

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра адміністрування податків**

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему: «Податкове консультування з обліку запасів та оподаткування операцій з ними»

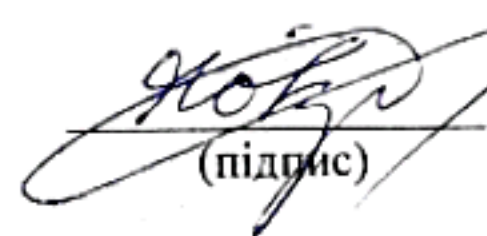
Здобувача вищої освіти II курсу,
групи ОМП-22-4,
спеціальності 071 «Облік і
оподаткування»,
ОПП «Податкове консультування»



(підпис)

Мирончук
Антон В'ячеславович

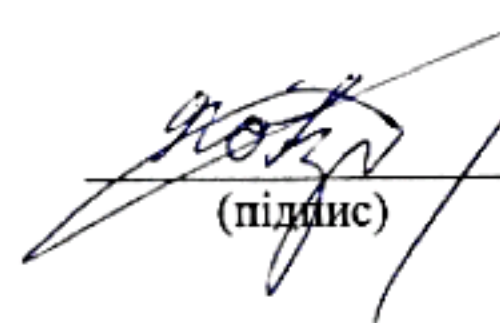
Науковий керівник



(підпис)

Ізмайлов
Ярослав Олексійович,
д.е.н., професор

Керівник освітньо-професійної
програми



(підпис)

Ізмайлов
Ярослав Олексійович,
д.е.н., професор

Допущено до захисту за рішенням кафедри адміністрування податків,
протокол від «26» 01 2024 № 5

Завідувач кафедри
адміністрування податків



(підпис)

Іванишина О.С.,
к.е.н., доцент

Ірпінь – 2024

Реєстрація № 2 15.01.2024 Яруш
(дата) (підпис відповідальної особи)

Результати перевірки до захисту 26.12.2023 Яруш
(до захисту, на доопрацювання) (дата) (підпис)

Результат захисту 82/В/4 05.02.2024 Яруш
(оцінка) (дата) (підпис)

Голова комісії: Яруш І. Л. Романов
(підпис) (ініціали, прізвище)

Члени комісії:

Яруш
(підпис)

Я. О. Ізмайлов
(ініціали, прізвище)

Яруш
(підпис)

Ю. В. Панура
(ініціали, прізвище)

Яруш
(підпис)

Т. В. Тучак
(ініціали, прізвище)

Секретар комісії:

Яруш

М. В. Яруш

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії, членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
1. Зміст випускної роботи (якість теоретичного матеріалу, його зв'язок з практичним, вміння представляти матеріал в логічній послідовності, наявність висновків та пропозицій)	від 0 до 30	25		
2. Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	8		
3. Вчасне виконання роботи на всіх етапах у встановлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
4. Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ*	від 0 до 50	43		
ОЦІНЮВАННЯ ДИПЛОМНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
1. Доповідь	від 0 до 10	7		Романов І.Л.
2. Роздатковий матеріал	від 0 до 5	3		Ізмайлов Я.О.
3. Знання теоретичного та практичного матеріалу, вміння відповідати на запитання	від 0 до 25	21		Панура Ю.В.
5. Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	8		Тучак Т.В.
РАЗОМ БАЛІВ	від 0 до 50	39		Яруш М.В.
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	від 0 до 100	82		

ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ЕКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
82	B	4 (добре)	05.02.2024	Романов І.Л. Ізмайлов Я.О. Панура Ю.В. Тучак Т.В. Яруш М.В.

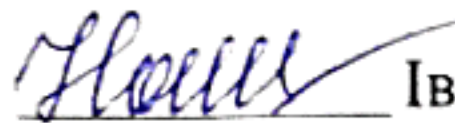
ПРАВИЛА ПЕРЕВЕДЕННЯ ОЦІНОК ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЕКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	3 (задовільно)
60-69	D	
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра фінансового адміністрування
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Затверджую
Завідувач кафедри

 Іванишина О.С.

« 16 » 01 2023

**Завдання на кваліфікаційну роботу
здобувачу вищої освіти
Мирончука Антона В'ячеславовича**

1. Тема кваліфікаційної (дипломної) роботи
«Податкове консультування з обліку запасів та оподаткування операцій з ними»
2. Затверджена наказом ректора від 30.11.2022 № 1254
3. Строк здачі закінченої роботи – 05.02.2024
4. Цільова установка – дослідження системи обліку та оподаткування господарських операцій на підприємствах України.

Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретико-методологічних основ і розробка науково-практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення методики й організації обліку і оподаткування запасів, їх використання як важливої передумови підвищення ефективності процесу управління на підприємствах залізничної промисловості.

Об'єктом дослідження дипломної роботи є чинна система обліку і оподаткування запасів ПАТ «Південний ГЗК».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і організаційних засад бухгалтерського обліку та звітності, оподаткування запасів в Україні.

Вихідні дані до роботи сучасні наукові праці українських, зарубіжних

науковців, статті в періодичних виданнях з проблематики.

5. Перелік графічного матеріалу – 10 таблиць, 15 рисунків.

6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом)

РОЗДІЛ 1 ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ЗАПАСІВ ЯК ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНІ КАТЕГОРІЇ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗАПАСІВ ПАТ «ПІВДЕННИЙ ГЗК»

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОВЕДЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ ЗАПАСІВ ПАТ «ПІВДЕННИЙ ГЗК»

7. Календарний план виконання роботи

№ п/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів	
		За планом	Факт
1.	Вибір теми кваліфікаційної роботи та написання заяви на її затвердження	04.11.22	04.11.22
2.	Отримання завдання наукового керівника для виконання кваліфікаційної роботи	16.01.23	16.01.23
3.	Узгодження плану кваліфікаційної роботи з керівником	01.03.23	01.03.23
4.	Підготовка I розділу кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	19.05.23	19.05.23
5.	Підготовка II розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	15.09.23	15.09.23
6.	Підготовка III розділів кваліфікаційної роботи та подання її керівнику	10.11.23	10.11.23
7.	Підготовка вступу та висновків	30.11.23	30.11.23
8.	Доопрацювання роботи з урахуванням зауважень наукового керівника	15.12.23	15.12.23
9.	Отримання відгуку наукового керівника	26.12.23	26.12.23
10.	Перевірка роботи в системі антиплагіат	05.01.24	05.01.24
11.	Отримання зовнішньої рецензії	12.01.24	12.01.24
12.	Отримання допуску зав.кафедри до захисту	15.01.24	15.01.24
13.	Попередній захист роботи	16-17.01.24	16-17.01.24
14.	Захист дипломної роботи	05-06.02.24	05-06.02.24

Дата видачі завдання «__16__» січня 2023

8. Керівник випускної кваліфікаційної роботи


(підпис)

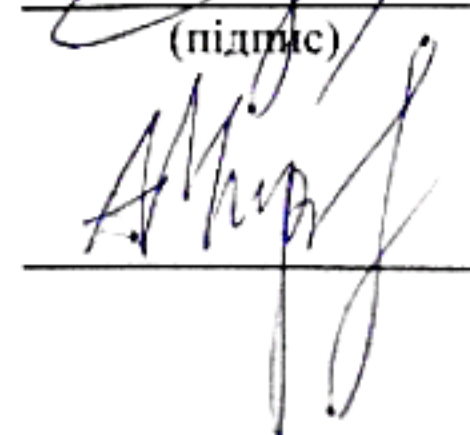
Ізмайлов Я.С.
(прізвище, ініціал)

9. Керівник освітньо-професійної програми


(підпис)

Ізмайлов Я.С.
(прізвище, ініціал)

10. Завдання до виконання отримав
здобувач вищої освіти
(підпис)


(підпис)

Мирончук А.

АНОТАЦІЯ

«Податкове консультування з обліку запасів та оподаткування операцій з ними»

Мета роботи – обґрунтування теоретико-методологічних основ і розробка науково-практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення методики й організації обліку і оподаткування запасів, їх використання як важливої передумови підвищення ефективності процесу управління на підприємствах залізничної промисловості.

Завданнями роботи є: уточнити класифікацію запасів для потреб обліку, контролю та управління ними; охарактеризувати форми первинних документів і облікових регістрів та процес документообігу щодо операцій із запасами на ПАТ «Південний ГЗК»; проаналізувати чинну методику фінансового обліку запасів і визначити можливі шляхи її вдосконалення на ПАТ «Південний ГЗК»; розробити пропозиції, спрямовані на розвиток підсистеми управлінського обліку запасів ПАТ «Південний ГЗК», визначити оптимальний метод обліку матеріальних витрат та вдосконалити звітні форми управлінського обліку; дослідити теоретичні, методичні й організаційні основи внутрішнього контролю та оподаткування запасів і обґрунтувати напрями їх розвитку та вдосконалення.

Об'єктом дослідження є чинна система обліку і оподаткування запасів ПАТ «Південний ГЗК».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і організаційних засад бухгалтерського обліку та звітності, оподаткування запасів в Україні.

За результатами дослідження сформульовані нові завдання та функції, досліджено систему обліку і оподаткування запасів ПАТ «Південний ГЗК».

Одержані результати можуть бути використані та дозволять оптимізувати і удосконалити здійснення бухгалтерського обліку, підвищити ефективність обліку і оподаткування та можуть бути використані в практичній діяльності підприємства.

Дипломна робота містить 87 сторінок, 10 таблиць, 15 рисунків, список використаних джерел з 44 найменувань.

Ключові слова: бухгалтерський облік, аудит, запаси, організація обліку, фінансовий стан, інвентаризація, податкове консультування.

Рік виконання дипломної роботи – 2023.

Рік захисту роботи – 2024.

ANNOTATION

«Tax consulting on inventory accounting and taxation of transactions with them»

The purpose of the work is the substantiation of the theoretical and methodological foundations and the development of scientific and practical recommendations aimed at improving the methodology and organization of inventory accounting and taxation, their use as an important prerequisite for improving the efficiency of the management process at enterprises of the iron ore industry.

The objectives of the work are: to clarify the classification of stocks for the needs of accounting, control and management of them; describe the forms of primary documents and accounting registers and the process of document circulation in relation to operations with reserves at PJSC "Southern GZK"; to analyze the current method of financial accounting of stocks and to determine possible ways of its improvement at PJSC "Southern GZK"; to develop proposals aimed at the development of the management accounting subsystem of PJSC "Southern GZK", to determine the optimal method of accounting for material costs and to improve the reporting forms of management accounting; to investigate the theoretical, methodical and organizational foundations of internal control and inventory taxation and to substantiate the directions of their development and improvement.

The subject of research is a set of theoretical, methodological and organizational principles of accounting and reporting, inventory taxation in Ukraine.

The object of research is the current system of inventory accounting and taxation of PJSC "Southern GZK".

According to the results of the research: new tasks and functions were formulated, the system of accounting and taxation of stocks of PJSC "Southern GZK" was studied.

The obtained results can be used will allow to optimize and improve the implementation of accounting, increase the efficiency of accounting and taxation and can be used in the practical activities of the enterprise.

Thesis contains 87 pages, 10 tables, 15 figures, a list of used sources of 44 titles.

Key words: accounting, audit, stocks, organization of accounting, financial status, inventory, tax consulting.

The year of completion of the thesis – 2023.

Year of protection of work – 2024.

ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП	6
РОЗДІЛ 1 ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ЗАПАСІВ ЯК ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ	10
1.1. Теоретичні аспекти сутності запасів і визначення напрямів їх класифікації для цілей обліку, оподаткування й управління	10
1.2. Огляд нормативно-законодавчих документів, що регламентують облік і оподаткування запасів	24
РОЗДІЛ 2. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ ЗАПАСІВ ПАТ «ПІВДЕННИЙ ГЗК»	30
2.1. Характеристика ПАТ «Південний ГЗК» та аналіз фінансових показників його діяльності	30
2.2. Методика формування облікової інформації та порядок організації документообігу запасів ПАТ «Південний ГЗК»	38
2.3. Порядок проведення інвентаризації запасів ПАТ «Південний ГЗК» та відображення їх у формах звітності	52
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОВЕДЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ ЗАПАСІВ ПАТ «ПІВДЕННИЙ ГЗК»	64
3.1. Організація та методика проведення податкового консультування запасів ПАТ «Південний ГЗК»	64
3.2. Методика податкового консультування в операціях із запасами ПАТ «Південний ГЗК»	68
3.3. Шляхи поліпшення обліку запасів ПАТ «Південний ГЗК»	71
ВИСНОВКИ	75
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	81

ВСТУП

Функціонування підприємств залізорудної промисловості супроводжується кругообігом ресурсів, значне місце в яких займають запаси. Формування й використання запасів є визначальним чинником забезпечення конкурентоспроможності підприємства. Успішне вирішення стратегічних завдань розвитку підприємств залізорудної галузі в умовах жорсткої конкуренції, складного технологічного процесу виготовлення продукції потребує орієнтації обліку, аудиту і аналізу запасів на отримання оперативної інформації про їх витрачання, що дасть змогу керівникам різних рівнів приймати ефективні управлінські рішення. В зв'язку з цим нагальними стають дослідження та удосконалення теоретичних, методичних і організаційних аспектів обліку, аудиту та аналізу ефективності використання запасів на підприємствах.

Вивченню проблем організації та методики обліку запасів присвячені праці вітчизняних і зарубіжних учених та фахівців – Ф.Ф. Бутинця, Н.Н. Грабової, Н.І. Дорош, В.М. Лагуткин, В.О. Сопка, Н.М. Ткаченко та ін.. Значний внесок у дослідженні організації та методики аудиту запасів зробили такі вчені, як Є.А. Аренс, Дж. Долан, М.П. Баришніков, А.В. Бодюк, Я.А. Гончарук, Г.М. Давидов, Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча, Дж. Робертсон, А.Н. Романов, В.Г. Савицькая, В.П. Суйц, Б.Ф. Усач.

Результати досліджень вітчизняних і зарубіжних учених свідчить, що теоретичні й практичні розробки з обліку та аудиту запасів відображають ґрунтовне розуміння проблем, пов'язаних із трансформацією вітчизняної системи обліку. Проте низка питань щодо обліку та аудиту запасів на підприємствах залізорудної промисловості недостатньо досліджені й залишаються невирішеними. Недостатньо опрацьованим є питання класифікації запасів підприємств залізорудної промисловості для цілей обліку та ефективного управління ними, методики й організації фінансового і управлінського обліку запасів, документального оформлення операцій із запасами, автоматизації їх обліку й аудиту, обґрунтування нових напрямів обліку запасів сировинних ресурсів з огляду на особливості виробництва та потреби управління.

Отже, актуальність наведених вище питань, недостатній рівень опрацювання методичних і практичних аспектів обліку та аудиту ефективності використання запасів на підприємствах залізорудної промисловості зумовили вибір напряму дослідження.

Метою дипломної роботи є обґрунтування теоретико-методологічних основ і розробка науково-практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення методики й організації обліку і оподаткування запасів, їх використання як важливої передумови підвищення ефективності процесу управління на підприємствах залізорудної промисловості.

Для досягнення визначеної мети в дипломній роботі було поставлено й вирішено такі завдання:

- дати оцінку економічного стану ПАТ «Південний ГЗК» та визначити особливості побудови обліку й аудиту запасів на ньому;
- уточнити класифікацію запасів для потреб обліку, контролю та управління ними;
- охарактеризувати форми первинних документів і облікових регістрів та процес документообігу щодо операцій із запасами на ПАТ «Південний ГЗК»;
- проаналізувати чинну методику фінансового обліку запасів і визначити можливі шляхи її вдосконалення на ПАТ «Південний ГЗК»;
- розробити пропозиції, спрямовані на розвиток підсистеми управлінського обліку запасів ПАТ «Південний ГЗК», визначити оптимальний метод обліку матеріальних витрат та вдосконалити звітні форми управлінського обліку;
- дослідити теоретичні, методичні й організаційні основи внутрішнього аудиту запасів і обґрунтувати напрями їх розвитку та вдосконалення.

Об'єктом дослідження є чинна система обліку і оподаткування запасів ПАТ «Південний ГЗК».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і організаційних засад бухгалтерського обліку та звітності, оподаткування запасів в Україні.

ПАТ «Південний гірничо-збагачувальний комбінат» є юридичною особою, має відокремлене майно, майнові та особові немайнові права та несе зобов'язання, може бути позовником та відповідальним у арбітражному суді, третейському суді тощо.

Основним напрямом діяльності ПАТ «Південний ГЗК» в 2021 році є видобуток сирової руди і виробництво товарної продукції (залізорудного концентрату та доменного агломерату).

На ПАТ „Південний ГЗК” бухгалтерський облік ведеться відповідно до засад організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які передбачені чинним Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Бухгалтерський облік господарської діяльності на ПАТ „Південний ГЗК” веде централізована бухгалтерія. За організацію бухгалтерського обліку на підприємстві відповідають його власники.

На ПАТ „Південний ГЗК” до 2020 р функціонувала інформаційна система обліку „BAS бухгалтерія”. З 2021 р. на підприємстві впроваджена управлінська інформаційна система SAP for Mining.

Методи дослідження. Використано наукові методи, що ґрунтуються на системному аналізі економічних явищ. На основі діалектичного методу наукового пізнання й поєднання історичного та логічного в еволюції існуючих методик обліку запасів подано їх визначення та обґрунтовано напрями вдосконалення їх обліку. Для вирішення завдань фінансового й управлінського обліку запасів і дослідження питань методики та організації їх аудиту та обліку на підприємствах залізорудної промисловості застосовано методи порівняння, конкретизації, моделювання, аналогії, абстрагування, групування, обліку бухгалтерських рахунків, спостереження, вибірки.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі акти України, міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку, постанови Верховної Ради України, Кабінету Міністрів, наукові праці зарубіжних і вітчизняних учених з питань обліку та аудиту, матеріали науково-практичних конференцій, а також облікові й звітні дані діяльності підприємства ПАТ «Південний ГЗК».

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ЗАПАСІВ ЯК ОБЛІКОВО-ЕКОНОМІЧНОЇ КАТЕГОРІЇ В СУЧАСНИХ УМОВАХ ГОСПОДАРЮВАННЯ

1.1. Теоретичні аспекти сутності запасів і визначення напрямів їх класифікації для цілей обліку, оподаткування й управління

Ефективність роботи підприємства багато в чому залежить від його забезпеченості оборотними активами. Важливе місце у складі оборотних активів будь-якого промислового підприємства займають запаси. Їх наявність можна оцінити як необхідну умову функціонування підприємства. Склад запасів впливає на фінансовий стан підприємства. Запаси мають бути оптимальними для нормального здійснення процесу виробництва та збуту продукції.

