

Міністерство освіти і науки України
Національний технічний університет
«Дніпровська політехніка»

Навчально – науковий інститут економіки
Фінансово-економічний факультет
Кафедра міжнародних відносин і аудиту
ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА
кваліфікаційної роботи ступеню бакалавра

студента Розумного Володимира Юрійовича
(ПІБ)

академічної групи 071-20-1
(шифр)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»
(офіційна назва)

на тему: Облік і аудит виробничих запасів (на прикладі ТОВ
«ОЛЕКСАНДРІЙСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД»)

(назва за наказом ректора)

	Прізвище, ініціали	Оцінка	Підпис
Керівник роботи	Усатенко О.В.		
Рецензент			
Нормоконтроль	Усатенко О.В.		

Дніпро
2024

ЗАТВЕРДЖЕНО:

завідувач кафедри
міжнародних відносин і аудиту
Пашкевич М.С.
(підпис) (прізвище, ініціали)

«__» _____ року

ЗАВДАННЯ

**на кваліфікаційну роботу
ступеню роботи ступеню бакалавра**

(бакалавра, магістра)

Студенту Розумному В.Ю. академічної групи 071-20-1
(прізвище та ініціали) (шифр)

спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
(код і назва спеціальності)

спеціалізації «Облік і аудит»
(назва спеціалізації)

за освітньо-професійною програмою «Облік і аудит»
(офіційна назва)

на тему: Облік і аудит виробничих запасів (на прикладі ТОВ
«ОЛЕКСАНДРІЙСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД»)

затверджену наказом ректора НТУ «Дніпровська політехніка» від _____
№ _____

Розділ	Зміст	Термін
1	ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВА ТОВ «ОЛЕКСАНДРІЙСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД»	06.05.24-15.05.24
2	ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТОВ «ОЛЕКСАНДРІЙСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД»	16.05.24-28.05.24
3	АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТОВ «ОЛЕКСАНДРІЙСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД»	29.05.24-30.06.24

Завдання видано

_____ (підпис керівника)

Усатенко О.В.

(прізвище, ініціали)

Дата видачі 06.05.24

Дата подання до екзаменаційної комісії 01.07.24

Прийнято до виконання

_____ (підпис)

Розумний В.Ю.

(прізвище, ініціали)

РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка: 51 с., 4 рис., 15 табл., 34 джерела.

ЦУКРОВИРОБНИЧЕ ПІДПРИЄМСТВО, ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ, ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ, МОНОПОЛІЯ РИНКУ, ЗАГРОЗА БАНКРУТСТВА, РУХ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ, ПЕРВИННА ДОКУМЕНТАЦІЯ, АНАЛІТИЧНІ ОБЛІКОВІ ЗАПИСИ, АВТОМАТИЗАЦІЯ, АУДИТОРСЬКА ПЕРЕВІРКА, ПОРУШЕННЯ НОРМ, ВІДСУТНІСТЬ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Метою кваліфікаційної роботи є аналіз та вивчення системи обліку і аудиту запасів підприємства на прикладі ТОВ «ОЛЕКСАНДРІЙСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД» з метою виявлення основних ризиків, недоліків та розробки рекомендацій щодо оптимізації діяльності підприємства.

Об'єкт дослідження – аналітичні дані та документація з обліку руху виробничих запасів, фінансова звітність останніх трьох років та конфіденційні дані оборотної відомості зі збитку цукру на підприємства ТОВ «ОЛЕКСАНДРІЙСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД».

В ході дослідження проаналізовано особливості ведення цукровиробничої діяльності, визначено головні витрати на виробничі запаси. Утверджене положення досліджуваного підприємства на ринку цукру, перемінна територіальна монополія, проведено фінансовий аналіз діяльності, визначено що підприємство має високий ризик виникнення банкрутства. Ознайомлено з технічними особливостями ведення облікових даних та їх документування на цукровиробничому підприємстві, визначено програмне забезпечення яке використовується на підприємстві та його недоліки. На підприємстві відсутня внутрішнє аудиторська перевірка, що є значним недоліком для аналітичного відділу та головного керівництва.

