зазначені первинні документи є підставою для ведення оперативного (складського) та бухгалтерського обліку. Після здійснення господарських операцій та їх відображення у зазначених вище документах, вони надходять до бухгалтерії, де підлягають перевірці за змістом операцій та правильністю їх оформлення (перевіряється наявність реквізитів, підписів, правильність арифметичних підрахунків). Особлива увага при цьому зосереджується на законності здійснюваних операцій. На документи з оприбуткування запасів (палива, запчастин, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо) складається реєстр прибуткових документів, а на документи, які підтверджують витрачання, - реєстр видаткових документів. У цих реєстрах зазначаються наступні реквізити:

- період, за який складено реєстр (тиждень, декада, місяць);
- назва документів, які включені до реєстру (прибутковий ордер, накладна, акт приймання матеріалів, транспортна накладна тощо);
- номери документів та їх загальна кількість;
- підписи завідувача складу та бухгалтера, який приймає реєстри.

Реєстри складаються в двох примірниках: один залишається на складі, а другий, з доданими до нього документами, які підтверджують здійснювані із запасами операції, здається до бухгалтерії.

Приймаючи реєстр прибуткових та реєстр видаткових документів, бухгалтер повинен перевірити правильність записів у картках складського обліку всіх документів та виведення залишків. Виконана робота підтверджується підписом у графі картки «контроль». Документи групуються за видами запасів, після чого за кожною з груп документів підраховується загальна сума, яка записується на зворотному боці реєстру. Дані оброблених реєстрів заносяться до накопичувальної відомості руху матеріалів, яка складається бухгалтером. Для забезпечення своєчасного відображення господарських операцій в регістрах

бухгалтерського обліку на підприємствах повинні бути чітко визначені терміни передачі первинних документів до бухгалтерії.

Для узагальнення інформації про наявність і рух запасів Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 20 «Виробничі запаси» [30]. Відповідно до визначених в підрозділі 1.1 класифікаційних груп запасів, виділено наступні субрахунки до рахунка 20 «Виробничі запаси», на яких ведеться їх аналітичний облік:

- 201 «Сировина й матеріали» (в т.ч. в дорозі та на переробці);
- 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»;
- 203 «Паливо»;
- 204 «Тара й тарні матеріали»;
- 205 «Будівельні матеріали»;
- 206 «Матеріали, передані в переробку»;
- 207 «Запасні частини»;
- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»;
- 209 «Інші матеріали» [30].

На субрахунку 201 «Сировина й матеріали» відображається наявність на складі (сальдо на певну дату) та рух (надходження й витрачання) сировини і матеріалів, як сума оборотів за дебетом і кредитом субрахунку 201 «Сировина й матеріали» [37].

Сировиною вважається продукція добувних галузей (вугілля, руда, пісок, глина та ін.), призначена для переробки. Матеріалами називаються предмети праці, які пройшли попередню обробку на промислових підприємствах і реалізуються іншими підприємствами для виготовлення продукції.

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

- за способом включення у собівартість - основні й допоміжні;
- за групами матеріалів – лісоматеріали, чорні метали, кольорові метали, електротовари, лаки й фарби тощо,
- за вартістю - дорогоцінні, високої, середньої та низької вартості;

- за способом зберігання - відкритого і закритого зберігання;
- за частотою використання - масові, часто - й мало використовувані.

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

На субрахунку 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби» відображається наявність і рух покупних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, які придбані для комплектування готової продукції. Такі витрати включаються у собівартість продукції і вимагають додаткових витрат праці з їх обробки чи складання готової продукції. Якщо напівфабрикати призначені для подальшого перепродажу, то вони не включаються до складу собівартості і повинні обліковуватись на рахунку 28 «Товари» [37].

На субрахунку 203 «Паливо» обліковується наявність і рух усіх видів палива (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали), які призначені для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, отримання енергії, опалення приміщень тощо [37].

Субрахунок 204 «Тара й тарні матеріали» призначений для обліку тари й тарних матеріалів (скляної, пластикової, дерев'яної, полімерної, картонної, металевої тощо). Цей субрахунок призначений для обліку наявності та руху тари й тарних матеріалів, а також матеріалів для виготовлення тари (деталі ящиків, дрiт, картон) і ремонту [37].

Субрахунок 205 «Будівельні матеріали» використовують для обліку наявності й руху будівельних матеріалів, конструкцій, деталей, устаткування та комплектуючих виробів, які призначені для монтажу, а також інших матеріалів, які використовуються для проведення будівельних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій. Треба зазначити, що на цьому субрахунку не враховується обладнання, яке не потребує монтажу (транспортні засоби, верстати,

будівельні механізми, виробничий інвентар, вимірювальні прилади та ін.). Витрати, пов'язані з придбанням устаткування, що не потребує монтажу, відображаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» при його надходженні на склад, місце зберігання чи експлуатації [37].

На субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» ведеться облік матеріалів, які підприємство передає на сторону з метою переробки й отримання з них виробів, призначених для виробництва продукції. При цьому витрати, які оплачені стороннім організаціям за переробку, повинні бути віднесені у дебет тих рахунків, на яких ведеться облік виробів, отриманих із переробки. Аналітичний облік матеріалів, переданих у переробку, організовується в такому порядку, щоб можна було легко визначити підприємство, яке надає послуги з переробки матеріалів, а також суму витрат, пов'язаних із переробкою [37].

На субрахунку 207 «Запасні частини» ведеться облік наявності й руху запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, призначених для ремонтів, заміни зношених частин машин, устаткування, транспортних засобів, інструментів, автомобільних шин у запасі та в обороті. Автомобільні шини на колесах та в запасі, які знаходяться на автомобілі, обліковуються у складі основних засобів. Аналітичний облік запасних частин ведеться у розрізі місць зберігання та однорідних груп (механічна груп, електрична група тощо), а в групах - за окремими найменуваннями [37].

Субрахунок 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» використовується для обліку наявності й руху матеріалів сільськогосподарського призначення, а саме: мінеральних добрив, отрутохімікатів, біопрепаратів, насіння і кормів, призначених для посіву й відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві [37].

Субрахунок 209 «Інші матеріали» використовується для обліку наявності та руху інших матеріалів. До таких матеріалів відносяться: відходи виробництва - обрубка, обрізка, стружка, матеріали, отримані від остаточно забракованих виробів, цінності, отримані від ліквідації основних засобів (металобрухт, зношені шини та ін.) [37].

Отже, запаси підприємства мають складну структуру і включають ту частину активів, яка є досить мобільною. Запаси споживаються у процесі виробництва за один виробничий цикл і включаються у собівартість продукції повстю за мінусом відходів та невикористаних матеріалів, що вимагає документування операцій з надходження, споживання у виробництві, оприбуткування відходів та проведення інвентаризації залишків невикористаних матеріалів на робочих місцях структурних виробничих підрозділів підприємства.

При веденні бухгалтерського обліку більшість підприємств при надходженні зовні виробничих запасів використовує кореспонденцію рахунків наведену в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3.

Кореспонденція рахунків з обліку надходження виробничих запасів

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
Надходження виробничих запасів від постачальників:		
• вартість із вирахуванням суми ПДВ	20	63
• сума ПДВ	64	63
На суму виявлених при надходженні виробничих запасів від постачальника:		
• нестач	374	63
• надлишків	20	63
Надходження виробничих запасів через підзвітних осіб:		
• вартість із вирахуванням суми ПДВ	20	372
• сума ПДВ	64	372
Списання податкового кредиту	641	644
Вартість виробничих запасів, отриманих в обмін на неподібні активи	20	742
Сума зворотних відходів, що надійшли з виробництва	20	23
Вартість зворотних відходів, отриманих при списанні бракованої продукції	20	24
Вартість виробничих запасів, оприбуткованих від ліквідації основних засобів та списання малоцінних необоротних матеріальних активів	20	746
Вартість лишків виробничих запасів, виявлених при проведенні інвентаризацій	20	719
Вартість безкоштовно отриманих виробничих запасів	20	719
Вартість виробничих запасів, які надійшли в обмін на неподібні запаси	20	719
Вартість виробничих запасів, отриманих як внесок до статутного капіталу	20	46

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», придбані (отримані) чи вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю [18]. Первісною вартістю запасів є фактична собівартість їх придбання або виготовлення, яка включає такі витрати:

- вартість запасів за угодами постачання за вирахуванням непрямих податків;
- вартість інформаційних, посередницьких та інших подібних послуг, пов'язаних з пошуком і придбанням запасів;
- суми ввізного мита, непрямих податків, зумовлених придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (витрати на заготівлю запасів, оплата тарифу (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Не включаються до первинної вартості запасів, а належать до витрат періоду, в якому вони були здійснені (встановлені): «понаднормові втрати й нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях» [18].

Документальне оформлення операцій пов'язане з надходженням запасів представимо на рис. 1.5.

Витрачання виробничих запасів здійснюються на потреби основного й допоміжного виробництва, на загальновиробничі та адміністративні потреби, на капітальне будівництво та інші капітальні інвестиції тощо.

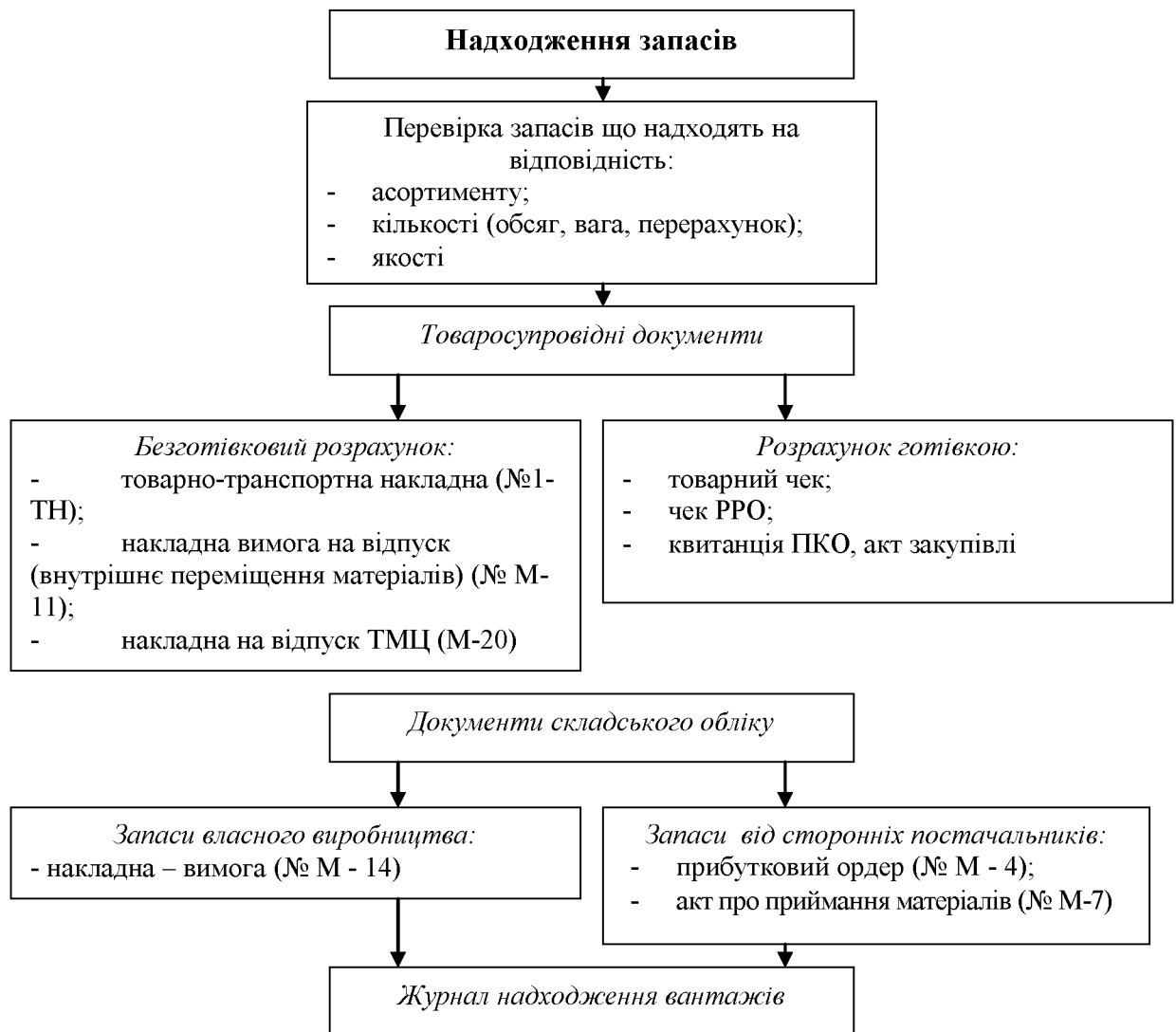


Рис. 1.5. Документальне відображення операцій з надходження запасів

Джерело: складено автором на основі узагальнення літературних джерел.

Для обліку передачі запасів на виробництво відкриваються лімітно-забірні карти (ф. № М-8, № М-9, № М-28, № М-28а), в яких вказується ліміт відпуску матеріалів у виробництво. Заміна матеріалів оформлюється актом-вимогою на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф. № М-11). Документування операцій з відпуску матеріалів у виробництво відображено на рис. 1.6.

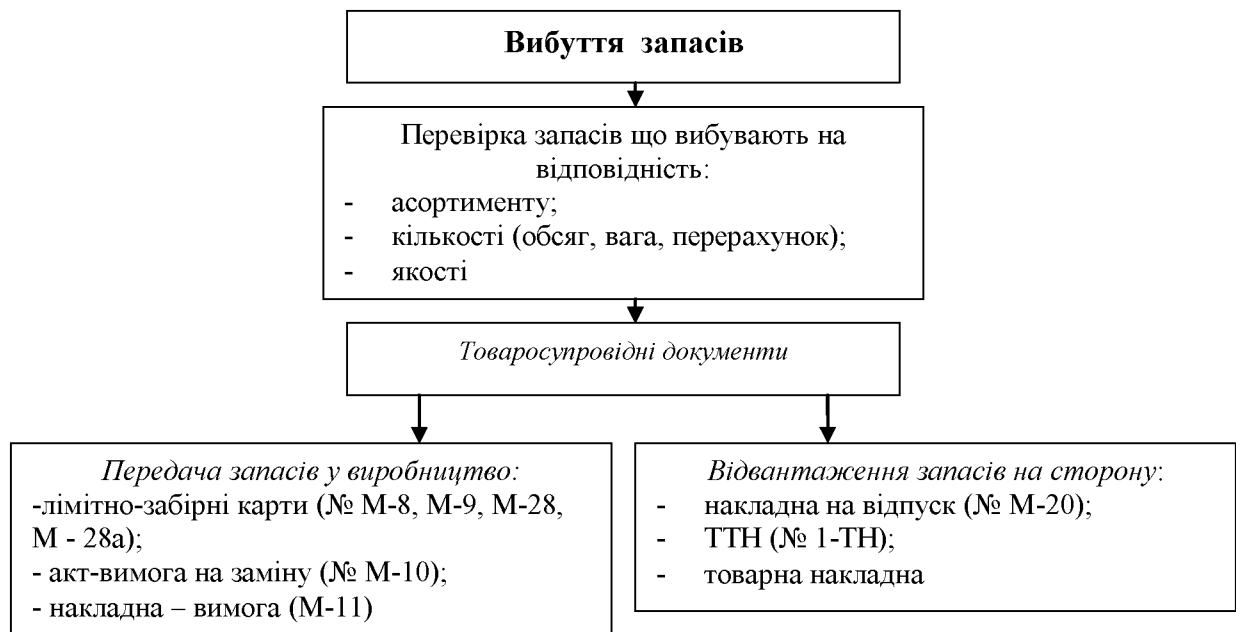


Рис. 1.6. Документальне відображення операцій з вибуття запасів

Джерело: складено автором на основі узагальнення літературних джерел.

Порядок відображення операцій з витрачання виробничих запасів у процесі провадження виробничої діяльності наведено в табл. 1.4.

Оцінка вибуття запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» здійснюється за одним з наступних методів:

- ідентифікаційної собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу [ПСБО 9].

При цьому, для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, які мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовується тільки один з наведених методів [ПСБО 9].

Метод оцінки виробничих запасів підприємство обирає самостійно. Цей вибір повинен сприяти оперативному облікові та контролю за заготовленням, зберіганням та використанням запасів.

Таблиця 1.4.

Кореспонденція рахунків з обліку вибуття виробничих запасів

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3
На суму виробничих запасів, використаних на основне виробництво	231	20
На суму виробничих запасів, використаних допоміжним виробництвом	232	20
На суму виробничих запасів, використаних на загальновиробничі потреби	91	20
На суму виробничих запасів, використаних на адміністративні потреби	92	20
На суму витрат виробничих запасів на виправлення браку	24	20
На суму витрат виробничих запасів на дослідження та розробки	941	20
На суму виробничих запасів, використаних на придбання і монтаж основних засобів, та інші капітальні інвестиції	15	20
На суму виробничих запасів, використаних на витрати, пов'язані зі збутом продукції	93	20
На суму собівартості реалізованих на сторону виробничих запасів	943	20
На суму нестачі виробничих запасів, яка виявлена при проведенні інвентаризації	947	20
При використанні підприємством 8-го класу рахунків відображається витрачання виробничих запасів, після чого йде списання на рахунки дев'ятого класу, чи на фінансовий результат	80 91,92, 93, 94 та ін. 79	20 80 80

Джерело: складено автором на основі узагальнення літературних джерел.

Загальну характеристику методів оцінки вибуття запасів можна представити у вигляді таблиці 1.5.

Як зазначалося, первісна вартість виробничих запасів складається з вартості запасів за угодами постачання та ТЗВ, до яких належать витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до придатного для використання стану.

ТЗВ можуть обліковуватися на окремому синтетичному субрахунку 209 «Інші виробничі запаси» або на рахунках виробничих запасів, до яких вони належать.

ТЗВ підлягають щомісячному списанню на ті самі бухгалтерські рахунки, на які списуються виробничі запаси (на рахунки основного виробництва, витрат на обслуговування виробництва та управління, відвантажених товарів, реалізації тощо).

Характеристика методів оцінки вибуття запасів

№ з/п	Метод оцінки	Сутність методу
1	<i>Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів</i>	Конкретна ідентифікація означає, що облік витрат і розрахунок собівартості здійснюється за кожною відповідною одиницею запасів. Цей метод застосовують для визначення собівартості запасів, які відпускаються, та послуг, що надаються для спеціальних замовлень і проектів, а також невзаємозамінних запасів
2	<i>Середньозваженої собівартості</i>	Оцінка запасів провадиться за кожною одиницею запасів: $C_c = (C_n + C_{n-1}) / (K_n + K_{n-1})$, де C_c - середньозважена собівартість; C_n , K_n — відповідно вартість і кількість запасів на початок періоду; C_{n-1} , K_{n-1} — відповідно вартість і кількість запасів, що надійшли протягом періоду
3	<i>Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)</i>	Оцінка запасів за цим методом ґрунтується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто одиниці запасів, які надійшли (придбані, вироблені) першими, відпускаються (продаються) також першими
4	<i>Нормативних затрат</i>	Нормативні затрати – це заплановані затрати на виробництво одиниці продукції (послуг), які ґрунтуються на нормативах використання матеріалів, праці, економічної і виробничої потужності. Оцінка запасів за цим методом полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємствам з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Застосування методу допускається лише в тому разі, якщо результати оцінки запасів приблизно дорівнюють їхній собівартості. В умовах нестабільності цін застосування методу нормативних витрат є недоцільним
5	<i>Ціни продажу</i>	Цей метод застосовують підприємства роздрібною та оптовою торгівлі для визначення собівартості реалізованих товарів, які мають схожий прибуток в ціні продажу. Оцінка заснована на застосуванні підприємством роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів: $СВТН = ((ЗТНП + ТНОТ) / (ПВЗП + ПВТО)) \times 100\%$, де $ЗТНП$ – залишок торговельної націнки на початок звітного періоду; $ТНОТ$ – торговельна націнка у продажі вартості одержаних у звітному місяці товарів; $ПВЗП$ – продажна (роздрібна) вартість залишку товарів на початок звітного періоду, $ПВТО$ – продажна (роздрібна) вартість одержаних у звітному місяці товарів. Собівартість реалізованих товарів визначають формулою $СРТ = ПВРТ - ТНРТ$, де $ПВРТ$ – продажна (роздрібна) вартість реалізованих товарів; $ТНРТ$ – сума торговельної націнки на реалізовані товари. Суму торговельної націнки на реалізовані товари розраховують так: $ТНРТ = ПВРТ \times СВТН$, де $ПВРТ$ – продажна (роздрібна) вартість реалізованих товарів; $СВТН$ – середній відсоток торговельної націнки

Джерело: складено автором на основі узагальнення літературних джерел.

Відсоток списання ТЗВ, що належать до даного виду чи групи матеріалів визначається за формулою:

$$\% \text{ ТЗВ} = \frac{\text{ТЗВ}_{\text{поч}} + \text{ТЗВ}_{\text{міс}}}{\text{ВЗ}_{\text{поч}} + \text{ВЗ}_{\text{міс}}} \times 100\% \quad (1.1.)$$

де %ТЗВ – відсоток ТЗВ, $\text{ТЗВ}_{\text{поч}}$ – залишки ТЗВ на початок звітного місяця, $\text{ТЗВ}_{\text{міс}}$ – ТЗВ протягом звітного місяця, $\text{ВЗ}_{\text{поч}}$ – залишки виробничих запасів на початок звітного місяця, $\text{ВЗ}_{\text{міс}}$ – надходження виробничих запасів за звітний місяць.

Суми оборотів за місяць по групах виробничих запасів заносять до нагромаджувальних відомостей синтетичного обліку, які ведуться окремо по кожному складу в розрізі надходження та вибуття запасів та у розрізі синтетичних рахунків, субрахунків та груп виробничих запасів (за обліковими цінами).

Організацію документообігу щодо руху виробничих запасів на підприємстві можна відобразити за схемою наведеною на рисунку 1.7.

Відповідно до вимог НП(С)БО № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15] підприємства України ведуть бухгалтерський облік на принципах, що забезпечують якісне складання фінансової звітності. Одним із них є принцип обачності, згідно з яким методи оцінки статей балансу, в тому числі й виробничих запасів, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства.

Цей принцип вимагає постійного уточнення на дату балансу вартості виробничих запасів та інших матеріальних цінностей. Вона повинна визначатися за справедливою вартістю, під якою розуміють відновлювальну вартість (сучасну собівартість придбання).