Для того щоб налагодити на підприємстві ефективну систему управління запасами, потрібно визначитись із поняттям «оборотні активи» та «запаси», а також їх роль у складі оборотних активів.

Згідно з П(С)БО 2 «Баланс» оборотні активи це грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації й споживання протягом операційного циклу чи протягом 12 місяців з дати балансу [60, с. 79].

Оборотні фонди – предмети праці (сировина, паливо, матеріали, енергія, куплені напівфабрикати, тара та ін.), які в процесі виробництва переносять свою вартість на новостворений продукт відразу, а також вартісна форма робочої сили [10, с. 114].

Н.М. Ткаченко стверджує, що до оборотних активів відносять грошові кошти та їх еквіваленти, які не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації або використання протягом операційного циклу (або протягом 12 місяців після дати балансу) [81, с.865].

В економічній літературі існують різні підходи до визначення сутності запасів. Що стосується поняття запасів, то науковці й економісти вважають найбільш

важливою і значною частиною активів підприємства. Запаси займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції в структурі витрат підприємства різних сфер діяльності, при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан. Вони належать до складу оборотних активів, оскільки бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу [20, с. 544].

Більш докладно висвітлює поняття «запаси» О.В. Басенко. Він вважає, що створення запасів, їх зберігання, витрачання й поповнення характерні для всіх видів господарської діяльності. Різні вироби або ресурси, які безпосередньо не використовуються в певний момент часу, можна вважати запасами [10, с. 119].

Так, Т.О.Примак відносить до запасів виробничі оборотні фонди (сукупність предметів праці), які повністю використовуються протягом одного виробничого циклу, змінюючи при цьому свою споживчу форму та перекладаючи свою вартість на вартість виготовленої продукції [66, с.85].

І. Павлюк визначає запаси, як активи, що перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу отриманого продукту виробництва, утримуються з метою подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, а також споживання у процесі виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг [53, с. 6].

Ф.Ф. Бутинець визначає запаси, як один із різновидів матеріальних ресурсів, необхідних для функціонування суб'єктів господарювання. При цьому, запаси відносяться до складу матеріальних ресурсів — засобів у сфері виробництва (оборотні засоби праці, предмети праці — виробничі запаси, незавершене виробництво) та засоби в сфері обігу (продукти праці — готова продукція та товари) [19, с. 358].

В.В. Сопко визначає запаси, як оборотні активи підприємства, що використовуються у виробничій діяльності (різні речовини та сили природи: сировина, матеріали (основні, допоміжні паливні, мастильні тощо) та комерційній діяльності (готова продукція виробничої сфери - сільськогосподарська, промислова, будівельна тощо, яка купується комерційними підприємствами з метою продажу) і

повністю переносять свою вартість до складу собівартості або витрат періоду [79, с. 120].

Отже, як економічна категорія, запаси виступають однією із найбільш важливих складових оборотного капіталу підприємства. Це пов'язано з тим, що основним елементом економічного потенціалу як окремого підприємства, так і суспільства в цілому є предмети праці — засоби виробництва, речова форма функціонування живої праці, на яку впливає людина за допомогою засобів праці з метою виготовлення товарів (надання послуг) [33, с. 170].

У сучасній обліковій літературі окрім поняття «запаси» вживають такі поняття як «матеріали», «цінності», «товарно — матеріальні цінності», «матеріально — виробничі запаси», «товарно — виробничі запаси». На думку Ф. Ф. Бутинця, вищеназвані поняття не можна ототожнювати із змістом поняття «запаси». Так, поняття «цінність» є описовою категорією, що характеризує запаси, як економічні елементи, які мають певну користь і можуть принести економічні вигоди в результаті їх використання [19, с.358].

Поняття «матеріально — виробничі запаси», на думку Ф. Ф. Бутинця, є значно ширшим, ніж поняття «запаси», оскільки може містити окрім предметів праці, термін корисного використання яких не перевищує одного операційного циклу, і засоби праці, які мають значно більший термін використання .

Терміни «товарно-матеріальні активи» і «товарно-матеріальні запаси» мають більш широке значення ніж запаси, оскільки до складу матеріальних активів можна віднести як оборотні так і необоротні матеріальні активи. При цьому акцент робиться на можливість продажу таких активів.

Певні протиріччя пов'язані і з використанням терміну «предмети праці». Поняття предметів праці достатньою мірою відповідає сутності елементів виробництва, що піддаються обробці, але традиційно вживається не як облікова категорія, а більш як економічна.

Таким чином, характерні властивості речових елементів виробництва, основне призначення яких - обробка в процесі виробництва, формування основи виробів, при цьому враховується можливість перебування їх у складі резервів у

вигляді виробничих запасів на складі або готових виробів (товарів), що перебувають на складах найбільшою мірою відображає термін «товарновиробничі запаси» [19, с.359]

Основним завданням збільшення ефективності промислового виробництва має стати орієнтація не на обсяги виробництва, а на ринковий попит. Тобто на відміну від державно-монополістичної системи господарювання, яка ґрунтувалася на принципі «продавати те, що виробляється», ринкова система дає дотримуватися принципу «виробляти те, що продається». При цьому оптимальне забезпечення процесу виробництва запасами сировини, матеріалів є необхідною умовою ефективного функціонування виробництва.

У підручниках з економіки наведено різні визначення виробничих запасів. Наприклад, В.П. Грузінов до сировинної бази відносить:

- а) предмети праці, що наявні в природному середовищі (потенційні сировинні ресурсів);
- б) продукти першого (екстрактивного) ступеня природної сировини (первинна сировина);
- в) відходи виробничого, суспільного й індивідуального споживання (відходи);
- г) вторинна сировина;
- д) імпортована сировина як додаток до власної сировинної бази [24, с. 496].

Отже, виходячи із викладеного, а також з огляду на особливості їх використання підприємствами залізорудної галузі промисловості, можна дати таке визначення виробничим запасам: виробничі запаси є речовинною основою готової продукції, одним з найважливіших елементів виробничого процесу, придбаються для подальшого використання як предмета праці, проходять багато стадій обробітки та повністю переносять свою вартість на вироблену продукцію.

Для раціонального управління запасами, виробничими та господарськими процесами на підприємстві необхідна інформація про їх склад, кількість і вартість. Насамперед, це потрібно для організації обліку запасів підприємства, забезпечення відповідного контролю за їх збереженням на всіх етапах руху запасів сировинних ресурсів, а також для прийняття своєчасних управлінських рішень.

Склад запасів на тому чи іншому підприємстві залежить від сфери його діяльності, організації та технології виробництва продукції. Так, на промислових підприємствах основними видами запасів є виробничі, незавершене виробництво та готова продукція, а в торгівлі – товари в підприємствах, які надають послуги (виробничі запаси та незавершені роботи (послуги)).

Для цілей бухгалтерського обліку згідно з П(С)БО 9 «Запаси» виділяють такі види запасів [35, с. 111]:

сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності;
товари у вигляді матеріальних цінностей;
незавершене виробництво;
готова продукція;
малоцінні та швидкозношувані предмети;
поточні біологічні активи.

Н.М. Ткаченко, Ф.Ф. Бутинець класифікують запаси за призначенням у такий спосіб:

- 1) сировина й основні матеріали;
- 2) допоміжні матеріали;
- 3) паливо;
- 4) тара і тарні матеріали;
- 5) будівельні матеріали;
- 6) запасні частини для проведення ремонтів;
- 7) тварини на вирощуванні та відгодівлі;
- 8) матеріали сільськогосподарського призначення;
- 9) малоцінні та швидкозношувані предмети [18, с. 448; 19, с. 608].

Однак можна стверджувати, що така класифікація розроблена для всіх підприємств.

Класифікація та склад запасів відповідно до пункту 6 П(С)БО 9 «Запаси» наведена у таблиці 1.1 [15, с. 111].

Таблиця 1.1

Класифікація та склад запасів відповідно до П(С)БО 9 «Запаси»

№ з/п	Вид запасів	Характеристика виду
1	Виробничі запаси	Використовуються безпосередньо у виробництві продукції (робіт, послуг), обслуговування та адміністративному управлінні, включають в себе сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності
2	Незавершене виробництво	Являє собою незавершене виробництво у вигляді не оброблених і не складних до кінця деталей, вузлів, виробів та технологічних процесів. При виконанні робіт (послуг), включають витрати, щодо яких не визнано доходу
3	Готова продукція	Продукція, що призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом
4	Товари	Матеріальні цінності, що придбані (отримані) та зберігаються підприємством з метою подальшого продажу
5	Оборотні МШП	Предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він триває понад один рік
6	Поточні біологічні активи	Відносяться до складу запасів за умови, якщо вони оцінюються відповідно до П(С)БО 9 «Запаси»

При надходженні, запаси оцінюються за їх первісною вартістю, яка відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» формується залежно від того, яким шляхом надійшли запаси на підприємство. Крім випадків придбання запасів за плату, можуть використовуватися й інші варіанти їх отримання. Так, згідно П(С)БО 9 «Запаси» первісною вартістю запасів, які внесено до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками підприємства їх справедлива вартість. За справедливою вартістю оцінюють також запаси, що одержані підприємством безоплатно. Наказом Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких

Положень (стандартів) бухгалтерського обліку» від 25.11.2002 року № 989, який набув чинності з 21.12. 2002 р., визначено, що при встановленні первісної вартості отриманих запасів як внеску до статутного капіталу підприємства і безоплатно отриманих, крім їх справедливої вартості враховується весь перелік витрат, які звичайно супроводжують запаси при їх придбанні за плату і який визначено в п. 9 П(С)БО 9 [61, с. 111].

Це пов'язано з тим, що, наприклад, при отриманні запасів безоплатно, їх потрібно транспортувати, а в деяких випадках забезпечити відповідний супровід до місця знаходження підприємства. І якщо до цього часу такі витрати не збільшували первісної вартості, то сьогодні, вони повноправно враховуються до первісної вартості запасів.

Наказом також внесено зміни щодо уточнення словосполучення «вибуття запасів», яке використовують при розрахунку транспортно-заготівельних витрат. Так, у прикладі розрахунку транспортно-заготівельних витрат у додатку до П(С)БО 9 до слів «вибуло за місяць» дано розшифровку – витрачено, реалізовано тощо, то його доповнено іншим вибуттям, а саме природний убуток, нестачі, псування, уцінка, безоплатна передача тощо. Тобто для розрахунку транспортно-заготівельних витрат враховують усі види вибуття запасів. Для підприємств залізорудної промисловості це є дуже важливим питанням. Особливістю виробничого процесу є великий відсоток втрат сировини в процесі її обробки, а також псування, нестачі та інше вибуття сировини, яка проходить багато стадій обробки.

Порядок формування первісної вартості запасів наведено у табл.1.2.

Важливим питанням щодо запасів є оцінка їх вибуття. Належна організація фінансового обліку при переході на міжнародні стандарти значною мірою залежить від обраної облікової політики. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно визначає облікову політику [67, с. 8].

Таблиця 1.2

Порядок формування первісної вартості запасів

Спосіб надходження запасів	Норма П(С)БО 9 «Запаси»	Склад первісної вартості запасів
Придбання запасів за плату	Пункт 9	- сум, що сплачуються відповідно до договору постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків; - сум ввізного мита; - сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, що не відшкодовуються підприємству; - транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ), що є витратами на заготівлю запасів, оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів. Такі витрати узагальнюються на окремому субрахунку, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів та сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані тощо); - інших витрат, безпосередньо пов'язанні із придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях
Виготовлення власними силами	Пункт 10	Дорівнює виробничій собівартості запасів що визначається згідно з П(С)БО 16 «Витрати»
Внесок до статутного капіталу	Пункт 11	Відповідає погодженій засновниками (учасниками) справедливій вартості запасів з урахуванням витрат, передбачених П(С)БО 9 «Запаси»
Безкоштовне отримання	Пункт 12	Відповідає справедливій вартості запасів з урахуванням витрат, передбачених п.9 П(С)БО 9 «Запаси»
Обмін на подібні запаси	Пункт 13	Дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісна вартість отриманих запасів визначається на рівні справедливої вартості. Різниця, що утворилася, включається до складу витрат звітного періоду.

Облікова політика є комплексом таких елементів бухгалтерського обліку, які забезпечують достовірність і зрозумілість інформації про фінансовий стан підприємства і його зміну за певний період. Визначення терміна «облікова політика» наведено в ст.1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і в п.3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»:

облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності [67, с. 6; 59, с.76].

В умовах ринкової економіки ціни на матеріальні ресурси часто змінюються під впливом попиту й пропозиції. Підприємство одержує цінності впродовж звітного періоду багато разів за різними договірними цінами. Постає питання оцінки витрачених запасів та їх залишку на кінець звітного періоду. Тому в наказі про облікову політику має визначатися метод, який використовуватиме підприємство для оцінки вибуття запасів.

При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті згідно з п.16 П(С)БО 9 їхня оцінка здійснюється за одним із таких методів: ідентифікованої собівартості; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО); нормативних витрат і ціни продаж [67, с. 112].

Проаналізуємо думки різних авторів щодо ефективності та правильності застосування того чи іншого методу оцінки вибуття запасів. Вибір підприємством найефективнішого з існуючих методів оцінки сприятиме збільшенню обігових коштів, залученню інвестицій. Кожен із методів має як переваги, так і недоліки. Перевагою методу ФІФО є те, що він простий у застосуванні й забезпечує відображення в Балансі суми запасів, яка приблизно збігається з поточною ринковою вартістю. Недоліком можна визнати те, що за цим методом на витрати відносять вартість раніше придбаних запасів, в умовах зростання цін собівартість продукції більш низька, а прибуток більш високий. В умовах інфляції це стає не вигідно підприємствам, оскільки приводить до зменшення частки закупівельної вартості в виручці, до нестачі платіжних ресурсів для придбання нових партій запасів за цінами, що підвищилися. Тому підприємства змушені або завищувати ціни реалізації, або брати кредити, що доцільно в тому разі, якщо метою є залучення інвестицій і отримання кредитів.

На думку Л.В. Нападовська, вибір конкретного методу залежить в основному від того, які завдання вирішуються організацією в сфері інвестицій, фінансів і

оподаткування. На його погляд, метод ФІФО доцільно використовувати підприємствам, які планують здійснення капітальних вкладень за рахунок власних джерел і користуються при цьому відповідними пільгами по податку на прибуток. Методу середньозваженої собівартості автор вважає помірним щодо впливу на прибуток і ліквідність порівняно з ФІФО [51, с. 544].

Інший автор при розгляді методів оцінки запасів зазначає, що в разі використання методу ФІФО залишок матеріалів оцінюється у балансі за цінами, найбільш близькими до поточних [44, с.254].

З точки зору Н.Н. Грабова, оцінка виробничих запасів за методами ФІФО і ЛІФО характерна для країн з розвинутою ринковою економікою. У нашій країні більшість підприємств застосовують метод оцінки матеріалів за середньою собівартістю. На його думку, цей метод найпростіший і найзручніший із усіх існуючих [22, с. 624].

О.В. Лишиленко, характеризуючи оцінку запасів і розрахунок фактичної собівартості відпущених у виробництво матеріальних ресурсів, вважає, що застосування методів оцінки за методами ФІФО і ЛІФО впливає як на собівартість продукції, так і на величину кінцевих залишків запасів. Вона також зазначає, що застосування цих двох методів потребує великої підготовчої роботи, пов'язаної з обробкою значної кількості інформації [44, с. 254]. З цим не можна не погодитися, оскільки використання даних методів оцінки в зв'язку зі збільшенням обсягу інформації, трудомісткості їхнього ведення і розрахунків в умовах ручної обробки інформації практично навряд чи можливе, однак в умовах автоматизованої обробки інформації стає реальним.

Дослідження літературних джерел, порівняння різних думок, суджень і різних поглядів щодо цієї важливої проблеми дає змогу зробити такі висновки:

1) немає жодного універсального методу оцінки запасів при їх вибутті, який не мав би недоліків і повною мірою відповідав усім вимогам для різних категорій користувачів;

2) розробка оптимальної облікової політики, а також вибір методів оцінки запасів залежить від багатьох чинників, серед яких можна виділити такі як: організаційно-правові форми підприємства (ПАТ, ВАТ тощо); динаміку попиту та

пропозиції на матеріальні ресурси; кон'юнктуру ринку; фінансову й дивідендну політику; вимоги нормативної бази та податкового законодавства країни.

Тільки комплексне урахування зазначених чинників може забезпечити високу ефективність управління запасами і підприємством у цілому.

Запаси можна визначити як об'єкт управління та потрібно структурувати їх за цілями управління.

Ефективне управління запасами передбачає визначення основних цілей на всіх рівнях управління ними (рис. 1.1.):

а) основна мета управління запасами – ефективне забезпечення та використання запасів (перший етап);

б) цілі управління за функціональною роллю запасів, тобто за процесами кругообігу (другий етап);

в) цілі управління за економічним змістом запасів, тобто за окремими складовими виробничого процесу, що здійснюються на підприємстві (третій етап).

З рис. 1.1. видно, що перший етап відповідає головній меті управління запасами; другий – меті управління запасами за процесами кругообігу (процесами заготівлі запасів, запаси у виробництві та реалізації).

Третій етап має забезпечити управління на окремих етапах процесів, що здійснюються на підприємстві, тобто ефективність використання запасів у процесі: заготівлі (забезпечення зберігання запасів, залучення оптимальних їх обсягів, раціоналізацію розрахункових взаємовідносин, прискорення їх оборотності); виробництва (вдосконалення нормування запасів, оптимізація їх випуску у виробництво, забезпечення їх зберігання); реалізації (раціоналізація розрахункових взаємовідносин, прискорення оборотності запасів, реалізація оптимального їх обсягу на сторону та всередині підприємства).

