

УДК 657.6

*О. В. Гамова,**к. е. н., доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,
Запорізький національний університет, Інженерний інститут
ORCID ID: 0000-0002-9934-8722**Л. К. Феофанов,**к. е. н., доцент кафедри обліку, аналізу, оподаткування та аудиту,
Запорізький національний університет, Інженерний інститут
ORCID ID: 0000-0002-0753-7412**Ю. В. Ракитянська,**магістр ОА-18, Запорізький національний університет, Інженерний інститут
ORCID ID: 0000-0003-2137-7416*

DOI: 10.32702/2306-6814.2020.3.57

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА СКЛАДАХ ПРАТ "ДНІПРОСПЕЦСТАЛЬ"

*O. Hamova,**PhD in Economics, associate professor of Accounting, Analysis, Taxation
and Auditing Department of Zaporizhzhia National University, Engineering Institute
L. Feofanov,**PhD in Economics, associate professor of Accounting, Analysis, Taxation
and Auditing Department of Zaporizhzhia National University, Engineering Institute
U. Raketianska,**Group of studying the theory of taxation-18 of Zaporizhzhia National University, Engineering Institute*

AN ESTIMATION OF THE FINANCIAL STATE AND DEVELOPMENT OF PROGRAM OF AUDIT OF SUPPLIES ARE ON AN ENTERPRISE

У ході написання статті авторами було досягнуто мету, а саме: розроблено науково обгрунтовані шляхи вдосконалення обліку та аудиту виробничих запасів на складі підприємства ПрАТ "Дніпроспецсталь".

Запропоновано алгоритм формування аналітичного обліку за додатковими властивостями виробничих запасів на складах ПрАТ "Дніпроспецсталь" та відомості аналізу доступності виробничих запасів на складі та вартісної оцінки складу виробничих запасів у цінах номенклатури. Від своєчасності та правильності документального оформлення операцій із надходження виробничих запасів на склад ПрАТ "Дніпроспецсталь" залежать достовірність віднесення їх вартості на витрати виробництва, раціональність оцінки залишків незавершеного виробництва. Усі зазначені пропозиції щодо формування аналітичного обліку за додатковими властивостями запасів та вдосконалення документального оформлення наявності та надходження виробничих запасів дають можливість отримати більше інформації з меншої кількості документів, що також впливає на підвищення їх інформативності та аналітичності.

За результатами дослідження запропоновано методику проведення аудиту оцінки виробничих запасів на складах ПрАТ "Дніпроспецсталь" та робочі документи аудитора, які можна бути використовувати на підприємстві для проведення більш якісної аудиторської перевірки виробничих запасів. Мета складання робочих документів з аудиту виробничих запасів на складах ПрАТ "Дніпроспецсталь" полягає в необхідності формування аудиторських доказів для обгрунтування аудиторської думки (висновку), а також для підтвердження фактів здійснення аудиту відповідно до законодавчих та стандартних (нормативних) вимог.

Застосування на практиці запропонованих рекомендацій з удосконалення обліку та аудиту виробничих запасів на складі сприятиме підвищенню ефективності управлінських рішень щодо використання виробничих запасів суб'єктами господарювання.

Ways of accounting and audit improvement of production stocks at the warehouses of PJSC "Dneprospetsstal".

During the writing of the article, the authors achieved the goal, namely, to develop scientifically sound ways of improving of accounting and auditing at the stock of PJSC "Dniprospetsstal".

The algorithm of analytical accounting forming for additional properties of inventories in the warehouses of PJSC "Dniprospetsstal" and information of the analysis of availability of inventories in the warehouse and the cost estimate of the composition of inventories in the prices of the nomenclature are offered. On the timeliness and correctness of the documentary registration of operations on the receipt of inventories to the warehouse of PJSC "Dniprospetsstal" depend on the accuracy of the attribution of their value to the cost of production, the rationality of estimation of work in progress. All these suggestions of forming analytical accounting for additional inventory properties and improving the documentation of stock availability and inventory make it possible to obtain more information from fewer documents, which, in turn, increases their informative and analytical nature.