Оцінка запасів повинна відповідати вимогам бухгалтерського стандарту 9 «Запаси», яким передбачено відображення в балансі запасів за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю та чистою вартістю реалізації. Первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є собівартість, що складається із сум, оплачених постачальнику (без податків), сум, сплачених відповідно до умов договору, ввізного мита, непрямих податків, які пов'язані з придбанням запасів, та транспортно-заготівельних витрат.

переоцінювати для забезпечення їх відображення в балансі за справедливою вартістю.

Переоцінка запасів проводиться за чистою вартістю, якщо на дату балансу їх ціна знизилася, або вони зіпсовані, застаріли чи будь-яким іншим чином втратили первинно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації визначається за кожним номенклатурним номером запасів (очікувана ціна продажу мінус витрати на їх підготовку до продажу і збут).

Різниця між первісною та чистою вартістю реалізації (уцінка запасів), вартість втрачених, зіпсованих запасів та тих, яких не вистачає (включаючи крадіжки), списується на витрати звітного періоду.

Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішень щодо конкретних винних осіб відображаються на забалансових рахунках. Після встановлення винних осіб, які повинні відшкодувати втрати цінностей, ці суми відображаються в дебеті дебіторської заборгованості з відшкодування збитків та в кредиті доходів звітного періоду.

Якщо чиста вартість реалізації вища від первісної (дооцінка), то на суму збільшення чистої вартості, але не більшу від суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення цих активів.

Грунтуючись на методологічних засадах, визначених стандартом П(С)БО №9 «Запаси», у міру необхідності проводиться інвентаризація запасів з метою доведення їх первісної вартості до справедливої. Інвентаризації підлягають не всі матеріальні цінності, а лише ті, які відрізняються за ціною від справедливої вартості.

Уцінка запасів проводиться на основі даних інвентаризації з оформленням запасів актом та складанням порівняльної відомості з виведенням різниці в сумі.

На основі затвердженого керівником підприємства рішення про уцінку, її причини та визначення суми уцінки складається бухгалтерський запис:

Д – т 946 «Втрати від знецінення запасів»;

К – т 20 «Виробничі запаси»;

К – т 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;

К – т 28 «Товари» та інші запаси.

На суму дооцінки залишків запасів складається запис:

Д – т 20 «Виробничі запаси»;

Д – т 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»;

Д – т 28 «Товари» та інші запаси;

К – т 423 «Дооцінка активів».

Якщо дооцінювалися запаси, які у попередньому періоді були уцінені, то на суму дооцінки, але не більшу від попередньої уцінки, робиться сторнувальний запис про попередню уцінку.

У кінці звітної періоду втрати від знецінення запасів списуються на фінансові результати:

Д – т 791 «Результат основної діяльності»;

К – т 946 «Втрати від знецінення запасів».

Регулювання оцінки запасів треба здійснювати кожного звітної періоду (кварталу, року).

Узагальнені дані оперативного обліку про рух запасів заносять у відповідні розділи Журналу 5, 5А та відомість 5.1. Дані з вказаних журналів в кінці місяця переносяться в Головну книгу.

Облік виробничих запасів по синтетичними рахунками (або субрахункам) ведеться у Відомості 5.1 за центрами відповідальності (матеріально відповідальними особами, місцями зберігання) і місцями витрат (синтетичними рахунками або субрахунками обліку витрат). У відомості визначаються також сума й рівень транспортно-заготівельних витрат (відхилень фактичної собівартості виробничих запасів від їх поточної облікової оцінки), а також фактична собівартість витрачених (вибувших) запасів, якщо застосовується метод оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю.

Записи у Відомість 5.1 проводяться на підставі документів (звітів про використання виробничих запасів у виробництві, які складаються матеріально-відповідальними особами наприкінці кожного місяця), у яких узагальнені дані залишки виробничих запасів у виробничому підрозділі на початок місяця,

надходження за місяць, фактичне витрачання на виробництво та залишки на кінець місяця.

Крім облікових реєстрів, відомості щодо наявності запасів на кінець та початок певного звітного періоду підлягають відображенню у фінансовій звітності, зокрема в Балансі (на основі даних Головної книги, журналів та аналітичного обліку) та Примітках до фінансової звітності.

В Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства інформація про запаси розкривається у другому розділі активу «Оборотні активи», рядок 1100 – «Запаси». Чинна форма Балансу (визначена відповідно до НП(С)БО №1), передбачає обов'язкове висвітлення інформації про запаси тільки за статтею «Запаси», проте вона включає: виробничі запаси, малоцінні та швидкозношувані предмети, незавершене виробництво, готову продукцію та товари.

В Примітках до фінансової звітності наводиться наступна інформація про запаси: методи оцінки запасів; балансова (облікова) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансова (облікова) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; балансова вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, у заставу; сума збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу» [18].

1.3. Організація і методика внутрішнього контролю запасів, як елемент системи управління запасами на автодорожніх підприємствах

Метою внутрішнього контролю операцій з запасами є встановлення достовірності первинних даних щодо наявності та руху запасів, повноти та своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових реєстрах; правильності ведення обліку запасів відповідно до прийнятої облікової

політики; достовірності відображення залишку запасів у звітності суб'єкта господарювання.

Основними завданнями внутрішнього контролю операцій із запасами є:

- перевірка стану складського господарства та дотримання умов зберігання запасів та їхнього збереження;
- перевірка операцій з надходження запасів;
- перевірка операцій з витрачання запасів;
- перевірка повноти та якості проведення інвентаризацій запасів і відображення результатів в обліку.

Основні напрями контролю стану складського господарства і дотримання умов зберігання запасів включають наступні етапи.

1. Перевірка організації зберігання запасів на підприємстві.

Під час проведення інвентаризації матеріальних запасів здійснюється контроль забезпечення надійності їхнього зберігання, а саме:

- а) стану охорони складських приміщень (укріплення дверей, наявність ґрат на вікнах і сигнальних пристроїв, реєстрація в журналі здавання об'єктів під охорону та їхнього приймання);
- б) стану протипожежної безпеки;
- в) дотримання санітарних норм, температурних режимів, порядку складування матеріальних цінностей;
- г) забезпеченості складів вимірювальними приладами та технікою.

2. Перевірка закріплення матеріальної відповідальності за працівниками, які приймають, відпускають запаси та забезпечують їхнє збереження. При цьому методом обстеження у відділі кадрів підприємства треба перевірити особові справи щодо своєчасності укладення з усіма матеріально відповідальними особами договору про повну матеріальну відповідальність, а в бухгалтерії – наявність актів приймання-передачі матеріальних цінностей при звільненні з роботи одних працівників та прийнятті на роботу інших працівників.

Методом порівняння даних Книги головних рахунків та оборотних відомостей про залишки матеріальних цінностей за матеріально відповідальними

особами й аналізу даних про фактично відпрацьований ними час за досліджуваний період в особових рахунках розрахунків з оплати праці виявляються «фіктивні» матеріально відповідальні особи (фактично звільнені з роботи, які не передали матеріальних цінностей, або особи, що перебувають у декретних відпустках, довгострокових відпустках по догляду за дітьми до трьох років чи на тривалому лікарняному).

3. Перевірка дотримання працівниками встановлених правил щодо приймання і відпуску матеріальних запасів, своєчасності та правильності ведення записів у картках складського обліку.

4. Перевірка організації пропускнуої системи на підприємстві при ввезенні й вивезенні матеріальних цінностей (аналіз даних книги реєстрації перепусток, наказів про вжиті заходи з ліквідації порушень).

5. Перевірка добору кадрів матеріально відповідальних осіб (чи мають спеціальну підготовку, чи не мають правових обмежень щодо посади за ухвалою суду).

6. Інвентаризація запасів. Організація, техніка та документальне оформлення проведення інвентаризації визначені Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 (зі змінами та доповненнями). Систематизація даних про порушення з організації збереження матеріальних запасів дає можливість обґрунтувати критерії для вибору об'єктів інвентаризації під час проведення контролю з урахуванням конкретних матеріально відповідальних осіб, видів і номенклатури запасів, де найімовірніші нестачі, крадіжки, факти безгосподарності та витрачання матеріальних цінностей.

Основні джерела інформації, які використовуються при здійсненні внутрішнього контролю операцій з надходження матеріальних запасів це:

- *первинні документи*: господарські угоди на матеріально-технічне забезпечення, специфікації, прибуткові накладні, вимоги, лімітно-видаткові карти (відомості), рахунки-фактури, акти приймання матеріалів, квитанції тощо, звіти матеріально відповідальних осіб, реєстри прибуткових документів;

- *облікові реєстри*: книга реєстрації доручень на отримання матеріальних цінностей, журнал реєстрації вантажів, картки складського обліку, відомість 5.1 аналітичного обліку запасів, оборотні відомості за аналітичними рахунками в розрізі матеріально відповідальних осіб та відповідних синтетичних рахунків, журнали № 3, 5 і 5А, Книга головних рахунків за рахунками 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати» і 23 «Виробництво».

Основні напрями та послідовність контролю операцій з надходження матеріальних запасів включають:

1. Загальну оцінку рівня забезпечення матеріальними ресурсами виробничої програми.

2. Перевірку стану оперативного обліку та контролю у відділах постачання за виконанням угод постачальниками матеріальних ресурсів.

3. Вибіркову перевірку наявності та відповідності даних первинних документів на оприбуткування бухгалтерським записам в облікових реєстрах (журнали № 3, 5, 5А, оборотні відомості за дебетом рахунків матеріальних ресурсів). При цьому необхідно оцінити правомірність використання тих чи інших форм документів (чи використовуються уніфіковані форми; чи передбачено всі обов'язкові реквізити), перевірити дотримання порядку їх заповнення (чи всі обов'язкові реквізити заповнюються, чи ставляться підписи, чи заповнюються незаповнені рядки, чи робиться застереження про виправлені помилки тощо) та складання (чи складаються вони в момент здійснення операції, чи дотримується графік документообігу тощо).

4. Перевірка відповідності підсумків записів за дебетом субрахунків до рахунків 20, 22, 25 за місяць у відомості 5.1 даним у журналах № 3, 5, 5А чи машинограмах.

5. Перевірка узгодженості записів синтетичного та аналітичного обліку в розрізі матеріально відповідальних осіб.

6. Перевірка повноти оприбуткування запасів. Особливо детально, тобто в повному обсязі, а не вибірково, здійснюється:

- контроль даних журналу № 3 щодо наявності матеріалів у дорозі, на відповідальному зберіганні;
- зустрічна перевірка й аналіз даних обліку та первинних документів, службового листування з постачальниками щодо терміну, причини виникнення, заходів з розшуку, прийнятих управлінських рішень, які впливають з умов договорів про постачання;
- нормативна перевірка правомірності відображення в обліку первинних та кінцевих операцій з даних об'єктів такого обліку.

Контролюючи повноту оприбуткування матеріальних цінностей, внутрішні документи підприємства порівнюють з документами постачальників, облікових регістрів на відповідність даних про назви постачальника, номер документа, дату, асортимент, ціну, кількість, вартість, ПДВ, суму до сплати.

Крім того, під час проведення контролю потрібно перевірити обґрунтованість оформлення актів на розбіжності за кількістю, асортиментом, якістю в документах постачальника і фактично під час приймання, своєчасність висунення претензій до постачальників чи транспортної організації.

Неповне оприбуткування запасів призводить до утворення не відображених в обліку залишків. Тому слід порівняти дані прибуткових ордерів з даними супровідних документів постачальників (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні тощо). У випадку розбіжностей на підприємстві повинні складатися не прибуткові ордери, а приймальні акти і пред'являтися претензії постачальникам. Якщо в обліку відображено певні суми, тоді необхідно провести зустрічні перевірки: можливо претензії насправді задоволено, запаси допоставлено, але не оприбутковано. Крім того, трапляються випадки, коли тривалий час суми, без задоволення позивача і без розслідувань, списуються на витрати підприємства за довідкою, складеною головним бухгалтером або бухгалтером по розрахунках.

Під час перевірки операцій з оприбуткування запасів, виконаних робіт і наданих послуг, по яких було виявлено розбіжності в якості та кількості з характеристиками та кількістю, вказаними в документах постачальника, необхідно встановити наявність акту про виявлені невідповідності. На суму недостачі продукції підприємство-одержувач пред'являє відправнику

(постачальнику) претензію. Для перевірки своєчасності пред'явлення претензії слід перевірити наявність:

- супровідних документів або порівняльних відомостей фактичної наявності запасів з даними, які вказані в документах постачальника;
- квитанцій станції (порту) про перевірку ваги вантажу, якщо вона здійснюється;
- актів про виявлену недостачу запасів;
- інших документів, які засвідчують причини виникнення недостачі (аналіз показників вологості продукції, комерційні акти тощо).

7. Перевірка організації контролю за зберіганням і використанням довіреностей. Перевірці підлягає правильність нумерації аркушів книг довіреностей. При масовому характері видачі довіреностей перевіряється наявність їх реєстрації в журналі з обліку виданих довіреностей. При цьому звертається увага на те, щоб довіреності видавались повністю заповненими.

Шляхом зустрічної перевірки виявляються можливі факти надання постачальнику підроблених довіреностей за такими ж номерами, які зареєстровані в журналі. Дата видачі довіреностей дає можливість визначити термін її дії, який встановлюється залежно від можливості отримання і ввезення відповідних запасів. Ці дані можна перевірити за корінцем книги довіреностей. По прибуткових документах перевіряється, чи не було випадків передачі довіреностей іншим особам, зміни назви постачальника, внесення підробок до документів на отримання запасів (наряди, рахунки, договори, замовлення тощо).

З метою перевірки правильності погашення довіреностей слід порівняти дані граф «Відмітка про виконання довіреностей» в журналі обліку довіреностей і первинних документів, що характеризують надходження запасів на склад. При цьому необхідно звернути увагу на те, чи не видаються нові довіреності особам, які не відзвітувались у використанні попередньо одержаних довіреностей.

Важливе значення має і своєчасність здачі до бухгалтерії невикористаних довіреностей. Такі довіреності повинні бути повернені на наступний день після закінчення терміну їх дії, про що робиться відмітка в корінці книги довіреностей або в журналі їх обліку.

Одночасно з перевіркою повноти оприбуткування матеріальних цінностей вивчається правильність їхньої оцінки (договірні ціни, транспортно-заготівельні витрати на придбання матеріальних цінностей, їхній розподіл за групами матеріальних цінностей, облік та розподіл відхилень від облікових цін) та переоцінки матеріальних запасів (дооцінки, уцінки).

До основних порушень, що найбільш часто зустрічаються при перевірці операцій з надходження запасів слід віднести: запусненість аналітичного обліку, «вуалювання» операцій про отримання запасів (матеріали в дорозі, на відповідальному зберіганні), несвоєчасність оприбуткування матеріальних запасів; завищення договірних цін, необґрунтованість включення до складу транспортно-заготівельних витрат, які відносяться на собівартість придбання окремих видів запасів; наявність прихованих нестач, крадіжок, втрат і псування матеріальних цінностей.

При проведенні внутрішнього контролю операцій з вибуття запасів необхідно здійснити комплекс заходів, які полягають в наступному.

1. Перевірка відповідності загального підсумку вибуття та залишків запасів на початок місяця в усіх структурних підрозділах (матеріально відповідальних особах) кредитовим оборотам та залишкам на кінець місяця за рахунками запасів, і (у розрізі субрахунків 201 - 209) у Головній книзі.

2. Перевірка операцій з відпуску запасів у виробництво. Остання охоплює:

а) перевірку документації таких операцій (у межах установлених лімітів за нормами, понад норми, при заміні матеріалів);

б) контроль обґрунтованості встановлених норм витрат на виробництво.

В ході перевірки операцій з відпуску матеріалів у виробництво слід перевірити обґрунтованість їх списання на витрати. Також необхідно переконатись, чи не списуються виробничі запаси на витрати виробництва без попереднього їх оприбуткування і без оформлення по них видаткових документів.

Вибіркові інвентаризації залишків виробничих запасів у цехах, відділеннях дають можливість визначити наявні надлишки запасів у цехових складах або незавершеному виробництві. Ефективним прийомом виявлення фактів завищення

норм витрат є контрольний запуск сировини, аналіз даних про витрати за кілька звітних періодів.

Правильність встановлення норм (лімітів) з відпуску конкретних видів запасів здійснюється виходячи з обсягу випуску продукції, норм витрачання матеріалів на одиницю виробів або робіт і залишку матеріалів на початок запланованого періоду. Коригування лімітів в поточному періоді дозволяється у випадках уточнення кількості матеріалів, що знаходяться в незавершеному виробництві, а також при заміні одних запасів іншими й зміні виробничої програми. Під час проведення перевірки необхідно звернути увагу на те, чи здійснюється зміна ліміту тими ж особами, яким надано право їх затвердження, а також, чи не допускається зміна лімітів по окремих видах запасів на поточний період часу, оскільки такими змінами, як правило, намагаються приховати перевитрачання запасів.

Дотримання ліміту на відпуск запасів зі складу у виробництво перевіряється на підставі лімітно-забірних карток. При цьому доцільно застосовувати зустрічну перевірку для порівняння записів у документах на витрачання, що зберігаються в різних місцях (на складі, в цехах, бухгалтерії, відділах постачання). Зустрічаються випадки, коли навмисно завищуються ліміти відпуску запасів з метою подальшого їх розкрадання або виробництва неврахованої продукції.

3. Перевірка операцій з витрачання виробничих запасів на інші цілі, а саме: на невиробничі потреби підприємства; при реалізації матеріалів іншим підприємствам; відпуску в рахунок виплати заробітної плати працівникам; безкоштовної передачі окремим організаціям чи фізичним особам.

При реалізації матеріалів на сторону перевіряється наявність накладних, довіреностей, оцінка вартості реалізації, надходження виручки від реалізації в повному обсязі на поточний рахунок або в касу підприємства.

Одночасно з контролем повноти та достовірності первинних документів (накладних, розпоряджень адміністрації, довіреностей покупців, податкових накладних) треба перевірити, чи не занижені продажні ціни, чи правильно відображені ці операції в обліку на рахунках, пов'язаних із цим, обсягів нарахування ПДВ та визначення джерел відшкодування таких витрат.

4. Перевірка правильності оцінки виробничих запасів при їхньому списанні з кредиту рахунків обліку матеріальних цінностей у дебет рахунків 23, 24, 91, 92, 93, 94.

Треба врахувати, що в аналітичному обліку виробничі запаси обліковуються за договірними, покупними цінами в розрізі їхньої номенклатури з відокремленням транспортно-заготівельних витрат на їхнє придбання за підгрупами матеріальних запасів. Таким чином, щоб оцінити за фактичною собівартістю матеріальні витрати в розрізі їхнього фактичного цільового використання, треба розподіляти транспортно-заготівельні витрати щомісяця. Здійснюючи контроль, вивчається обґрунтованість включення витрат до складу транспортно-заготівельних, а потім, застосовуючи метод техніко-економічних розрахунків – правильність їхнього розподілу за місяць на залишок запасів на кінець місяця та на обсяг використаних запасів за напрямками витрачання (виробництво, невиробниче споживання, реалізація матеріалів, безкоштовне передання іншим організаціям).

5. Перевірка правильності відображення операцій зі списання виробничих запасів в обліку. При здійсненні контролю слід керуватися нормами П(С)БО 9 «Запаси», затвердженим наказом МФУ від 20 жовтня 1999 р. № 242, зі змінами і доповненнями.

6. Перевірка фактів псування запасів. В результаті детальної перевірки актів на списання зіпсованих запасів внутрішні контролери повинні висвітлити в узагальнюючих документах такі питання: коли, де і в якій кількості зіпсувалися запаси, повністю чи частково вони зіпсовані, внаслідок яких причин відбулось псування; в чому виявилась бездіяльність посадових осіб, відповідальних за збереження запасів; чи можна було запобігти псуванню, а якщо так, то чому своєчасно не вжито відповідних заходів.

Якщо є можливість оглянути зіпсовані запаси, тоді в присутності матеріально відповідальних осіб необхідно взяти проби для аналізу з усіх місць зберігання запасів. Перед спеціалістами, які беруть участь у контролі, рекомендується поставити питання про причини і ступінь зіпсованості запасів, про відповідність стану складів, комор і сховищ технологічним умовам, про

можливість запобігання псуванню запасів при фактично наявних пристосуваннях, а також про можливість використання зіпсованих запасів.

7. Перевірка законності списання запасів при їх втратах. Під час перевірки необхідно встановити правильність визначення розміру допустимих втрат при зберіганні і виявленні фактів пересортування запасів, а також правильність оформлення актів. Таким питанням слід приділяти особливу увагу, оскільки відомі випадки, коли за відсутності фактичних втрат або при втратах у менших розмірах, ніж передбачено нормами, на практиці актами фіксуються недостача і природна втрата при зберіганні, що виправдовують розкрадання.

У зв'язку з цим необхідно ґрунтовно перевірити, як підприємство дотримується встановленого порядку оформлення втрат кількості і якості запасів. Особливо ретельно при цьому слід вивчати факти списання запасів внаслідок псування при зберіганні.

В ході перевірки необхідно дослідити акти інвентаризації за період, що вивчається, і висновки інвентаризаційної комісії, лабораторні аналізи, які підтверджують якісні зміни запасів на час складання акту, картки складського обліку про рух запасів на складі, акти на списання продукції з інших причин, а також документи, що підтверджують вивезення і використання відходів.

8. Перевірка правильності застосування норм природного убутку при виявленні недостач. Необхідно перевірити, чи відповідають норми природного убутку запасів, що застосовуються підприємством, нормам, які передбачені законодавством. При цьому слід встановити, чи не проводить підприємство списання запасів при їх перевезенні в герметичній упаковці, рідких запасів в скляній тарі, а також ряду фасованих товарів і консервантів.

Завершуючи документальну перевірку господарських операцій за вищевказаними напрямками контролю, контролер методом аналізу змісту господарських операцій визначає правомірність записів у первинних документах і кореспонденцій бухгалтерських рахунків у журналах № 5, 5А, 3 або оборотах по рахунках 23, 24, 91, 92, 93, 94, 99, 374.

Основні порушення, що можуть виникнути в процесі перевірки операцій з надходження запасів це: списання виробничих запасів на витрати виробництва

при нестачах, псуванні та втратах від безгосподарності, фактично використаних на капітальний ремонт чи капітальне будівництво, невиробниче споживання; відсутність первинних документів чи їхня фальсифікація, необґрунтовані виправлення за минулі звітні періоди.