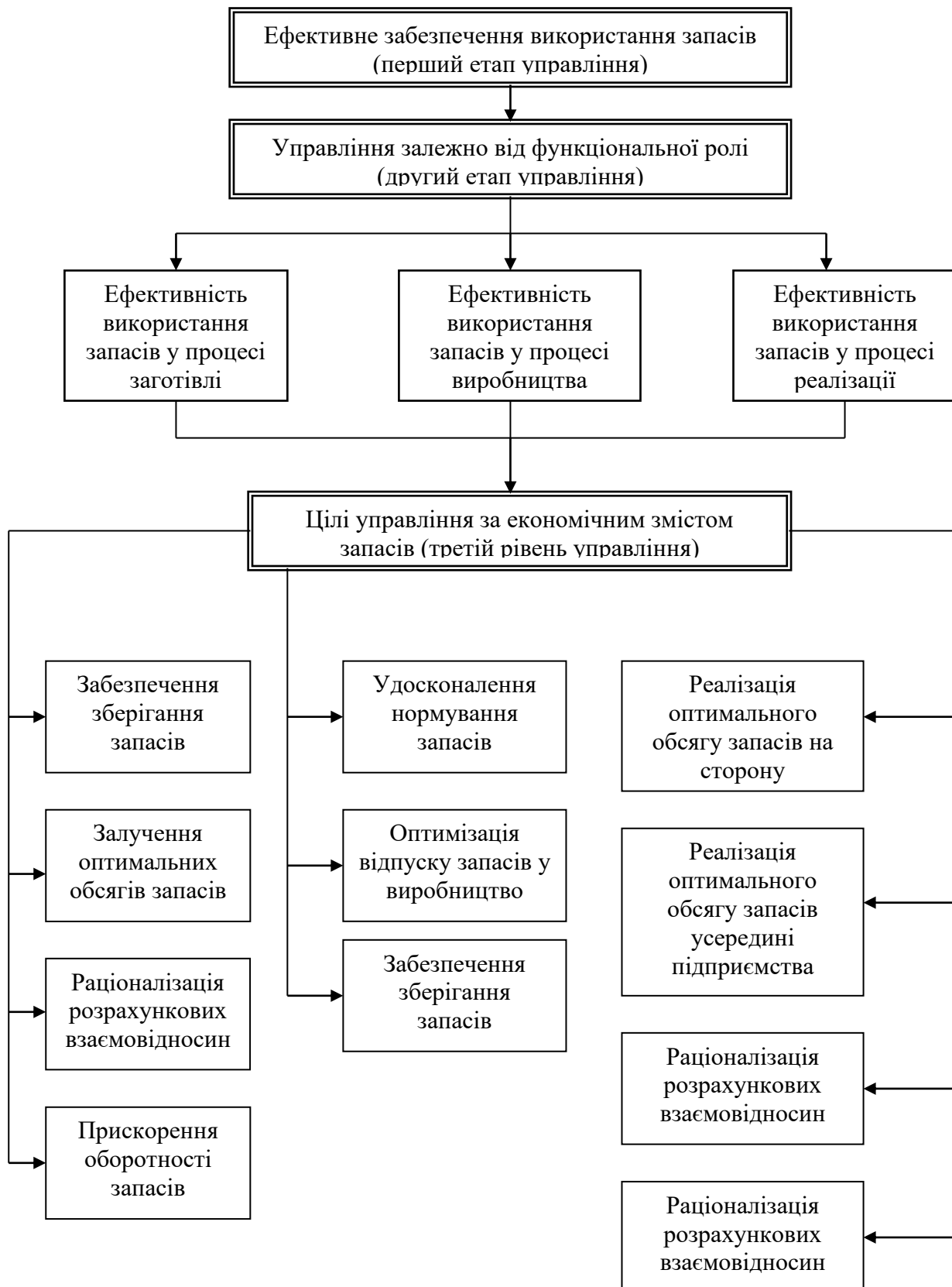


Рис. 1.1. Структура запасів за цілями управління

Спочатку розглянемо кругообіг запасів залежно від їх місця знаходження (рис 1.2). Запаси, які ще плануються до використання у виробництві, вважають виробничими. До їх придбання підприємством-виробником вони могли знаходитися на базах і були товарними запасами. Якщо підприємство-виробник або база отримує такі запаси від іншого підприємства-виробника, то в останнього до їх реалізації вони вважалися готовою продукцією. Тобто на одному й тому самому підприємстві можуть бути як мінімум два види запасів.

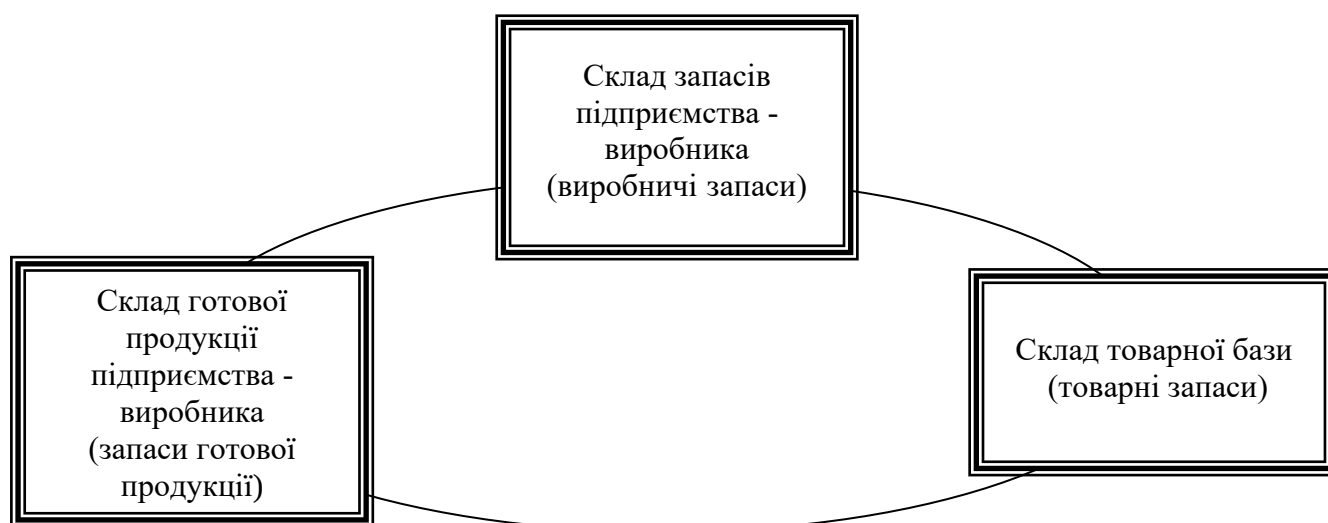


Рис. 1.2. Кругообіг запасів залежно від їх місця знаходження

Отже, наявність виробничих запасів насамперед можна віднести до чинників, що забезпечують безперебійність виробничого процесу, а також відповідний рівень реалізації продукції й зменшення ризику втрати постійних споживачів. Товарні запаси, які надходять як готова продукція від підприємств-виробників, створюються на базах постачання, у фірмах, магазинах.

Створення таких запасів може виступати як чинник, що впливає на забезпечення безперебійного процесу постачання споживачам продукції, якщо їх розглядати з боку спеціалізованих баз постачання. З боку підприємств-споживачів їх можна визначити як фактори, що забезпечують безперервний процес виробництва, а також зниження рівня виробничих запасів. Зниження рівня виробничих запасів у

підприємств-споживачів здійснюється за рахунок того, що деякі підприємства знаходяться на значній відстані від підприємств-виробників.

Таким підприємствам вигідніше закуповувати матеріали на спеціалізованих базах, оскільки транспортні витрати при самостійній закупівлі можуть бути вищими від вартості матеріалів на базах, також зникає ризик невиконання договірних умов транспортною організацією з будь-яких причин. Це дозволить підприємствам-споживачам знизити витрати на закупку матеріалів і тим самим звільнити оборотні кошти із запасів, а також придбавати матеріали по мірі необхідності

Виходячи з особливостей діяльності підприємства, організації виробничого процесу, процесу заготівлі товарно-матеріальних цінностей, реалізації готової продукції, а також враховуючи позиції на ринку, які займає підприємство, та стосунки з постачальниками й споживачами, запаси можна визначити як важливу економічну категорію, які займають значну частину в складі оборотних активів підприємства і тому потребує контролю, аналізу, правильної оцінки та управління за для визначення їх оптимальної величини для кожного окремого підприємства.

Отже, виробничі запаси відіграють особливу роль не тільки як матеріальна основа діяльності. Їх економічне і раціональне використання – одна з основних умов ефективної діяльності підприємства. У зв'язку з цим виникає низка проблем в організації управління запасами та їхнього облікового забезпечення: на якій інформаційній базі має ґрунтуватися сучасний облік матеріальних оборотних засобів на всіх стадіях руху у відтворювальному циклі, яка його трудомісткість, як його здійснювати, кому і яка інформація необхідна і як її використовувати в управлінні підприємством.

1.2. Огляд нормативно-законодавчих документів, що регламентують облік і оподаткування запасів

З розвитком економічних відносин, з появою відкритої для іноземних інвесторів вітчизняної економіки виникла об'єктивна потреба в розробках єдиних підходів до складання фінансової звітності, способів ведення бухгалтерського обліку, формування економічних показників. Принцип однозначності інформації необхідний для того, щоб усі учасники ринкового процесу сприймали її у визначений спосіб для прийняття економічно обґрунтованих рішень.

У світовій практиці бухгалтерського обліку та звітності розробку і розповсюдження стандартів здійснює Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності. В українській практиці облік запасів здійснюють згідно з П(С)БО 9 «Запаси», розробленим відповідно до чинного Міжнародного стандарту фінансової звітності 2 «Матеріально-виробничі запаси». Це стосується насамперед методики оцінки надходження й вибуття запасів, що має принципове значення для складання фінансової звітності.

При організації бухгалтерського обліку та аналізу виробничих запасів необхідно користуватись законодавчими та нормативними документами України, їх характеристика наведена в табл.1.3.

При огляді нормативно-правової бази неможливо не звернути увагу на міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку, оскільки національні стандарти з обліку розроблені на основі міжнародних з врахуванням національних особливостей економіки України тому П(С)БО 9 «Запаси» мають ряд спільних моментів з міжнародними стандартами фінансової звітності 2 «Запаси», зокрема, щодо умов визнання запасів і основних понять, пов'язаних з ними; рекомендації щодо використання методів оцінки запасів; розкриття інформації про запаси у формах фінансової звітності.

Таблиця 1.3

**Характеристика нормативно – правової бази з обліку і аналізу
виробничих запасів**

№ з/п	Назва нормативного документу	Ким і коли затверджений	Коротка характеристика змісту норм. документу
1	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	№996-XIV ВР від 16 липня 1999р. із змінами і доповненнями	Закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності в Україні.
2	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Наказ Міністерства фінансів №83 від 31.03.1999р. із змінами і доповненнями	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.
3	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати»	Наказ Міністерства фінансів №87 від 31.03.1999р. із змінами і доповненнями	Визначає зміст і форму Звіту про фінансові результати та загальні вимоги до розкриття його статей.
4	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»	Наказ Міністерства фінансів України №246 від 20.10.1999р.із змінами і доповн.	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виробничі запаси та їх розкриття у звітності.
5	Інструкція «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку» План рахунків бухгалтерського обліку	Наказ Міністерства фінансів України №246 від 20 жовтня 1998р. Та від 30.11.99р. №291. із змінами і доповн.	Визначає основні рахунки та субрахунки обліку виробничих запасів.
6	Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей»	Постанова Кабінету Міністрів України від 22.11.99р. №116. із змінами і доповненнями	Визначає механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей.
7	Наказ Міністерства статистики України «Про затвердження типових первинних документів з обліку сировини і матеріалів»	Наказ Міністерства статистики України №193 від 21.06.96р. із змінами і доповненнями	Визначає перелік та форму типових первинних документів, які можуть використовуватися підприємствами при обліку сировини та матеріалів.

Щоб зберегти об'єктивність оцінки запасів в умовах цінової нестабільності, вони відображаються в балансі за правилом найнижчої оцінки – у вітчизняному обліку і за чистою вартістю реалізації – в європейських країнах.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» запаси – це активи, які:

утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;

перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;

утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [61].

Сутність запасів визначається їхньою економічною роллю, необхідністю забезпечення відтворювального процесу, що включає як процес виробництва, так і процес обігу.

Згідно з П(С)БО 9 придбані (отримані) або вироблені запаси зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю [61]. Первісною вартістю запасів, які придбані за плату, є їхня собівартість. У П(С)БО 9 наведено конкретний склад фактичних витрат на придбання запасів залежно від способу надходження цього виду активу на підприємство.

Отже, фактичною собівартістю запасів, які придбані за плату, слід вважати фактичні витрати підприємства на придбання за виключенням податку на додану вартість.

Серед усього переліку витрат, які включають до фактичної собівартості придбання запасів, необхідно виділити витрати на заготівлю й доставку запасів до місця їхнього використання, включаючи витрати зі страхування. До таких витрат належать: витрати на заготівлю і доставку запасів, витрати по утриманню заготівельно-складського апарату підприємства, витрати за послуги транспорту по доставці запасів до місця їхнього використання, якщо вони не включені в ціну на запаси, встановлену договором. У зв'язку з тим, що у зимовий період на залізничних підприємствах спостерігається недостатність власних обігових коштів, підприємства змушені в цей період використовувати позикові джерела поповнення оборотних

коштів, що направляються на придбання матеріальних ресурсів, або отримувати їх з виплати платежу, що надається постачальником цих ресурсів (комерційний кредит).

У П(С)БО 9 «Запаси» визначено перелік витрат, які не включають до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені. До таких витрат відносять відсотки за користування банківськими позиками. Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» такі витрати включають до фінансових витрат [62]. Питання щодо сплати відсотків за розстрочку платежу зовсім не обговорюється.

У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 «Запаси» (далі – МСБО) визначено, що за окремих обставин витрати на банківські позики включають до собівартості запасів. У МСБО 23 «Витрати на позики», наведено термін «кваліфікований актив»: це актив, який обов’язково потребує суттєвого періоду часу для підготовки його до використання за призначенням чи реалізації. Тобто згідно з МСБО 23 «Витрати на позики», якщо запаси є кваліфікованими активами, то витрати на позики можна включати до собівартості придбаних запасів [50, с. 40].

Визначити, які запаси є кваліфікованими, а які ні важко. Однак, враховуючи особливості залізорудного виробництва, запаси таких підприємств можна віднести до кваліфікованих активів. Це пояснюється тим, що життєвий цикл запасів підприємств залізорудної промисловості до отримання готової продукції становить до 90 днів. Тобто сировина проходить багато стадій обробки, кілька виробничих переділів до отримання з неї готової продукції.

Отже, запаси сировини підприємств залізорудної промисловості можна вважати активом, який обов’язково потребує суттєвого періоду часу для підготовки його до використання за призначенням чи реалізації. Тобто такі запаси сировини можна визначити як кваліфіковані активи. Тому доцільніше витрати на позики включати до собівартості придбаних запасів.

Крім випадків придбання запасів за плату, можуть використовуватися й інші варіанти їх отримання. Так, згідно П(С)БО 9 «Запаси» первісною вартістю запасів, які внесено до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками підприємства їх справедлива вартість. За справедливою вартістю

оцінюють також запаси, що одержані підприємством безоплатно [61].

Наказом Міністерства фінансів України «Про внесення змін до деяких Положень (стандартів) бухгалтерського обліку» від 25.11.2002 року № 989, який набув чинності з 21.12. 2002 р., визначено, що при встановленні первісної вартості отриманих запасів як внеску до статутного капіталу підприємства і безоплатно отриманих, крім їх справедливої вартості враховується весь перелік витрат, які звичайно супроводжують запаси при їх придбанні за плату і який визначено в п. 9 П(С)БО 9 [61].

Це пов'язано з тим, що, наприклад, при отриманні запасів безоплатно, їх потрібно транспортувати, а в деяких випадках забезпечити відповідний супровід до місця знаходження підприємства. І якщо до цього часу такі витрати не збільшували первісної вартості, то сьогодні, вони повноправно враховуються до первісної вартості запасів.

Наказом також внесено зміни щодо уточнення словосполучення «вибуття запасів», яке використовують при розрахунку транспортно-заготівельних витрат. Так, у прикладі розрахунку транспортно-заготівельних витрат у додатку до П(С)БО 9 до слів «вибуло за місяць» дано розшифровку – витрачено, реалізовано тощо, то його доповнено іншим вибуттям, а саме природний убуток, нестачі, псування, уцінка, безоплатна передача тощо. Тобто для розрахунку транспортно-заготівельних витрат враховують усі види вибуття запасів. Для підприємств залізорудної галузі промисловості це є дуже важливим питанням. Особливістю виробничого процесу є великий відсоток втрат сировини в процесі її обробки, а також псування, нестачі та інше вибуття сировини, яка проходить багато стадій обробки.

РОЗДІЛ 2

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ТА ОПОДАТКУВАННЯ

ЗАПАСІВ ПАТ «ПІВДЕННИЙ ГЗК»

2.1. Характеристика ПАТ «Південний ГЗК» та аналіз фінансових показників його діяльності

Відкрите акціонерне товариство «Південний гірничо-збагачувальний комбінат» (ПАТ «Південний ГЗК») розташоване в південній частині м. Кривого Рогу Дніпропетровської області. Південний гірничо-збагачувальний комбінат – перше підприємство в країнах СНД збудоване для видобутку та збагачення залізних магнетитових кварцитів з одержанням залізорудного концентрату та доменного агломерату.

ПАТ «Південний ГЗК» створене у відповідності з рішенням Фонду державного майна України від 30 листопада 1994 року № 67-АТ шляхом перетворення орендного підприємства «Південний гірничо-збагачувальний комбінат» у Відкрите акціонерне товариство.

Відкрите акціонерне товариство «Південний гірничо-збагачувальний комбінат» займається відкритим видобутком руд чорних металів, їх збагаченням та виготовленням концентрату та агломерату.

Організаційна структура ПАТ «Південний ГЗК» включає в себе 6 основних та 24 допоміжних структурних підрозділи на правах цеху та 27 відділів та служб апарату управління. Основними підрозділами є:

рудоуправління – яке займається відкритим видобутком руд, виробництвом щебню;

управління залізничного транспорту – займається внутрішніми кар'єрними перевезеннями до дробарок видобутої руди, супутніх та скельних порід у відвали. Внутрішні перевезення в межах промислового майданчика товарної продукції (концентрат, агломерат) та транспортування її вагонами Укрзалізниці до станції «Допоміжна»;

управління дробарно-транспортного комплексу – дроблення сирової руди (розміри куска 1500мм до розміру 20мм та нижче), дроблення скельної гірничої маси (від 300мм та нижче), конвеєрне господарство з транспортування гірничої маси;

рудозбагачувальна фабрика №1 – виробництво концентрату із сирової дробленої руди з дробленням її до розміру 0,074мм для виробництва агломерату та часткової реалізації споживачам;

рудозбагачувальна фабрика №2 – виробництво концентрату із сирової дробленої руди до розміру 0,074мм для реалізації споживачам;

агломераційний цех – виробництво (спікання) офлюсованого агломерату для реалізації металургійним заводам України.