Практичне застосування результатів дослідження призначено для удосконалення автоматизації обліку руху виробничих запасів, за допомогою використання сучасних програмних технологій.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1 ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВА ТОВ «ОЛЕКСАНДРІЙСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД»	7
1.1 Характеристика діяльності цукрозаводу та історія його розвитку	7
1.2 Технологія виробництва цукру та кількісний рух запасів	9
1.3 Фінансовий аналіз діяльності Олександрійського цукрозаводу	12
1.4 Позиція підприємства на ринку цукровиробництва	17
Висновки до розділу 1	20
РОЗДІЛ 2 ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТОВ «ОЛЕКСАНДРІЙСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД»	21
2.1 Економічний зміст та класифікація виробничих запасів	21
2.2 Нормативно-правове регулювання обліку запасів	26
2.3 Документальне оформлення операцій з виробничими запасами	28
2.4 Методи оцінки виробничих запасів при їх надходженні та вибутті	35
2.5 Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів	38
2.6 Програмні системи автоматизованого обліку виробничих запасів	41
2.7 Напрями удосконалення обліку виробничих запасів	43
Висновки до розділу 2	45
РОЗДІЛ 3 АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТОВ «ОЛЕКСАНДРІЙСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД»	46
3.1 Теоретичний зміст аудиту виробничих запасів	46
3.2 Методика проведення аудиту виробничих запасів	48
3.3 Оцінка внутрішнього контролю аудиту запасів на цукрозаводі	52
3.4 Рекомендації з удосконалення програми аудиту запасів	53
Висновки до розділу 3	54
ВИСНОВКИ	55
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	57

ВСТУП

Актуальність дослідження забезпечується високою важливістю ефективного використання ресурсів під час виробництва, яка досягається за рахунок правильності ведення обліку руху виробничих запасів, витрат що були понесені на запаси та дані, що були сформовані для аналітичного відділу, так як одним із ключових завдань цукрового комплексу в сучасних умовах є не лише значне збільшення обсягів продукції для забезпечення продовольчої безпеки країни, але й суттєве підвищення прибутковості та конкурентоспроможності галузі шляхом ефективнішого використання економічного потенціалу та матеріальних ресурсів. Сучасний стан ринку цукровиробництва переживає певний занепад, якщо порівнювати попередні роки з 2022-2023 рр. то одразу стає ясно що кількість виготовленого цукру та кількість працюючих заводів різко зменшилась.

Однією з ключових умов стабільного розвитку будь-якої країни є забезпечення населення продуктами харчування. Цукор, як повсякденний продукт, відіграє важливу роль у вирішенні продовольчих питань. Окрім того, цукор слугує сировиною для харчової промисловості і, за умови повного задоволення внутрішніх потреб країни, може стати експортним товаром. Важливість цукровиробництва для країни є беззаперечною, оскільки від цієї галузі залежить кондитерська промисловість та експорт, що, у свою чергу, формує валовий продукт і підтримує економіку країни.

Метою кваліфікаційної роботи є аналіз та вивчення системи обліку і аудиту запасів підприємства на прикладі ТОВ «ОЛЕКСАНДРІЙСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД» з метою виявлення основних ризиків, недоліків та розробки рекомендацій щодо оптимізації діяльності підприємства.

Об'єктом дослідження виступає виробнича та фінансова діяльність ТОВ «ОЛЕКСАНДРІЙСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД», дата реєстрації 28.09.1993, основним видом діяльності якого є вироблення та продаж цукру та його супутньої продукції, також виготовлення електроенергії.

Під час виконання дипломної роботи завданнями дослідження обліку і аудиту виробничих запасів на цукровиробничому підприємстві є:

- проведення аналізу теоретичних аспектів обліку і аудиту запасів та фінансових результатів операційної діяльності цукрозаводу
- аналіз фінансової звітності досліджуваного підприємства
- дослідження особливостей ведення обліку запасів на прикладі цукрозаводу
- вивчення сучасних підходів та методик аудиту запасів
- розробка рекомендацій щодо оптимізації обліку і аудиту запасів

В науковому просторі досліджувана тема була розглянута такими вченими з різних сторін її проблеми:

- Давидова К. В. досліджувала особливості функціонування цукрових заводів України та перспективи їх розвитку [29];
- Давлетханова Олена та Бобов Геннадій досліджували особливості функціонування цукробурякових інтегрованих формувань [30];
- Зеленко Сергій та Босакевич Олеся досліджували особливості обліку запасів на цукрових заводах [31];
- Марчин М. І. досліджував особливості організації внутрішнього контролю матеріальних витрат у цукровій промисловості [32].

Існуючі дослідження на тему діяльності цукрозаводів та обліку і аудиту запасів в період занепаду ринку цукру України здебільшого відсутні, тому можна зробити висновок що тема кваліфікаційної роботи є здебільшого не розкритою та актуальною в даний період часу.

Практичне застосування результатів дослідження призначено для удосконалення автоматизації обліку руху виробничих запасів, за допомогою використання сучасних програмних технологій.