According to the results of the research, the methodology for carrying out the audit of inventory at the warehouses of PJSC "Dniprospetsstal" and the working documents of the auditor, which can be used at the enterprise for conducting better audit of production inventories, are proposed. The purpose of drafting the working documents for the audit of inventories at the warehouses of PJSC "Dniprospetsstal" is the need to form audit evidence to substantiate the audit opinion, as well as to confirm the facts of the audit in accordance with the legislative and standard (regulatory) requirements.

The practical implementation of the proposed recommendations for improving inventory accounting and auditing will help to improve the effectiveness of management decisions regarding the use of inventory by business entities.

Ключові слова: облік, аудит, виробничі запаси, склад, підприємство.

Key words: accounting, audit, production inventories, warehouse, enterprise.

ВСТУП

Для здійснення господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовуються виробничі запаси, які є найбільш важливою та значною частиною активів підприємства. Це вимагає створення якісно нової системи управління матеріальними ресурсами, і передусім, виробничими запасами, яка включає облік та аудит, оскільки під час формування собівартості готової продукції виробничі запаси займають особливе місце не лише у складі майна підприємства, а й у структурі витрат підприємства. Облік виробничих запасів на складі промислового підприємства, який організований належним чином, якісна поінформованість про їх наявність та рух, має суттєве значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства та в контролі за зберіганням матеріальних цінностей у вигляді виробничих запасів.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Вагомий внесок у розвиток теоретико-методичних засад обліку та аудиту виробничих запасів підприємства зробили вітчизняні вчені: Г.М. Азаренкова, В.В. Бабіч, Н.О. Бондаренко, Т.А. Бутинець, Ф.Ф. Бутинець, О.П. Гаценко, С.Ф. Голов, М.І. Должанський, В.П. Завгородній, М.І. Камлик, М.В. Кужельний, Л.П. Кулаковська, В.Г. Ловінська, Й.М. Петрович, М.С. Пушкар, І.І. Сахарцева, В.В. Сопко, Н.В. Чебанова, В.Є. Швець, С.І. та інші. Проблемам методики обліку виробничих запасів приділяли увагу зарубіжні вчені: М. Джиллінгем, М. Ліндерс, А.Н. Стерлігова, Дж. Р. Сток, Д. Уотерс, Дж. Шрайбфедер та ін. Віддаючи належне науковим напрацюванням вітчизняних та зарубіжних вчених, слід відзначити,

що питання обліку та аудиту виробничих запасів на складі підприємстві потребують подальшого наукового дослідження.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Мета дослідження — розробити науково обгрунтовані шляхи удосконалення обліку та аудиту виробничих запасів на складі ПрАТ "Дніпроспецсталь".

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Облік виробничих запасів на складі крупного металургійного підприємства є складною системою, що має безліч нюансів та особливостей.

Документальне оформлення надходження, наявності і використання виробничих запасів є досить відповідальним процесом, особливо на ПрАТ "Дніпроспецсталь". Незважаючи на те, що в законодавчій базі України виділено значну кількість документів, що регламентують порядок ведення їх бухгалтерського обліку та відображення інформації про них у звітності, необхідно розробляти та вдосконалювати первинні документи обліку, які будуть розкривати та фіксувати особливості обліку виробничих запасів на ПрАТ "Дніпроспецсталь" та забезпечать необхідною інформацією як системи обліку, так і системи контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів, що дасть можливість підвищити якість облікових робіт.

Дані, зазначені в первинних облікових документах, систематизують на рахунках бухгалтерського обліку, в регістрах аналітичного та синтетичного обліку. На ПрАТ "Дніпроспецсталь" допускається складання первинних документів у паперовій та електронній формі. Загалом процес первинного обліку виробничих запасів є трудомістким.