Джерелами інформації для контролю повноти та якості проведення інвентаризацій запасів і відображення їх результатів в обліку є: накази, розпорядження керівника підприємства про проведення інвентаризації матеріальних цінностей, а про реалізацію матеріалів такого контролю - інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, протоколи засідань інвентаризаційної комісії, розрахунки обсягів природного убутку та заліку пересортиці з матеріальних запасів у відомості 5.1, журналах № 3, 5, 5А, 6 та Книзі головних рахунків за даними субрахунків 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків», 716 «Відшкодування раніше списаних активів», 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей», 641 «Розрахунки за податками» і за балансового рахунку 072 «Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей».

Основними напрямками контролю є:

1) перевірка стану організації інвентаризаційної роботи на підприємстві, зокрема, щодо призначення планових і позапланових повних чи часткових інвентаризацій запасів у структурних підрозділах підприємства;

2) перевірка компетентності інвентаризаційних комісій;

3) перевірка повноти та якості документації з проведеної інвентаризації запасів:

а) оформлення інвентаризаційних описів;

б) повнота відображення об'єктів інвентаризації (найменування марки, сорту, артикулу, інших ознак);

в) чи у всіх матеріально відповідальних осіб здійснено інвентаризацію;

4) перевірка правильності складання й оформлення порівняльних відомостей (перенесення інформації з інвентаризаційних описів та відповідних їм облікових даних з номенклатури запасів стосовно одиниці виміру, кількості);

5) перевірка правильності визначення результатів інвентаризації:

- а) у натуральних показниках;
- б) за вартістю окремих об'єктів та в цілому по матеріально відповідальних особах і підприємству;
- б) перевірка правильності розрахунку обсягів списання нестач у межах норм природних втрат та заліку наявної пересортиці однорідних за функціональним призначенням запасів;
- 7) перевірка оформлення виявленого браку продукції, бою тари, псування та непридатності запасів;
- 8) перевірка дотримання порядку оформлення списання втрат від псування запасів (наявність актів про знищення, накладних про вивезення на смітник чи здачу в утиль, тобто чи не створюються умови для повторного списання);
- 9) перевірка правильності визначення обсягів нестач, що відносяться за рахунок винних матеріально відповідальних осіб для відшкодування втрат підприємства та на розрахунки з бюджетом;
- 10) перевірка відображення в обліку результатів інвентаризації запасів:
 - а) дотримання термінів відображення результатів інвентаризації;
 - б) правильність кореспонденцій бухгалтерських рахунків і обсягів відображення результатів інвентаризації щодо виявлених надлишків, нестач запасів, які підлягають відшкодуванню матеріально відповідальними особами;
- 11) перевірка стану контролю за реалізацією матеріалів інвентаризації на підприємстві.

Контроль за цими напрямками здійснюється методом нормативно-правової перевірки дотримання правил визначення величини нестач, що відносяться за рахунок винних матеріально відповідальних осіб для відшкодування втрат підприємства, перевірки кореспонденцій рахунків, виходячи з аналізу змісту господарських операцій, які відображають результати інвентаризацій.

Загальний перелік всіх можливих порушень щодо відображення в обліку інформації про запаси та порушення норм П(С)БО 9 «Запаси», можна представити в таблиці 1.6 та таблиці 1.7.

Таблиця 1.6

Можливі порушення щодо відображення в обліку операцій з виробничими
запасами

№ з/п	Можливі порушення	Характеристика порушення
1	Порушення організаційних питань з обліку запасів	- не укладено договори про матеріальну відповідальність - не ведеться аналітичний облік руху запасів в бухгалтерії
2	Списання запасів у виробництво в розмірі, що перевищує дійсну потребу в них, зумовлює утворення надлишків	- списання запасів у виробництво не за фактичним їх витрачанням на випуск продукції, а з розрахунку необхідності, встановленої і затвердженої нормами, які в ряді випадків є завищеними і не відображають зниження матеріальних витрат - порушення технічних умов при відпуску продукції: погіршення її якості внаслідок використання сировини нижчої якості, ніж передбачено технічними нормами; заміна одних компонентів іншими тощо - необґрунтоване списання сировини і матеріалів на втрати в кількостях, що перевищують їх фактичне і допущене нормами витрачання, а також списання цих запасів на витрати при окремих технологічних операціях, які фактично не використовувались
3	Незаконне утворення надлишків запасів	- необґрунтоване складання комерційних та внутрішніх актів на недостачу, бій, псування запасів при прийманні, навантаженні, транспортуванні і розвантаженні їх на складах, базах тощо - завезення запасів від постачальників в більших кількостях, ніж це зазначено в супровідних документах, або завезення запасів без документального оформлення - завезення від постачальників доброякісних запасів замість відходів, що зазначені в супровідних документах - завищення маси тари при складанні актів на її зважування - внесення до складу запасів сторонніх або однорідних речовин більш низької якості з метою збільшення їх кількості або маси
4	Нерегулярне проведення перевірки даних про рух запасів в бухгалтерії і на складах підприємства, не проведення щорічної інвентаризації запасів	- зниження рівня внутрішнього контролю за збереженням запасів
5	Зберігання на складах великої кількості запасів, які не використовуються	- завантаження складів зайвими запасами. Якщо вони швидко псуються або втрачають свої властивості, це призводить до створення прямих витрат записів
6	Неправильне списання виробничих запасів за напрямками витрачання/вибуття	- завищення (заниження) окремих видів витрат, що може викривляти дані щодо розміру собівартості виготовленої продукції

Джерело: складено автором на основі узагальнення літературних джерел.

Можливі порушення норм П(С)БО № 9 «Запаси», які можуть бути виявлені під час дослідження документів та операцій з виробничими запасами

№ з/п	Питання, що досліджуються	Можливі порушення
1	Перевірка правильності визнання запасів активами підприємства	До складу запасів віднесено об'єкти, які не можуть бути визнані активами (завищення вартості активів, порушення принципу обачності); відсутність ймовірності того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням. Вартість запасів не може бути достовірно визначена
2	Перевірка правильності визначення первісної вартості запасів	Неправильне визначення первісної вартості запасів при їх придбанні: - завищення первісної вартості - витрати, що включені до первісної вартості, документально не обгрунтовані або не передбачені П(С)БО 9 Неправильне визначення справедливої вартості запасів при їх внесенні до статутного капіталу, безоплатному отриманні Неправильне визначення справедливої вартості запасів при їх бартерному обміні Безпідставна зміна первісної вартості запасів в обліку
3	Перевірка правильності відображення в обліку операцій по списанню запасів	Використання декількох методів оцінки при відпуску запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання (перекручення собівартості продукції (робіт, послуг) Неправильне визначення середньозваженої собівартості Недотримання порядку використання методу ФІФО Неправильне визначення норм витрат на одиницю продукції
4	Перевірка достовірності даних щодо залишків запасів у фінансовій звітності	Відображення запасів в балансі за первісною вартістю, коли чиста вартість їх реалізації є нижчою (завищення вартості активів, порушення принципу обачності) Неправильно (безпідставно) визначена чиста вартість реалізації (перекручення даних обліку, недостовірність даних звітності) Неналежна організація обліку сум уцінки, що підлягають відшкодуванню винними особами (або належать до відшкодування) Проведення дооцінки запасів після їх уцінки до чистої вартості реалізації на суму, що перевищує первісну вартість (завищення вартості активів, порушення принципу обачності)
5	Перевірка достовірності інформації про запаси, що відображаються в Примітках до річної фінансової звітності	Відсутність інформації про методи оцінки вибуття запасів; неповнота інформації щодо балансової вартості запасів у розрізі окремих класифікаційних груп або її відсутність; неповнота інформації щодо запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації або її відсутність; неповнота інформації щодо запасів, які передані в переробку, на комісію, в заставу або її відсутність; неповнота інформації щодо збільшення чистої вартості реалізації або її відсутність

Джерело: складено автором на основі узагальнення літературних джерел.

Завершуватися внутрішній контроль запасів має формуванням об'єктивної інформації щодо реального стану системи управління запасами на підприємстві базуючись на оцінці отриманих результатів контролю, групування виявлених недоліків, розроблення превентивних заходів щодо запобігання ризиків вчинення порушень, з подальшим інформуванням управлінського персоналу про результати контролю та проведенням наступного контролю за усуненням виявлених недоліків і порушень та врахування рекомендацій контролерів.

Висновки до розділу 1

Дослідження теоретичних основ обліку та внутрішнього контролю запасів на автодорожніх підприємствах дає можливість зробити наступні висновки:

1. В сучасних умовах економічна ефективність виробництва у великій мірі залежить від наявності, складу та структури запасів які є основою забезпечення ефективного виробництва. Тобто саме запаси є тією категорією яка визначає потенційні можливості підприємств щодо розвитку, нарощування обсягів виробництва та отримання належного рівня прибутку.

2. З'ясування сутності запасів свідчать про неоднозначність тлумачення цієї категорії. Однак ґрунтовний аналіз проведений автором, дозволяє розглядати їх як оборотні активи, наявні на підприємстві для забезпечення виробництва готової продукції, споживання в процесі управлінської діяльності, обслуговування сфери нематеріального виробництва та призначені для продажу, які зберігаються на складах або в інших місцях з метою отримання в майбутньому економічних вигод від їх використання.

3. Формування і класифікація запасів на автодорожніх підприємствах, які входять до галузі дорожнього будівництва має свої специфічні особливості, які в першу чергу пов'язані з особливостями діяльності самої галузі. Запаси, які використовуються в процесі провадження діяльності автодорожніми підприємствами можна поділити на дві групи: запаси, що входять до складу

виготовленої продукції та запаси, що використовуються під час провадження основної діяльності, тобто необхідні для здійснення процесу будівництва. До першої групи відносяться: сировина, матеріали, напівфабрикати, транзитні матеріали. Другу групу запасів формують: паливо, запасні частини, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, інші матеріали.

4. В основі побудови ефективної системи управління запасами лежить належним чином організований облік запасів. Облік запасів повинен забезпечувати: достовірне визначення вартості запасів; визначення економічних вигод від використання виробничих запасів; контроль за наявністю і збереженням запасів з моменту придбання й до вибуття із підприємства; правильне і своєчасне відображення в обліку операцій по руху запасів.

5. Організація і методика внутрішнього контролю запасів базується на комплексі взаємопов'язаних дій, які зводяться до: контролю стану складського господарства та дотримання умов належного зберігання запасів; контроль операцій з надходження запасів; контроль операцій з витрачання запасів; контроль повноти та якості проведення інвентаризації запасів та відображення її результатів в обліку.

РОЗДІЛ 2
ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ
ЗАПАСІВ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ АВТОДОРОЖНИМИ
ПІДПРИЄМСТВАМИ НА ПРИКЛАДІ ФІЛІЇ «МАЛОВІСКІВСЬКИЙ
РАЙАВТОДОР» ДП «КІРОВОГРАДСЬКИЙ ОБЛАВТОДОР» ВАТ
«ДЕРЖАВНА АКЦІОНЕРНА КОМПАНІЯ «АВТОМОБІЛЬНІ ДОРОГИ
УКРАЇНИ»

2.1. Організаційно-економічна характеристика Філії «Маловисківський райавтодор» ДП «Кіровоградський облавтодор» ВАТ «Державна акціонерна компанія «Автомобільні дороги України»

Філія «Маловисківський райавтодор» створена як відособлений структурний підрозділ дочірнього підприємства «Кіровоградський облавтодор» відкритого акціонерного товариства «Державна акціонерна компанія «Автомобільні дороги України». Філія створена відповідно до наказу Державної служби автомобільних доріг України від 09.04.2018 р. № 156.

Розташована Філія в Кіровоградській області Маловисківського району в місті Мала Виска по вул. Горького, буд. 45.

Філія створена з метою забезпечення економічних інтересів та задоволення потреб держави, населення та оборони країни в удосконаленні і розвитку автомобільних доріг загального користування, розширення можливостей виробничого та соціального розвитку підприємства, підвищення ефективності використання матеріальних, фінансових та інших ресурсів на основі спільної діяльності, розподілу праці і кооперації.

З цією метою Філія здійснює будівництво, ремонт та утримання автомобільних доріг загального користування, виконання відповідних державних програм.

Предметом діяльності Філії є:

- виконання робіт з будівництва, реконструкції, ремонту та утримання автомобільних доріг, мостів, інших споруд та елементів обстановки доріг;
- забезпечення сталої роботи на автомобільних дорогах в умовах стихійного лиха, аварій, катастроф і подолання їхніх наслідків;
- розвиток промисловості та виробництва будівельних, дорожньо-будівельних матеріалів і конструкцій, інших виробів, необхідних для будівництва та ремонту автомобільних доріг і споруд на них;
- розробка родовищ будівельних матеріалів, переробка гірничої маси, виробництво будівельних матеріалів;
- підготовка та виконання розкривних робіт, буріння;
- виробництво товарів народного споживання;
- закупівля, постачання та збут продукції, матеріалів і енергоносіїв;
- автомобільні перевезення вантажів і пасажирів як на території України, так і за її межами;
- створення і розвиток мережі закладів дорожнього сервісу;
- технічне обслуговування та ремонт дорожньої техніки і автотранспортних засобів;
- виготовлення дорожніх знаків, інформаційних та рекламних щитів, знаків з техніки безпеки, малих архітектурних форм;
- організація функціонування системи інформаційного забезпечення на автомобільних дорогах;
- виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції;
- проведення бартерних, клірингових та лізингових операцій;
- надання правових, аудиторських та консультаційних послуг;
- надання послуг у галузі маркетингу, а також посередницьких, складських та транспортно-експедиційних послуг;
- впровадження та експлуатація комп'ютерних мереж, розподільовальних баз та банків даних і надання доступу до них на комерційній основі;
- інженерно-геологічні, топо-геодезичні та інженерно-гідрометеорологічні вишукування;

- проведення фінансово-економічного аналізу діяльності;
- складання проектно-кошторисної документації;
- виконання наукових і науково-дослідних, проектно-вишукувальних та дослідно-конструкторських робіт, надання інженерно- та економіко-консультаційних послуг;
- зовнішньоекономічна діяльність;
- здійснення (організація) покриття і страхування ризику учасників будівництва і ремонту автомобільних доріг загального користування;
- будівництво об'єктів соціально-побутової сфери, надання житлово-комунальних послуг;
- забезпечення функціонування лікувальних та оздоровчих закладів, надання туристичних послуг, проведення спортивних, культурно - масових та інших заходів;
- здійснення природоохоронних заходів, спрямованих на зниження і компенсацію негативного впливу виробництва на природне середовище, здоров'я і майно людей;
- видання бюлетенів та інших засобів інформації;
- проведення ринкової оцінки об'єктів нерухомості, обладнання та транспортних засобів;
- охоронні послуги перевізникам вантажів на автомобільних дорогах;
- виконання інших функцій, пов'язаних з реалізацією покладених на нього завдань, які не суперечать чинному законодавству.

Філія є відособленим підрозділом ДП «Кіровоградський облавтодор», не є юридичною собою та здійснює свою діяльність на принципах внутрішнього господарського розрахунку, підпорядкованості та підзвітності органам правління ДП «Кіровоградський облавтодор», а її керівник несе матеріальну і дисциплінарну відповідальність за стан фінансово-господарської діяльності філії, організацію обліку та внутрішнього контролю цього підрозділу.

ДП «Кіровоградський облавтодор» повністю несе відповідальність по зобов'язанням Філії.

Філія може від імені і за дорученням директора ДП «Кіровоградський облавтодор»:

- укладати договори відповідно до предмета діяльності ДП «Кіровоградський облавтодор»;
- представляти інтереси Філії «Маловисківський райавтодор» і ДП «Кіровоградський облавтодор» у всіх установах, організаціях, підприємствах, об'єднаннях, асоціаціях у межах наданих їй повноважень.

До складу Філії входять відділи, дільниці, підсобні виробництва, ремонтно-механічні майстерні та інші підрозділи.

Філія має окремий баланс, розрахунковий рахунок у банку, печатку та штампи зі своїм найменуванням.

Філія «Маловисківський райавтодор» визначає свою структуру, штатний розклад, кошторис на утримання апарату управління і подає вказані документи директору ДП «Кіровоградський облавтодор» на затвердження.

Для здійснення оперативно-господарської діяльності ДП «Кіровоградський облавтодор» з майна, переданого йому Компанією в оперативне управління, передає Філії основні засоби та обігові кошти, а також товарно-матеріальні цінності.

Продаж, передача, списання, обмін, здача в оренду, надання у безкоштовне користування або у позику іншим Філіям або юридичним особам майна, закріпленого за Філією «Маловисківський райавтодор», здійснюється за дозволом (дорученням) ДП «Кіровоградський облавтодор» отриманому в установленому порядку.

Філія самостійно здійснює господарську діяльність, готує проекти договорів на виконання робіт та послуг і подає їх на підписання ДП «Кіровоградський облавтодор».

За результатами виконаних робіт і послуг Філія складає і підписує від імені ДП «Кіровоградський облавтодор» акти виконаних робіт, представляє їх останньому, для розрахунків з замовниками.

Філія «Маловисківський райавтодор» самостійно здійснює бухгалтерський облік, складає статистичні звіти і подає їх відповідно до встановленого органами статистики порядку та несе відповідальність за їх достовірність.

На підставі положення про оплату праці, затвердженого ДП «Кіровоградський облавтодор» і погодженого з об'єднаним профспілковим комітетом колективного договору, галузевої угоди, Філія «Маловисківський райавтодор» здійснює оплату праці своїх працівників і надає їм трудові та соціальні пільги.

Розрахунки Філії, включаючи виплату заробітної плати, проводяться бухгалтерією філії.

Відносини Філії з іншими суб'єктами підприємницької діяльності будуються на підставі договорів, що укладаються ДП «Кіровоградський облавтодор» та його доручень. Контроль за діяльністю Філії здійснюється шляхом надання ДП «Кіровоградський облавтодор» статистичної звітності і податкових декларацій за результатами діяльності Маловисківського райавтодору. Персональну відповідальність за достовірність даних, відображених у податкових деклараціях і статистичних звітах, актах виконаних робіт і послуг несуть начальник і головний бухгалтер Філії.

Забезпечення діяльності Філії «Маловисківський райавтодор» здійснюється начальником за рахунок коштів, переданих Філії від ДП «Кіровоградський облавтодор», як оборотні кошти, отримані Філією за результатами господарської діяльності.

Всю повноту відповідальності за матеріальні цінності, що знаходяться у розпорядженні Філії, облік і звітність, несе її начальник. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю покладається на головного бухгалтера Філії.

Ступінь відповідальності інших працівників Філії визначається їхніми функціональними обов'язками (посадовими інструкціями).

Управління Філією «Маловисківський райавтодор» здійснює начальник, який призначається на посаду директором ДП «Кіровоградський облавтодор».

Начальник у межах своєї компетенції, організує оперативно-господарську діяльність Філії відповідно до її завдань, приймає на роботу і звільняє працівників Філії; видає накази, розпорядження; розподіляє обов'язки між працівниками Філії; несе персональну відповідальність за своєчасність розрахунків з дебіторами і кредиторами Філії, розрахунків з бюджетними і позабюджетними фондами, своєчасність виплати заробітної плати працівникам Філії.

Трудова діяльність на досліджуваному підприємстві здійснюється на основі укладення трудових договорів (угод, контрактів), у відповідності до штатного розкладу.

Результати своєї діяльності досліджуване підприємство відображує за допомогою системи бухгалтерського обліку та узагальнює в фінансовій і статистичній звітності. Всі види обліку ведуться згідно чинних в Україні норм. Відповідальність за стан обліку, своєчасне подання бухгалтерської та іншої звітності покладена на головного бухгалтера Філії, компетенція якого визначена чинним законодавством та Положенням про головного бухгалтера, затвердженого на підприємстві.

Облік на Філії «Маловисківський райавтодор» здійснюється у відповідності до Наказу про облікову політику та робочого плану рахунків господарських операцій. Організація роботи облікового апарату являється централізованою. Облікова служба підприємства складається з головного бухгалтера, бухгалтера – економіста, бухгалтера з обліку основних засобів, бухгалтера по розрахунках, бухгалтера з обліку запасів та витрат виробництва, касира (рис. 2.1.).

З метою виявлення тенденцій та закономірностей розвитку досліджуваного підприємства, проаналізуємо основні економічні та фінансові показники його діяльності (табл. 2.1., табл. 2.2.), на підставі даних форм фінансової звітності (додаток А).

Не зважаючи на іноді складні економічні умови господарювання, на підприємстві відбувається щорічне нарощування обсягів виробництва продукції. Так в 2020 р., в порівнянні з 2019 р., обсяг випуску товарної продукції збільшився на 42016 тис. грн., або на 133%. Відповідно, збільшилась і виручка від

реалізованої товарної продукції з 31551 тис. грн. до 58827 тис. грн., тобто на 86,4%.

Таблиця 2.1.

Аналіз економічних показників діяльності Філії «Маловисківський райавтодор»

Показники	Роки			Приріст (змінний)			
				Абсолютний (+;-)		Відносний (%)	
	2018	2019	2020	2020/ 2018	2020/ 2019	2020/ 2018	2020/ 2019
Випуск товарної продукції, тис. грн.	21624	31522	73538	+51914	+42016	+240	+133
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	14796	26274	49025	+34229	+22751	+231	+86,6
Виручка від реалізованої товарної продукції, тис. грн.	17742	31551	58827	+41085	+27276	+231,6	+86,4
Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	11755	23803	48064	+36309	+24261	+309	+101,9
Собівартість товарної продукції, тис. грн.	21021	28914	64216	+43195	+35302	+205,5	+122,1
Прибуток від реалізації продукції, тис. грн.	3042	2478	969	-2073	-1509	-68,4	-61,1
Чистий прибуток, тис. грн.	28	364	156	+128	-208	+650	-58,3
Виробничі затрати за рік, тис. грн.	9324	12072	19786	+10462	+7714	+112,2	+63,9
Середньорічна чисельність працівників, чол.	130	130	132	+2	+2	+1,5	+1,5
Фонд заробітної плати, тис. грн.	795	983	1417	+622	+434	+78,2	+44,2
Середньомісячна заробітна плата, грн.	6115	7561	10734	+4619	+3173	+75,5	+41,9
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	3062	1046	2458	-604	+1412	-19,9	+135,5
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	9954	11146	10368	+414	-778	+4,1	-7,0
Основні засоби, тис. грн.	17573	22035	28061	+10488	+6026	+59,7	+27,4
Знос основних засобів, тис. грн.	30971	24873	27652	-3319	+2779	-10,7	+11,2

Враховуючи збільшення зазначених показників, не залишився без змін і показник собівартості продукції. За досліджуваний період собівартість товарної та собівартість реалізованої продукції збільшилась відповідно на 35302 тис грн., та 24261 тис. грн. або на 122,1% та 101,9% відповідно.