РОЗДІЛ 1

ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПІДПРИЄМСТВА ТОВ «ОЛЕКСАНДРІЙСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД»

1.1 Характеристика діяльності цукрозаводу та історія його розвитку

Виробництво цукру має комплексний характер, все залежить від того що може відбутися під час функціонування внутрішнього комплексу в час сезону, довжина цього сезону напряду залежить від того який запас сировини було заготовлено, скільки її в середньому перероблюється за один повний день та кількості непередбачених поломок обладнання заводу, що призвели до простою. В середньому довжина сезону займає 90-140 діб котрі починаються в середині осені, одразу після початку збору цукрової сировини. В після сезонний період виробництво зупиняється та починаються технічно-ремонтні роботи котрі займають весь інший час року, в разі якщо вони затримуються і не будуть виконані в час, то сезон буде затримано допоки ремонт не буде повністю закінчено, так як поспіх в даному процесі може призвести до ще більших проблем які займуть набагато більше часу для їх виправлення.

Процес виготовлення кристалічного цукру дуже матеріаломісткий. Основний елемент виготовлення цукру може бути цукровий буряк або цукрова тростина, Олександрійський цукровий завод використовує цукровий буряк як сировину для виготовлення цукру, в сфері цукровиробництва задіяння цукрового буряка до однієї тони готової продукції знаходиться у відношенні одна до дев'яти тон. Друге місце в матеріаломісткості може поділяти вода або паливо, в залежності від технічного обладнання на виробництві. Якщо вода не використовується повторно декілька разів, то кількість її використання відносно головної продукції злітає по експоненті, а вразі якщо на території підприємства знаходиться робоча теплова електростанція, в певній мірі це зменшує витрати на електроенергію та певні технологічні процеси які потребують використання палива під час функціонування заводського обладнання.

В процесі виробництва на цукрових заводах використовується велика кількість палива і вапнякового каменю. У великій кількості використовується вода з умовою повторного використання. Розхід свіжої холодної води складає до 550-600% до маси переробленого буряка. Водне господарство представляє собою відповідальну ділянку виробництва. На утримання в доброму стані джерел водопостачання заводи витрачають великі кошти. [1]

Також важливим фактором виробництва цукру є його географічне розташування. Від нього залежить можливі затрати на транспортування сировини до виробничого цеху, а в разі якщо кліматичні умови будуть занадто несприятливими буряк може «згоріти» ще на полях що призведе до зменшення готової продукції, а це в свою чергу є прямими збитками підприємства.

Коротка вхідна інформація про заснування та функціонування Олександрійського цукрового заводу з роками [3]:

- 1957 рік – розпочато будівництво заводу
- 1961 р. – завод видав перший цукор, завод не припиняв своєї роботи з цього року, коли цукровий завод було введено в експлуатацію з проектною потужністю 2500 т перероблених буряків за добу
- Для приймання буряків збудували 5 бурякоприймальних пунктів з яких на момент 2000 року залишився тільки один, який приймає на зберігання та відвантажує на переробку цукрові буряки вирощені на полях групи компаній «АгроВіста»
- Підприємство має у своєму складі ТЕЦ, функціонують цех механізації та автотранспорту, залізничний цех. Для постачання технічної води на підприємство створено Войнівське водосховище на річці Інгулець, що протікає поряд
- 2007 р. – завод ввійшов до складу «АгроВісти»
- 2011 р. – виробництво цукру протягом останніх років виросло більше ніж на 50 %: від 21 600 тон у 2007р. до 35 000 тон

- У 2019 р. на підприємстві переробили більше 300 тис. тон цукрових буряків

Щоб здійснювати процес виробництва, господарство повинно мати необхідні запаси сировини, палива, мінеральних добрив, засобів захисту рослин, запасних частин, інших виробничих запасів. При їх використанні збільшуються витрати на виробництво. Результатом процесу виробництва є створення готової продукції, внаслідок чого предмети праці переходять у форму готової продукції. [2]

1.2 Технологія виробництва цукру та кількісний рух запасів

Процес виробництва буряку дуже складний, потребує бездоганного контролю всіх елементів системи, матеріаломісткий та складається із п'яти технологічних стадій. Якщо хоча б один із елементів системи під час сезону перестав виконувати свою функцію – виробництво зупиняється.

Перший етап це отримання сировини, тобто цукрового буряку, доставляючи з полів чи від інших можливих джерел буряк проходить хімічну перевірку, в ході якої визначають відсоток маси буряка до вмісту цукру, як правило ця цифра знаходиться в межах 15-20%. Після перевірки буряк відвантажують спеціальним методом на відкритому небі, де відбувається початковий етап омивання буряка від домішків, землі та біологічних рештків. В момент сезону цей процес відбувається безперервно тому буряк не знаходиться довго в не задіяному стані, а тому не втрачає свої якості в серйозному масштабі.