Для оперативного обліку виробничих запасів на ПрАТ "Дніпроспецсталь" недостатньо мати інформацію про їх сумарну вартість, а також недостатньо знати їх перелік та кількість. На підприємстві ПрАТ "Дніпроспецсталь" декілька основних та допоміжних складів, водночас активи у вигляді виробничих запасів, знаходяться на різних складах. Для підвищення ефективності, оперативності та точності обліку необхідно знати кількісний розподіл виробничих запасів у розрізі складів підприємства. Фіксація в системі обліку додаткової інформації дасть можливість створити аналітичні розрізи обліку. Ведення аналітичного обліку за додатковими властивостями виробничих запасів накладають зобов'язання по реєстрації господарських операцій в обліку ПрАТ "Дніпроспецсталь" та включають:

- під час надходження точно вказати значення цих властивостей по факту операції;
- під час вибуття вказати аналітичні параметри у відповідності з залишками, що є на складах;
- якщо здійснюється зміна значення аналітичного параметра для залишків виробничих запасів необхідно обов'язкове реєструвати такі операції в системі, навіть якщо вона не зв'язана з реальним рухом виробничих запасів. Наприклад, якщо виробничі запаси переходять з одного бухгалтерського рахунка на інший.

Для обліку виробничих запасів на складах ПрАТ "Дніпроспецсталь" можна запропонувати наступний набір розрізів аналітичного обліку:

- організація — виробничі запаси знаходяться в розпорядженні деякої конкретної організації;
- склад — виробничі запаси мають прив'язку до міста збереження або, у деяких випадках, до контрагента;
- номенклатура — для виробничих запасів обов'язково повинна бути заведено іменна картка;
- додаткові характеристики та серія — описують номенклатурну позицію;
- якість — для виробничих запасів може бути задана якість, яка описує його придатність;
- заказ — виробничі запаси можуть бути зарезервовані під заказ;
- рахунок бухгалтерського обліку;
- податкове призначення — цільове призначення з точки зору податкового обліку.

Формування аналітичного обліку за додатковими властивостями виробничих запасів на складах ПрАТ "Дніпроспецсталь" представлено на рисунку 1.

Для формування аналітичного обліку за додатковими властивостями виробничих запасів на складах ПрАТ "Дніпроспецсталь" необхідно:

Ведення аналітичного обліку за додатковими властивостями виробничих запасів

при надходженні точно вказати значення цих властивостей по факту операції

при вибутті вказати аналітичні параметри у відповідності з залишками, що є на складах

якщо здійснюється зміна значення аналітичного параметра для залишків виробничих запасів, необхідно обов'язкове реєструвати такі операції в системі, навіть якщо вона не зв'язана з реальним рухом виробничих запасів

Набір розрізів аналітичного обліку виробничих запасів на складах ПрАТ «Дніпроспецсталь»

організація — виробничі запаси знаходяться в розпорядженні деякої конкретної організації

склад — виробничі запаси мають прив'язку до міста збереження або, у деяких випадках, до контрагента

номенклатура — для виробничих запасів обов'язково повинна бути заведено іменна картка

додаткові характеристики та серія — описують номенклатурну позицію

якість — для виробничих запасів може бути задана якість, яка описує його придатність

заказ — виробничі запаси можуть бути зарезервовані під заказ

рахунок та субрахунок бухгалтерського обліку

податкове призначення — цільове призначення з точки зору податкового обліку

Рис. 1. Формування аналітичного обліку за додатковими властивостями виробничих запасів на складах ПрАТ "Дніпроспецсталь"

- здійснити вибір первинних документів (із затверджених типових форм або розроблення власних) за допомогою, яких будуть оформлятися операції з руху виробничих запасів;

- забезпечити своєчасне документальне оформлення операцій з руху виробничих запасів;

- відповідно до потреб бухгалтерського обліку та управлінських функцій, здійснити групування виробничих запасів на складах;

- зазначити у Наказі про облікову політику методичні прийоми, які будуть відображати методику бухгалтерського обліку виробничих запасів підприємства;

- скласти договори про повну матеріальну відповідальність осіб, які будуть нести відповідальність за збереження виробничих запасів;

Таблиця 1. Запропонована відомість аналізу доступності виробничих запасів на складі ПрАТ "Дніпроспецсталь", тонн