Намітилась тенденція і до незначного підвищення числа працюючих на підприємстві (на 2 чоловіки в 2020 році порівняно з попередніми), та суттєвого збільшення фонду заробітної плати (на 44,2% в звітному періоді в порівнянні з

попереднім). Останнє, звичайно ж не залишило без змін розмір середньомісячної заробітної плати працівників Філії «Маловисківський райавтодор», яка з 6115 грн. в 2018 році та 7561 грн. – в 2019 році зросла до 10734 грн. в 2020 році.

Неоднозначним є зміна показника прибутку підприємства. Так, прибуток від реалізації продукції в 2020 році порівняно з минулими періодами значно знизився (на 68,4% порівняно з 2018 роком та 61,1% порівняно з 2019 р.), натомість збільшився чистий прибуток філії. Хоча з точки зору ефективності господарської діяльності найбільш раціональною була діяльність підприємства в 2019 році.

Для підтвердження зробленого висновку проведемо аналіз фінансових показників діяльності філії, розрахунок яких проведемо на підставі документів бухгалтерської звітності, а саме: балансу підприємства і звіту про фінансові результати (додаток А) та представимо у таблиці 2.2.

Коефіцієнт поточної ліквідності (покриття) характеризує достатність оборотних коштів підприємства для погашення своєї заборгованості і показує, скільки грошових одиниць обігових коштів припадає на кожен грошову одиницю поточних зобов'язань. Критичне значення дорівнює 1,0. Згідно балансу Філії «Маловисківський райавтодор» цей коефіцієнт в 2020 році дорівнює 1,82 тобто на 1 гривню зобов'язань припадає 1,82 грн. обігових коштів, що на 0,41 процентних пункти більше ніж у 2018 році та на 0,23 більше ніж у 2019 році. Цей коефіцієнт знаходиться на критичному рівні, що ставить під сумнів можливість підприємства за рахунок власних оборотних засобів покрити зобов'язання.

Коефіцієнт швидкої ліквідності на відміну від коефіцієнту загальної ліквідності враховує якість оборотних активів і є більш суворим показником ліквідності, оскільки при його розрахунку враховуються найбільш ліквідні поточні активи. На Філії «Маловисківський райавтодор» станом на 01.01.2021 року значення цього коефіцієнту становить 0,29 процентних пункти, що значно нижче нормативного значення, хоча в порівнянні з 2019 роком прослідковується його збільшення.

Таблиця 2.2.

Показники фінансового стану Філії «Маловисківський райавтодор»

№ з/п	НАЗВА ПОКАЗНИКА	Значення показника за рік		
		2018	2019	2020
1	2	3	4	5
1	Коефіцієнт поточної ліквідності	1,41	1,59	1,82
2	Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,32	0,10	0,29
3	Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,01	-	0,05
4	Коефіцієнт забезпечення власними обіговими коштами запасів	0,57	-0,99	-0,74
5	Коефіцієнт маневреності власних обігових коштів	0,02	-	-0,05
6	Коефіцієнт маневреності робочого капіталу	1,77	-1,02	-1,36
7	Коефіцієнт забезпечення оборотних активів власними коштами	0,37	-0,93	-0,62
8	Коефіцієнт покриття запасів	0,77	-0,79	-0,51
9	Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності)	0,71	0,81	0,88
10	Коефіцієнт фінансової залежності	1,41	1,23	1,14
11	Коефіцієнт маневреності власного капіталу	0,28	0,14	0,11
12	Коефіцієнт фінансування	2,44	4,34	7,27
13	Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	0,29	0,19	0,12
14	Коефіцієнт фінансової стійкості	0,71	0,81	0,88
15	Коефіцієнт оборотності обігових коштів	0,88	1,45	2,60
16	Коефіцієнт обороту обігових коштів	409,5	248,4	138,3
17	Коефіцієнт оборотності запасів	1,08	1,39	3,03
18	Період обороту запасів	333,3	258,4	118,6
19	Коефіцієнт оборотності готової продукції	3,29	8,97	22,59
16	Коефіцієнт рентабельності активів	0,000	0,006	0,002
17	Коефіцієнт рентабельності власного капіталу	0,000	0,014	0,003
18	Коефіцієнт рентабельності виробничих фондів	0,000	0,01	0,004
19	Рентабельність реалізації продукції за чистим прибутком	0,001	0,014	0,003
20	Період окупності капіталу	1720,5	168,7	570,9
21	Період окупності власного капіталу	1187,5	71,58	367,8
22	Коефіцієнт оборотності власного капіталу	0,61	0,53	0,65
23	Період погашення кредиторської заборгованості	0,27	0,17	0,08
24	Частка основних засобів в активах	0,51	0,36	0,33
25	Коефіцієнт зносу основних засобів	0,64	0,53	0,50
26	Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача)	0,84	1,19	1,75
27	Коефіцієнт оборотності обігових коштів	0,88	1,45	2,60
28	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	6,01	109,46	104,29
29	Період погашення дебіторської заборгованості	59,88	3,29	3,45

Коефіцієнт абсолютної ліквідності вказує на те, яку частину короткострокової заборгованості підприємство може погасити найближчим часом і визначається відношенням суми залишків по статтях грошових коштів і поточних фінансових вкладень до суми залишків по непогашеним кредитам та поточної кредиторської заборгованості. Значення цього коефіцієнту не повинно бути менше 0,25, але не повинно перевищувати 0,5 (перевищення коефіцієнту

значення 0,5 вказує на надмірний залишок коштів і їх неефективне використання). На Філії «Маловисківський райавтодор» цей коефіцієнт станом на 01.01.2021 року дорівнює 0,05 процентних пункти, що нижче його нормативного значення. Останнє вказує на неможливість підприємства погасити в терміновому порядку свої поточні зобов'язання.

Таким чином всі показники ліквідності знаходяться на недостатньому рівні, що вказує на неліквідність балансу та досить низьку платоспроможність підприємства.

Коефіцієнт забезпечення власними обіговими коштами запасів свідчить наскільки запаси, що мають найменшу ліквідність у складі оборотних активів, забезпечені довгостроковими стабільними джерелами фінансування. При збільшенні величини зазначеного показника збільшується забезпеченість запасів довгостроковими стабільними джерелами фінансування. На досліджуваному підприємстві значення даного показника із року в рік знижується що не є позитивним фактором та свідчить не лише про зниження забезпеченості запасів власними обіговими коштами, але і про їх дефіцит.

Коефіцієнт маневреності власних обігових коштів характеризує частку абсолютно ліквідних активів у власних обігових коштах, забезпечує свободу фінансового маневру. Враховуючи досить низький рівень абсолютно ліквідних активів підприємства у власних обігових коштах, а в деяких періодах, зокрема в 2019 році повну їх відсутність, можна з впевненістю стверджувати, що свободи фінансового маневру підприємство не має.

Коефіцієнт маневреності робочого капіталу відображає частину робочого капіталу, яка заморожена у виробничих запасах. Як видно з розрахунків, цей коефіцієнт на протязі досліджуваних періодів знижується, що говорить не стільки про підвищення оборотності обігових коштів, скільки про поступове збільшення їх дефіциту.

Коефіцієнт забезпечення оборотних активів власними коштами характеризує абсолютну можливість перетворення активів підприємства у ліквідні кошти. Даний показник перевищував рекомендоване значення ($>0,1$)

тільки у 2018 році, тому можна стверджувати що лише в цьому році підприємство мало можливість перетворення оборотних активів у грошові кошти. В наступних періодах, що підлягали аналізу підприємство втратило таку можливість.

Коефіцієнт покриття запасів показує, скільки на 1 грн. коштів, які вкладені в запаси, припадає у сукупності власних коштів, довгострокових та короткострокових зобов'язань. Зниження даного показника на протязі досліджуваних періодів, свідчить про зниження фінансової стійкості підприємства.

Коефіцієнт автономії (фінансової незалежності) відображає питому вагу власних коштів в загальній сумі заборгованості підприємства. На Філії «Маловисківський райавтодор» цей коефіцієнт станом на 01.01.2019 року дорівнює 0,71 і збільшується на протязі року на 0,1 процентних пункти до 0,81. Показник перебільшує нормативне значення. Його розмір достатній, що свідчить про те, що всі зобов'язання підприємство може покрити за рахунок власних коштів. Зниження значення цього коефіцієнту свідчить про зменшення фінансової незалежності підприємства, збільшення ризику фінансових ускладнень в майбутніх періодах, що з точки зору кредиторів знижує гарантії погашення підприємством своїх зобов'язань.

Коефіцієнт фінансової залежності свідчить скільки одиниць сукупних джерел припадає на одиницю власного капіталу. Розрахункове значення коефіцієнта в досліджуваних періодах < 2 (нормативне значення), що свідчить про зростання нестачі сукупних джерел фінансування на одиницю продукції.

Коефіцієнт маневреності власного капіталу показує, в якій мірі майно підприємства сформоване за рахунок власних коштів. На Філії «Маловисківський райавтодор» цей коефіцієнт станом на 01.01.2019 року дорівнює 0,28, на 01.01.2020 р. – 0,14 і на 01.01.2021 р. – 0,11 процентних пункти, що свідчить про незначне його зниження. Враховуючи, що нормативне значення даного показника встановлено на рівні, який повинен перевищувати 0,1, можна зробити висновок про відносну маневреність власного капіталу підприємства.

Коефіцієнт фінансування, розрахований за даними підприємства, свідчить про поступове перевищення його нормативного значення (> 1), що свідчить про забезпеченість заборгованості підприємства власними коштами та фінансову стійкість підприємства.

Коефіцієнт концентрації позикового капіталу характеризує, скільки припадає позикового капіталу на одиницю сукупних джерел фінансування. Дані показники підприємства знаходяться в межах норми ($< 0,5$). Як свідчать розрахунки, в 2020 році значення зазначеного показника дещо зменшилось, в порівнянні з 2019 та 2018 роками на 0,07 та 0,17 процентних пункти відповідно, що свідчить про деяке зниження рівня позикового капіталу в сукупних джерелах фінансування.

Значення коефіцієнту фінансової стійкості підприємства протягом досліджуваних періодів досягло його нормативного значення (0,85 - 0,9), так як в 2020 році він складав 0,88 процентних пункти, що свідчить про наявність необхідної кількості стабільних джерел фінансування підприємства у загальній їх кількості.

Коефіцієнт оборотності обігових коштів характеризує кількість оборотів обігових коштів за відповідний період. Як свідчать результати проведених розрахунків, на 1 грн. обігових коштів в 2020 році припадає 2,60 грн. виручки. В порівнянні з 2019 роком значення вказаного показника збільшилось на 1,15 процентних пункти, що вказує на збільшення кількості оборотів обігових коштів, а це свідчить про покращення фінансового стану підприємства.

Період обороту обігових коштів характеризує середній період від витрачання коштів для виробництва продукції до отримання коштів за реалізовану продукцію. Зниження даного показника на 110,1 процентних пункти в 2020 році порівняно з 2019 та 271,2 процентних пункти порівняно з 2018 роком є позитивним явищем.

Коефіцієнт оборотності запасів показує кількість оборотів коштів, інвестованих в запаси. Збільшення зазначеного показника на 1,64 процентних пункти в 2020 році порівняно з 2019 р. та на 0,31 процентних пункти в 2019 році

порівняно з 2018 роком свідчить про підвищення ефективності використання запасів.

Період обороту запасів характеризує період, протягом якого запаси трансформуються в кошти. Як показали результати розрахунків, на протязі досліджуваного періоду здійснюється поступове зниження показника, але якщо це не перешкоджає нормальному процесу виробництва це не можна вважати негативним явищем.

Коефіцієнт оборотності готової продукції показує у скільки разів виручка перевищує середні запаси готової продукції. Так, у 2020 році готова продукція на підприємстві оберталася 22,59 рази, що перевищує аналогічні показники 2018 та 2019 років на 19,3 та 13,62 пункти відповідно, що свідчить про підвищення ділової активності підприємства.

На короткострокову і довгострокову платоспроможність підприємства впливає його спроможність отримувати прибуток. У зв'язку з цим доцільно розглянути ще один аспект діяльності підприємства – рентабельність, яка є якісним показником ефективності роботи підприємства.

Про прибутковість діяльності підприємства свідчать різноманітні показники рентабельності, основними з яких є: рентабельність активів, власного капіталу, виробничих фондів та реалізації. Враховуючи досить великі розбіжності між показниками чистого прибутку та величиною коштів інвестованих в активи і розмірами власного капіталу, виробничих фондів та реалізації, розраховані показники рентабельності є досить низькими, що унеможливорює якісне проведення аналізу, та свідчить про не досить надійне фінансове становище підприємства його інвестиційну непривабливість.

Період окупності капіталу вказує, за який період кошти, що інвестовані в активи, будуть компенсовані чистим прибутком. Значення даного коефіцієнта має постійну тенденцію зміни. В 2020 році в порівнянні з 2018 він знизився на 1149,57 процентних пункти, що є свідченням деякого підвищення прибутковості підприємства, однак порівняно з 2019 роком ситуація погіршилась і період окупності капіталу зріс на 402,21 пункти, що є негативною тенденцією.

Період окупності власного капіталу свідчить за який період власний капітал буде компенсований чистим прибутком. Як свідчать розрахунки, власний капітал був компенсований прибутком у 2018 році за 1187 днів, у 2019 – за 72 дні, а у 2020 – за 368 днів. Тобто ситуація, щодо змін даного показника не є однозначною. Загальне зниження показника порівняно з 2018 роком слід розглядати як позитивний фактор, однак його підвищення в 2020 р. порівняно з 2019 р. грає не на його користь.

Коефіцієнт оборотності власного капіталу показує, скільки прибутку приносить одиниця власного капіталу. Показник свідчить, що на 1 грн. власного капіталу в 2020 році припадає 0,65 грн. чистої виручки, тобто на 0,12 грн. більше, ніж минулого року, а це - позитивна тенденція.

Період погашення кредиторської заборгованості характеризує середній період сплати підприємством короткострокової заборгованості. Зменшення даного показника в 2020 році на 0,09 процентних пункти порівняно з попереднім є позитивним явищем.

Частка основних засобів в активах характеризує частку коштів, інвестованих в основні засоби у валюті балансу. Враховуючи зростання обсягів виробництва в 2020 році, зниження даного показника на 0,03 пункти є позитивним явищем.

Коефіцієнт зносу основних засобів є узагальнюючим показником їх технічного стану. Станом на 01.01.2021 року значення цього показника дорівнює 0,50. Зниження показника порівняно з минулим роком на 0,03 процентних пункти, а порівняно з 2018 р. на – 0,14 пункти, вказує на покращення технічного стану основних фондів підприємства та наявність чітко налагодженої системи їх оновлення.

Коефіцієнт оборотності основних засобів (фондовіддача) показує, скільки прибутку приносить одиниця основних засобів. Станом на 01.01.2021 року розмір цього показника на підприємстві становив 1,75 процентних пункти, тобто на 1 гривню основних засобів припадає 1,75 грн. прибутку. Збільшення значення

коефіцієнту в порівнянні з попередніми роками на 0,91 та 0,56 процентних пункти відповідно, вказує на підвищення ефективності використання основних фондів.

Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості показує скільки разів за звітний період обертаються кошти, вкладені у розрахунки і визначає ефективність кредитного контролю, оскільки, надаючи товар іншим суб'єктам з відстрочкою платежу, підприємство фактично їх кредитує. На Філії «Маловисківський райавтодор» у 2018 році обсяги надходжень від реалізації вмістили в собі середній залишок боргових прав 6,01 рази. Збільшення на 98,28 процентних пункти значення цього показника у 2020 році вказує на те, що підприємство швидше отримує оплату по рахунках за реалізовані товари, надані роботи, послуги.

Таким чином, показники фінансового стану підприємства, що були розраховані, свідчать про погіршення фінансового стану підприємства (на це вказує зниження коефіцієнтів ліквідності, структури капіталу, рентабельності), а недостатньо стабільна платоспроможність вказує на низьку інвестиційну привабливість Філії «Маловисківський райавтодор». Отже, керівництву підприємства слід розробити заходи щодо поліпшення його фінансового стану за рахунок підвищення прибутковості виробництва, більш раціонального використання власних активів, провадити заходи щодо зменшення собівартості товарів (робіт, послуг), та вести послідовну політику, яка відповідає меті підвищення інвестиційної привабливості підприємства.

Дослідження особливостей організації та методики обліку запасів на автодорожніх підприємствах проводилося на прикладі Філії «Маловисківський райавтодор». Контроль операцій з запасами на досліджуваному підприємстві проводився вибірково за 2020 рік, суцільній перевірці при цьому підлягали операції з запасами за січень 2020 року. Основою для проведення контролю були первинні документи та облікові регістри щодо господарських операцій, з надходження запасів на підприємство, їх вибуття, збереженості та оформлення результатів інвентаризації.

2.2. Контроль стану складського господарства та дотримання умов зберігання запасів, відображення його результатів в обліку на прикладі Філії «Маловисківський райавтодор»

Однією з обов'язкових умов забезпечення збереженості запасів є чітка організація складського господарства та контрольно-пропускної системи на підприємстві. Тому першим етапом проведеного нами контролю було візуальне спостереження наявності і технічного стану складських приміщень і емностей для зберігання запасів, площадок для запасів відкритого зберігання, обладнання складів стелажми, полицями, оснащеність місць зберігання вагами, мірною тарою та іншими ваговимірювальними приладами, своєчасність їх клеймування, стану протипожежної безпеки та охорони.

Як показали дослідження проведені на Філії «Маловисківський райавтодор», остання, для забезпечення своєї виробничої діяльності має в наявності наступні складські приміщення: центральний інструментальний склад, склад будматеріалів, склад паливно-мастильних матеріалів, склад лісоматеріалів, склади електротехнічних матеріалів, склад гумовотехнічних виробів.

При перевірці складу електротехнічних матеріалів, встановлено, що там зберігаються кабельні вироби, електролампи, ізоляційні матеріали, електровимірювальні прилади, й т.ін.

Кабелі силові на барабанах зберігають під навісами, обгородженими із трьох сторін стінками. Висота підлоги на 50-60 мм піднімається над землею, барабани встановлюються на крайки щік, що відповідає технічним умовам для зберігання вказаних виробів.

Голий провід зберігають у сухому неопалюваному приміщенні. Укладання провадиться в штабелі висотою до 2 м. Проводи й шнури в бавовняній, шовковій й емалевій ізоляції зберігаються в закритому приміщенні, що опалюється, з температурою 10-20 °С й вологістю 60-80%. Укладання їх провадиться в стелажі у вертикальному положенні (на ребро). Проводи й шнури в гумовій і

поліхлорвініловій ізоляції зберігаються в закритому, затемненому, добре вентильованому приміщенні з температурою не нижче 0 і не вище 10°C, вологістю до 70%.

Електровимірювальні прилади зберігаються в сухому, вентильованому і рівномірно опалювальному приміщенні з температурою 10-30°C. Електролампи зберігають на стелажах у заводському впакуванні. Отже, всі цінності, що зберігаються на складі електротехнічних матеріалів, зберігаються відповідно до передбачених типових умов, що забезпечує можливість їх використання в придатному для цього стані.

Склад гумовотехнічних виробів призначений для зберігання транспортерної стрічки, ременів привідних, рукави гумові тощо.

Транспортерна стрічка зберігається в приміщеннях з температурою від -10°C до +30°C. Рулон укладають, на піддони або помости на ребро й складують не більш ніж у два яруси.

Ремні привідні прогумовані плоскі й клинові зберігаються в тих же умовах, що й стрічка транспортерна, лише складуються в осередках стелажів або на штирях, закріплених перпендикулярно до стіни. На кінцях штирів роблять обмежники, що перешкоджають обпаданню ременів. На кожен штир підвішують бірку.

Рукави гумові зберігаються згорнутими в бунти на стелажах. Гума технічна листова поставляється згорнутою в рулони або стопками вагою до 80 кг. При зберіганні її укладають у штабелі без тари. Допустимий, строк зберігання - 1 рік, а для виробів у вулканізованому виді - 3 місяці.

Гуму й гумові вироби зберігають в сухих, вентильованих підвальних приміщеннях, з температурою повітря 5-15 °C, вологістю 50-65%. Стелажі й штабелі розташовані на відстані не менш 1-1,5 м від нагрівальних приладів, а нижні полиці стелажів - на висоті не менш 0,5 м від підлоги. При укладанні листової гуми її пересипають тальком щоб уникнути злипання.

Лакофарбні матеріали та клеї зберігають в сухому приміщенні в тарі постачальника, при температурі повітря 25° C і відносній вологості 70%. Сухі

фарби зберігають в опалювальних приміщеннях. Від влучення вологи фарби псуються. Терті фарби при підвищеній температурі висихають, тому температура в приміщенні, де вони зберігаються, не перевищує 18°C. Таким чином можна зробити висновок, що на складі гумових виробів умови зберігання запасів відповідають необхідним вимогам що забезпечує їх збереженість та високу якість.

Склад лісоматеріалів є відкритим й оснащений вантажопідйомними механізмами. Лісоматеріали зберігаються в штабелях, розташованих на території складу з урахуванням зручності при розвантаженні й навантаженні. Розмір штабеля - довжина дошки, тому що кожен ряд міняє напрямок укладання: один уздовж, інший поперек. Висота штабеля - 3 - 4 м. Через кожні 60-70 см по висоті кладуть прокладки, щоб лісоматеріали провітрювалися. Відстань між штабелями - 2 м.

При дослідженні місць збереження паливно-мастильних матеріалів, було встановлено, що нафтопродукти зберігаються наземним способом в горизонтальному циліндричному резервуарі місткістю 5 м³, який забезпечено замірними калібрувальними таблицями, водогрязеспускними пробками і дихальними клапанами. Крім резервуару нафтопродукти на підприємстві зберігають в контейнерах та бочках, розміщених в спеціально обладнаному приміщенні складу. Склад паливно-мастильних матеріалів розташований в підземному приміщенні, обладнаний спеціальними стелажми для зберігання бочок і контейнерів та є неспаленим. Двері складу мають розмір 2 м завширшки і 2 м у висоту та відкриваються назовні. Входи й виходи в підземну частину сховища мають ухил 0,3 град. Освітлення - тільки електричне в пиловодонепроникній арматурі. Вимикачі встановлені зовні. Головні проходи (для транспортування бочок)- 1,8 м, а допоміжні (для проходу між стелажми бочок) - 1 м. Склад ПММ обладнаний блискавковідводами. Як бачимо, поршень щодо порядку зберігання паливно-мастильних матеріалів не встановлено.