У 2021 році відбулись суттєві зміни в організаційній структурі підприємства. Створено 9 нових відділів управління комбінату:

відділ корпоративних відносин та власності;

інвестиційний відділ;

відділ удосконалення виробничої діяльності;

відділ енергоменеджменту;

відділ звітності.

У 2012 році планується виведення в аутсорсінг наступних структурних підрозділів: цех благоустрою; медико-санітарна частина; фізкультурно-оздоровчий комплекс; цех палацу культури та творчості; управління торгівлі та громадського харчування; служба пожежної безпеки – відомча пожежна частина № 32.

На комбінаті при технічному відділі існує бюро по організації винахідницької та раціоналізаторської робіт. У кожному цеху є свої штатні та позаштатні робітники по раціоналізації та винахідництву. У допоміжних цехах ця робота ведеться по сумісництву.

Дані про обсяги виробництва на комбінаті наведені у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Динаміка виробництва основних видів продукції на
ПАТ «Південний ГЗК»**

Показник	Од. виміру	Роки				
		2017	2018	2019	2020	2021
Вскриша	Тис. м ³	6584	5705	5836	6078	6372
Концентрат	Тис. т.	7629	8037	8616	8975	9409
Агломерат	Тис. т.	4064	4025	4782	4905	5156

Динаміка обсягів виробництва основних видів продукції комбінату представлена на рис. 2.1.

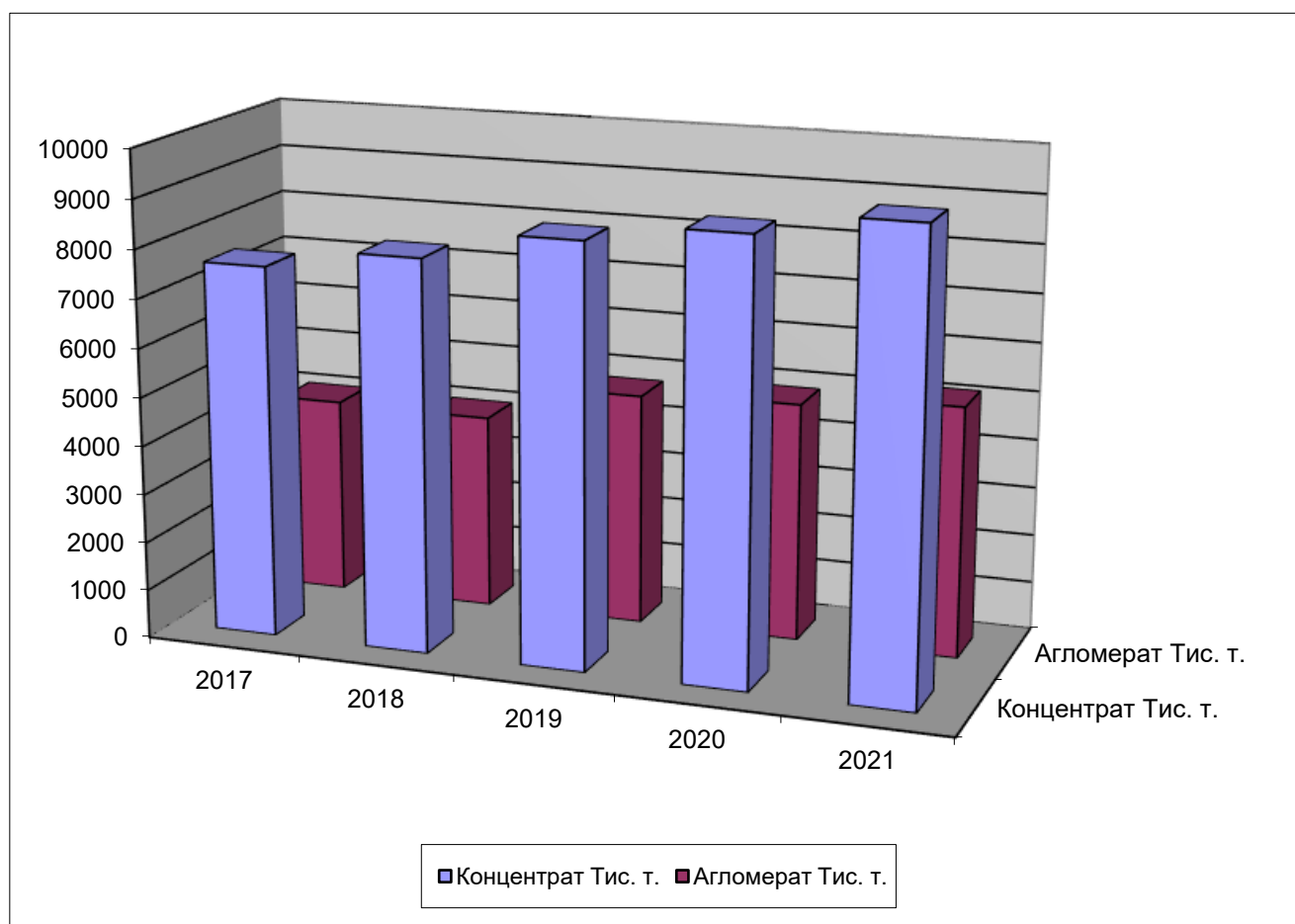


Рис. 2.1. Динаміка обсягів виробництва основних видів продукції
ПАТ «Південний ГЗК» за 2017-2021рр.

Аналіз основних техніко-економічних показників підприємства складено на основі його звітності і наведений у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Основні техніко-економічні показники ПАТ «Південний ГЗК»

Показник	Роки			Відхилення			
	2019	2020	2021	2020/2019		2021/2020	
				+, -	%	+, -	%
Товарна продукція в діючих цінах, тис.грн.	1007710	1020586	969309	+12876	1,01	-51277	0,95
Собівартість, тис. грн.	646378	688848	633966	+42470	1,06	-54882	0,92
Виручка від реалізації, тис. грн.	871267	881548	830213	+10281	1,01	-51335	0,94
Експорт, тис. грн.	191020	191999	189578	+979	1,01	-2421	0,99
Прибуток, тис. грн.	60594	59404	51934	+198810	4,3	-207470	0,2
Кількість працюючих, чол.	9579	9598	9112	+19	1,0	-486	0,95
Продуктивність праці, тис.грн./чол.	90,95	91,84	91,11	+0,89	1,01	-0,73	0,99

Як видно з таблиці, товарна продукція в діючих цінах на підприємстві за 2019-2020 рр. зростає на 12876 тис. грн., а в 2020-2021рр. - падає на 51277 тис. грн., тобто стає нижчою рівня 2019 року. Собівартість продукції спочатку теж зростає на 42470 тис. грн., а потім падає на 54882 тис. грн. виручка від реалізації змінюється приблизно так само як і товарна продукція. При цьому слід зазначити, що значно скорочується експорт, який в 2020 році порівняно з 2019 роком спочатку зріс на 979 тис. грн., а в наступному році впав на 2421 тис. грн. В 2021 році значно знижується і прибуток підприємства. При зменшенні чисельності працюючих на 486 чол. продуктивність праці знижується на 0,73 тис. грн/чол. протягом всього періоду зменшується вартість основного капіталу: на 29682 тис. грн. в 2020 році і на 71709 тис. грн. в 2021 році.

Динаміка виробництва і реалізації продукції на внутрішньому і зовнішньому ринках ПАТ «Південний ГЗК» представлена в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Динаміка виробництва і реалізації концентрату і агломерату на внутрішньому і зовнішньому ринках у 2019-2021 роках

Показники	2019 рік	2020 рік	2021 рік	Відхил, % 2020/2019	Відхил, % 2021/2020
Обсяг виробництва, тис. грн. товарного концентрату; агломерату	418541 462089	384043,2 492256,1	364332,6 457448	-8,24 +6,53	-5,13 -7,07
Обсяг реалізації, тис. т товарного концентрату; агломерату	5012,7 4055	4785 4512	4743,6 3875,4	-4,54 +11,27	-0,87 -14,11
Обсяг реалізації, тис. грн. товарного концентрату; агломерату	409358 459659	382830,4 493912	371262,6 457677,3	-6,48 + ,45	-3,02 -7,34
Обсяг експорту, тис. т товарного концентрату; агломерату	2204,3 —	2343,3 —	1727 —	+ 6,31 —	-26,3 —
Обсяг експорту, тис. грн. товарного концентрату; агломерату	197363,6 —	211319,1 —	151372,6 —	+ 7,07 —	- 28,37 - —

Дані таблиці свідчать про зниження обсягу виробництва та реалізації концентрату в натуральному та вартісному виразі протягом 2019-2021 років.

Обсяг виробництва агломерату в натуральному виразі у 2020 році порівняно з 2019 роком зріс на 11,27%. У 2021 році обсяг виробництва агломерату знизився на 14,18% порівняно з минулим роком .

Обсяг реалізації агломерату у натуральному виразі у 2020 році порівняно з 2019 роком зріс на 11,27%, однак у 2021 році він знизився на 14,11%.

Обсяг експорту товарного концентрату у натуральному та вартісному виразі у 2020 році порівняно минулим роком зріс на 6,31% і 7,07% відповідно. У 2021 році обсяг реалізації концентрату на зовнішньому ринку у натуральному та вартісному виразі зменшився на 26,3% і 28,37% відповідно.

Споживачами продукції комбінату є як підприємства України , так і іноземні підприємства. Внутрішніми споживачами продукції ПАТ «Південний ГЗК» є: ПАТ «Арселор Міттал Стіл Кривий Ріг», Дніпропетровський металургійний завод ім. Петровського та інші металургійні комбінати України.

Зовнішніми споживачами продукції ПАТ «Південний ГЗК» є багато іноземних фірм. ПАТ «Південний ГЗК», до основних видів товарної продукції якого належить доменний агломерат та залізорудний концентрат. Споживачами продукції підприємства є металургійні комбінати Румунії, Чехії, Словаччини, Угорщини, а також трейдери Австрії, Німеччини, Швейцарії та інших країн.

На експортні поставки припадає близько 50% товарного концентрату, що виробляється. Коливання обсягів експортних поставок в бік зростання або зменшення відбувається внаслідок дії ряду причин суб'єктивного та об'єктивного характеру.

До першої групи причин можна віднести коливання попиту на продукцію кінцевих споживачів, а саме металургійних комбінатів Східної та Центральної Європи. До другої групи причин відносяться форс-мажорні обставини та обставини, які пов'язані з виробництвом і товарорухом комбінату.

Дослідимо стан основних фондів комбінату у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**Середньорічна вартість основних виробничих фондів
ПАТ «Південний ГЗК» та ступінь зносу**

Показники	Роки				
	2017	2018	2019	2020	2021
Середньорічна вартість основних виробничих фондів, тис. грн.	1942945	2020805	905227	951996	927932
Ступінь зносу, %	51,5	53,4	56	58	77

Отже, ступінь зносу основних фондів підприємства зростає швидкими темпами, що становить загрозу для подальшої ефективної роботи. Станом на кінець 2021 року сума залишкової вартості основних фондів комбінату значно скоротилася. Ступінь зносу досягла критичної відмітки у 77%. Ефективність використання основних фондів підприємства характеризується за допомогою показників фондівіддачі, фондоємності та фондоозброєності (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Динаміка показників, що характеризують ефективність
використання основних фондів ПАТ «Південний ГЗК»**

Показники	Роки				
	2017	2018	2019	2020	2021
Фондовіддача, грн./грн.	0,92	1,69	2,54	1,06	6,21
Фондоємність, грн./грн.	1,09	0,59	0,39	0,94	0,16
Фондоозброєність, тис. грн./особу	197,093	214,098	231,009	254,60	109,59

Аналіз показників табл. 2.5 доводить, що протягом досліджуваних років фондовіддача зростає, крім 2020 року і значно зростає у 2021 році, що пов'язане більше за все із зменшенням середньорічної вартості основних засобів.

Дослідимо в динаміці стан основних засобів підприємства (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Первісна вартість та знос основних фондів ПАТ «Південний ГЗК», тис.грн.

Роки	Показники	На початок року	Надійшло	Вибуло	На кінець року	Середньорічна вартість	Ступінь зносу, %
2017	Всього ОФ	1787135	106893	1151	1892877	1840006	51,5
	Знос	901261	93299	1150	993410	947335,5	
2018	Всього ОФ	1893599	109761	11070	1992290	1942945	53,4
	Знос	993850	95024	9104	1079770	1036810	
2019	Всього ОФ	1993545	46935	12415	2028065	2020805	56,0
	Знос	1080559	99534	7463	1172630	1126595	
2020	Всього ОФ	2180142	96105	17115	2259132	2219637	58
	Знос	1224937	0	17111	1310345	1267641	
2021	Всього ОФ	2219637	4129	79224	2302990	2261314	77
	Знос	1267641	55286	72987	1395914	1331778	

Таким чином, спостерігається достатньо високий показник зносу основних фондів, який поступово зростає з 51,5% у 2017 році до 58,0% у 2020 році, та аж 77% у 2021 році. що свідчить про недостатні темпи оновлення основних фондів підприємства, ускладнює діяльність підприємства, знижує її ефективність та ставить під загрозу можливість функціонування взагалі.

У табл. 2.7 наведено інформацію щодо наявності оборотних засобів ПАТ «Південний ГЗК».

Таблиця 2.7

**Оборотні засоби підприємства та ефективність їх використання на
ПАТ «Південний ГЗК»**

Роки	На початок року	На кінець року	Середньоріч на вартість	Виручка від реалізації	Коефіцієнт оборотності	Тривалість обороту, днів
2017	914201	1383494	1148848	1788943	1,56	231,2
2018	1381615	1710720	1546168	3390732	2,19	164,2
2019	1710720	4210553	2960637	5341253	1,08	299,5
2020	4210553	4450780	4330667	2362208	0,55	654,5
2021	4450780	6282484	5366632	5762296	1,07	340

Таким чином, за підсумками 2017-2021 років підприємство значно збільшила величину обігових коштів, що на фоні зменшення виручки від реалізації продукції значно зменшило їх оборотність (коефіцієнт оборотності скоротився з 2,19 у 2018 році до 0,55 у 2020 році) та збільшило тривалість обороту зі 164,2 до 654,5 днів. У 2021 році знову спостерігається зростання суми оборотних коштів при незначному збільшенні виручки від реалізації, що збільшує коефіцієнт оборотності та зменшує тривалість циклу одного обороту.

Далі дослідимо динаміку дебіторської і кредиторської заборгованості підприємства (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

**Аналіз динаміки дебіторської і кредиторської заборгованості та показників
їх оборотності на ПАТ «Південний ГЗК»**

Показники	Роки				
	2017	2018	2019	2020	2021
Дебіторська заборгованість, тис. грн.	643865	633422	335286	1713117	2012913
Кредиторська заборгованість, тис. грн.	525907	369284	279680	418284	770769
Коефіцієнт покриття кредиторської заборгованості дебіторською	1,22	1,72	1,20	4,10	2,61
Оборотність дебіторської заборг.	2,45	2,82	10,11	3,12	1,17
Період погашення дебіторської заборг., днів	146,76	127,47	35,60	115,46	306,77

Отже, на підприємстві спостерігається велика сума дебіторської і кредиторської заборгованості, що знижує ефективність діяльності. У 2019-2020 роках спостерігається надзвичайно низький показник оборотності дебіторської заборгованості і надзвичайно високий – тривалості періоду її погашення (306,77 днів у 2020 році).

Важливою складовою діяльності підприємства є управління використанням трудових ресурсів. Проаналізуємо відповідні показники у табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Показники чисельності персоналу, фонду оплати праці та продуктивності праці

ПАТ «Південний ГЗК»

Показники	Роки				
	2017	2018	2019	2020	2021
Середньооблікова чисельність працівників, осіб	9858	9392	9107	8718	8467
Фонд оплати праці, тис. грн.	185827	216814	254582	244444,7	246811,2
Приріст ФОП, %	-	16,7	17,4	-4,0	1,0
Продуктивність праці, тис. грн./особу	181,4	361	586,5	271	733,6
Приріст продуктивності праці, %	-	99,0	62,5	-53,8	170,7

Аналіз темпів приросту продуктивності праці та витрат на її оплату доводить, що на підприємстві у 2018-2019 роках приріст фонду оплати праці був вищим за приріст продуктивності праці, що негативно відбивалося на показниках ефективності діяльності. Виключенням став лише 2021 рік, коли збільшення приросту продуктивності праці було швидшим за темпами за приріст фонду оплати праці. В той же час, подібний розрив призводить до зменшення зацікавленості робітників у покращенні роботи і може у подальшому вплинути негативно на діяльність підприємства.

Отже, ПАТ «Південний ГЗК» на ринку залізорудної продукції займає сталі позиції та в той же час на ринку залізорудної сировини спостерігається жорстка конкуренція. Тому основним завданням діяльності комбінату є забезпечення сталого становища на ринку залізорудної сировини, зростання прибутку за рахунок підвищення якості продукції, збільшення обсягів реалізації.

2.2. Методика формування облікової інформації та порядок організації документообігу запасів ПАТ «Південний ГЗК»

Основною метою при організації обліку є створення найбільш оперативної, не завантаженої громіздкими регістрами інформаційно-управлінської та доступної для управління системи. Правильна побудова первинного обліку з урахуванням особливостей діяльності підприємства впливає на формування багатьох економічних показників, таких як собівартість, прибуток, рентабельність виробництва, а також це впливає на ефективність управління підприємством у цілому. Виходячи з цього основним завданням будь-якого підприємства є побудова облікової системи, яка б давала змогу оптимально відображувати весь процес руху запасів.

Основною метою дослідження первинного обліку запасів на підприємствах гірничо-збагачувальної промисловості має стати не тільки вивчення галузевих і технологічних особливостей та їх впливу на побудову первинного обліку запасів, а й створення оптимальної інформаційної системи, яка потрібна для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Від правильно організованого документування господарських засобів залежить правильність списання вартості запасів на виробництво, оцінка незавершеного виробництва, відображення у звітності. Структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечити вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю й оперативного управління рухом матеріальних запасів. На рис. 2.2 представлена схема організації обліку запасів.

Відповідно до п. 1 ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [7, с. 8] підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, в яких відображують факти здійснення господарських операцій. Правильне й своєчасне документальне оформлення руху запасів дає можливість попередити різні порушення, своєчасно виявити зловживання, здійснювати постійно контроль за роботою матеріально-відповідальних осіб.

документообігу та технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і регістрів аналітичного обліку [67, с. 8].

Для своєчасного відображення господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку на ПАТ «Південний ГЗК» визначений графік руху документів з обліку запасів до бухгалтерії підприємства для відповідного їх оформлення (Табл.2.10).