Склад						
Номенклатура	Залишок в одиницях зберігання	Зарезервовано в одиницях зберігання	До отримання в одиницях зберігання	До передачі в одиницях зберігання	Замовлено у постачальників в одиницях зберігання	Залишок в одиницях зберігання
Склад № 7	190,000	-	-	-	-	190,000
201.1.07.15	20,000	-	-	-	-	20,000
201.1.07.16	70,000	-	-	-	-	70,000
201.1.07.17	100,000	-	-	-	-	100,000
Основний склад	7664,000	-	-	-	-	7664,000
201.1.01.12	70,000	-	-	-	-	70,000
201.1.01.42	4527,000	-	-	-	-	4527,000
201.1.01.45	297,000	-	-	-	-	297,000
201.1.01.47	5,000	-	-	-	-	5,000
201.1.01.52	30,000	-	-	-	-	30,000
201.1.01.56	70,000	-	-	-	-	70,000
201.1.01.57	300,000	-	-	-	-	300,000
201.1.01.62	550,000	-	-	-	-	550,000
201.1.01.64	20,000	-	-	-	-	20,000
201.1.01.71	1,000	-	-	-	-	1,000
201.1.01.72	748,000	-	-	-	-	748,000
201.1.01.73	100,000	-	-	-	-	100,000
201.1.01.78	2,000	-	-	-	-	2,000
201.1.01.85	30,000	-	-	-	-	30,000
Разом	7854,000	-	-	-	-	7854,000

— визначити обліковий сектор та його обов'язки щодо відображення в обліку операцій з виробничими запасами на складах.

Процес документування виробничих запасів на складі ПрАТ "Дніпроспецсталь" доцільно поділяти на етапи: надходження (оприбуткування); наявності цінностей; витрачання (вибуття); узагальнення інформації (до моменту передачі в бухгалтерію).

На кожному етапі реєстрації інформації має бути мінімальна кількість уніфікованих документів, які накопичують дані про рух виробничих запасів. У таблиці 1—2 представлено запропоновані документи, в яких здійснюється аналіз доступності виробничих запасів на складах ПрАТ "Дніпроспецсталь" та вартісна оцінка складу в цінах номенклатури.

Від своєчасності та правильності документального оформлення операцій із надходження виробничих запасів на склад ПрАТ "Дніпроспецсталь" залежать достовірність віднесення їх вартості на витрати виробництва, раціональність оцінки залишків незавершеного виробництва.

Номенклатура виробничих запасів, яка включає в себе Опис номенклатурних карток є надзвичайно важливим документом, так як на складах ПрАТ "Дніпроспецсталь" номенклатура виробничих запасів дуже велика. А тому під час використання електронного документообігу він буде призначений для швидкого доступу в Номенклатурну картку через номенклатурний номер запасу. Таким чином, усі зазначені вище пропозиції щодо формування аналітичного обліку за додатковими властивостями запасів та вдосконалення документального оформлення наявності та надходження виробничих запасів дають можливість отримати більше інформації з меншої кількості документів, що, своєю чергою, впливає на підвищення їх інформативності та аналітичності.

Аналіз наукової літератури дає змогу констатувати, що в науковому соціумі відсутній єдиний концептуальний підхід щодо методики аудиту виробничих запасів. На рисунку 2 запропонована методика проведення аудиту оцінки виробничих запасів на складах ПрАТ "Дніпроспецсталь", так як оцінка тісно пов'язана з усі-

Таблиця 2. Запропонована відомість вартісної оцінки складу виробничих запасів у цінах номенклатури ПрАТ "Дніпроспецсталь"