На Філії «Маловисківський райавтодор» будматеріали зберігаються в невеликих кількостях, але великої номенклатури. Склад будматеріалів знаходиться в одноповерховій будівлі, з великою кількістю відсіків для

зберігання різних матеріалів. Цемент зберігається в бункерах, щебені, гравій, цегла - на відкритих площадках. Цеглу складають під навісом. Для вапна передбачений відсік з міцними стінками й підлога. Висота насипки вапна - 1 м. Скло зберігають в тарі постачальника, покладеним на ребро (не більше трьох ящиків, притулених один до іншого). Приміщення складу закрите, неопалюване.

Центральний інструментальний склад підприємства передбачений для зберігання різного інструменту й оснащення. Він розміщується в сухому, світлому й опалювальному приміщенні. Температура повітря - 15-20°C, відносна вологість - 45%. Стелажі пофарбовані у світлі тони масляною та емалевою фарбою. Всі осередки пронумеровані.

Міряльний інструмент зберігається в окремих осередках, калібри - у горизонтальному положенні, із прокладкою між рядами. Свердла, розвертки, напилки зберігаються на поличних стелажах у горизонтальному положенні в заводському впакуванні або загорненими в промаслений папір. Болти, гайки, шайби, шплінти, шурупи, гвинти, цвяхи, заклепки поставляються в ящиках вагою до 80 кг, зберігаються в заводському впакуванні, тому що вони змазані антикорозійним змащенням. Ящики з металовиробами зберігаються в закритих сухих приміщеннях в штабелях висотою до 1,5 м. Електроди складаються в осередки пачками з дотриманням марки й діаметру.

Отже, при дослідженні складських приміщень та умов зберігання запасів встановлено дотримання технічних норм, температурних режимів та порядку складування матеріальних цінностей, що забезпечує збереження запасів у стані придатному для використання та неущкодженої якості.

Також підчас проведення перевірки умов зберігання запасів було досліджено стан протипожежної безпеки та стан охорони складських приміщень. При цьому встановлено що всі наявні на підприємстві складські приміщення забезпечені належним укріпленням дверей, обладнані сигнальними пристроями а в приміщеннях складів, які мають вікна стоять ґрати.

Таким чином організація зберігання матеріальних запасів на підприємстві знаходиться на необхідному рівні.

Наступним етапом ревізії була перевірка порядку закріплення матеріальної відповідальності за працівниками, які приймають, відпускають матеріальні запаси та забезпечують їхнє збереження на складах. Як свідчать результати дослідження, проведеного на підставі даних отриманих у відділі кадрів за особовими справами працівників, з усіма матеріально-відповідальними особами складені договори про повну матеріальну відповідальність (додаток Б). При цьому на підставі трудових книжок та особистих листків встановлено, що підбір кадрів на посади матеріально-відповідальних осіб здійснюється цілеспрямовано при наявності в них спеціальної підготовки та відсутності правових обмежень.

В той же час встановлено, що на складах відсутні номенклатури цінники та норми запасу матеріалів; список посадових осіб і факсиміле, яким надано право дозволяти відпуск матеріалів зі складу; список посадових осіб і факсиміле, яким надано право вимагати матеріали; розклад часу відпуску матеріалів у власне виробництво та на сторону; посадові інструкції.

Наступним заходом контролю, який був проведений нами з метою перевірки стану збереженості запасів було власне проведення інвентаризації та контроль повноти і якості проведення інвентаризації запасів безпосередньо на підприємстві та відображення його результатів в обліку.

Метою проведення інвентаризації є виявлення фактичної наявності матеріальних цінностей та їх відповідності даним бухгалтерського обліку. За допомогою інвентаризації знаходяться нестачі або надлишки цінностей, які можуть утворитися внаслідок проведення операцій на складі без відповідного документального підтвердження, втрат у межах норм через природні процеси, які відбуваються при зберіганні запасів (усушка, розпилювання), крадіжки, стихійні лиха та інші причини.

Проведення інвентаризації регламентується Наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження положення про інвентаризацію активів та зобов'язань» від 02.09.2014 р. № 879 [34]. Відповідно до даного Положення, відповідальність за організацію інвентаризації несе керівник підприємства, який створює всі умови для її проведення, визначає об'єкти і терміни інвентаризації.

Так проведення інвентаризації на Філії «Маловисківський райавтодор» здійснюється відповідно до наказу директора ДП «Кіровоградський облавтодор» постійно діючою інвентаризаційною комісією.

Враховуючи обов'язковість проведення інвентаризації перед складанням річної фінансової звітності, керівник підприємства повинен був видати відповідний наказ про її проведення. Останнього при проведенні контролю нами виявлено не було.

Як показали результати дослідження, інвентаризація запасів перед складанням річного звіту за 2020 рік не проводилась, що свідчить про відсутність проведення переоцінки виробничих запасів та може бути наслідком викривлення їх реальної вартості.

Постійно діючу інвентаризаційну комісію на підприємстві очолює заступник директора, а до її складу входять: головний інженер, провідні інженери, провідний економіст та провідні бухгалтери. При цьому було перевірено, чи не призначалася головою робочої інвентаризаційної комісії одна і та сама особа на термін що перевищує два роки підряд та чи не було випадків призначення головою інвентаризаційної комісії матеріально – відповідальних осіб. Зазначених негативних фактів в діяльності підприємства виявлено не було.

Робоча інвентаризаційна комісія на підприємстві у відношенні інвентаризації виробничих запасів:

- здійснює інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей в місцях зберігання і на виробництві;
- разом з бухгалтерією підприємства бере участь у визначенні результатів інвентаризації і розробляє пропозиції щодо заліку нестач і надлишків з пересортування, а також списання нестач у межах норм природного убутку;
- вносить пропозиції з питань упорядкування приймання, зберігання і відпуску виробничих запасів, поліпшення обліку і контролю за їх збереженням, а також реалізації непотрібних підприємству матеріальних цінностей;

- несе відповідальність за своєчасність і дотримання порядку проведення інвентаризацій відповідно до наказу керівника підприємства, за повноту і точність внесення в інвентаризаційні описи даних про фактичні залишки виробничих запасів;

- оформлює протокол із вказівкою в ньому стану складського господарства, результатів інвентаризації і висновків щодо них, пропозицій про залік нестач і надлишків з пересортування, списання нестач у межах норм природного убутку, а також наднормативних нестач і втрат від псування цінностей із вказівкою здійснених заходів щодо запобігання таких втрат і нестач.

Перед інвентаризацією керівник підприємства збирає всіх учасників підприємства і проводить інструктаж з метою роз'яснення їм цілей, методів і порядку проведення інвентаризації, уточнення об'єктів, які підлягають інвентаризації.

До початку проведення інвентаризації матеріально відповідальні особи в присутності комісії складають звіт про останні здійснені операції, відображують їх у складському обліку і разом з описом документів під розпис здають у бухгалтерію. Матеріально відповідальні особи дають комісії розписку, в якій підтверджують, що всі прибуткові і видаткові документи здані в бухгалтерію, а всі матеріальні цінності оприбутковані і знаходяться в приміщенні складу.

Інвентаризація проводиться в присутності всіх членів комісії і матеріально відповідальних осіб.

Під час інвентаризації прибуткові та видаткові операції з матеріальними цінностями на підприємстві не здійснюються. До початку інвентаризації також перевіряють стан вимірювального господарства, точність ваг, гир, іншої апаратури.

Завідувач складу готує матеріали до інвентаризації з таким розрахунком, щоб легко було визначати наявність матеріальних цінностей, їх техніко-економічні характеристики (сорт, розмір, якість) та порахувати кількість, масу, міру.

Дані фактично перевірених за кількістю, мірою, масою матеріальних цінностей заносяться в інвентаризаційний опис де назва цінностей, їх кількість наводяться в номенклатурі, а також в одиницях, прийнятих в обліку, у двох примірниках (при зміні матеріально відповідальних осіб - у трьох), підписуються головою та членами комісії. Матеріально відповідальна особа на кожному аркуші пише розписку про те, що у її присутності цінності внесені в опис, до роботи комісії претензій немає, а цінності знаходяться на її відповідальному зберіганні. На виявлені непридатні або зіпсовані цінності складаються акти із зазначенням причин, ступеня й характеру псування, а також відповідальних осіб.

На кожній сторінці опису прописом проставляють кількість порядкових номерів цінностей, записаних на цій сторінці.

Підчищення і помарки в інвентаризаційних описах не допускаються. Неправильний запис закреслюється ризкою, щоб можна було прочитати, а зверху роблять новий запис. Усі виправлення, у разі їх наявності, завіряє комісія. При проведенні аудиту правильності заповнення і веденні інвентаризаційних описів помилок і порушень не виявлено.

Після проведення інвентаризації комісія складає акт контрольної перевірки інвентаризації цінностей, де фактичні залишки звіряють з даними бухгалтерського обліку. Виявлену нестачу або надлишок виробничих запасів відображають в акті.

Протокол і акт інвентаризаційної комісії розглядаються в п'ятиденний термін і затверджуються керівником підприємства.

Затверджені результати інвентаризації відображають у бухгалтерському обліку підприємства в тому місяці, в якому закінчено інвентаризацію.

Інвентаризаційні описи разом з висновками робочої комісії здають у бухгалтерію для виявлення наслідків інвентаризації. Для цього на цінності, в розрізі яких є відхилення від облікових даних, складається звіряльна відомість.

Працівники бухгалтерії підприємства для відображення результатів інвентаризації виконують такі роботи:

- роблять взаємозалік нестач і надлишків, якщо вони обумовлені пересортицею;

- проводять розрахунок природних втрат матеріалів;

- визначають кінцевий результат (надлишки чи нестачі).

Від матеріально відповідальних осіб вимагається пояснення надлишків чи нестач у письмовому вигляді. Висновки щодо причини виникнення врегулювання нестач інвентаризаційна комісія оформляє протоколом, який затверджує керівник підприємства протягом п'яти днів після закінчення інвентаризації. У протоколі можуть бути визначені такі питання: стан складського господарства, дотримання правил розміщення та зберігання матеріальних цінностей, результати інвентаризації, пропозиції щодо списання нестач та перезарахування нестач лишками при пересортиці, списання в межах природних втрат цінностей, списання пошкоджених та зіпсованих цінностей, заходи з недопущення недоліків у складському господарстві в подальшому.

Результати інвентаризації відображуються в обліку на основі протоколу інвентаризаційної комісії.

Як показали результати проведеної перевірки повноти і якості інвентаризаційної роботи на досліджуваному підприємстві, всі оформлені за результатами інвентаризації інвентаризаційні описи не містять даних щодо виявлених надлишків або нестач.

З метою перевірки дотримання працівниками встановлених правил щодо приймання і відпуску запасів, нами було досліджено порядок здійснення обліку запасів на складах. Як свідчать результати контролю, облік матеріальних запасів на складах підприємства здійснюється в картках складського обліку (додаток 3). Картки складського обліку відкриваються в бухгалтерії підприємства і видаються під розписку в реєстрі матеріально-відповідальним особам. Записи в картках складського обліку здійснюються завідувачами складами щоденно на підставі первинних документів, які засвідчують рух запасів. Правильність здійснення записів в картках складського обліку щотижня перевіряє бухгалтер з обліку

запасів про що ставить підписи у відповідному рядку картки складського обліку. В процесі перевірки вказаних операцій помилок і порушень не виявлено.

2.3. Облік і контроль операцій пов'язаних з надходженням та вибуттям запасів на прикладі Філії «Маловисківський райавтодор»

Запаси надходять на склади підприємства з різних джерел: від постачальників відповідно до укладених договорів на поставку, в яких зазначено найменування матеріальних ресурсів, обсяги й строки поставок, ціни, способи доставки та інші дані; через повернення запасів із виробничих підрозділів на склади; оприбуткування відходів виробництва; залишків, виявлених при інвентаризації; оприбуткування запасів, отриманих від ліквідації основних засобів і малоцінних та швидкозношуваних предметів; надходження через підзвітних осіб. Кожна господарська операція щодо надходження запасів оформлюється на підприємстві відповідним первинним документом визначеної форми.

Матеріальні цінності надходять від постачальників разом із супровідними документами, з яких видно коли, в якому обсязі, якої якості, за якою ціною вони відправлені. Працівники відділу постачання перевіряють цю інформацію та порівнюють її з умовами договору. Якщо між даними договору та фактичними даними постачальника немає розходжень, то матеріальні цінності приймаються завідувачем складу, який кожний номенклатурний номер цінностей записує в прибутковий ордер (додаток В).

При надходженні запасів на підприємство від постачальників, існує два варіанта їх надходження.

1. Одержання запасів зі складів постачальника здійснюється уповноваженою на це особою підприємства на підставі виданої йому довіреності. Повний перелік осіб філії, яким надано право отримувати довіреності затверджено наказом директора ДП «Кіровоградський облавтодор». У всіх

випадках при одержанні від сторонніх організацій вантажів експедитор повинен пред'явити довіреність (додаток Д), в якій зазначається прізвище, ім'я, по батькові, реквізити паспорта, перелік цінностей та їх кількість; вона також містить підпис пред'явника і завірена печаткою та підписом керівника організації.

На підприємстві облік виданих та повернутих довіреностей реєструється в журналі реєстрації довіреностей, а облік надходження вантажів від постачальників здійснюється в спеціальному журналі.

При перевірці зазначених документів порушень не встановлено: надходження вантажів відображається відповідними документами з дотриманням вимог чинного законодавства.

2. Надходження запасів від постачальника автомобільним транспортом. При доставці запасів автотранспортом приймання здійснюється на підставі товарно-транспортної накладної, в якій завідувач складу проставляє штамп і зазначає, що всі цінності ним прийняті на склад. Ця накладна є підставою для подальшого відображення факту надходжень цінностей у відповідні картки складського обліку (додаток Е).

Перевіркою правильності оформлення надходження запасів від постачальників та оформлення супровідних документів порушень не виявлено.

У випадку коли між даними постачальника та фактично отриманими запасами виявляються розбіжності у кількості та у якості матеріалів (нестачі або надлишки), підприємством здійснюються наступні заходи:

- при прийманні вантажів вимагають у перевізника складання комерційного акта, який дає право підприємству пред'являти претензію на суму недостачі;
- при прийманні на складі складають акт про приймання матеріалів при виявленні розбіжностей у кількості та якості вантажів та у випадку надходження вантажів без платіжних документів.

Акт про приймання матеріалів складається комісією, до складу якої включається завскладу, представник відділу постачання, бухгалтерії, а також

незацікавлена особа. Акт є підставою для оприбуткування фактичної наявності матеріальних цінностей.

Надходження матеріальних запасів від власних виробничих підрозділів оприбутковується на основі накладних. Так само оформлюються матеріали, отримані від ліквідації основних засобів, невикористані у виробництві металообробки тощо.

Матеріальні цінності, які надходять на підприємство без товаросупровідних документів постачальника, називаються невідфактурованими поставками або матеріалами в дорозі. Вони оприбутковуються на підставі приймальних актів і відображаються записом:

Д-т 20 «Виробничі запаси»;

К-т 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Після надходження від постачальників документів раніше зроблений запис сторнується, а на основі документів на фактично отримані матеріали складається проводка:

Д-т 20 «Виробничі запаси» на фактично отримані суми цінностей;

К-т 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками» на суму, вказану в рахунку постачальника.

Як зазначалося в попередньому підрозділі, основою бухгалтерського обліку запасів є складський облік, який ведеться за допомогою карток складського обліку (додаток Е). На складі підприємства облік ведеться в кількісному вираженні. Картки складського обліку виписуються на кожне найменування, сорт, розмір, профіль, марку окремо. Картка є основою обліку. У ній групуються операції з надходження та витрачання конкретного виду матеріальних запасів і визначається залишок після кожного запису.

Бухгалтер підприємства, що здійснює облік виробничих запасів періодично відвідує склад і перевіряє правильність записів у картках і виведення залишків. При цьому, як показали результати проведеного контролю, завідувач складу записує лише кількість матеріалів, а суму проставляє бухгалтер, який їх оцінює.

Завідувач складу в кінці місяця згруповує первинні документи на прибуткові та видаткові.

На документи з оприбуткування матеріалів (палива, запчастин, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо) складається реєстр прибуткових документів, а на документи, які підтверджують витрачання – реєстр видаткових документів. У реєстрах наводяться такі реквізити:

- період за який складено реєстри (декада);
- назви документів (прибутковий ордер, накладна, акт приймання матеріалів, транспортна накладна та ін.);
- номери документів та їх загальна кількість;
- підписи завскладу та бухгалтера, який приймає реєстри.

Реєстри виписуються у двох примірниках: один залишається на складі, а другий, з прикладеними до нього документами, здається на обробку в бухгалтерію. У випадку, коли якийсь документ втрачено, можна встановити вину завскладу чи бухгалтера на підставі зданих за відповідними реєстрами документів.

Приймаючи реєстри, бухгалтер перевіряє правильність записів у картках складського обліку всіх документів та виведення залишків. Виконана робота підтверджується підписом у графі картки «контроль».

Здані реєстри обробляються в бухгалтерії таким чином: прикладені первинні документи групуються за окремими ознаками, які визначаються в бухгалтерії. Наприклад, основні, допоміжні матеріали, паливо, запасні частини та ін. Документи групуються за видами матеріалів, після чого за кожною з груп документів підраховується загальна сума і записується на зворотному боці реєстру.

Наприклад, до реєстру надходження документів за 1 - 10.01.2020 р. № 1 прикладено 15 документів, із яких 4 - лісові матеріали на загальну суму 160 490 грн., 6 – будівельні матеріали на 193 857 грн., 5 - лакофарбові матеріали на 87 784 грн.

На зворотному боці реєстру зроблено запис:

№ групи матеріалів сума (грн.) .

1 - 160 490

2 - 193 857

3 - 87 784

Таким же чином обробляється реєстр видаткових документів.

Після запису реєстрів за місяць виводяться обороти з надходження і витрачання, а також залишки на кінець місяця.

В кінці місяця в бухгалтерії складається звіт про рух відповідних запасів.

Оскільки в картках складського обліку відображаються, як правило, тільки кількісні показники, а в нагромаджувальних відомостях вартісні показники руху матеріалів, виникає необхідність узгодження даних складського і бухгалтерського обліку. Для перевірки правильності відображення даних на складі застосовується книга залишків матеріалів. У ній записуються матеріали у розрізі окремих видів і груп матеріальних цінностей. У кінці кожного місяця завідувач складу переносить залишки на кінець місяця у книгу залишків матеріалів, яку передає в бухгалтерію. Бухгалтер проставляє ціни за кожним найменуванням матеріалів і виводить залишок у сумовому вираженні як результат множення кількісних значень на відповідні ціни.

При проведенні перевірки правильності ведення аналітичного обліку надходження запасів, помилок і порушень щодо порядку їх оформлення не встановлено.

Як було встановлено в процесі контролю, за досліджуваний період виробничі запаси надходили на підприємство в результаті їх придбання за грошові кошти та за бартерними контрактами.

Розглянемо порядок відображення в бухгалтерському обліку підприємства операцій з надходження виробничих запасів залежно від каналів надходження.

1. Облік придбання виробничих запасів за грошові кошти. Первісною вартістю виробничих запасів, що придбані за плату, є собівартість, яка складається з таких витрат:

- договірна вартість;

- витрати на оплату посередницьких послуг, пов'язаних з пошуками та придбанням запасів (комісійні; та ін.);
- витрати на інформаційні та інші подібні послуги (маркетингові, рекламні тощо), пов'язані з пошуками та придбанням запасів;
- витрати на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їхнього використання, включаючи витрати на страхування й відсотки за комерційний кредит постачальників;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням виробничих запасів та доведенням їх до стану придатного для використання за запланованими цілями. До таких витрат належать, зокрема, прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доробку і поліпшення якісно-технічних характеристик запасів.

Не включають до первісної вартості виробничих запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- понаднормативні втрати й нестачі запасів;
- відсотки за користування кредитами;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, що не пов'язані безпосередньо з придбанням і доставкою запасів і доведення їх до стану придатності до використання за запланованими цілями.

За встановленим порядком під час оприбуткування матеріальних цінностей на підприємстві суми ПДВ відображають на субрахунку 641 «Розрахунки за податками» у кореспонденції з рахунком 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками». За наявності оплати й зараєстрованої в Єдиному реєстрі податкових накладних податкової накладної на оприбутковані матеріальні цінності підприємство отримує право на податковий кредит, що в обліку відображають записом на дебеті субрахунка 641 «Розрахунки за податками» і на кредиті субрахунка 644 «Податковий кредит».

Якщо підприємство оплачує матеріальні цінності після їх одержання, у бухгалтерському обліку роблять проводки відображені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3.

Порядок відображення оплати запасів після їх одержання

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	На вартість матеріальних цінностей, які надійшли без ПДВ	20	631
2	На суму ПДВ, що стосується матеріальних цінностей, які надійшли	641	631
3	На вартість матеріальних цінностей, оплачену постачальникам	631	311

Якщо підприємство оплачує матеріальні цінності до їх одержання, в бухгалтерському обліку роблять наступні проводки (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4.

Порядок відображення в обліку попередньої оплати виробничих запасів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	На суму, сплачену за матеріальні цінності, що надійшли	371	311
2	Відображено податковий кредит з ПДВ, що відноситься до матеріальних цінностей, які надійшли	641	644
3	На вартість матеріальних цінностей, що надійшли, без ПДВ	20	631
4	На суму нарахованого раніше податкового кредиту з ПДВ	644	631
5	Відображено залік заборгованостей на суму, сплачену за матеріальні цінності, що надійшли	631	371

Розглянемо порядок відображення деяких операцій з придбання виробничих запасів, що мали місце в діяльності досліджуваного підприємства в січні 2020 року.

Підприємство закупило щєбінь на суму 186420 грн. (у тому числі ПДВ - 31076 грн.), паливно-мастильні матеріали для легкового автомобіля на суму 1500 грн. (у тому числі ПДВ - 250 грн.). Витрати на транспортування становили 1020 грн. (у тому числі ПДВ - 170 грн.). Ці операції на рахунках бухгалтерського обліку підприємства були зображені наступним чином (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку операцій з придбання
виробничих запасів

№ з/п	Зміст операцій	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
Оплата цих витрат здійснена раніше ніж оприбуткування (одержання)				
1	Здійснено оплату за щебінь	371	311	186420
2	Відображено податковий кредит з ПДВ по щебеню	641	644	31076
3	Оприбутковано щебінь	201	631	155344
4	Відображено суму нарахованого раніше податкового кредиту з ПДВ	644	631	31076
5	Відображено залік заборгованостей за одержаний щебінь	631	371	186420
6	Оплачено паливо для легкового автомобіля	371	311	1500
7	Оприбутковано паливо для легкового автомобіля	203	631	1500
8	Відображено залік заборгованостей за одержаним паливом	631	371	1500
9	Відображено податковий кредит з ПДВ за транспортними витратами	641	644	170
10	Витрати з транспортування включено до первісної вартості щебіню	201	631	850
11	Відображено суму нарахованого раніше податкового кредиту з ПДВ	644	631	170
12	Відображено залік заборгованостей за витратами на транспортування	631	371	1020

Отже, наведений порядок відображення в обліку операцій з придбання запасів за грошові кошти зауважень не викликає.