Таблиця 2.10

**Графік надходження до бухгалтерії первинних документів
з обліку запасів ПАТ «Південний ГЗК»**

Найменування первинного документа	Складання і передача документу		Обробка документа		Обробка і узагальнення даних в бухгалтерії	
	Відповідальний за складання і передачу документа	Строк передачі документу	Служба що прийняла документ	Коли і кому передається	Обробка документа і узагальнення даних	Кому і коли передається документ
Рахунок постачальника	Касир-інкасатор	В день отримання	Відділ матеріально-технічного постачання	Щодня до бухгалтерії	Оплата або підготовка відмови від оплати	На другий день після отримання матеріалів завскладом
Прибутковий ордер	Завскладом на час надходження матеріалів	Кожного 1-го, 4, 8 і т.д. числа.	Відділ матеріально-технічного постачання,	Бухгалтерії кожного 5, 9, 13 –го числа	Контроль за змістом, визначенням цін, запис до	Обчислювальний центр не пізніше другого дня після одержання, поточний
			обчислювальний центр		облікових регістрів	архів
Накладна вимога	Завідуючий складом	Щодня	Відділ матеріально-технічного постачання	Бухгалтерії наступного дня після отримання	Контроль за визначенням цін, запис до облікових регістрів	Обчислювальний центр не пізніше другого дня після одержання
Лімітно-забірна картка (ярлик)	Завідуючий складом	Щодня	Відділ матеріально-технічного постачання	Бухгалтерії наступного дня після отримання	Контроль за правильністю оформлення, запис до регістрів	Обчислювальний центр

Усі операції надходження запасів на підприємство оформляються відповідними первинними документами, незалежно від напрямів надходження

запасів на підприємство. Основними напрямками надходження запасів на підприємство є:

- придбання у постачальника;
- виготовлення на даному підприємстві;
- безкоштовне отримання;
- виявлення надлишків при проведенні інвентаризації;
- внески до статутного капіталу підприємства його учасниками;
- обмін на подібні і неподібні активи.

При отриманні запасів безпосередньо від постачальника, контроль за виконанням плану договорів, вчасним надходженням і оприбуткуванням виробничих запасів здійснює служба постачання на договірних засадах. Порядок документального оформлення придбання запасів, які надходять на підприємство від постачальника на ПАТ «Південний ГЗК» представлено на рис. 2.3.



Рис.2.3. Порядок документального оформлення запасів, які надходять на ПАТ «Південний ГЗК» від постачальника

Для отримання запасів від постачальника ПАТ «Південний ГЗК» виписується довіреність (ф М-2), бланки довіреностей є довіреностями є документами суворої звітності, підприємство купує їх.

Наказом керівника підприємства визначений перелік працівників підприємства, які можуть отримувати довіреності. Видача кожного бланку довіреності реєструється в журналі реєстрації виданих довіреностей (ф. М-3). При видачі довіреностей у журналі вказується інформація про дату, місце та підставу їх видачі, а також строк дії довіреності. Строк дії довіреності не може перевищувати 10 днів. У бланку довіреності відображається номенклатура та кількість запасів, які має отримати його представник, та засвідчується підписом.

Якщо виписана довіреність не використана у визначений термін, то вона повертається в бухгалтерію, анулюється і зберігається разом з журналом протягом трьох років, а в журналі робиться відмітка про те, що довіреність не використана.

Запаси, які надходять на підприємство, приймаються за кількістю і якістю. Якщо фактична наявність поставлених матеріалів відповідає угоді та супровідним документам (накладні ф.М-11 прийомні акти ф. М-7, товарно-транспортні накладні ф. М-6), їх оприбуткування здійснюється за документами постачальника або за прибутковим ордером (ф.М-4).

Тільки після того, як запаси оприбутковані, дозволяється їх відпуск зі складу.

Відпуск виробничих запасів зі складу здійснюється за такими напрямками:

відпуск на виробництво та загальновиробничі потреби;

відпуск для задоволення адміністративних потреб;

відпуск для задоволення потреб відділу збуту;

списання за невідповідності критеріям визнання активом;

безоплатна передача;

реалізація на сторону;

обмін на подібні та неподібні активи.

Відпуск цінностей зі складу здійснюється тільки особами, які мають на це право. Список цих працівників складений і затверджений головним бухгалтером та керівником підприємства.

Підставою для відпуску матеріалів зі складу у виробничі цехи, дільниці для одноразового відпуску є: накладна-вимога (ф.М-11), а для систематичного відпуску цінностей – лімітно-забірні картки (ф.М-8, М-9, М-28). Ліміт Встановлюється для кожного підрозділу на підставі розрахунків економічного відділу підприємства і затверджується керівником.

Для багаторазового відпуску запасів протягом місяця використовують лімітно-забірні картки (ф.М-8). Відпускаючи запаси зі складу на підставі лімітно-забірних карток, комірник зобов'язаний слідкувати за встановленим лімітом. Підвищення ліміту допускається тільки з дозволу керівника. В цьому випадку складається акт-вимога на заміну(додатковий відпуск матеріалів ф.М-10) у двох примірниках, один з яких залишається у замовника, а інший у комірника.

При реалізації і безкоштовній передачі матеріалів на сторону складають накладну на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф.М-20) або товарно-транспортну накладну (ф.М-6).

Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей виписується підприємством, що здійснює їх відпуск у трьох примірниках. У ній вказується така інформація: дата виписки, назва підприємства-постачальника, назва підприємства-покупця, номенклатура і характеристика запасів, що відпускаються, їх ціна, кількість та сума, через кого отримуються цінності, дата і номер довіреності підприємства-покупця. Дозвіл на відпуск підписує уповноважена особа підприємства та головний бухгалтер. Перший примірник накладної отримує підприємство одержувач запасів, за яким здійснює їх оприбуткування, другий залишається на пропускному пункті підприємства-постачальника для контролю за вивезенням матеріальних цінностей з підприємства.

Товарно-транспортна накладна використовується при перевезенні матеріальних цінностей вантажним автотранспортом. У ній відображують перелік усіх матеріальних цінностей що підлягають перевезенню на даному автомобілі, та наводять їх характеристики. За неможливості переліку в товарно-транспортній накладній усієї номенклатури запасів, що будуть перевозитись, до неї додається

товарна накладна, накладна на відпуск матеріалів, сертифікат. Відвантаження матеріалів покупцям здійснюється на підставі довіреності (ф.М-2).

У кінці звітної періоду (місяця) завідувач складу готує реєстр приймання-здачі документів (ф.М-13) і подає його бухгалтеру матеріального відділу разом з документами, які підтверджують оприбуткування запасів на склад та їх списання зі складу під розписку. Лімітно-забірні картки здають в бухгалтерію відразу ж після використання ліміту. Якщо на кінець звітної місяця ліміт за деякими картками не вичерпаний, то вони все одно подаються до бухгалтерії, де здійснюється їх звірення з другими примірниками карток, що є в цехах.

Бухгалтер приймає реєстр безпосередньо на складі, здійснюючи вибірккову перевірку правильності і повноти заповнення карток складського обліку і виведення підсумків. Оскільки облік на складі ведеться в кількісному виразі, станом на останній день звітної місяця матеріально відповідальна особа складає в кількісному виразі відомість обліку залишків матеріалів на складі (ф.М-14). У випадку, коли залишок наявних запасів є меншим за розрахований, то завскладом складає сигнальну довідку про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасів (ф.М-18). Бухгалтер проставляє ціни, здійснює таксування та виводить обороти (надходження і вибуття запасів) та підсумки залишків на складі.

Правильна організація складського обліку запасів займає важливе місце в структурі будь-якого підприємства. Наказом по підприємству кожному складу має присвоюватися постійний номер, який наводять у всіх первинних документах, що враховують надходження й витрачання запасів.

Рух інформації в системі автоматизації обліку запасів на ПАТ «Південний ГЗК» подано на рис. 2.4.

Основні етапи автоматизованого обліку запасів ПАТ «Південний ГЗК» такі:

1. Введення первинної інформації. Цей модуль призначено для введення первинної інформації для подальшої її обробки на комп'ютері.

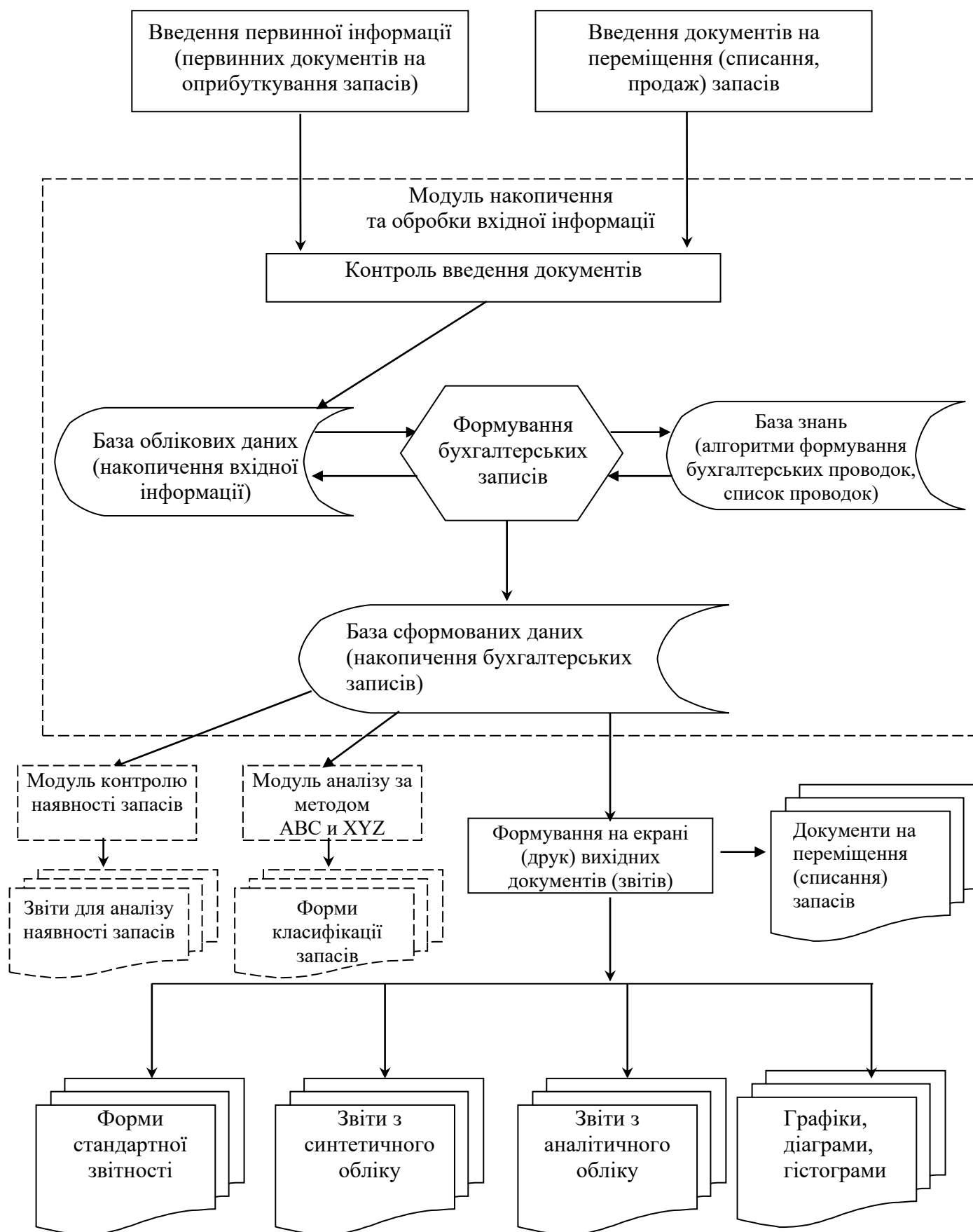


Рис. 2.4. Автоматизований облік запасів на ПАТ «Південний ГЗК»

Основними документами, які вводяться на цьому етапі, є прибуткові накладні (від постачальника), оприбуткування від підзвітної особи.

2. Введення документів на переміщення (списання, продаж) запасів призначено для формування документів, які використовують всередині ПАТ «Південний ГЗК», та видаткових накладних (на продаж). Наприклад, для переведення запасів з одного складу на інший, видавання товарів в підзвіт, списання запасів на витрати тощо. Основними документами, є продаж запасів; відпуск запасів у виробництво; переоцінка запасів; списання запасів (брак та інше); переміщення між складами (підзвітними особами).

3. Модуль контролю введення інформації виконує такі функції:

а) перевірку правильності введення інформації про постачальника (підзвітну особу) – відповідність найменування, індивідуального податкового номера та інших реквізитів у прибутковій накладній даним у довіднику контрагентів. Цю частину контролю виконує працівник який власне вносить документ до комп'ютера;

б) контроль заповнення табличної частини документа (списку запасів); саме контроль за повнотою і правильністю заповнення необхідних даних про кількість, одиницю виміру, ціну та суму. Такий контроль виконує працівник, що вводить документ, і автоматично за допомогою комп'ютера і алгоритмів перевірки;

в) контроль введення суми транспортних витрат, націнки (знижки) і тощо.

4. База облікових даних потрібна для накопичення й зберігання введених документів у електронній формі для подальшої їх обробки та формування необхідних звітів і вихідних документів. Також, вона необхідна для зберігання й подальшого використання правил формування бухгалтерських записів та списку коректних записів системи. Правила формування бухгалтерських записів закладені в існуючій конфігурації програмного забезпечення та обумовлені чинним законодавством і стандартами бухгалтерського обліку запасів. Список коректних записів формують для збереження й модифікації бухгалтерських записів, відповідно до стандартів бухгалтерського обліку.

5. Модуль формування бухгалтерських записів виконує функції аналізу бази облікових даних (накопичених первинних документів) та бази знань (стандартів

бухгалтерського обліку і списку коректних записів) для формування бухгалтерських записів для подальшого їх накопичення.

6. База даних призначена для збереження сформованих на основі первинної інформації бухгалтерських записів, проміжних бухгалтерських підсумків. Ці накопичені дані зберігаються в розрізі субрахунків, за складами, підзвітними особами, контрагентами, запасами і тощо.

7. Модуль формування вихідних документів призначено для друку або виведення на екран різних бухгалтерських, податкових, статистичних звітів та друку документів на переміщення, списання, продаж запасів, їх інвентаризацію та ін. За допомогою цього модуля здійснюється контроль за правильністю складських операцій, рухом товарів як всередині ПАТ «Південний ГЗК», так і за його межами (продаж, придбання), контроль за коректністю сформованих бухгалтерських записів. Залежно від потреб існує можливість формування таких документів: звіт про наявність запасів на будь-яку дату в розрізах – склад, підзвітна особа, партія запасів, товар; рух запасів за період у розрізах – контрагент, склад, підзвітна особа, група запасів, партія запасів, товар; оборотно-сальдових відомостей по складу або по запасах; накопичувальних відомостей по оприбуткуванню і витрачанням запасів; графіків і діаграм кількісного та вартісного залишку запасів на складах.

Отже, процес автоматизованого обліку виробничих запасів полягає у виконанні всіх потрібних операцій введення, оброблення, збереження й надання потрібної інформації, групування даних на рахунках, із метою контролю за наявністю та витратами засобів зі своєчасним складанням звітності.

Дослідження діючої практики на ПАТ «Південний ГЗК» свідчить про те, що аналітичний облік є складною і найбільш трудомісткою ділянкою облікового процесу. Це зумовлено тим, що на ПАТ «Південний ГЗК» велика кількість різноманітних запасів, що ускладнює облік їх надходження й вибуття.

На ПАТ «Південний ГЗК» для обліку наявності й використання виробничих запасів застосовують активний синтетичний рахунок 20 «Виробничі запаси» з такими субрахунками:

201 «Сировина і матеріали»;

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

На рахунку 20 «Виробничі запаси» відображають наявність та рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів, покупних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари і тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

На рис. 2.5. представлено балансові та позабалансові рахунки обліку виробничих запасів, що використовуються на ПАТ «Південний ГЗК».

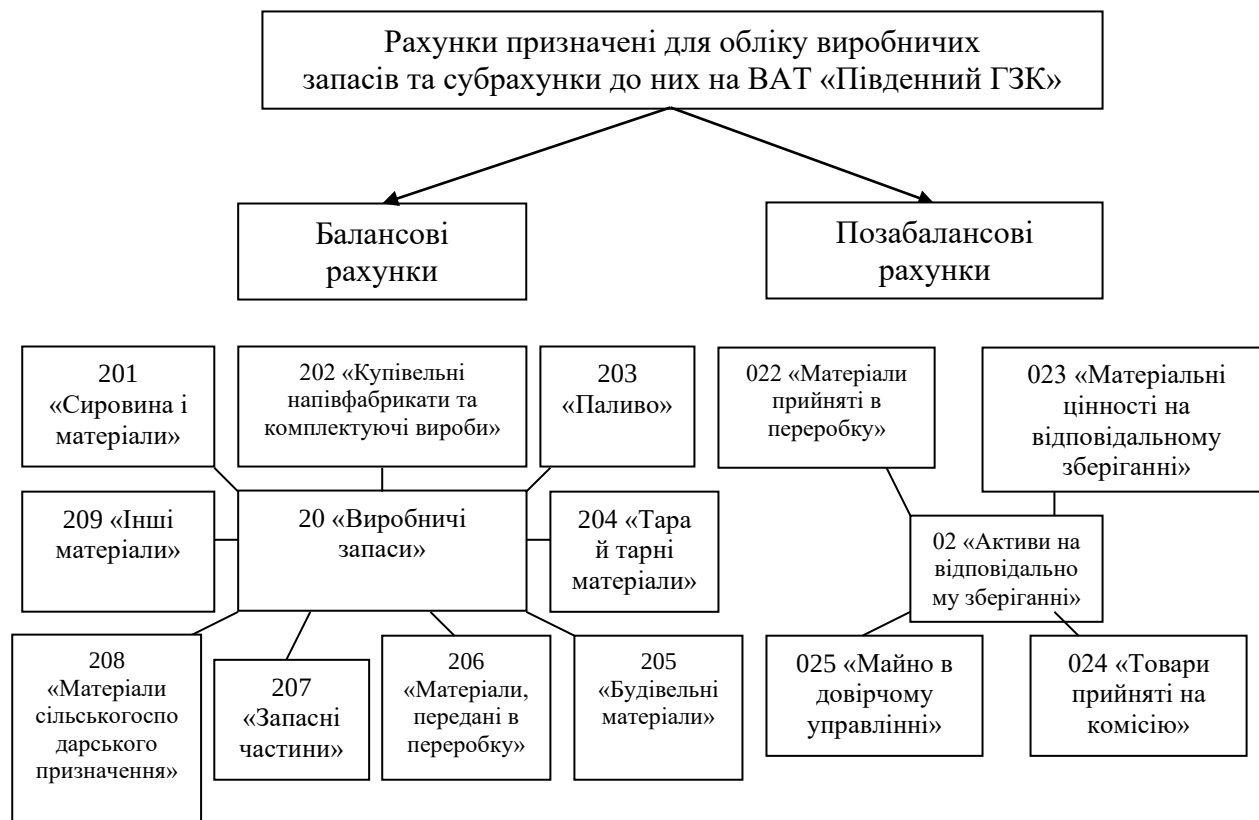


Рис.2.5. Балансові та позабалансові рахунки обліку виробничих запасів

ПАТ «Південний ГЗК»

По дебету рахунку 20 «Виробничі запаси» на підставі прибуткових документів (рахунків-фактур, вимог, ТТН, прибуткових ордерів, накладних тощо) відображається кількість і вартість виробничих запасів. По кредиту рахунку на підставі витратних документів (вимог, накладних, лімітно-забірних карток, ярликів тощо) списується кількість і вартість відпущених матеріалів на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка, за обліковими цінами.