Склад	Кількість		Кількість невідфактурованих		Собівартість надходження, тис. грн	У вибраному типі цін (тис. грн)			
	в од. зберігання	в базових од.	в од. зберігання	в базових од.		ціна	вартість	націнка	рентабельність
Склад № 7	190,000	190,000	-	-	559,48	-	-	-	-
201.1.07.15	20,000	20,000	-	-	0,60	-	-	-	-
201.1.07.16	70,000	70,000	-	-	259,41	-	-	-	-
201.1.07.17	100,000	100,000	-	-	299,47	-	-	-	-
Основний склад	7664,000	7664,000	-	-	59378,73	-	-	-	-
201.1.01.12	70,000	70,000	-	-	210,00	-	-	-	-
201.1.01.42	4527,000	4527,000	-	-	27389,30	-	-	-	-
201.1.01.45	297,000	297,000	-	-	14850,00	-	-	-	-
201.1.01.47	5,000	5,000	-	-	7,50	-	-	-	-
201.1.01.52	30,000	30,000	-	-	0,90	-	-	-	-
201.1.01.56	70,000	70,000	-	-	6300,00	-	-	-	-
201.1.01.57	300,000	300,000	-	-	187,50	-	-	-	-
201.1.01.62	550,000	550,000	-	-	2038,24	-	-	-	-
201.1.01.64	20,000	20,000	-	-	400,00	-	-	-	-
201.1.01.71	1,000	1,000	-	-	200,00	-	-	-	-
201.1.01.72	748,000	748,000	-	-	715,79	-	-	-	-
201.1.01.73	100,000	100,000	-	-	252,50	-	-	-	-
201.1.01.78	2,000	2,000	-	-	200,00	-	-	-	-
201.1.01.85	30,000	30,000	-	-	1200,00	-	-	-	-
201.1.01.88	4,000	4,000	-	-	30,00	-	-	-	-
201.1.01.93	900,000	900,000	-	-	5400,00	-	-	-	-
Разом	7854,000	7854,000	-	-	59938,21	-	-	-	-

ма складовими методу бухгалтерського обліку та є передумовою здійснення бухгалтерського обліку виробничих запасів на складах.

Аудит поточного обліку виробничих запасів на складах ПрАТ "Дніпроспецсталь" характеризується обробкою великої кількості номенклатури запасів на його операціях, тому для створення ефективного документообігу необхідно розробити і запровадити певні робочі документи аудитора (табл. 3—8).

ВИСНОВКИ

Запропоновано алгоритм формування аналітичного обліку за додатковими властивостями виробничих запасів на складах ПрАТ "Дніпроспецсталь" та відомості аналізу доступності виробничих запасів на складі та вартісної оцінки складу виробничих запасів в цінах номенклатури. Усі зазначені вище пропозиції щодо формування аналітичного обліку за додатковими властивостями запасів та вдосконалення документального оформлення наявності та надходження виробничих запасів дають можливість отримати більше інформації з меншої кількості документів, що також впливає на підвищення їх інформативності та аналітичності.



Рис. 2. Запропонована методика проведення аудиту оцінки виробничих запасів на складах ПрАТ "Дніпроспецсталь"

За результатами дослідження запропоновано методика проведення аудиту оцінки виробничих запасів на складах ПрАТ "Дніпроспецсталь" та робочі документи

Таблиця 3. Робочий документ аудитора. Порівняння даних документів з оприбуткування виробничих запасів та платіжних вимог постачальників

Номер і дата платіжної вимоги	Постачальник	Назва матеріалу	Ціна, грн	За платіжною вимогою		За документами складу		Різниця	
				кількість	сума, грн	кількість	сума, грн	кількість	сума, грн
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Таблиця 4. Робочий документ аудитора. Перевірка вимоги накладної на виробничі запаси на складах ПрАТ "Дніпроспецсталь"

№	Номенклатура виробничих запасів	Характеристика номенклатури	Серія номенклатури	Кількість виробничих запасів	Одиниці виміру	Стаття витрат	Рахунок витрат	Податкове призначення	Характери витрат	Вид аналітики	Аналітика
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Таблиця 5. Робочий документ аудитора. Перевірка операцій по одержанню виробничих запасів на склад ПрАТ "Дніпроспецсталь"

№	Дата постачання	№ накладний	Номенклатура виробничих запасів	Серія номенклатури	Кількість виробничих запасів в аналітичному обліку	Сума в аналітичному обліку за накладною, грн	Сума операції по журналу, грн	Вид аналітики	Аналітика	Податкове призначення	Примітки
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Таблиця 6. Робочий документ аудитора. Вибірка руху виробничих запасів зі складу на виробництво ПрАТ "Дніпроспецсталь"