2. Облік надходження виробничих запасів за бартерними контрактами. Крім придбання за грошові кошти, на підприємстві іноді одержують виробничі запаси за бартером. При цьому в рахунок бартерних угод може здійснюватись обмін як подібними так і неподібними запасами.

Бартер подібними виробничими запасами. Згідно з П(С)БО 9 первісна вартість запасів, придбаних в обмін на подібні запаси дорівнює балансовій вартості переданих запасів.

Якщо балансова вартість переданих підприємством запасів перевищує їхню справедливу вартість, то первісною вартістю одержаних виробничих запасів є їхня справедлива вартість, а різницю між балансовою та справедливою вартістю переданих підприємством запасів включають до витрат звітного періоду.

За обміну подібними запасами не визнається дохід, отже не визначається і фінансовий результат.

Згідно з П(С)БО № 15 поняття «дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» і «виручка від реалізації (товарів, робіт, послуг)» є ідентичними.

Перш ніж розглянути порядок, в якому результати здійснення бартерних операцій з подібними активами відображаються в бухгалтерському обліку досліджуваного підприємства, необхідно визначити, що на підприємстві вважається справедливою вартістю виробничих запасів.

Під справедливою вартістю виробничих запасів слід розуміти їх відновну вартість (сучасну собівартість придбання) тобто вартість їх відтворення в сучасних умовах і цінах.

Через відсутність чіткого механізму визначення справедливої вартості, підприємство має право самостійно вирішувати, яким чином визначатиметься справедлива вартість певного виду виробничих запасів. Як правило справедлива вартість запасів встановлюється підприємством на базі даних прайс - листів, хоча іноді застосовується і експертна оцінка.

Порядок відображення в реєстрах бухгалтерського обліку операції з обміну виробничими запасами ілюструє наведений нижче приклад.

Підприємство в січні місяці 2020 року придбало цеглу білу в ТОВ «Орлов» для добудови складського приміщення в обмін на цеглу червону. Балансова вартість червоної цегли - 103000 грн., її справедлива вартість на дату обміну — 110000 грн. Балансова вартість білої цегли - 86500 грн., справедлива вартість на дату обміну - 110000 грн.

Цю операцію на рахунках бухгалтерського обліку підприємством було відображено у наведений нижче спосіб.

Щодо функціонального призначення і справедливих вартостей, обмінювані активи є подібними, при цьому їхні справедливі вартості вищі за балансові, отже балансова вартість одержаних активів визначається на рівні балансової вартості тих, що вибули. Таким чином, для досліджуваного підприємства первісна вартість одержаної білої цегли дорівнює балансовій вартості червоної цегли і становить 103000 грн., а для ТОВ «Орлов» первісна вартість одержаної червоної цегли дорівнює балансовій вартості білої цегли і становить 86500 грн.

З метою оподаткування ПДВ база оподаткування визначається на рівні фактичної ціни операції, яка не повинна бути нижчою за звичайну ціну. З огляду на це при обміні подібними активами договірну вартість доцільно приймати на рівні справедливої вартості. Отже, в даному випадку за договірну вартість було прийнято справедливую оцінку обмінюваних виробничих запасів - 111000 грн., ПДВ - 22200 грн., разом: 133200 грн. ($111000 \times 20 / 100 = 22200$ - сума ПДВ; $111000 + 22200 = 133200$ - сума з ПДВ). Дохід (виручка), згідно з положеннями П(С)БО 15 не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), яка подібна за призначенням і має однакову справедливу вартість. Таким чином, при здійсненні такої бартерної операції відсутні фінансові результати і виручка.

Результати цієї операції на рахунках бухгалтерського обліку були відображені такими проводками (таблиця 2.6).

У даному випадку справедливі вартості обмінюваних запасів вищі за їхню балансову вартість, інакше одержані запаси треба було б оприбуткувати за справедливою вартістю, а різницю списати на витрати звітного періоду. Порядок відображення зазначеної операції в обліку заперечень не викликає.

Отже, як свідчать результати проведеного контролю операцій з надходження виробничих запасів на Філії «Маловисківський райавтодор», методологія їх обліку обрана правильно, зауважень щодо правильності відображення зазначених операцій в обліку не виникає.

Таблиця 2.6.

Відображення в бухгалтерському обліку операції з обміну подібними
запасами

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено виникнення дебіторської та кредиторської заборгованостей під час відвантаження червової цегли ТОВ «Орлов»	377	201	103000
2	Відображено виникнення податкових зобов'язань з ПДВ	377	641	22200
3	Оприбутковано білу цеглу	201	631	103000
4	Відображено виникнення податкового кредиту з ПДВ	644	631	22200
5	Відображено залік взаємних заборгованостей	631	377	125200

Основними напрямками вибуття виробничих запасів на підприємстві є:

- відпуск у виробництво;
- списання за невідповідності критеріям активу;
- списання у зв'язку з псуванням, крадіжками;
- реалізація на сторону.

Витрачання запасів у виробництво на Філії «Маловисківський райавтодор» оформляється лімітно-забірними картами (додаток Ж), та забірними відомостями (додаток К), які виписуються на основі норм витрачання цінностей на одиницю випуску за затвердженими нормами. У лімітно-забірних картах, які виписують на кожне найменування цінностей, вказується ліміт відпуску цінностей в натуральному вираженні (т, кг, м² тощо), а також дата, кількість відпущеного матеріалу та залишок ліміту після кожного запису про відпуск. Лімітно-забірні карти на підприємстві виписуються у 2-х примірниках, один з них знаходиться у завідувача складу, а другий - у одержувача матеріалів. При відпуску завідувач складу робить запис в обох примірниках й обмінюється підписами з одержувачем, що забезпечує ідентичність даних. Іноді відпуск виробничих запасів на потреби виробництва оформляється внутрішніми накладними (додаток Л). В окремих випадках складаються акти на списання матеріалів. Споживання матеріалів при

цьому визначається за допомогою інвентаризації. В актах зазначається наявність матеріалів на початок місяця, надходження за документами протягом місяця та наявність на кінець місяця за даними інвентаризації. Відпуск розраховується за формулою:

$$C_M = Z_{M_0} + H_M - Z_M \quad (2.2)$$

де C_M - списання матеріалів за місяць;

Z_{M_0} - залишки матеріалів на початок місяця;

H_M - надходження матеріалів протягом місяця;

Z_M - залишок матеріалів на кінець місяця.

Під час відпуску виробничих запасів у виробництво їх оцінюють за середньозваженою собівартістю. Для визначення собівартості цим методом обчислюють середньозважену вартість одиниці запасів: загальну вартість запасів (залишку на початок звітної періоду і придбаних протягом цього періоду запасів) ділять на кількість одиниць цих запасів. Порядок застосування цього методу на підприємстві ілюструє наступний приклад.

На початок звітної періоду на підприємстві було в наявності 40 банок масляної фарби за ціною 64 грн. за банку. Протягом звітної періоду на підприємстві було придбано масляну фарбу в такому порядку:

1) 80 банок $\times$ 66,5 грн. = 5320 грн. (у т. ч. ПДВ - 886,8 грн.);

2) 60 банок $\times$ 58,5 грн. = 3510 грн. (у т. ч. ПДВ - 585,1 грн.);

3) 90 банок $\times$ 62,3 грн. = 5607 грн. (у т. ч. ПДВ - 934,7 грн.).

У тому ж періоді 155 банок фарби було відпущено на виробничі потреби.

Визначимо середньозважену собівартість одиниці запасів і залишок.

Середньозважена вартість:

$$\frac{40 \times 64 + (5320 - 886,8) + (3510 - 585,1) + (5607 - 934,7)}{40 + 80 + 60 + 90} = \frac{14590,4}{270} = 54,04 \text{ грн.}$$

Отже середньозважена вартість однієї банки фарби з урахуванням залишку і надходження становить 54,04 грн.

Середньозважена собівартість відпущеної у виробництво фарби дорівнює:

$$155 \text{ банок} \times 54,04 \text{ грн./банка} = 8376,2 \text{ грн.}$$

Середньозважена собівартість залишку на кінець періоду становить:

$$(40 \text{ банок} + 80 \text{ банок} + 60 \text{ банок} + 90 \text{ банок} - 155 \text{ банок}) \times 54,04 \text{ грн.} = 6214,6 \text{ грн.}$$

У виробничій діяльності підприємства запаси використовуються не тільки у виробничій діяльності, але і у адміністративній, збутовій та інших сферах. Порядок відображення витрачання виробничих запасів у ході діяльності Філії «Маловисківській райавтодор» наведено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7.

Відображення в обліку записів по використанню запасів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
Відображена вартість виробничих запасів, переданих зі складу і призначених для використання:			
1	у виконанні ремонтних та автобудівельних робіт, наданні послуг (за умови, що ці матеріали можуть бути віднесені до певного об'єкту витрат)	23	20
2	у виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг (за умови, що ці матеріали не можуть бути віднесені до певного об'єкту витрат), а також в заходах, пов'язаних з організацією виробництва, управлінням ділянками, бригадами тощо	91	20
3	в адміністративній діяльності	92	20
4	в зв'язку зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг	93	20
5	Відображена інформація про витрачання запасів в операційній діяльності	80	20

В процесі дослідження операцій щодо відпуску виробничих запасів на виробництво та господарські потреби порушень не виявлено. Всі операції знаходять відповідне відображення в облікових регістрах та рахунках бухгалтерського обліку.

Ще одним з каналів вибуття запасів є їх реалізація. Так, на Філії «Маловисківський райавтодор» в січні місяці 2020 року було здійснено реалізацію залишку вапна у зв'язку з відсутністю в ньому виробничої потреби та недоцільністю подальшого його зберігання, обліковою вартістю 63180 грн. за ціною 58620 грн. (у тому числі ПДВ - 9772 грн.).

У реєстрах бухгалтерського обліку підприємства цю операцію було відображено такими проводками (табл. 2.8) (оплата вапна була проведена після його відвантаження).

Таблиця 2.8

Відображення в бухгалтерському обліку операції з реалізації запасів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Відображено відвантаження вапна	377	712	58620
2	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	9772
3	Списано облікову вартість реалізованого вапна	943	201	63180
4	Списано дохід від реалізації на рахунок фінансових результатів	712	791	48848
5	Відображено вартість реалізованого вапна у фінансових результатах	791	943	63180
6	Визначено фінансовий результат (збиток)	442	791	14332
7	Одержано оплату реалізованого вапна	311	377	58620

Як свідчать наведені дані, операції з відображення реалізації запасів на підприємстві відображені правильно та зауважень не викликають.

Базуючись на первинних документах у яких узагальнені дані щодо надходження виробних запасів та їх витрачання у звітному місяці, списання з місць відповідального зберігання, формується відомість аналітичного обліку запасів (додаток М). Дана відомість призначена для обліку запасів за синтетичними рахунками, за центами відповідальності та за місцями витрат. У відомості відображається залишок запасів на початок місяця, надходження за звітний місяць, витрати за місяць та залишок на кінець місяця.

2.4. Оцінка стану організації обліку та внутрішнього контролю запасів в системі управління Філії «Маловисківський райавтодор»

Під час дослідження особливостей організації обліку та внутрішнього контролю запасів Філії «Маловисківський райавтодор» встановлено, що ведення

бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності здійснюється у відповідності із Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999р. № 996 – XIV і чинних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Ведення бухгалтерського обліку покладається на головного бухгалтера Філії «Маловисківський райавтодор». Останній забезпечує відповідність бухгалтерського обліку на підприємстві нормативним документам і несе відповідальність за правильну його побудову та своєчасне подання у встановлені терміни фінансової та податкової звітності.

Ведення бухгалтерського обліку і складання фінансових звітів здійснюється за принципом нарахування і відповідності доходів і витрат, відповідно до якого для визначення фінансового результату звітного періоду зіставляються доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для одержання цих доходів. При цьому доходи і витрати відбиваються в обліку і звітності в момент їхнього виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей.

На Філії «Маловисківський райавтодор» ведення бухгалтерського обліку запасів та відображення господарських операцій з обліку запасів здійснюється із застосуванням таких принципів:

- автономності підприємства (запаси, що належать підприємству, відображаються на відповідних рахунках бухгалтерського обліку);
- безперервності діяльності підприємства;
- періодичності (бухгалтер з обліку запасів визначає віднесення кожного факту господарської діяльності до певного періоду);
- історичної (фактичної) собівартості;
- повного висвітлення;
- послідовності, тобто постійного застосування підприємством обраної облікової політики, що забезпечує порівняльність облікових даних та їх прозорість ;
- обачності (застосовувані рахунки з обліку запасів забезпечують можливість здійснення контролю за їх надходженням та витрачанням);
- превалювання сутності над формою (рахунки з обліку запасів суттєво розширюють можливість застосування даного принципу);

- єдиного грошового вимірника, застосовуючи відповідно до статті 5 Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» грошову одиницю України.

При застосуванні і дотриманні даних принципів підприємством, надається змога використовувати інформацію, яка міститься в документах в повній мірі і різними категоріями користувачів.

Основні методи, принципи та процедури обліку запасів, які застосовуються Філією «Маловисківський райавтодор» визначені в наказі про облікову політику.

Формування облікової політики в контексті обліку виробничих запасів на досліджуваному підприємстві базується на нормах Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси» [18] та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів [27]. Основні методичні складові облікової політики Філії «Маловисківський райавтодор» в частині обліку виробничих запасів наведено у табл. 2.9.

Відповідно з Наказом про облікову політику на Філії «Маловисківський райавтодор» затверджено перелік посадових осіб, яким дозволено видавати товарно-матеріальні цінності. Зразки підписів таких посадових осіб за переліком затверджуються окремим наказом керівника підприємства та доводяться до відома відповідних структурних підрозділів.

Для обліку запасів на підприємстві використовують «типові» форми первинних документів та зведені облікові документи (табл. 2.10).

На Філії «Маловисківський райавтодор» було проведено контроль операцій з запасами, а саме: контроль стану складського господарства та дотримання умов зберігання матеріальних запасів та їхнього збереження; контроль операцій пов'язаних з надходженням запасів (придбання за плату, бартерні операції), контроль операцій пов'язаних з вибуттям запасів (використання у процесі виробничої та господарської діяльності, реалізація, тощо).

Основою для проведення контролю були наступні документи: господарські угоди на матеріально-технічне забезпечення, прибуткові накладні, вимоги, лімітно-забірні картки, забірні відомості, звіти матеріально-відповідальних осіб,

журнал обліку вантажів, що надійшли; довіреності; акт списання довіреностей; картки складського обліку матеріалів; відомості обліку залишків матеріалів на складі; матеріальні звіти; журнали – ордери, бухгалтерська звітність.

Таблиця 2.9

Методичні складові облікової політики Філії «Маловисківський райавтодор» в частині обліку виробничих запасів

Складові облікової політики в частині обліку запасів	Обґрунтування
Склад виробничих запасів	Визначено відповідно до виробничої специфіки діяльності підприємства
Одиниця обліку запасів	Відповідно до П(С)БО 9: - найменування
Метод зарахування придбаних або вироблених виробничих запасів на підприємстві	Згідно П(С)БО 9 виробничі запаси зараховуються на баланс за первісною вартістю
Визнання та первісна оцінка запасів	Визнання та первісна оцінка запасів здійснюється залежно від шляхів надходження запасів на підприємство: - придбані за плату; - виготовлені власними силами; - внесені до статутного капіталу; - одержані безоплатно; - придбані у результаті обміну на подібні та неподібні запаси
Методи оцінки при вибутті виробничих запасів	Відповідно П(С)БО 9 підприємством встановлено метод оцінки запасів при їх вибутті за середньозваженою собівартістю
Метод обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат	За середнім відсотком
Оцінка запасів на дату балансу	Згідно П(С)БО 9 запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: - первісною вартістю; - чистою вартістю реалізації
Періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів	Самостійно встановлюється підприємством
Призначення та умови використання запасів	Встановлено відповідно до виробничої специфіки діяльності підприємства
Організація зберігання і обліку запасів	Здійснюється залежно від їх виду, умов постачання і збуту на основі оперативно-бухгалтерського (сальдового) методу обліку запасів.

В процесі проведення контролю стану складського господарства та дотримання умов зберігання матеріальних запасів було встановлено:

- організація зберігання матеріальних запасів знаходиться на належному рівні (складські приміщення забезпечені засобами протипожежної безпеки, охоронною сигналізацією, ваговимірювальними пристроями та технікою. Матеріальні запаси зберігаються з дотриманням температурних режимів та порядку складування.);

Таблиця 2.10

Форми документації, які використовуються для обліку запасів на Філії
«Маловисківський райавтодор»

Вид облікової документації	Найменування
Первинні документи по обліку запасів	Накладні, рахунки-фактури, картки складського обліку, прибуткові ордери, накладні-вимоги на відпуск, лімітно-забірні карти
Аналітичні реєстри обліку запасів	Відомості аналітичного обліку запасів, звіти матеріально-відповідальних осіб
Реєстри синтетичного обліку запасів	Головна книга, відомості руху запасів, журнали №3, 5, 6
Фінансова звітність підприємства	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Примітки до річної фінансової звітності

- з усіма матеріально-відповідальними особами підприємства укладені угоди про повну матеріальну відповідальність, а в бухгалтерії є наявності акти приймання-передачі матеріальних цінностей при звільненні з роботи одних і прийнятті на роботу нових працівників;

- приймання і відпуск матеріальних запасів здійснюється з дотриманням встановлених правил з своєчасним і правильним відображенням у картках складського обліку;

- добір кадрів на посади матеріально-відповідальних осіб здійснюється цілеспрямовано з дотриманням вимог щодо наявності спеціальної освіти та підготовки і відсутності правових обмежень.

Контроль операцій з надходження матеріальних запасів свідчить про:

- загальний рівень забезпеченості матеріальними ресурсами виробничої програми;

- оперативний облік та контроль у відділі матеріально-технічного постачання знаходиться на належному рівні, про що свідчить відсутність невиконаних угод з боку постачальників;

- матеріальні запаси, що надходять на підприємство з відповідних джерел надходження оприбутковуються в повному обсязі і своєчасно;

- записи синтетичного та аналітичного обліку в розрізі матеріально-відповідальних осіб є взаємоузгодженими;

- підсумкові записи за дебетом рахунків матеріальних запасів відповідають даним журналів-ордерів, відомостей та Головної книги.

При проведенні контролю операцій з витрачання матеріальних запасів встановлено:

- загальний підсумок вибуття та залишків матеріалів на початок місяця в усіх структурних підрозділах підприємства та за всіма матеріально-відповідальними особами відповідає кредитовим оборотам та залишкам на кінець місяця за рахунками матеріальних цінностей у Головній книзі;

- операції з відпуску матеріалів у виробництво мають належне документальне оформлення;

- відпуск матеріальних запасів у виробництво здійснюється у межах встановлених лімітів за нормами;

- аналіз даних про витрати матеріальних запасів за декілька звітних періодів свідчить про обґрунтованість встановлених норм витрат на виробництво;

- витрачання матеріальних запасів на сторону здійснюється при належному їх документальному забезпеченні та відповідному відображенні на рахунках бухгалтерського обліку;

- оцінка виробничих запасів при їхньому вибутті здійснюється за середньозваженою собівартістю, що не суперечить нормам чинного законодавства, зокрема П(С)БО №9;

- операції зі списання матеріальних запасів на рахунках бухгалтерського обліку відображуються правильно з дотриманням вимог нормативних актів.

Оцінюючи стан організації обліку та внутрішнього контролю запасів в системі управління Філії «Маловисківський райавтодор» слід визнати його як задовільний та такий, що відповідає чинним нормативно-правовим актам.

Висновки до розділу 2

Ознайомлення з особливостями організації і методики обліку та внутрішнього контролю запасів в системі управління автодорожніми підприємствами дає можливості сформулювати наступні висновки:

1. Філія «Маловисківський райавтодор» є філією дочірнього підприємства Державної акціонерної компанії «Автомобільні дороги України», створена як відособлений структурний підрозділ дочірнього підприємства «Кіровоградський облавтодор». Основними видами діяльності, що здійснюються філією є виконання робіт з будівництва, реконструкції, ремонту та утримання автомобільних доріг, мостів, інших споруд та елементів обстановки доріг; розвиток промисловості та виробництва будівельних, дорожньо-будівельних матеріалів та конструкцій, інших виробів, необхідних для будівництва та ремонту автомобільних доріг; розробка родовищ будівельних матеріалів та інші види діяльності, які не суперечать чинному законодавству.

2. Аналіз та оцінка основних показників діяльності підприємства свідчать про погіршення його фінансового стану (на це вказує зниження коефіцієнтів ліквідності, структури капіталу, рентабельності), а недостатньо стабільна платоспроможність вказує на низьку інвестиційну привабливість Філії «Маловисківський райавтодор». Отже, керівництву підприємства слід розробити заходи щодо поліпшення його фінансового стану за рахунок підвищення прибутковості виробництва та більш раціонального використання власних активів.

3. Організація обліку операцій з запасами на підприємстві відповідає єдиним методологічним принципам бухгалтерського обліку та звітності в Україні,

ведеться за допомогою подвійного запису господарських операцій на підставі первинних документів, та знаходить відображення в регістрах аналітичного, синтетичного обліку і звітності

4. Основою для проведення контролю операцій з запасами були наступні документи: господарські угоди на матеріально-технічне забезпечення, прибуткові накладні, вимоги, лімітно-забірні картки, забірні відомості, звіти матеріально-відповідальних осіб, журнал обліку вантажів, що надійшли; довіреності; акт списання довіреностей; картки складського обліку матеріалів; відомості обліку залишків матеріалів на складі; матеріальні звіти; журнали – ордери, бухгалтерська звітність.

5. Дослідження питань обліку і контролю стану складського господарства та дотримання умов зберігання матеріальних запасів, наявності виробничих запасів, обліку та контролю операцій, пов'язаних з їх рухом (надходження, передача, вибуття), дозволяє засвідчити належний стан організації бухгалтерського обліку запасів та його відповідність нормам чинного законодавства.

РОЗДІЛ 3

НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ В УПРАВЛІННІ АВТОДОРОЖНІМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ

3.1. Формування системи управлінського обліку запасів автодорожніх підприємств

Одне з визначальних місць у системі управління матеріальними ресурсами автодорожніх підприємств займає управлінський облік.