До окремих субрахунків синтетичного обліку запасів ПАТ «Південний ГЗК» відкривають рахунки аналітичного обліку, які дозволять визначити їх обсяг в цілому та за кожним видом окремо (Табл.2.11).

Таблиця 2.11

Аналітичний облік виробничих запасів

Субрахунки рахунку 20 «Виробничі запаси»	Розріз аналітики
201 «Сировина й матеріали»	В розрізі видів та груп сировини, місць зберігання та матеріально відповідальних осіб.
202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»	В розрізі купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, місць зберігання та матеріально відповідальних осіб.
203 «Паливо»	В розрізі видів палива, місць зберігання та матеріально відповідальних осіб.
204 «Тара й тарні матеріали»	В розрізі видів тари й тарних матеріалів і матеріально відповідальних осіб.
205 «Будівельні матеріали»	За видами (групами) та окремими об'єктами будівельних матеріалів.
206 «Матеріали, передані в переробку»	В розрізі, який забезпечує отримання даних про контроль за операціями з переробки, за відповідними витратами.
207 «Запасні частини»	За місцями зберігання й однорідними групами.
208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»	За групами та видами матеріалів сільськогосподарського призначення в розрізі їх номенклатури.
209 «Інші матеріали»	За видами та групами інших матеріалів.

Господарські операції з обліку придбання паливно-мастильних матеріалів ПАТ «Південний ГЗК» представлено в табл. 2.12.

Таблиця 2.12

**Господарські операції з придбання ПАТ «Південний ГЗК»
паливно-мастильних матеріалів**

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Здійснено оплату ПММ	371	311	15000
2	Відображено податковий кредит щодо ПДВ	641	644	2500
3	Оприбутковано ПММ	203	631	12500
4	Списано суму раніше нарахованого податкового кредиту	644	631	2500
5	Відображено взаємне зарахування заборгованостей	631	371	15000
6	Оплачено витрати на транспортування ПММ	371	311	3000
7	Відображено податковий кредит щодо ПДВ по транспортних витратах	641	644	500
8	Витрати на транспортування включено до первісної вартості ПММ	203	631	2500
9	Списано суму раніше нарахованого податкового кредиту щодо ПДВ	644	631	500
10	Відображено взаємне зарахування заборгованостей, пов'язане з транспортуванням ПММ	631	371	3000

При відпуску запасів у виробництво та іншому вибутті оцінка матеріальних запасів здійснюється методом ФІФО, відповідно до облікової політики ПАТ «Південний ГЗК». Господарські операції з обліку вибуття підшипників у виробництво ПАТ «Південний ГЗК» представлено в табл. 2.13.

Таблиця 2.13

**Господарські операції з вибуття підшипників у виробництво
ПАТ «Південний ГЗК»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Кількість, шт.	Сума, грн.
		Дебет	Кредит		
1	Залишок підшипників на початок звітного періоду	207	-	70	49000
2	Відображено надходження підшипників протягом звітного періоду	207	631	270	192250
3	Відображено суму ПК щодо ПДВ	641	631	270	38450
4	Відображено списання підшипників у виробництво за методом ФІФО	23	207	180	126690
5	Залишок підшипників на кінець звітного періоду	207	-	160	114560

Господарські операції з обліку реалізації залишків підшипників ПАТ «Південний ГЗК» представлено в табл. 2.14.

Таблиця 2.14

**Господарські операції з обліку реалізації залишків підшипників
ПАТ «Південний ГЗК»**

№ з/п	Зміст господарських операцій	Бухгалтерський облік		Сума, грн.
		Дебет	Кредит	
1	Отримано передоплату за підшипники	311	681	60000
2	Відображено податкові зобов'язання щодо ПДВ	643	641	10000
3	Відображено відвантаження підшипників дохід від їх реалізації	377	712	60000
4	Відображено списання раніше нарахованих податкових зобов'язань щодо ПДВ	712	643	10000
5	Списано облікову вартість реалізованих підшипників	943	207	50000
6	Списано на фінансовий результат собівартість реалізованих підшипників	791	943	50000
7	Списано на фінансовий результат дохід від реалізації підшипників	712	791	50000
8	Відображено взаємне зарахування заборгованостей	681	377	60000
6	Отримано оплату за реалізовані підшипники	311	377	60000

Таким чином, необхідно забезпечити чіткий контроль за їх наявністю, надходженням і вибуттям, не допускати можливостей для змішування кількості та вартості різних номенклатур, щоб не створювати умов для пересортування та нестач одних матеріалів за рахунок покриття надлишками інших. Місця зберігання товарно-матеріальних цінностей мають бути належно підготовленими і надійними, щоб виключити псування чи крадіжки матеріалів. Кожне з них (склад, комора тощо) повинні мати відповідний шифр (номер), котрий обов'язково вказують у всіх первинних документах.

2.3. Порядок проведення інвентаризації запасів ПАТ «Південний ГЗК» та відображення їх у формах звітності

Інвентаризація на ПАТ „Південний ГЗК” проводиться відповідно до Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.99р., №996 XIV та Інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 №69.

Відповідно до Інструкції №69 основними завданнями інвентаризації є:

виявлення фактичної наявності основних фондів, нематеріальних активів, товарно матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, а також обсягів незавершеного виробництва;

встановлення надлишку або нестачі цінностей і коштів шляхом зіставлення фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;

виявлення товарно-матеріальних цінностей, які частково втратили свою первісну якість, застарілих фасонів і моделей, а також матеріальних цінностей та нематеріальних активів, що не використовуються;

перевірка дотримання умов та порядку збереження матеріальних та грошових цінностей, а також правил утримання та експлуатації основних фондів;

перевірка реальності вартості зарахованих на баланс основних фондів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, цінних паперів і фінансових вкладень, сум грошей у касах, на поточному, валютному та інших рахунках в установах банків, грошей у дорозі, дебіторської і кредиторської заборгованості, незавершеного виробництва, витрат майбутніх періодів, резервів наступних витрат і платежів.

Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” передбачено, що перед складанням річної фінансової звітності підприємства зобов’язані проводити інвентаризацію. В інших періодах періодичність і об’єкти інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків обов’язкового проведення інвентаризації.

За постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000р. №419 проведення інвентаризації є обов'язковим у таких випадках:

- при передаванні майна державних підприємств в оренду або його приватизації;
- перед складанням річного бухгалтерського звіту;
- при зміні матеріально відповідальних осіб;
- при встановленні фактів крадіжок;
- після пожеж, стихійних явищ і техногенних аварій;
- за приписом судово-слідчих органів;

Без інвентаризації не обійтись у разі зміни керівника (бригадира) колективу, а також при ліквідації підприємства, при передачі підприємств та структурних підрозділів до складу інших органів управління (інших підприємств).

Керівник підприємства має організувати проведення інвентаризації в якнайоптимальніші строки і якнайменшими затратами – призначивши кваліфікованих фахівців, виділити необхідну кількість робітників для пересування цінностей при зважуванні, вимірюванні, тощо.

ПАТ «Південний ГЗК» обов'язково проводить інвентаризацію матеріальних запасів в таких випадках:

- перед зіставленням річної звітності;
- при зміні матеріально відповідальних осіб;
- при виявленні пограбування та порчі;
- при ліквідуванні підприємства;
- у випадках стихійного лиха.

Порядок і терміни проведення інвентаризації на ПАТ «Південний ГЗК» регламентуються Положенням з інвентаризації. Підприємство проводить інвентаризацію залишків матеріалів не рідше як один раз на рік, за станом на 31 грудня. Позачергова інвентаризація провадиться в разі зміни матеріально відповідальних осіб. Перед складанням річного звіту залишки матеріальних цінностей мають бути перевірені протягом IV кварталу.

Для проведення інвентаризації призначають робочу комісію у складі не менш як трьох чоловік. При цьому обов'язковими членами цієї комісії мають бути:

матеріально відповідальна особа і працівники бухгалтерії. До початку інвентаризації у бухгалтерії необхідно обробити всі прибуткові і витратні документи щодо складу.

Безпосередньо інвентаризаційну роботу проводять постійно діюча інвентаризаційна комісія, а також робочі інвентаризаційні комісії. Склад цих комісій затверджує керівник підприємства, який її очолює. У склад комісії входять також керівники структурних підрозділів, провідні фахівці виробничих та економічних служб. В обов'язки постійно діючої комісії входить:

- проведення профілактичної роботи із забезпечення, збереження цінностей;

- контроль перевірки правильності проведення інвентаризації товарно-матеріальних цінностей у місцях зберігання та переробки;

- перевірка правильності визначення інвентаризаційних різниць, обґрунтованість пропозицій щодо заліків пересортиці цінностей в усіх місцях їх зберігання;

- у разі встановлення серйозних порушень правил проведення інвентаризації та в інших випадках проводити за дорученням керівника підприємства повторні суцільні інвентаризації;

- розгляд письмових пояснень осіб. Які допустили нестачу чи псування цінностей або інших порушень і відображення в протоколі своїх пропозицій щодо регулювання виявлених нестач та втрат від псування цінностей, заліку внаслідок пересортиці.

На підприємстві, де через великий обсяг робіт інвентаризації не може бути забезпечена однією комісією, для безпосереднього проведення інвентаризації у місцях збереження та виробництва наказом керівника створенні робочі інвентаризаційні комісії у складі інженера, технолога, механіка, економіста, бухгалтера та інших працівників, які добре знають об'єкт інвентаризації. Забороняється призначати головою робочої інвентаризаційної комісії тих самих матеріально – відповідальних осіб одного й того ж працівника два роки підряд. При цьому слід пам'ятати, що матеріально відповідальні особи до складу інвентаризаційних комісій не входять.

Робочі інвентаризаційні комісії:

здійснюють інвентаризацію майна, товарно-матеріальних цінностей, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, і незавершеного виробництва у місцях зберігання та виробництва;

разом з бухгалтерією підприємства беруть участь у визначенні результатів інвентаризації і розробляють пропозиції щодо заліку нестач у межах норм природного збитку;

вносять пропозиції з питань упорядкування, зберігання і відпуску товарно-матеріальних цінностей, поліпшення обліку і контролю за їх зберігання, а також реалізації непотрібних підприємству матеріальних цінностей і майна;

несуть відповідальність за своєчасність і додержання порядку проведення інвентаризації відповідно до наказу керівника підприємства, за повноту і точність внесення до інвентаризаційних описів даних про фактичні залишки майна, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, цінних паперів та заборгованості в розрахунках;

оформляють протокол із зазначеним в ньому стану складського господарства, результатів інвентаризації і висновків щодо них, пропозицій про залік нестач та лишків за пересортицею, списання нестач в списках норм природного убутку, а також понаднормових нестач і втрат від псування цінностей із зазначенням вжитих заходів щодо запобігання таким втратам і нестачам.

Інвентаризація проводиться після підписання наказу керівника підприємства про проведення інвентаризації.

До початку проведення інвентаризації необхідно:

вивести залишки цінностей на день інвентаризації;

матеріально –відповідальній особі всі видаткові та прибуткові документи й цінності здати в бухгалтерію, цінності що надійшли-оприбуткувати, а ті, що вибули описати;

опломбувати місця зберігання, що мають окремі входи і виходи;

перевірити стан вимірювального господарства-точність ваг, гир і іншої апаратури.

Відповідно до листа Мінфіну України від 21.10.2003р. №31-04200-30-23/154 проводити інвентаризацію в неповному складі інвентаризаційної комісії забороняється.

Матеріально відповідальна особа дає комісії розписку, в якій підтверджує, що всі прибуткові та видаткові документи здані в бухгалтерію, а всі матеріальні цінності оприбутковані й знаходяться в приміщенні складу.

Після чого комісія приступає безпосередньо до проведення інвентаризації. Оскільки одиницею обліку запасів є кожне найменування або однорідна група, то інвентаризації підлягають кожне найменування чи однорідна група.

Їх переважування, обмір, підрахунок проводиться у порядку розміщення цінностей у приміщенні, не допускаючи безладного переходу комісії від одного виду цінностей до іншого. У разі зберігання матеріальних цінностей в різних ізольованих приміщеннях у однієї матеріально відповідальної особи інвентаризація проводиться послідовно за місцями зберігання. Після перевірки цінностей вхід до приміщення опломбовується і комісія переходить у наступне приміщення.

Кількість цінностей, що знаходяться у непошкодженій упаковці постачальника, може визначатись на підставі документів за умови обов'язкової перевірки в натурі частини зазначених цінностей.

В разі надходження матеріальних цінностей від постачальника під час проведення інвентаризації на прибуткових документах матеріально відповідальною особою у присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови робиться відмітка „після інвентаризації” з посиланням на дату опису, де записані ці цінності.

При відпуску матеріальних цінностей зі складу під час інвентаризації з дозволу керівника підприємства і головного бухгалтера на видаткових документах у присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови, робиться відмітка і вони заносять їх до окремого опису в порядку, аналогічному порядку, для цінностей, що надійшли під час інвентаризації.

При інвентаризації матеріальних цінностей, що перебувають у дорозі, неоплачені у строк покупцями відвантаженні цінності, та на ті, що перебувають на

складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці), інвентаризаційні описи складаються окремо.

Усі дані отримані інвентаризаційною комісією під час інвентаризації, вносять в інвентаризаційні описи, в яких назву цінностей, їх кількість наводять у номенклатурі, а також в одиницях. На кожній сторінці опису прописом проставляють кількість порядкових номерів цінностей записаних на цій сторінці. Після цього оформлений інвентаризаційний перелік здають до бухгалтерії де результати інвентаризації зіставляють з обліковими даними у порівняльній відомості. Внаслідок такого зіставлення може бути виявлено: відповідність фактичних даних і бухгалтерських записів; вартісна оцінка фактичного залишку менша від облікової – нестача; вартісна оцінка фактичного залишку більша від облікової - надлишок.

Пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних розбіжностей ґрунтуються на таких підходах:

надлишки запасів мають бути включені до балансу із збільшенням доходів підприємства.

взаємний залік нестач і надлишків внаслідок пересортиці може бути здійснений тільки щодо запасів однакового найменування, однієї і тієї самої групи запасів в тотожній кількості та в однієї і тієїж самої матеріально відповідальної особи.

Якщо при взаємному заліку нестач і надлишків внаслідок пересортиці вартість цінностей, що виявились у надлишку, перевищує вартість запасів, яких не вистачає, то цю різницю додають до облікової вартості запасів, що виявились у нестачі, над вартістю надлишкових цінностей (взаємний залік кількісних розбіжностей неприпустимий) розглядають як вартісну нестачу, списують на операційні витрати підприємства з одночасним визнанням доходів по вартості, якщо конкретних винуватців нестачі не встановлено.

Після взаємного заліку внаслідок пересортиці до нестач можуть застосовуватись норми природного убитку тільки при виявленні фактичних нестач. Після виконання наведеного порядку врегулювання інвентаризаційних розбіжностей

нестачі цінностей для відшкодування винними особами оцінюються відповідно до законодавства про обчислення шкоди від розкрадання, нестачі, знищення і псування матеріальних цінностей.

Матеріали інвентаризації та рішення щодо регулювання розбіжностей оформляються протоколом та затверджуються керівником підприємства. До протоколу додаються всі документи інвентаризації, а також відомість результатів інвентаризації.

Механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей встановлений Постановою Кабінету Міністрів України „Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей” від 22.01.96р. №116.

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

$$P_3 = [(B_v \times A) \times \text{Інфл.} + \text{ПДВ} + A_{зб}] \times 2, \quad (2.1)$$

де, P_3 – розмір збитків (у гривнях);

B_v – балансова вартість на момент встановлення факту розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей (у гривнях);

A – амортизаційні відрахування (у гривнях);

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

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

$A_{зб}$ – розмір акцизного збору (у гривнях).

Вартість вузлів, деталей, напівфабрикатів та іншої продукції, що виготовляється підприємством для внутрішньо-виробничих потреб, а також вартість продукції, виробництво якої не закінчено, визначається на підставі собівартості її

виробництва з нарахуванням середньої по підприємству норми прибутку на цю продукцію із застосуванням коефіцієнта 2.

Вартість спирту етилового питного, спирту етилового ректифікованого, спирту етилового сирцю, спирту, що використовується для виготовлення вин, шампанського, коньяків, спирту коньячного, соків спиртових, спиртових напоїв визначається на підставі оптової ціни підприємства-виробника з урахуванням акцизного збору (за встановленими ставками) та податку на додану вартість. До визначеної у такий спосіб ціни застосовується коефіцієнт 3.

Вартість плодово-ягідних соків, консервованих з використанням сірчаного ангідриду або бензокислого натрію, визначається на підставі оптових цін підприємства-виробника і податку на додану вартість із застосуванням коефіцієнта 2.

Розмір збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) бланків цінних паперів та документів суворого обліку обчислюється із застосуванням коефіцієнта:

5 – до номінальної вартості, зазначеної на бланках цінних паперів та документів суворого обліку;

50 – до вартості придбання (виготовлення) бланків цінних паперів та документів суворого обліку, на яких не зазначається номінальна вартість або вартість яких не встановлена законодавством.

Записи в бухгалтерському обліку, пов'язані з урегулюванням інвентаризаційних розбіжностей, здійснюється в тому місяці, коли завершено інвентаризацію, а щодо розбіжностей, встановлених інвентаризацією, яку провадили за станом на кінець року – у грудні.