Залишок запасів у виробництві на початок місяця, тонн			Надійшло запасів у виробництво				Повернено запасів з виробництва				Залишок запасів на кінець місяця, тонн			Фактичне витрачання, тонн		Примітки
номенклатура	серія номенклатури	кількість	дата	номер доку-менту	номенклатура виробничих запасів	кількість, тонн	дата	номер доку-менту	номенклатура виробничих запасів	кількість, тонн	номенклатура	серія номенклатури	кількість	номенклатура виробничих запасів	кількість	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17

Таблиця 7. Робочий документ аудитора. Порівняння норм списання виробничих запасів на виробництво

Період	Номенклатура виробничих запасів	Серія номенклатури виробничих запасів	Облікова норма	Фактична норма	Відхилення	
					(+)	(-)
Цех						
1	2	3	4	5	6	7

Таблиця 8. Робочий документ аудитора. Перелік порушень, які виявлено під час аудиту виробничих запасів на складах

Порушення	Документ			За даними обліку				За даними аудиту				Відхилення
	найменування	№	дата	Номенклатура	Серія номенклатури	Кількість	Сума, грн	Номенклатура	Серія номенклатури	Кількість	Сума, грн	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

аудитора, які можна бути використовувати на підприємстві для проведення більш якісної аудиторської перевірки виробничих запасів.

Література:

1. Гамова О.В., Козачок І.А., Ашифіна Т.Ю. Удосконалення обліку виробничих запасів та оцінка фінансового стану ТОВ "БЗ ЗБВ" / Інвестиції: практика та досвід: науково-практичний журнал. Вип. 2. — 2018. — С. 33—40.
2. Гамова О.В., Козачок І.А., Марченко О.С. Формування системи обліку та аудиту стану та руху основних засобів на підприємстві / Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка". — www.economy.com.ua, № 1, 2018.
3. Гамова О.В., Козачок І.А., Федоренко Т.С. Оцінка фінансового стану та розробка програми аудиту запасів на ПАТ ПВП "Кривбасвибхпром" / Інвестиції: практика та досвід: науково-практичний журнал. — Вип. 5. — 2019. — С. 42—50.
4. Гамова О.В., Козачок І.А., Бортник Г.О. Розробка програми аудиту доходів від реалізації готової продукції на підприємстві / Агросвіт: науково-практичний журнал. — Вип. № 4. — 2019 р. — С. 24—31.
5. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: навч. посібник. Київ: Каравелла, 2005. — 560 с.
6. Петрик О.А. Аудит: методологія і організація: Монографія. Київ: КНЕУ, 2010. 260 с.

References:

1. Hamova, O.V. Kozachok, I.A. and Ashyfin, T.Yu. (2018), "Improvement of inventory accounting and assessment of the financial condition of LLC "BZ ZBV", Investytsii: praktyka ta dosvid, vol. 2, pp. 33—40.
 2. Hamova, O.V. Kozachok, I.A. and Marchenko, O.S. (2018), "Formula accounting system and audit status and movement of fixed assets in the enterprise", Efektyvna ekonomika, vol. 1, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6058> (Accessed 20 Jan 2020).
 3. Gamova, O. Kozachok, I. and Fedorenko, T. (2019), "An estimation of the financial state and development of program of audit of supplies are on an enterprise", Investytsiyi: praktyka ta dosvid, vol. 5, pp. 42—50. DOI: 10.32702/2306-6814.2019.5.42
 4. Gamova, O. Kozachok, I. and Bortnik, G. (2019), "Development of audit programme of finished goods sales income in the enterprise", Agrosvit, vol. 4, pp. 24—31. DOI: 10.32702/2306-6792.2019.4.24
 5. Kulakovs'ka, L.P. and Picha, Yu.V. (2005), Orhanizatsiia i metodyka audytu [Organization and method of audit], Karavella, Kyiv, Ukraine.
 6. Petryk, O.A. (2010), Audyt: metodolohiia i orhanizatsiia [Audit: methodology and organization], KNEU, Kyiv, Ukraine.
- Стаття надійшла до редакції 13.01.2020 р.