В науковій літературі система управлінського обліку визначається як «важливий інструмент ефективної діяльності підприємства, покликаний забезпечити координацію, взаємодію та погодженість окремих елементів управління для досягнення стратегічних цілей управління» [28].

Аналіз наявних підходів щодо розуміння і трактування сутності управлінського обліку вітчизняними науковцями дозволяє констатувати наявність принаймні двох точок зору:

1. управлінський облік це відокремлений вид обліку, який має велике значення у забезпеченні ефективної діяльності суб'єктів підприємницької діяльності та управління ними;
2. управлінський облік є складовою фінансового обліку.

На думку М. С. Пушкаря «управлінський облік – це сукупність методів та процедур, які забезпечують підготовку й надання інформації для планування, контролю та прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством, установою, організацією. Управлінський облік – це внутрішній облік, який ведеться для задоволення потреб в інформації керівництва всього підприємства та його структурних підрозділів, а головним критерієм організації управлінського обліку є корисність одержуваної інформації для оцінки, контролю та прийняття управлінських рішень» [42].

Як зазначає С. Ф. Голов, управлінський облік надає інформацію для «визначення стратегії та планування майбутніх операцій організації; контролювання її поточної діяльності; оптимізації використання ресурсів; оцінки ефективності діяльності; зниження рівня суб'єктивності в процесі прийняття рішень» [11].

Основним завданням управлінського обліку є забезпечення вимірювання усіх ключових аспектів діяльності підприємства та надання відповідної інформації управлінському персоналу у такій інтерпретації, яка б забезпечувала можливість прийняття управлінських рішень, що дозволяють досягти найефективніших фінансових результатів.

Якщо виходити з класичного твердження щодо основних чинників виробництва (земля, праця, капітал) та здійснювати їх деталізацію з урахуванням сучасних підходів, то можна означити такі ресурсні складові забезпечення функціонування суб'єкта господарювання в ринкових умовах: праця; капітал (в частині як основного так і фінансового); сировина і матеріали; інформація та технології. Отже в системі управлінського обліку відповідне місце має бути відведене й для запасів, які є об'єктом даного дослідження.

Управлінський облік виробничих запасів пов'язаний з трьома напрямками:

1. облік і аналіз витрат, пов'язаних із придбанням запасів;
2. визначення оптимальної величини виробничих запасів;
3. оцінка виробничих запасів як складової виробничої собівартості виробленої продукції (рис. 3.1).

Вирішення питань управлінського обліку запасів потребує врахування особливостей та специфіки виробничої діяльності суб'єктів господарювання. Враховуючи, що основною характерною рисою автодорожніх підприємств є значні обсяги споживання сировини й матеріалів в процесі провадження основної діяльності, то під час організації управлінського обліку матеріальних запасів доцільно врахувати такі чинники як тривалість виробничого циклу та характеристика технологічних процесів.

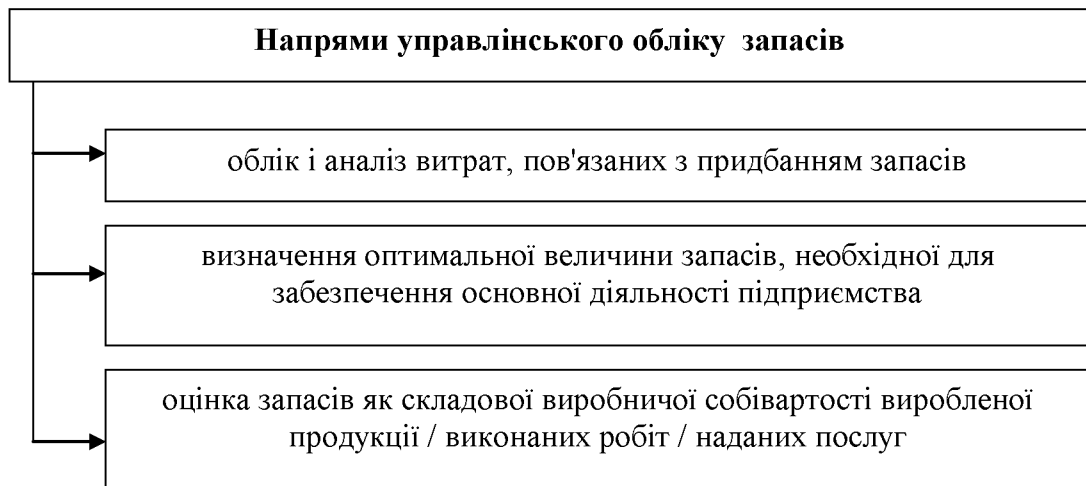


Рис. 3.1. Функціональне спрямування управлінського обліку запасів

Джерело: складено автором на основі узагальнення літературних джерел.

Першочерговим завданням управлінського обліку є встановлення науково обґрунтованих норм витрат матеріальних запасів і розробка на цій основі планів обсягів запасів та їх закупок.

Визначення необхідного розміру виробничих запасів є другим напрямком управлінського обліку виробничих запасів.

З проблемою визначення необхідного для забезпечення процесу виробництва розміру запасів тісно пов'язана необхідність бюджетного планування потреби в сировині та основних матеріалах, які є частиною змінних витрат підприємства й які відносяться на витрати оборотних коштів (сировина, матеріали, паливо, запасні частини тощо). Бюджет основних матеріалів визначається розрахунковим шляхом базуючись на прогностичних показниках обсягів випуску.

Визначення бюджету основних матеріалів здійснюється з використанням таких розрахункових інструментів: методу технологічного нормування та методу порівняльного аналізу рахунків.

Метод технологічного нормування використовується для визначення частини бюджету основних матеріалів, які витрачаються на виробничі цілі. На більшості підприємств встановлені питомі норми витрат за видами сировини і матеріалів з розрахунку на одну одиницю окремого виду продукції. Отже, завдяки

наявній плановій виробничій програмі та застосовуючи технологічні норми (стандарти), здійснюють розрахунок виробничої потреби в розрізі видів матеріальних оборотних ресурсів на певний бюджетний період.

Більш простим в практичному застосуванні є метод порівняльного аналізу рахунків, проте він дає менш точні результати. Цей метод застосовується здебільшого за тими матеріалами, відносно яких відсутня система технологічного нормування.

Сутність даного методу зводиться до того, що за ряд минулих бюджетних періодів за даними оперативної бухгалтерської звітності здійснюється зіставлення обсягів виробництва і збуту та динаміки витрачання матеріальних ресурсів, й на основі застосування методу середньозваженої величини встановлюються норми витрачання конкретних матеріальних ресурсів на плановий бюджетний період. Ці норми витрат застосовуються й до планових обсягів виробництва та збуту з метою визначення потреб в основних матеріалах.

Після визначення кількісної потреби у сировині та основних матеріалах потрібно здійснити планування закупівель матеріальних ресурсів.

Третім напрямом управлінського обліку виробничих запасів є виявлення структури матеріальних виробничих витрат, розробка нормативів виробництва та зіставлення фактичних даних з плановими показниками.

Нормативні витрати матеріальних ресурсів становлять ті витрати, які необхідно буде понести підприємству.

Прямі нормативні матеріальні витрати на одиницю готової продукції визначаються як добуток кількості матеріалів, встановлених нормативом на одиницю готової продукції й ціни, яка повинна бути сплачена за одиницю матеріальних ресурсів.

Величина загальних нормативних витрат на матеріальні ресурси за звітний період розраховується як добуток суми прямих нормативних матеріальних витрат на одиницю кінцевої продукції й кількості одиниць продукції, випущених в цей період.

Основою для розрахунку нормативних величин є норма матеріальних витрат, яка виражена у натуральних одиницях.

Для формування кошторису прямих матеріальних витрат використовуються норми витрат матеріалів, які розробляються відповідними службами підприємства та ціни на такі матеріали, що діяли у базовому році. Якщо якість із цих параметрів впродовж планового року змінюються, то показники кошторису уточнюються з урахуванням таких змін.

Інформація щодо наявних відхилень по запасам в кінці звітного періоду формується у системі фінансового обліку на основі формування оборотних аналітичних відомостей, базою для складання яких є картки складського обліку матеріалів. Так виявляється взаємодія фінансового і управлінського обліку запасів в обліково-аналітичній системі управління підприємством (рис 3.2).

Система управлінського обліку виробничих запасів надає детальну інформацію для аналізу витрат підприємства в частині матеріальних витрат, для розрахунку розміру запасів на конкретному підприємстві і дозволяє аналізувати структуру матеріальних витрат з виявленням відхилень від планових величин.

Для підтримки запасів у певних межах відділ маркетингу повинен здійснювати оперативний контроль за наявністю матеріальних ресурсів. З цією метою на кожен вид матеріальних цінностей у картках складського обліку є сенс вказувати нижній та верхній рівень запасів у натуральному виразі. Крім того, для матеріалів, за якими залишки нижчі від мінімальних чи вищі максимальних норм запасу, необхідно складати сигнальні довідки і подавати їх у відділ матеріально-технічного постачання, фінансові служби, бухгалтерію та іншим зацікавленим підрозділам й особам. Отже, картки складського обліку можуть використовуватись як джерела інформації для управління запасами, а не тільки як облікові реєстри.

На підприємствах у картках складського обліку, як правило, норми запасів матеріальних цінностей не показуються, тому інформація про понаднормативні запаси або незаповнений норматив за кожним видом останніх у оперативному порядку не отримується відповідними рівнями управління.



Рис. 3.2. Взаємодія управлінського та фінансового обліку запасів

Джерело: складено автором на основі узагальнення літературних джерел.

На більшості підприємств у структурі управління відсутня служба, яка виконувала б функції створення, цілеспрямованого оновлення норм матеріалів за сучасних умов господарювання, а це, в свою чергу, призводить до того, що нормування на підприємстві занедбується і не функціонує.

Як відомо, управління запасами неможливе без впорядкування норм та витрат виробничих запасів відповідно до потреб нового типу господарювання, заснованого на антивитратній концепції використання останніх.

Якісно розроблений норматив виробничих запасів дуже важливий для підприємства, бо створює підґрунтя для цільового і економічного використання

фінансових ресурсів, сприяє зменшенню нефункціональних запасів у виробництві та обігу, успішному виконанню планів виробництва, продажу продукції, підвищенню рентабельності й зміцненню фінансового стану підприємства. Високої якості нормативів підприємство може досягнути, якщо нормування націлити на визначення оптимальних запасів на всіх стадіях руху оборотних засобів, а також враховувати найбільш прогресивні норми витрат сировини, матеріалів, інші норми (наприклад, норми часу, необхідного для підготовки матеріалів для їх запуску у виробництво, норми тривалості виробничого циклу окремих виробів тощо).

Підприємства використовують на виробництво продукції іноді сотні й тисячі найменувань видів сировини і матеріалів. Тому для визначення норми запасів у днях на першому етапі роботи такі норми розробляють з окремих видів сировини і матеріалів або однорідних груп. Після цього, виходячи з норм запасів за видами сировини і матеріалів, визначають середньозважену норму в цілому.

Визначаючи норми запасів у днях, необхідно зважати на: умови постачання відповідних товарно-матеріальних цінностей; віддаленість постачальників; транспортні умови; час, необхідний для підготовки матеріалів для використання у виробництві; періодичність введення матеріалів у виробництво. Із врахуванням названих чинників норма запасу в днях з кожного виду сировини і матеріалів включає такі елементи:

- час перебування оплаченого матеріалу в дорозі - транспортний запас;
- час, потрібний на вивантаження, приймання, складування, визначення якості матеріалів, на підготовку матеріалів до передачі їх у виробництво - підготовчий запас;
- запас, який обчислюють за частотою поставок, - поточний складський запас;
- час перебування матеріалів на складі - страховий запас. Створення добре відпрацьованого і функціонуючого нормативного господарства можливе лише при допомозі нормативного бюро, завданнями якого є:
 - створення фонду норм і нормативів;

- узгодження норм і нормативів з технічними та економічними службами;
- визначення нормативних документів та інструкцій щодо їх заповнення;
- розроблення методик формування й розрахунку зведених норм;
- аналіз нормативного господарства та розроблення заходів для його вдосконалення;
- використання обчислювальної техніки для нормативного господарства.

Отже, система управлінського обліку запасів є дієвим засобом контролю за ефективним збереженням і використанням ресурсів підприємства.

3.2 Рекомендації щодо удосконалення внутрішнього контролю запасів на Філії «Маловисківський райавтодор»

Враховуючи, що Філія «Маловисківський райавтодор» є структурним підрозділом дочірнього підприємства «Кіровоградський облавтодор» яка підпорядковує свою діяльність саме йому, а останнє здійснює повний контроль за діяльністю філії, доцільним на нашу думку є створення в рамках Кіровоградського облавтодору відособленої служби внутрішнього контролю, що функціонуватиме як незалежний структурний підрозділ на підприємстві. Останнє обумовлено тим, що особи на яких покладені певні контрольні функції підприємством (наприклад постійно діюча інвентаризаційна комісія) не завжди виконують їх достатньо ефективно. Організація цієї служби потрібна перш за все керівництву підприємства для перевірки та оцінки роботи окремих підрозділів, служб, об'єктів обліку тощо. Служба внутрішнього контролю повинна функціонувати на підприємстві як спеціальний відокремлений підрозділ, підпорядкований безпосередньо керівнику підприємства. При цьому чисельність працівників служби повинна відповідати масштабам діяльності підприємства.

Служба внутрішнього контролю має виконувати ряд поставлених керівництвом завдань, а саме:

- надавати керівництву інформацію про фінансово-господарську діяльність;
- забезпечити ефективну взаємодію з відповідними службами підприємства;
- сприяти функціонуванню вискоефективної системи бухгалтерського обліку;
- запобігати виникненню порушень;
- сприяти мінімізації втрат виробничих запасів та забезпечувати їх ефективне використання;
- підтверджувати достовірність звітів відокремлених структурних підрозділів підприємства.

Крім того, служба внутрішнього контролю має змогу проводити доскональну перевірку з напрямів і питань, які потребують значних витрат часу і коштів, або які є досить складними в бухгалтерському обліку. Так, господарські операції з надходження, наявності, руху та списання матеріальних запасів, можуть і мають бути об'єктами перевірки службою внутрішнього контролю.

Основні стадії процесу обліку запасів наведено на рисунку 3.3. Таке відображення системи обліку виробничих запасів необхідне для подальшого розгляду засобів внутрішнього контролю. Зокрема, схема показує потребу в наявності чіткого розподілу обов'язків з аналітичного обліку поставок і постачальників, розрахунків з ними, оприбуткування запасів, їх зберігання тощо.

Мета внутрішнього контролю запасів полягає в їх збереженні на всіх етапах руху та раціональному витрачанні. Досягти цього можна шляхом мінімізації втрат запасів внаслідок розкрадання, зловживань, псування, позавиробничого витрачання, а також забезпеченням ефективної взаємодії з виробничими відділами, відділами постачання та збуту.

Для подальшого розгляду аспектів внутрішнього контролю запасів використаємо рисунок 3.4.

Започатковує процес управління запасами система постачання. Безпосередньо процес постачання розпочинається із замовлень. Внутрішній контроль системи замовлення зосереджують на перевірці дотримання таких вимог:

- усі заявки на виробничі запаси мають обґрунтовуватись інформацією, яка надходить із системи обліку. Не повинно бути замовлень на такі види запасів, які не будуть використані в подальшому виробництві або не будуть реалізовані, а також на ті, надмірні надлишки яких є на підприємстві;

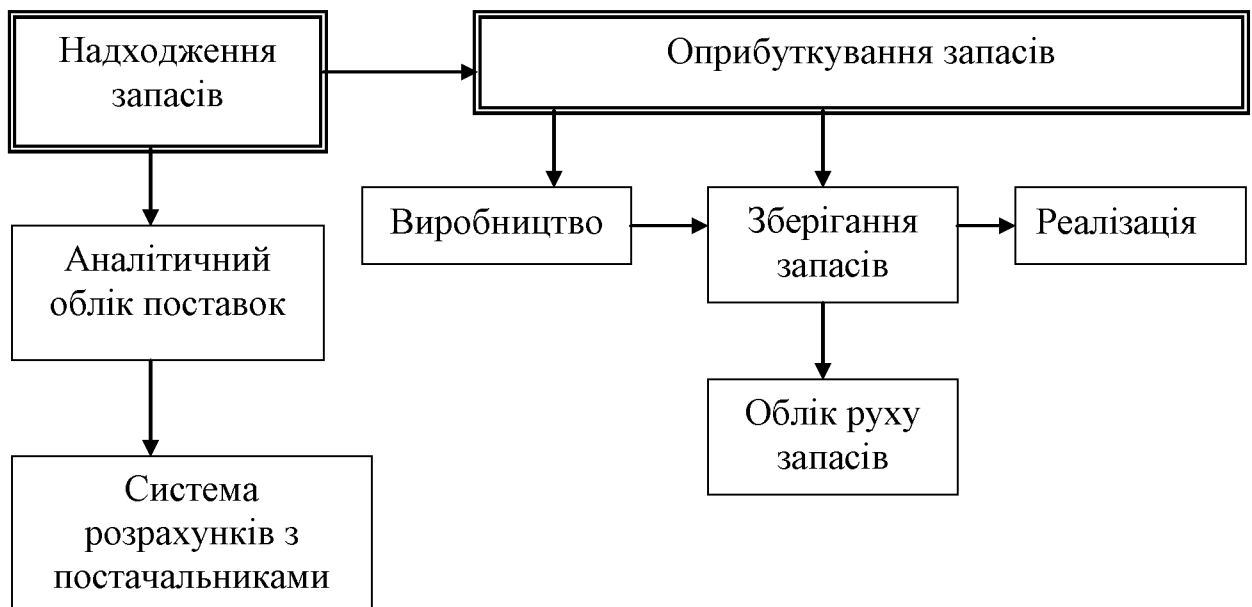


Рис. 3.3. Система обліку запасів

Джерело: складено автором на основі узагальнення літературних джерел.

- додаткові поставки слід замовляти на основі регулярного аналізу мінімальних рівнів запасів, що зумовлюють необхідність чергового замовлення;
- замовлення мають бути відповідно затверджені;
- невиконані заявки на виробничі запаси слід регулярно перевіряти для виявлення затримки поставок;
- ефективним має бути розподіл обов'язків між персоналом, який здійснює аналітичний облік виробничих запасів, завідуючих складами, відділом постачання, збуту та виробничим відділом.

Внутрішній контроль системи оприбуткування запасів передбачує передусім, що їх приймання супроводжується дотриманням таких вимог:

- встановлено одне відповідне місце, щоб звести до мінімуму втрати виробничих запасів при їх отриманні;

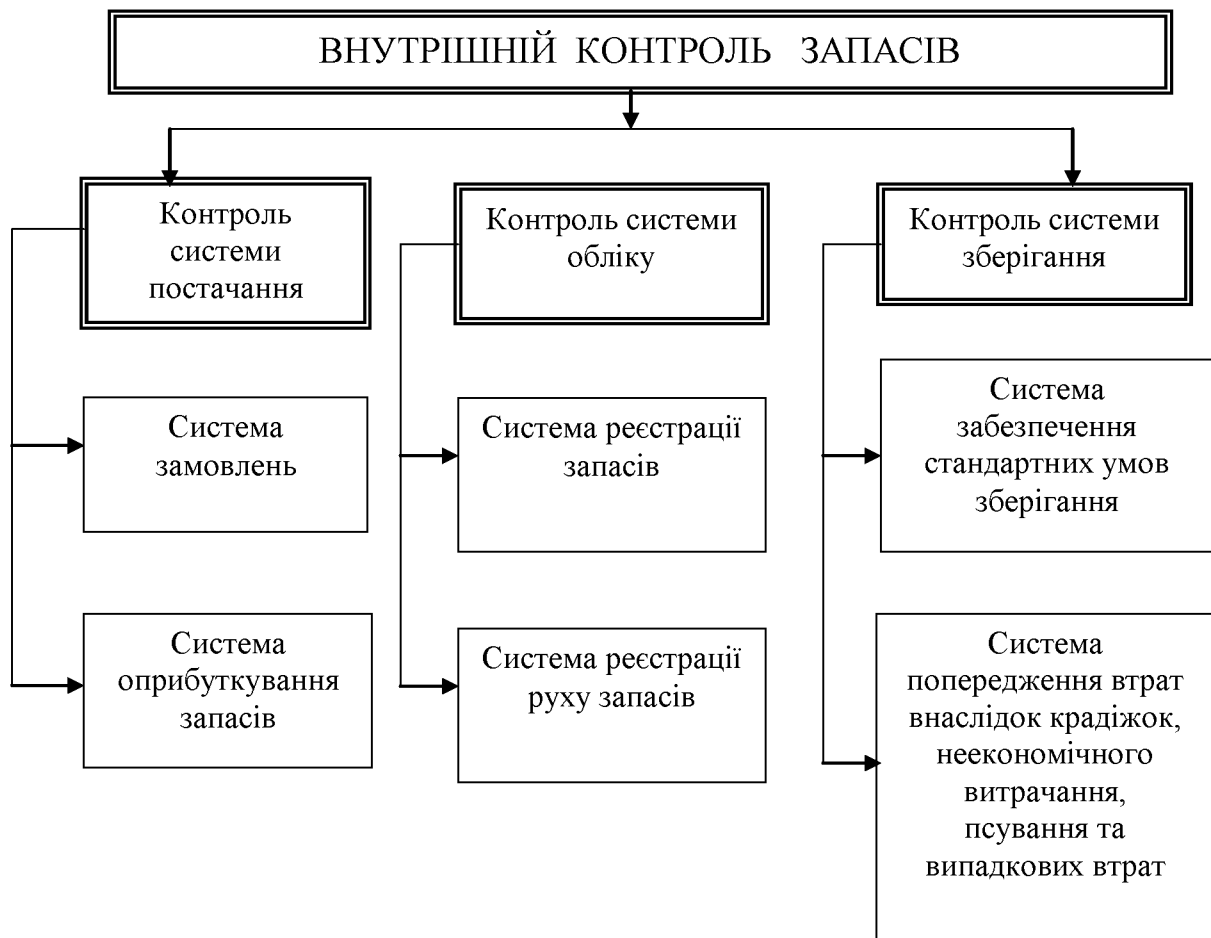


Рис. 3.4. Класифікація внутрішнього контролю управління запасами

Джерело: розроблено автором.

- на складі додержуються правил зберігання отриманих, але ще не прийнятих за кількістю та якістю запасів, а також тих, що пройшли перевірку, але не задовольняють встановленим вимогам. Такі запаси передбачено зберігати на складі окремо;

- на кожен отриману партію запасів виписують послідовно пронумеровані прибуткові ордери;

- на підприємстві повинна бути розроблена інструкція, що упорядковує процес отримання і оприбуткування запасів.