Результати інвентаризації регулюються таким чином: за результатами пересортиці проводиться залік нестач надлишками; втрати цінностей у межах встановлених норм відносяться на витрати; за уточненими даними відображаються у системі рахунків відхилення, які спричинені випадковими обставинами; нестачі цінностей понад норми втрат і втрати від псування, коли конкретні винуватці не встановлені, регулюються згідно з діючими положеннями про бухгалтерський облік

і баланси; сума нестачі підлягає відшкодуванню матеріально відповідальними особами, винними у її виникненні.

Класифікація інвентаризацій, що проводяться на ПАТ „Південний ГЗК” відображено на рис.2.6.

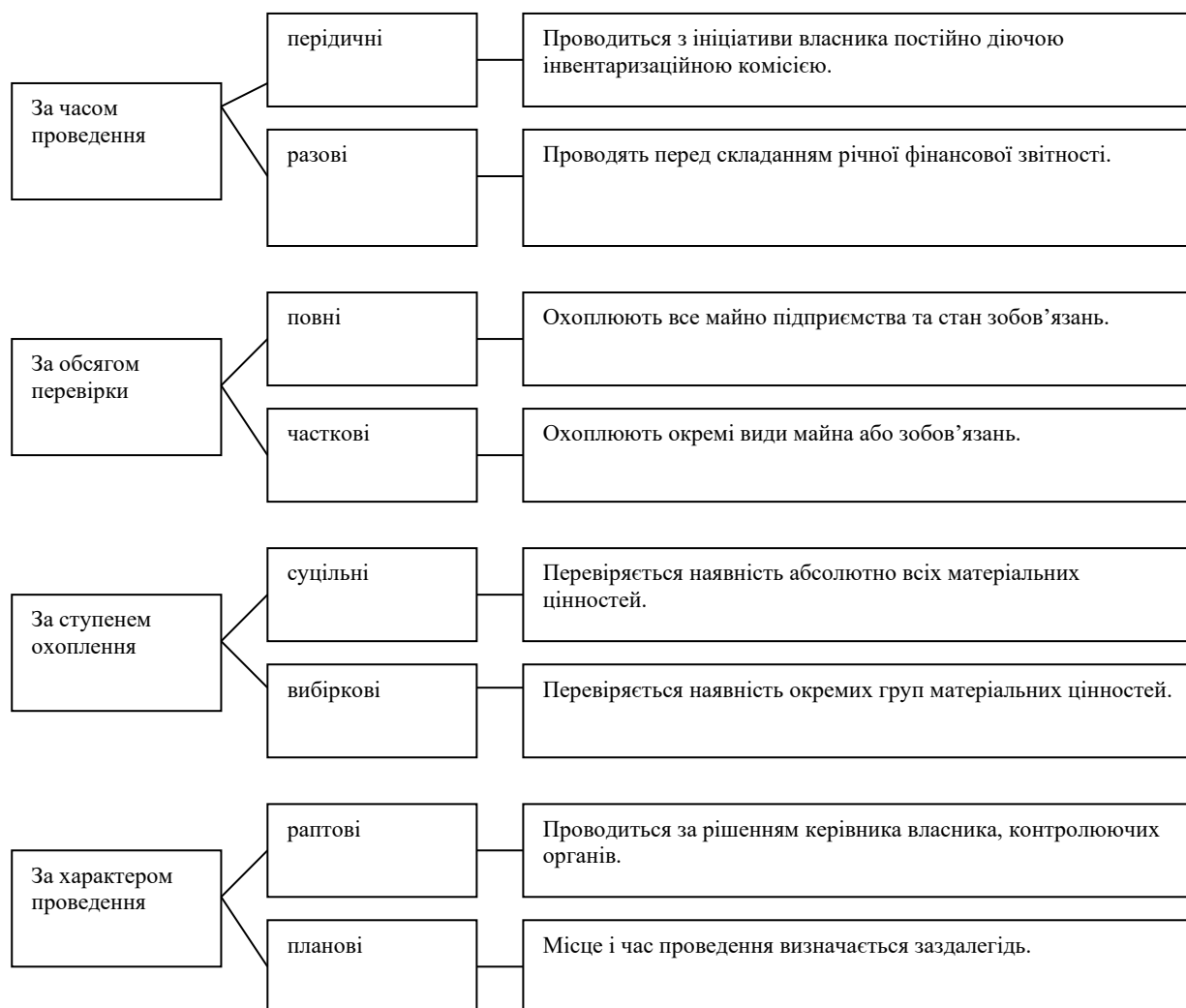


Рис.2.6. Класифікація інвентаризацій на ПАТ „Південний ГЗК”

На ПАТ «Південний ГЗК» в період 01.03.2021-31.03.2021 р. було проведено інвентаризацію, внаслідок чого було виявлено залишки (Табл. 2.15).

Таблиця 2.15

**Господарські операції з виявлення залишків внаслідок проведення
інвентаризації ПАТ «Південний ГЗК»**

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн..
		Дебет	Кредит	
1	Оприбутковано лишки матеріальних запасів, виявлених в процесі інвентаризації	20,22	719	50000
2	Виявлені лишки матеріальних запасів віднесено на фінансові результати	719	791	50000
3	Відображено нестачі і витрати від псування цінностей, виявлені в процесі інвентаризації	947	20,22	15000
4	Суму нестачі і витрат від псування цінностей віднесено на фінансові результати	791	947	15000
5	Нараховано суму до оплати, яка підлягає відшкодуванню матеріально відповідальною особою	375	719	36000
6	Відображено суму ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету	719	64	6000
7	Різницю між сумою відшкодування і ПДВ віднесено на фінансові результати	719	791	30000
8	Сплачено відшкодування матеріально відповідальною особою	30, 31	375	36000

Запаси, які використані ПАТ «Південний ГЗК» у процесі виробництва, включаються до її собівартості і відображаються по дебету рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» тощо. Враховуючи принцип відповідності доходів та витрат, використані або реалізовані запаси відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому визнається дохід від реалізації. Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в виробництво (експлуатацію) виключається зі складу запасів і списується з балансу в момент такої передачі.

Методичні засади формування інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності визначені П(С)БО 9 «Запаси». Відображення їх у Балансі здійснюється по таких статтях:

- виробничі запаси;
- біологічні активи;
- незавершене виробництво;

готова продукція;
товари.

У статті «Виробничі запаси» відображається вартість запасів, сировини, палива, купованих напівфабрикатів, тари, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, малоцінних і швидкозношуваних предметів, тобто тих запасів, які використовуватимуться підприємством для внутрішнього виробничого споживання. Ця стаття заповнюється на основі сальдо рахунків 20 та 22, перенесеного в Головну книгу з облікових регістрів, дані яких мають відповідати відомостям аналітичного обліку матеріальних цінностей.

У статті «Незавершене виробництво» показуються залишки витрат на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), що залишаються після закриття балансових рахунків. Для її заповнення використовується сальдо рахунка 23 «Виробництво», яке відображається у Головній книзі, звірене з даними «Виробничих звітів».

У Звіті про фінансові результати списані на виробництво запаси відображаються за статтею «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)».

Запаси відображаються у звітності за найменшою з двох оцінок: за первісною вартістю або за чистою вартістю реалізації. Запаси відображаються за чистою вартістю реалізації, якщо на дату балансу їх ціна знизилася або вони зіпсовані, застаріли, або іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

Чиста вартість реалізації визначається по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут.

Якщо чиста реалізаційна вартість досягає значення, меншого вартості придбання запасів, різниця може показуватися двома методами: прямим та непрямым. У першому випадку вартість запасів просто заміщує їх собівартість і різниця прямо списується на собівартість реалізованих товарів. У другому -

створюється контрактивний коригуючий рахунок «Знижки від зниження ринкової вартості запасів», а також рахунок «Збиток від зниження ринкової вартості запасів». Згідно з МСБО 2 у фінансовій звітності стосовно товарно-матеріальних запасів має розкриватись: облікова політика, прийнята підприємством для оцінки запасів; загальна балансова вартість товарно-матеріальних запасів; балансова вартість запасів, відображених за чистою реалізаційною вартістю; сума сторнування будь-якого часткового списання, що визнається як дохід; балансова вартість запасів, переданих як застава для забезпечення зобов'язань.

Сума, на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, та вартість повністю втрачених (зіпсованих або тих, що не вистачає) запасів списуються на витрати звітного періоду. Одночасно суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців зараховуються на позабалансовий рахунок. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і доходу звітного періоду з одночасним списанням такої заборгованості з позабалансового рахунку.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОВЕДЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНСУЛЬТУВАННЯ ЗАПАСІВ ПАТ «ПІВДЕННИЙ ГЗК»

3.1. Організація та методика проведення податкового консультування запасів ПАТ «Південний ГЗК»

Виходячи з особливостей руху запасів на ПАТ «Південний ГЗК», організації їх обліку і управління, основними завданнями податкового консультування підприємства при операціях із запасів є:

- 1) перевірка повноти оприбуткування запасів;
- 2) перевірка правильності визначення первісної вартості запасів;
- 3) встановлення достовірності даних первинних документів щодо фактичної наявності та руху запасів;
- 4) перевірка організації складського господарства, стану зберігання запасів;
- 5) перевірка наявності договорів з матеріально відповідальними особами за визначеними центрами відповідальності;
- 6) перевірка достовірності даних обліку заготівлі, придбання та витрачання запасів;
- 7) перевірка правильності ведення обліку запасів відповідно до чинних законодавчих та нормативних актів, облікової політики підприємства;
- 8) перевірка правильності застосування методів оцінки запасів при відпуску їх у виробництво, продажу або іншому вибутті;
- 9) перевірка дотримання норм відходів за кожним виробничим переділом підприємства (за кожною стадією обробки сировини);
- 10) перевірка дотримання норм вкладання сировини у суміш для виробництва готової продукції;
- 11) перевірка забезпечення контролю за відповідністю прогнозованої й фактичної величини витрат, а також за відображенням її в обліку;

- 12) визначення правильності віднесення матеріальних витрат до складу витрат з виробництва та реалізації продукції;
- 13) перевірка повноти та правильності відображення запасів у звітності.

Відповідно до окреслених мети та завдань можна виділити основні об'єкти податкового консультування операцій із запасами на ПАТ «Південний ГЗК». Об'єкти розділимо на такі групи:

- 1) види запасів, які визначаються їх класифікацією;
- 2) оцінка первісної вартості запасів, що надійшли на підприємство з різних джерел;
- 3) методи оцінки вибуття запасів;
- 4) віднесення вартості запасів до собівартості продукції;
- 5) відображення інформації щодо запасів у звітності;
- 6) господарські операції із запасами (надходження запасів на підприємство, їх використання на виробництво продукції за всіма виробничими переділами, передавання на склад готової продукції).

Можна визначити етапи робіт, яких має дотримуватися податковий консультант у процесі проведення перевірки запасів:

- 1) загальне ознайомлення із об'єктом контролю, вибір джерел інформації і оцінка їх достовірності;
- 2) оцінка ефективності системи внутрішнього контролю запасів;
- 3) вибір підходу до проведення контролю і підготовка плану та програми аудиту запасів;
- 4) проведення консультаційних процедур;
- 5) узагальнення результатів перевірки запасів і формування проміжного висновку.

Процес планування податкового консультування операцій із запасами можна відобразити схематично, як показано на рис. 3.1.

Основними джерелами інформації для податкового консультування операцій з запасами на ПАТ «Південний ГЗК» є:

- 1) установчі документи;

2) наказ про облікову політику;

3) первинні документи щодо наявності та руху запасів;



Рис. 3.1. Стадії планування податкового консультування операцій із запасами на ПАТ «Південний ГЗК»

4) реєстри бухгалтерського обліку: дані Головної книги за рахунками 20 «Матеріали» за відповідними субрахунками, 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети», 26 «Готова продукція», 28 «Товари»; реєстри обліку руху запасів ТМЦ; накопичувальні відомості по надходженню та витрачання сировини, матеріалів у виробництво; зведені реєстри з обліку сировини та матеріалів; журнали обліку витрачання сировини, матеріалів на виробництво; допоміжні відомості; дані машинограм; накопичувальні відомості щодо валових доходів та валових витрат підприємства;

5) бесіди з персоналом клієнта про всі зміни в структурі керівництва і у системах бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, прогнозуванні фінансових результатів і аналізу поточних подій;

6) акти і довідки попередніх аудиторських перевірок;

7) акти та висновки внутрішнього аудиту;

8) фінансова та податкова звітність.

Після визначення аудитором основних джерел інформації, необхідних для проведення аудиторської перевірки запасів, та встановлення ступеня її надійності аудитор має оцінити систему внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту) на підприємстві.

Для того щоб як найповніше визначити характер, обсяг і зміст аудиторських процедур на етапі планування аудиту, аудитор повинен дати оцінку системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю в клієнта. В процесі такої перевірки встановлюють імовірність помилок у бухгалтерському обліку, які впливають на достовірність фінансової інформації [54, с.260].

Однак при організації будь-якої системи контролю завжди порівнюють вартість організації та підтримання засобів контролю і потенційні збитки в разі їх відсутності.

Для тестування ефективності системи внутрішнього контролю виконують такі процедури: опитування компетентних працівників (які документи вони готують, хто їх перевіряє і затверджує, які дані вони містять тощо); перевірку документів і бухгалтерських регістрів (у тому числі наскрізні перевірки, на основі яких вивчають документообіг підприємства та аналізують можливість втрати даних або їхньої фальсифікації); спостереження; повторне виконання. Акценти сконцентровані на тих місцях, у яких дані виникають, передаються або змінюються. Кількість запитань залежить від попередньої оцінки ризику в цій сфері та кількості передбачуваних помилок.

До системи внутрішнього контролю може входити служба внутрішнього аудиту. Зовнішні аудитори можуть використовувати роботи, виконані внутрішніми аудиторами, з метою зниження обсягів тестування.

3.2. Методика податкового консультування в операціях із запасами ПАТ «Південний ГЗК»

На ПАТ «Південний ГЗК» система забезпечення запасами та їх оперативного управління потребує надійної, достовірної інформації, яка є важливою інформаційною базою контролю в системі управління. Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації щодо запасів визначені в П(С)БО 9 «Запаси». Вони є основою для оцінки податковим консультантом обліку наявності та руху запасів на ПАТ «Південний ГЗК».

Необхідно чітко визначити всі напрями організації податкового консультування запасів на різних рівнях управління, які відбуваються на ПАТ «Південний ГЗК». можна виділити два основні рівні управління запасами: перший рівень – це головна мета управління запасами, ефективне їх використання; другий рівень – управління залежно від функціональної ролі запасів: ефективність використання запасів у процесі заготівлі, виробництва, реалізації.

Оскільки запаси проходять багато стадій обробки ПАТ «Південний ГЗК», то вони є важливим і складним об'єктом обліку та контролю. Відповідно, і всі напрями податкового консультування запасів є достатньо важливими, тому розглянемо деякі напрями більш докладно (табл.3.1). Особливу увагу слід приділити контролю за витратами на придбання й зберігання запасів. До таких витрат можна віднести : 1. витрати на замовлення – на заробітну плату працівників постачання з відрахуваннями, на оформлення розрахункових документів, витрати зв'язку тощо; 2. витрати на придбання запасів – на заробітну плату працівникам, які зайняті придбанням запасів із відрахуваннями, на придбання матеріалів для зберігання запасів (пакувальний матеріал) та ін.;

Таблиця 3.1

Складові методики проведення податкового консультування запасів

ПАТ «Південний ГЗК»

№ з/п	Напрямок	Процедури податкового консультування
1	2	3
1	Аналіз стану бухгалтерського обліку	
1.1	Перевірка відповідності операцій щодо запасів, які відображаються в бухгалтерському обліку законодавчої бази, облікової політики та внутрішнім документам підприємства	Контроль достовірності визначення первісної вартості запасів при їх оприбуткуванні. Контроль правильного та своєчасного відображення інформації щодо отриманих запасів на рахунках бухгалтерського обліку, в первинних документах та облікових регістрах.
1.2	Перевірка даних щодо наявності, руху та використання запасів і їх відображення в облікових регістрах та звітності	Звірка сальдо за синтетичними й аналітичними рахунками, даними по рахунках з даними, зазначеними в Головній книзі. Перевірка можливих порушень (помилки) у кореспонденції рахунків. Аналіз документів постачальників. Контроль відповідності оприбуткованих запасів на складі даним обліку. Контроль за правильністю переведення ваги отриманих запасів при їх відпуску на виробництво.
1.3	Перевірка можливості зловживань з боку матеріально відповідальних осіб	Контроль закріплення матеріально відповідальних осіб за кожним місцем зберігання запасів. Перевірка розподілу відповідальності між особами, що здійснюють контроль запасів за кожним виробничим переділом підприємства (за центром відповідальності).
2	Проведення інвентаризацій запасів	Контроль за організацією проведення інвентаризацій запасів. Аналіз даних проведеної інвентаризації та виявлення відхилень. Проведення вибіркової перевірки наявності й стану запасів, встановлення фактів невідповідності даним інвентаризації. Забезпечення контролю за роботою матеріально відповідальних осіб під час проведення інвентаризації. Розробка й використання плану безперервної перевірки визначених груп запасів протягом року. Підбір фахівців для проведення безперервної перевірки та забезпечення їх незалежності для досягнення ефективних результатів перевірок. Виявлення результатів інвентаризації: якщо виявлено нестачі, псування і різного роду втрати – надання пропозицій про підвищення контролю за зберіганням і використанням запасів.

Продовження табл.3.1

1	2	3
3	Виконання організаційного контролю при закупівлі та відпуску запасів	Проведення маркетингових досліджень. Вивчення попиту. Вивчення цінової політики. Закупівля сировини в необхідний час. Аналіз надійності постачальників. Аналіз якості постачальників. Контроль часу виконання замовлень.
4	Оперативний контроль за наявністю та рухом запасів на підприємстві	Контроль якості та кількості отриманих запасів. Контроль відповідних умов зберігання запасів (стан складів, температура). Контроль за проведенням лабораторного аналізу якості отриманого концентрату та агломерату.
5	Розробка фінансової стратегії	Проведення аналізу, оцінки та перевірки по суті співвідношень між фінансово-економічними показниками. Аналіз структури матеріальних витрат у загальній сумі витрат. Аналіз оборотності запасів. Аналіз визначених показників за кілька років. Пошук і виявлення незвичних або неправильно відображених фактів щодо використання запасів на підприємстві. Виявлення ділянок (центрів відповідальності, підрозділів), які мають великий ризик наявності різного виду порушень та відхилень.
6	Надання управлінських консультацій керівництву підприємства щодо ефективного управління запасами	Надання оперативної, корисної інформації про стан і використання запасів у процесі виробництва. Складання відповідних звітів. Надання рекомендацій щодо усунення недоліків та вдосконалення різного роду показників, що відображують оптимальність використання запасів на всіх виробничих переділах (центрах відповідальності).