Чітко слід визначити обсяг вибірки для перевірки, процедури перевірки і заходи, яких слід вживати при невідповідності прийнятим умовам поставок:

- приймання, що потребує складної перевірки, а також приймання небезпечних запасів здійснюють працівники, які пройшли спеціальне навчання;
- на забраковані або неукomплектовані за кількістю партії запасів складають акти, в яких слід зазначити причини відмовлень від приймання;
- здійснюється контроль за постачальниками, яким відмовлено в прийманні повного обсягу запасів. Від таких постачальників слід своєчасно відмовлятися.

Внутрішній контроль системи обліку виробничих запасів зосереджується на використанні його прикладних засобів і характеризується перевіркою дотримання умов функціонування системи реєстрації наявних запасів і системи реєстрації руху виробничих запасів.

Контроль системи реєстрації наявних запасів передбачає:

- регулярну звірку фактичної наявності матеріалів з обліковими залишками періодичних інвентаризацій всіх запасів;
- оцінку оприбуткованих запасів, яка має здійснюватися на основі його кількості та фактичних або облікових цін;
- у разі незавершеного виробництва має виконуватись реєстрація кожного етапу: кількість і вартість використаних у виробництві запасів, кількість і оцінка розміру накладних витрат, відходи виробництва;
- величина незавершеного виробництва повинна визначатись згідно з вимогами відповідних інструкцій;
- усі санкціоновані операції щодо запасів і незавершеного виробництва мають бути правильно відображені на відповідних рахунках.

Що стосується контролю системи реєстрації руху виробничих запасів, то:

- всі їх санкціоновані переміщення слід точно відображати в обліку;
- система має забезпечувати реєстрацію: отримання і повернення запасів постачальникам; внутрішнього переміщення запасів на виробництво та інші потреби; переміщення запасів з одного місця зберігання в інше; реалізації,

відвантаження покупцям та повернення від них; відпуск запасів із складу може здійснюватись тільки за наявності санкцій відповідних посадових осіб;

- мають бути забезпечені обмежений доступ в місця зберігання, наявність точних вимірювальних приладів, відповідні заходи при транспортуванні;
- кожна операція руху виробничих запасів повинна бути оформлена відповідним документом за підписами уповноважених посадових осіб;
- для запобігання розкрадань та інших порушень слід проводити аналіз використання запасів.

Задовільне функціонування системи зберігання виробничих запасів можливе при дотриманні таких умов:

- забезпечення неможливості втрат, розкрадань та неефективного використання запасів;
- гарантія того, що запаси не можуть бути використані або переміщені без повного відображення в обліку;
- забезпечення правильності формування собівартості продукції;
- досягнення відповідності звітних даних про залишки, показані в регістрах аналітичного обліку, результатам інвентаризації.

Контроль зберігання виробничих запасів - досить відповідальний аспект. Однією із цілей загальної системи внутрішнього контролю має стати попередження їх зменшення внаслідок втрат. Причинами можуть бути крадіжки та випадкові втрати, неекономне витрачання і недбайливе зберігання.

Умовами забезпечення зберігання та заходами контролю при крадіжках є:

- надійне місце зберігання, яке закривається на замок, обладнане сигналізацією і має обмежений доступ;
- цілодобова охорона;
- однакові процедури забезпечення умов зберігання для всіх місць знаходження виробничих запасів;
- повна, своєчасна інформація про те, де і які запаси зберігаються;
- забезпечення умов збереження запасів під час їх переміщення в інше місце зберігання;

- регулярні інвентаризації з докладним аналізом нестач;
- відповідно затверджені вимоги на відпуск запасів з місця їх зберігання;
- додаткові заходи, спрямовані на збереження коштовних матеріалів;
- процедури перевірки персоналу, який має доступ до зберігання та руху виробничих запасів;
- періодична перевірка виконання всіх процедур та оцінка стану системи зберігання виробничих запасів.

Неекономне витрачання та недбайливе зберігання запасів попереджують при дотриманні вимог і таких заходів внутрішнього контролю:

- необхідна кількість запасів має бути визначена точно і без допуску на можливі перевитрати;
- за відпуск виробничих запасів повинен відповідати персонал, який має достатню кваліфікацію;
- наявне точне вимірювальне обладнання, яке регулярно перевіряється і підтримується в робочому стані;
- дослідження альтернативних варіантів використання запасів (наприклад, заготівля матеріалів вищої якості, впровадження модернізованого обладнання для переробки матеріалів у виробництві, спеціальне навчання персоналу);
- утилізація та переробка відходів виробничих запасів, що містять коштовні матеріали (наприклад, срібло, золото тощо);
- стандартна політика щодо відходів матеріалів та побічних продуктів в усіх місцях їх виникнення на підприємстві (санкціонування, процедури приймання – здавання та подальшого їх руху).

Для запобігання псування та випадкових втрат доречно використовувати наступні заходи внутрішнього контролю:

- наявність системи пожежної сигналізації, протипожежного обладнання і навченого персоналу;
- дотримання відповідних умов зберігання (температура, освітлення, вентиляція, вологість тощо);
- відповідність вимогам чинних державних стандартів і нормативних актів;

- перевірка терміну придатності виробничих запасів;
- регулярне виявлення застарілих і малорухомих запасів;
- реалізація залежалих, непридатних для використання на даному підприємстві запасів та звеликі їх надлишки.

Принципову модель внутрішнього контролю запасів на нашу думку можна представити за допомогою рисунку 3.5.

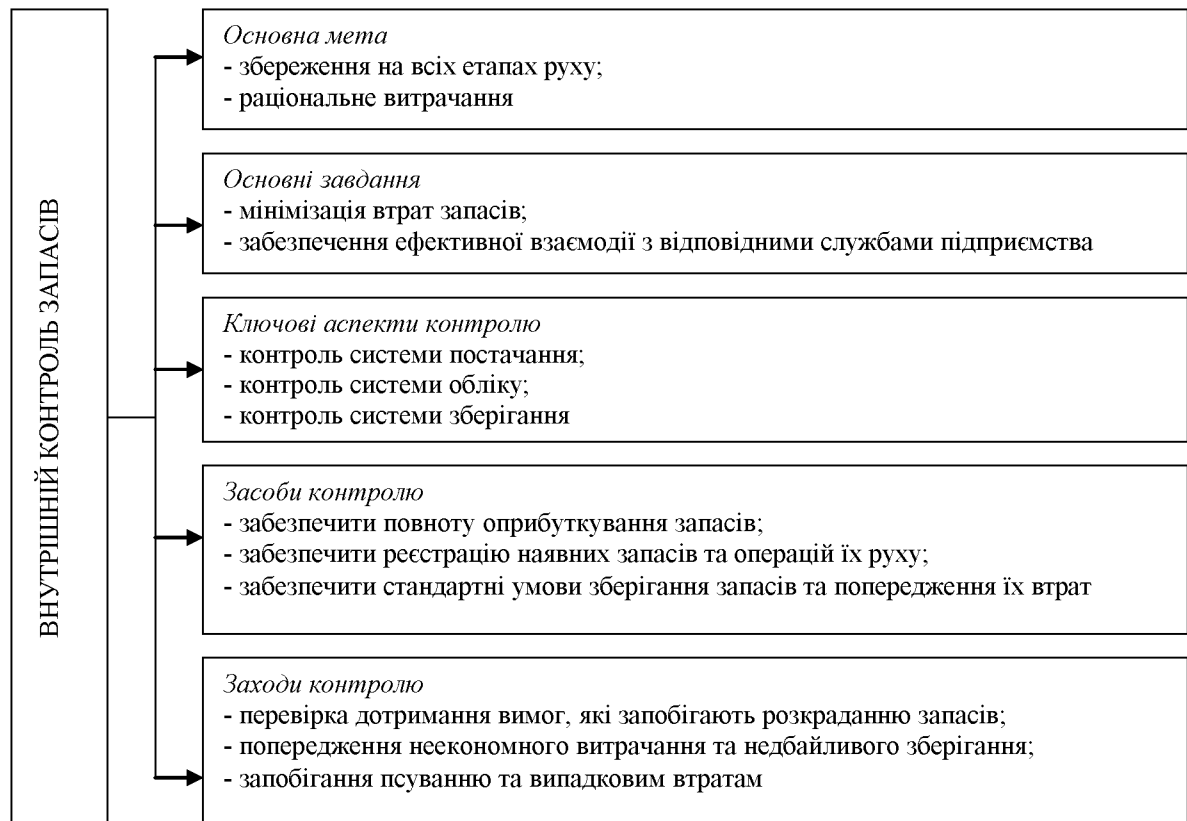


Рис. 3.5. Модель внутрішнього контролю запасів

Джерело: розроблено автором.

Вважаємо за можливе сприйняття запропонованої моделі як принципової, базової для розробки аналогів різних об'єктів внутрішнього контролю. Практично без змін вона може бути поширена на впровадження внутрішнього контролю всіх видів виробничих запасів: сировини, основних матеріалів, допоміжних матеріалів, палива, запасних частин, готової продукції, товарів тощо.

Крім того, за такою схемою можна побудувати модель внутрішнього контролю будь-якого об'єкта фінансово-господарської діяльності підприємства,

розширивши та доповнивши її принциповими елементами конкретної теми дослідження.

Модель внутрішнього контролю, на нашу думку, досить наглядно показує можливість розширення його функцій за рахунок окремих локальних напрямів діяльності.

Висновки до розділу 3

Обґрунтування основних напрямів удосконалення організації і методики обліку та внутрішнього контролю запасів в управлінні автодорожніми підприємствами дає підстави зробити такі висновки:

1. Основним завданням управлінського обліку є забезпечення вимірювання усіх ключових аспектів діяльності підприємства та надання відповідної інформації управлінському персоналу у такій інтерпретації, яка б забезпечувала можливість прийняття управлінських рішень, що дозволяють досягти найефективніших результатів діяльності підприємства. Управлінський облік запасів має бути спрямований на: облік і аналіз витрат, пов'язаних із придбанням запасів; визначення оптимальної величини виробничих запасів; оцінку виробничих запасів як складової виробничої собівартості виробленої продукції.

2. Організація ефективної системи внутрішнього контролю – важливий чинник забезпечення раціонального використання запасів. Формування системи внутрішнього контролю має базуватися на створенні незалежного структурного підрозділу підприємства – служби внутрішнього контролю

3. Класифікацію видів внутрішнього контролю запасів доцільно здійснювати за наступними ознаками: обсягом контролю, періодичністю здійснення контролю та характером контрольованих показників. Задля раціоналізації методики внутрішнього контролю запасів виокремлено такі напрями контролю запасів: контроль системи постачання, контроль системи обліку та контроль системи зберігання.

4. Базова модель внутрішнього контролю запасів побудована з урахуванням мети контролю запасів, яка полягає у забезпеченні збереження запасів на всіх етапах їх руху на підприємстві та гарантує раціональне витрачання запасів, його основних завдань, які зводяться до мінімізації втрат запасів та забезпечення ефективної взаємодії між відповідними службами підприємства, що причетні до здійснюваних операцій із запасами, ключових аспектів контролю, засобів контролю та контрольних заходів.

ВИСНОВКИ

На основі проведеного дослідження теоретичних положень, організаційних та методичних засад обліку і внутрішнього контролю запасів автодорожніх підприємств зроблено такі висновки:

1. Аналіз наукових поглядів на економічну сутність поняття «запаси» засвідчив відсутність єдиного підходу до його розуміння та сприйняття. На основі узагальнення наявних підходів до трактування поняття «запаси» та його визначення, наведене у нормативно-правових актах, запропоновано під запасами розуміти оборотні активи, що наявні на підприємстві для забезпечення виробництва готової продукції, споживання в процесі управлінської діяльності, обслуговування сфери нематеріального виробництва та призначені для продажу, які зберігаються на складах або в інших місцях з метою отримання в майбутньому економічних вигод від їх використання.

2. Задля забезпечення належної організації обліку і внутрішнього контролю запасів їх класифікація на автодорожніх підприємствах повинна бути орієнтована як на врахування бухгалтерських підходів, так і технічних характеристик, які мають суттєвий вплив на методику обліку запасів. Запропонована класифікація запасів передбачає виокремлення двох класифікаційних груп, перша з яких включає запаси, які входять до складу виготовленої продукції, а друга – запаси, що використовуються під час провадження основної діяльності, тобто необхідні для здійснення процесу автодорожнього будівництва.

3. Дослідження теоретичних підходів до обліку запасів дозволило визначити такі концептуальні засади його організації : контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням запасів та їх збереження; відповідність складських запасів встановленим нормативам; правильну оцінку запасів; розрахунок фактичної собівартості витрачених запасів та їх залишків за місцями зберігання та в розрізі аналітичних рахунків; визначення усіх витрат, пов'язаних з придбанням або виготовленням запасів та формуванням первісної вартості; забезпечення

своєчасного та повного документального оформлення руху запасів в первинній документації, регістрах поточного обліку, в системі бухгалтерських рахунків та звітності.

4. Обґрунтовано, що базовими елементами методики внутрішнього контролю є: контроль стану складського господарства та дотримання умов належного зберігання запасів; контроль операцій з надходження запасів; контроль операцій з витрачання (списання) запасів; контроль повноти та якості проведення інвентаризації запасів та відображення її результатів в обліку; контроль правильності формування інформації про запаси для їх відображення у фінансовій звітності.

5. Вивчення організації та методики бухгалтерського обліку операцій з запасами на досліджуваному підприємстві, засвідчує, що основні методи, принципи та процедури обліку визначені в наказі про облікову політику. Формування облікової політики в частині обліку виробничих запасів базується на нормах Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Положення (стандарту) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси» та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів. Для обліку запасів на підприємстві використовують «типові» форми первинних документів та зведені облікові документи. Синтетичний облік наявності і руху запасів на досліджуваному підприємстві ведеться на рахунках: 201 «Сировина і матеріали»; 203 «Паливо»; 204 «Тара й тарні матеріали»; 205 «Будівельні матеріали»; 207 «Запасні частини»; 209 «Інші матеріали».

6. Оцінюючи стан організації обліку та внутрішнього контролю запасів в системі управління слід вказати, що організація обліку операцій із запасами на досліджуваному підприємстві відповідає єдиним методологічним принципам бухгалтерського обліку та звітності в Україні, ведеться за допомогою подвійного запису господарських операцій на підставі первинних документів, які затверджені до використання на підприємстві, та знаходить відображення в регістрах аналітичного, синтетичного обліку і звітності. Внутрішній контроль операцій із запасами включає: контроль стану складського господарства та дотримання умов

зберігання матеріальних запасів; контроль операцій пов'язаних з надходженням запасів; контроль операцій пов'язаних з вибуттям запасів, результати якого свідчать про задовільний стан організації обліку та збереження запасів.

7. Визначено основні напрями організації управлінського обліку запасів, які включають облік і аналіз витрат, пов'язаних із придбанням запасів, визначення оптимальної величини виробничих запасів, оцінку виробничих запасів як складової виробничої собівартості виробленої продукції.

8. Розроблено базову модель внутрішнього контролю запасів, яка побудована з урахуванням: мети контролю; визначених завдань; ключових аспектів контролю, які включають контроль системи постачання, системи обліку та контроль системи зберігання; засобів контролю, спрямованих на забезпечення повноти оприбуткування запасів, ефективну реєстрацію в обліковій системі наявних запасів та їх рух, забезпечення належних умов зберігання запасів та попередження їх можливих втрат; а також контрольних заходів, що базуються на перевірці дотримання вимог, які запобігають розкраданню запасів, упереджують неекономне витрачання та недбайливого зберігання запасів та запобігають псуванню запасів та їх випадковим втратам. Така модель може бути базовою та застосовуватися для проведення внутрішнього контролю будь-якого об'єкта фінансово-господарської діяльності підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бержанір І.А., Демченко Т.А., Кістол А.А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку виробничих запасів. *Економічний простір*. 2016. № 107. С. 161-168.
2. Бірюк О. Г. Формування облікової політики щодо виробничих запасів. *Збірник наукових праць Вінницького державного аграрного університету*. 2008. № 2. С. 25–29.
3. Бондаренко Н.М., Яресько А.М. Сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2014. № 4. С. 273-281.
4. Бондаренко О. М. Економічна сутність та класифікація запасів: обліковий та управлінський аспекти. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 2. С. 63-67.
5. Бурдейна Л. В. Облік та оцінка виробничих запасів у інформаційній системі підприємства: дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Львів, 2015. 266 с.
6. Бухгалтерський облік : навчальний посібник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / Сопко В.В., Гуцайлюк З.В., Щирба М.В., Бенько М.М. Тернопіль : Астон, 2005. 496 с.
7. Василенко В.О., Ткаченко І.Т. Виробничий (операційний) менеджмент : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2007. 532 с.
8. Гадзевич О.І., Шпатиковська Т.А. Обліково-аналітичне забезпечення виробничих запасів на сільськогосподарських підприємствах. *Економіка і суспільство*. 2016. №6. С. 344-388.
9. Глушков В.М. Введение в АСУ. Изд. 2-е, испр. и дополн. Киев: Техника, 1974. 320 с
10. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. Київ : Центр учбової літератури, 2007. 522 с.
11. Голов С. Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: «Лібра», 2006. 710 с.
12. Дмитренко А.В., Балабась І.В. Економічна сутність поняття виробничі запаси. *Економіка і регіон*. 2016. № 2 (57). С. 149-152.

13. Друри Р. Введение в управленческий и производственный учет. Пер. с англ. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1998. 784 с.
14. Економічна енциклопедія : у трьох т. / за ред. С.В. Мочерного. Т 1. Київ : Видавничий центр «Академія», 2000. 864 с.
15. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 07 лют. 2013 р. № 1. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 25.10.2021)
16. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник. Київ : Знання, 2007. 1072 с.
17. Запаси : Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 2. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti> (дата звернення: 08.10.2021)
18. Запаси : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку від 20 жовт. 1999 р. № 9. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 08.10.2021)
19. Іванюта П.В., Левченко З.М. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік у виробничих підрозділах сільськогосподарських господарюючих суб'єктів: навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 368 с.
20. Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 7. С. 93-105.
21. Консолідований Звіт про управління (звіт керівництва) за 2018 рік. АТ Державна акціонерна компанія «Автомобільні дороги України». URL: <https://adu.com.ua/wp-content/uploads/2021/09/Konsolidovanyy-zvit-pro-upravlinnia.pdf> (дата звернення: 12.11.2021).
22. Кудіна О.М. Процесний підхід до організації обліку виробничих запасів підприємства. *Інноваційна економіка*. 2015. № 1(56). С. 220–226.
23. Кужельний М.В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : КНЕУ, 2006. 576 с.
24. Кузьмин Д.Л. Інвентаризація як економічна категорія: визначення, значення. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2008. №3(45). С. 120-132.
25. 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.
26. Макаренко А.П., Телевінова О.В. Удосконалення обліку і аудиту виробничих запасів у системі управління ПАТ «Запоріжсталь». *Економіка та держава*. 2019. №1. С. 27-34.
27. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів : Наказ Міністерства фінансів України від 10 січ. 2007 р. № 2. URL: <http://www.minfin.gov.ua> (дата звернення: 03.10.2021).
28. Нападовська Л. В. Управлінський облік: підручник. Київ: Книга, 2004. 544 с.
29. Павлов П. В. Вплив облікової політики на організацію обліку запасів. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2004. №1. С. 152-156.
30. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30 лист. 1999. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> (дата звернення: 30.10.2021).
31. Подмешальська Ю.В. Бухгалтерський облік: навч. метод. Посіб. Запоріжжя: ЗДІА, 2017. 400 с.
32. Подолянчук О.А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. № 5. С. 88-101.
33. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Наказ Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 р. в редакції наказу від 10.08.2021 р. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 10.10.2021).
34. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : Наказ Міністерства фінансів України від 02 вер. 2014 р. № 879. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення: 13.10.2021).

35. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 лип. 1999 р. № 996-XIV. URL: [http:// zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14) (дата звернення: 05.10.2021).
36. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України від 22.05.03 р № 851-IV. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15#Text> (дата звернення: 05.10.2021).
37. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Інструкція, затверджена наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 30.10.2021).
38. Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей : Постанова Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р № 116 в редакції від 16.12.2011 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF#Text> (дата звернення: 12.10.2021).
39. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів: Наказ Міністерства статистики України від 21 червн. 1996 р. № 193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96#Text> (дата звернення: 15.10.2021).
40. Про Примітки до річної фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України від 29 лист. 2000 р. №302. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00> (дата звернення: 17.10.2021).
41. Про скасування та визнання такими, що втратили чинність, деяких наказів Державної служби статистики України, Міністерства статистики України та Державного комітету статистики України: Наказ Державної служби статистики України від 22.10.2021 р. № 266 <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0266832-21#Text> (дата звернення: 25.10.2021).
42. Пушкар М. С. Управлінський облік. Тернопіль: Поліграфіст ЛТД, 1995. 164 с.

43. Роева О.С. Облік і аудит запасів в управлінні інноваційною діяльністю підприємства : дис.. на здобуття наук. ступеня доктор філософії зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування», Житомир, 2021, 258 с. URL: https://ztu.edu.ua/ua/science/files/onelife/diser_Roeva.pdf (дата звернення: 08.10.2021).
44. Рубан Л.О., Яковенко Т.І. Економічна сутність поняття виробничих запасів на промисловому підприємстві. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 34. С. 319-324.
45. Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік: навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 688 с.
46. Скрипник М.І., Григоревська О.О., Радіонова Н.Й. Удосконалення організації і методики аудиту виробничих запасів на підприємстві. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер.* : *Бухгалтерський облік, контроль і аналіз*. 2016. Вип. 2-3. С. 378-398.
47. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством. Київ : КНЕУ, 2006. 526 с.
48. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник. 6-те вид. доповн. і переробл. К. : Алерта, 2013. 982 с.
49. Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей : навч. посіб. / Герасим П. М., Кізима А. Я., Забчук В. Д. та ін. Тернопіль: Астон, 2000. 288 с.
50. Хомин П. Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського та податкового обліку: монографія. Тернопіль. Економічна думка, 2004. 349 с.
51. Шалімова Н.С., Роева О.С. Потенціал аудиторських послуг в контексті дослідження використання запасів в інноваційній діяльності підприємств. Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. 2019. № 3 (108). С. 269-275. (0,71 др.арк., особисто автора 0,4 др.арк.). URL: http://www.econom.stateandregions.zp.ua/journal/2019/3_2019/51.pdf