3. витрати на транспортування запасів – на транспортні послуги сторонніх організацій або на власний транспорт (пальне, амортизація), витрати на тимчасове зберігання в дорозі; 4. витрати на зберігання – на упаковку, на утеплення, на заробітну плату працівникам, зайнятим охороною, на страхування та інші витрати, пов’язані із зберіганням на складі.

Податковими консультантами на ПАТ «Південний ГЗК» мають бути штатні працівники підприємства, оскільки вони, як ніхто інший, мають відповідний досвід і знання щодо особливостей діяльності підприємства.

Завдання для служби податкового консультування повинно визначати керівництво підприємства. Результати роботи відображуються в звітності, форми яких також затверджує керівництво. У звіті податкового консультування ПАТ «Південний ГЗК» має відображуватись така інформація: підтвердження достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності; опис виявлених відхилень і причин їх виникнення; оцінка впливу виявлених відхилень на результати діяльності підприємства; пропозиції щодо усунення виявлених відхилень; розробка стратегії управління підприємством або окремими виробничими підрозділами (об'єктами контролю).

3.3. Шляхи поліпшення обліку запасів ПАТ «Південний ГЗК»

Важливим напрямом дослідження теоретичних аспектів формування запасів підприємства є обґрунтування необхідності їх раціонального використання. Для підприємств залізорудної промисловості раціональне використання запасів сировини набуває важливого значення в процесі пошуку шляхів зниження собівартості продукції, а також збільшення обсягів виробництва.

Враховуючи те, що на підприємствах залізорудної промисловості витрати сировини становлять 80 – 85 % у структурі всіх витрат на виробництво продукції, то особливого значення набуває визначення основних напрямів економії сировинних ресурсів. Вивчення й аналіз практики роботи залізорудних підприємств дає змогу визначити такі напрями економії:

- скорочення виробничих відходів через застосування нових видів матеріалів;
- використання вторинних ресурсів;
- зниження матеріаломісткості через застосування ресурсозберігаючої техніки, впровадження безвідходних технологій;
- збільшення виходу готової продукції шляхом впровадження й використання науково обґрунтованих норм витрачання сировини на виробництво продукції та поліпшення її якості.

При цьому слід зазначити, що оскільки структура витрат на виробництво промислової продукції характеризується великою часткою матеріальних витрат, то спостерігається необґрунтоване співвідношення між часом знаходження обігових коштів у запасах і у виробництві. Водночас, збільшення обігових коштів за рахунок кредитів призводить до зростання собівартості продукції та цін, зниження рівня конкурентоспроможності готової продукції.

Для спрощення контролю й аналізу складського обліку запасів на ПАТ «Південний ГЗК» пропонуються такі напрями удосконалення ведення бухгалтерського обліку:

1) розробити реєстр документів, який би давав можливість отримати список введених первинних документів та документів на переміщення (списання, продаж) за певний період та по будь-якому складу (підзвітній особі). Реєстр має містити основні реквізити документів – номер та дату документа, контрагент або підзвітну особу, суму документа (ПДВ, якщо є), склад на який оприбутковується, або з якого списується товар.

2) розробити спрощену оборотно–сальдову відомість за товарами на складах, яка б включала такі дані найменування товару, сальдо на початок (дебетовий або кредитовий), надходження (кількість, сума), видатки (кількість, сума) і сальдо на кінець (дебетовий або кредитовий).

3) розробити спрощену оборотно-сальдову відомість за контрагентами, яка б включала дані: контрагент, сальдо на початок (дебетовий або кредитовий), оборот за період (за дебетом і за кредитом), а також сальдо на кінець (дебетовий або кредитовий).

4) розробити акт звірки розрахунків з контрагентам, який має містити такі дані: контрагент, сальдо на початок періоду (дебетовий або кредитовий), оборот за період (за дебетом і за кредитом) у розрізі документів (прибуткових накладних, банківських виписок, тощо), і сальдо на кінець (дебетове або кредитове), підписи відповідальних осіб від підприємства та контрагента.

Одним із завдань програмного забезпечення складського обліку запасів є контроль наявності товарів на складах для забезпечення безперервної роботи

підприємства. Для цього пропонуємо розробити модуль контролю наявності необхідної кількості запасів на складах підприємства. Такий модуль має виконувати аналіз кількості ТМЦ, а також надавати можливість формування звіту про недостатню кількість запасів для безперебійного випуску продукції. З цією метою пропонуємо в довідник ТМЦ внести додатковий реквізит, який би характеризував мінімальну кількість певного товару необхідного для забезпечення виробничого процесу (наприклад протягом 10 днів). Заповнивши цей реквізит і проаналізувавши залишки ТМЦ на всіх складах підприємства, отримують список товарів, які необхідно придбати в першу чергу.

Удосконалена автоматизована система управління діяльністю ПАТ «Південний ГЗК» щодо запасів подана на рис. 3.2.

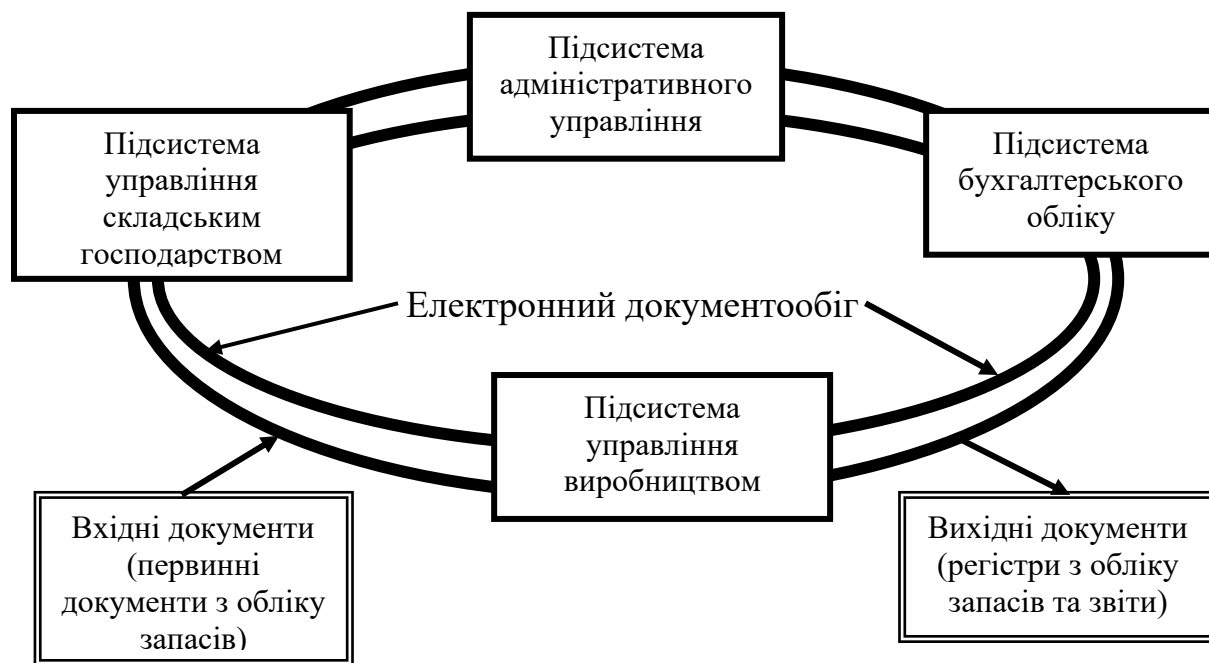


Рис. 3.2. Запропонована автоматизована система управління запасами ПАТ «Південний ГЗК»

До підсистеми адміністративного управління доцільно віднести: а) управління проектами; б) фінансове планування; в) аналіз фінансово-господарської діяльності. До підсистеми бухгалтерського обліку доцільно включити: а) облік запасів; б) облік основних засобів; в) бухгалтерську звітність; г) податкову звітність; д) розрахункові операції. До підсистеми управління складським господарством: а) складський облік

та управління запасами; б) закупівлі, постачання; в) управління договорами; г) розрахунки з постачальниками та замовниками; д) транспортне забезпечення.

З метою підвищення ефективності управління запасами, мінімізації витрат на їх транспортування та зберігання запропоновано автоматизувати такі методи управління запасами, як метод аналізу ABC та XYZ. Для цього треба розробити модуль аналізу за методами ABC та XYZ. На основі накопиченої інформації в базі сформованих даних він має формувати класифікацію запасів, яка дасть змогу відділу постачання приймати ефективні управлінські рішення.

ВИСНОВКИ

Виробничі запаси відіграють особливу роль не тільки як матеріальна основа діяльності. Їх економічне і раціональне використання – одна з основних умов ефективної діяльності підприємства. У зв'язку з цим виникає низка проблем в організації управління запасами та їхнього облікового забезпечення: на якій інформаційній базі має ґрунтуватися сучасний облік матеріальних оборотних засобів на всіх стадіях руху у відтворювальному циклі, яка його трудомісткість, як його здійснювати, кому і яка інформація необхідна і як її використовувати в управлінні підприємством. Стереотипи, які склалися щодо технології ведення обліку і які відповідають раніше діючій технології управління, не можуть вирішити ці проблеми.

Оборотні активи це грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації й споживання протягом операційного циклу чи протягом 12 місяців з дати балансу. З огляду на особливості їх використання підприємствами залізорудної промисловості, можна дати таке визначення виробничим запасам: виробничі запаси є речовинною основою готової продукції, одним з найважливіших елементів виробничого процесу, придбаються для подальшого використання як предмета праці, проходять багато стадій обробки та повністю переносять свою вартість на вироблену продукцію.

Для цілей бухгалтерського обліку згідно з П(С)БО 9 «Запаси» виділяють такі види запасів: сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності; товари у вигляді матеріальних цінностей; незавершене виробництво; готова продукція; малоцінні та швидкозношувані предмети; поточні біологічні активи.

При надходженні запаси оцінюються за їх первісною вартістю, яка відповідно П(С)БО 9 формується залежно від того, яким шляхом надійшли запаси на підприємство. Крім випадків придбання запасів за плату, можуть використовуватися й інші варіанти їх отримання. При відпуску запасів у

виробництво, продажу та іншому вибутті згідно з п.16 П(С)БО 9 їхня оцінка здійснюється за одним із таких методів: ідентифікованої собівартості; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО); нормативних витрат і ціни продаж. Необхідно звернути увагу, що наказом № 731 із п. 16 П(С)БО 9 «Запаси» виключено метод ЛІФО.

В українській практиці облік запасів здійснюють згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», розробленим відповідно до чинного Міжнародного стандарту фінансової звітності 2 «Матеріально-виробничі запаси».

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

Облікова політика є комплексом таких елементів бухгалтерського обліку, які забезпечують достовірність і зрозумілість інформації про фінансовий стан підприємства і його зміну за певний період. Визначення терміна «облікова політика» наведено в ст.1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і в п.3 П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: «облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності».

Хоча в нормативних документах і положеннях є неузгодженості щодо трактування та порядку обліку запасів, але до позитивних сторін слід віднести взаємозв'язок рахунків і форм бухгалтерської звітності; більшу відкритість вітчизняного обліку для західних інвесторів; вибір, що надається підприємству на всіх рівнях організації бухгалтерського обліку.

Публічне акціонерне товариство «Південний гірничо-збагачувальний комбінат» (ПАТ «Південний ГЗК») розташоване в південній частині м. Кривого Рогу Дніпропетровської області. Південний гірничо-збагачувальний комбінат – перше підприємство в країнах СНД збудоване для видобутку та збагачення залізних

магнетитових кварцитів з одержанням залізорудного концентрату та доменного агломерату. Організаційна структура ПАТ «Південний ГЗК» включає в себе 6 основних та 24 допоміжних структурних підрозділи на правах цеху та 27 відділів та служб апарату управління.

Обсяг виробництва агломерату в натуральному виразі у 2020 році порівняно з 2019 роком зріс на 11,27%. У 2021 році обсяг виробництва агломерату знизився на 14,18% порівняно з минулим роком. Обсяг реалізації агломерату у натуральному виразі у 2020 році порівняно з 2019 роком зріс на 11,27%, однак у 2021 році він знизився на 14,11%. Обсяг експорту товарного концентрату у натуральному та вартісному виразі у 2020 році порівняно минулим роком зріс на 6,31% і 7,07% відповідно. У 2021 році обсяг реалізації концентрату на зовнішньому ринку у натуральному та вартісному виразі зменшився на 26,3% і 28,37% відповідно.

Споживачами продукції комбінату є як підприємства України, так і іноземні підприємства. Внутрішніми споживачами продукції ПАТ «Південний ГЗК» є: ПАТ «Арселор Міттал Стіл Кривий Ріг» та інші металургійні комбінати України. Зовнішніми споживачами продукції ПАТ «Південний ГЗК» є багато іноземних фірм. ПАТ «Південний ГЗК», до основних видів товарної продукції якого належить доменний агломерат та залізорудний концентрат. Споживачами продукції підприємства є металургійні комбінати Румунії, Чехії, Словаччини, Угорщини, а також трейдери Австрії, Німеччини, Швейцарії та інших країн. На експортні поставки припадає близько 50% товарного концентрату, що виробляється. Коливання обсягів експортних поставок в бік зростання або зменшення відбувається внаслідок дії ряду причин суб'єктивного та об'єктивного характеру.

ПАТ «Південний ГЗК» на ринку залізорудної продукції займає сталі позиції та в той же час на ринку залізорудної сировини спостерігається жорстка конкуренція. Тому основним завданням діяльності комбінату є забезпечення сталого становища на ринку залізорудної сировини, зростання прибутку за рахунок підвищення якості продукції, збільшення обсягів реалізації.

Для своєчасного відображення господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку на ПАТ «Південний ГЗК» визначений графік руху документів з обліку запасів до бухгалтерії підприємства для відповідного їх оформлення.

Усі операції надходження запасів на підприємство оформляються відповідними первинними документами, незалежно від напрямів надходження запасів на підприємство. Основними напрямками надходження запасів на підприємство є: придбання у постачальника; виготовлення на даному підприємстві; безкоштовне отримання; виявлення надлишків при проведенні інвентаризації; внески до статутного капіталу підприємства його учасниками; обмін на подібні і неподібні активи.

Дослідження діючої практики на ПАТ «Південний ГЗК» свідчить про те, що аналітичний облік є складною і найбільш трудомісткою ділянкою облікового процесу. Це зумовлено тим, що на ПАТ «Південний ГЗК» велика кількість різноманітних запасів, що ускладнює облік їх надходження й вибуття.

На ПАТ «Південний ГЗК» для обліку наявності й використання виробничих запасів застосовують активний рахунок 20 «Виробничі запаси». На рахунку 20 «Виробничі запаси» відображають наявність та рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів, покупних напівфабрикатів та комплектуючих виробів (у тому числі сировини і матеріалів, що перебувають у дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари і тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

ПАТ «Південний ГЗК» обов'язково проводить інвентаризацію матеріальних запасів в таких випадках: перед зіставленням річної звітності; при зміні матеріально відповідальних осіб; при виявленні пограбування та порчі; при ліквідуванні підприємства; у випадках стихійного лиха. Порядок і терміни проведення інвентаризації на ПАТ «Південний ГЗК» регламентуються Положенням з інвентаризації. Підприємство проводить інвентаризацію залишків матеріалів не рідше як один раз на рік, за станом на 31 грудня. Позачергова інвентаризація проводиться в разі зміни матеріально відповідальних осіб. Перед складанням

річного звіту залишки матеріальних цінностей мають бути перевірені протягом IV кварталу.

Запаси, які використані ПАТ «Південний ГЗК» у процесі виробництва, включаються до її собівартості і відображаються по дебету рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» тощо. Враховуючи принцип відповідності доходів та витрат, використані або реалізовані запаси відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому визнається дохід від реалізації. Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, що передані в виробництво (експлуатацію) виключається зі складу запасів і списується з балансу в момент такої передачі.

У другому розділі ф.№1 «Баланс», «Оборотні активи» - підприємства розкривають інформацію щодо вартості запасів, сум дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги, сум дебіторської заборгованості за розрахунками, а також грошових коштів та їх еквівалентів тощо. У статті «Виробничі запаси» відображається вартість запасів, сировини, палива, купованих напівфабрикатів, тари, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, малоцінних і швидкозношуваних предметів, тобто тих запасів, які використовуватимуться підприємством для внутрішнього виробничого споживання. Ця стаття заповнюється на основі сальдо рахунків 20 та 22, перенесеного в Головну книгу з облікових регістрів, дані яких мають відповідати відомостям аналітичного обліку матеріальних цінностей.

Податкове консультування забезпечує не тільки перевірку достовірності фінансових показників, а й розробку пропозицій щодо оптимізації господарської діяльності з метою раціоналізації витрат і збільшення прибутку. Все це є дуже важливим у процесі управління підприємством.

Після визначення консультантом основних джерел інформації, необхідних для проведення перевірки запасів, та встановлення ступеня її надійності консультант має оцінити систему внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту) на підприємстві. Для того щоб як найповніше визначити характер, обсяг і зміст процедур на етапі планування, консультант повинен дати оцінку системі

бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю в клієнта. В процесі такої перевірки встановлюють імовірність помилок у бухгалтерському обліку, які впливають на достовірність фінансової інформації.

Важливим питанням податкового консультування запасів ПАТ «Південний ГЗК» є методика їх документальної перевірки. Кожен професійний консультант має необхідні навички та застосовує методи проведення аудиторської перевірки. Визначено основні напрями її організації та рекомендації консультанту щодо порядку (послідовності) її проведення на ПАТ «Південний ГЗК».

Створення служби податкового консультування на ПАТ «Південний ГЗК» забезпечить систему управління та обліку достовірною інформацією, дасть змогу здійснювати оперативне коригування відхилень від нормативних значень у виробництві й попередити можливі негативні явища у подальшій діяльності. Нажаль, на практиці в більшості випадків керівництво не бажає створювати службу податкового консультування. Це пояснюється насамперед витратами на створення й утримання такої служби, оскільки такі витрати можуть перевищувати корисність отриманої інформації. Іноді дешевше замовити зовнішнього податкового консультанта, ніж створювати систему внутрішнього податкового консультування.