Другий етап це вже повноцінне очищення буряку. Процес починається з транспортування від складу, за допомогою особливості конструкції, буряк частково миється поки доставляється на виробництво. Омивання сировини відбувається в спеціальних апаратах, розміром не більше людини, таким чином отримують очищену сировину від можливих домішків, що могли би забруднити цукровий сік.

Третій етап налічує зважування чистого буряку та його подрібнення на бурякорізках. Повторне важення сировини потрібно для визначення різниці відсотку цукровмісту між очищеним та неочищеним буряком. Шинкують сировину на спеціальних апаратах: дискові або барабанні бурякорізки. Подрібнення відбувається задля забезпечення більшої можливості води відділяти сік від м'якоті сировини.

Четвертий етап це отримання соку з буряку та всі процеси пов'язані з його очищенням. Спочатку стружку буряка відправляють на дифузю, це процес отримання соку за допомогою прямого контакту з теплою водою яка забирає цукор із сировини. Отриманий дифузійний сік, враховуючи технологічний процес його отримання, має дуже великий вміст домішки м'якоті і інших елементів котрі не відносяться до цукру, а тому цей сік піддають подальшій хімічній обробці: кальцинація, карбонізація, сульфідація. Через цей процес на виробництві отримується чистий цукровий сік, проте його цукристість падає до 15%.

П'ятий етап це процес згущення соку та отримання кристалічного цукру з нього. Згущення очищеного соку відбувається в спеціальних конструкціях, де сік піддається термічній обробці, тобто відбувається випаровування надлишків води, через що отримана згущена маса має вміст цукру в межах 60-80%. Далі отриману згущену масу оброблюють на вакуумних апаратах для отримання утфеля, сировина яка складається з кристалічного цукру та цукристої рідини між нею, а вже отриманий утфель відправляють на центрифугу для відділення рідини від кристалів цукру. Навіть після всіх процесів призначених для зниження вмісту рідини в цукрі, після центрифугування цукор залишається занадто вологим, а тому його відправляють на спеціальні сушки. Отриманий чистий та сухий цукор вже пакуються в спеціальні тари або мішки і відправляють на склад.

В ході технологічного процесу виготовлення цукрової сировини були використані: цукровий буряк, вода, вапняний камінь, паливні ресурси. Отримано: цукор, меляса, жом. Меляса та жом є побічним продуктом

головного виробництва, меляса це густа чорна рідина з високим вмістом цукру, а жом це використана стружка буряку.

Рух виробничих запасів на цукровиробничому підприємстві нерівномірний, наприклад на кожну десяту партію цукрового буряка в сезон виробництва приходиться лише дві поставки палива: дизельне, газ та вугілля. Таким чином створюється кількісний дисбаланс в документації з руху виробничих запасів. При цьому кожен документ відповідає різній кількості сировини що поступила на підприємство, відношення в кількісній характеристиці руху виробничих запасів на підприємстві зображено на рис. 1.1.

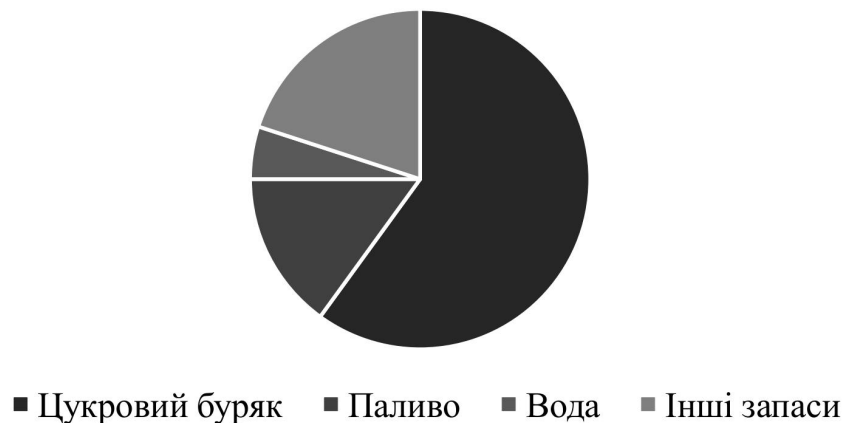


Рис 1.1 Графік кількісного відношення руху виробничих запасів

Отже з графіку руху виробничих запасів на підприємстві видно, що більше ніж 60% всіх запасів на виробництві відходить під цукровий буряк, 15% на паливо переважна кількість якого використовується на тепловій електростанції Олександрійського цукрозаводу, 5% складає вода яка використовується в технологічних процесах виготовлення цукру, які були вище вказані, 20% на ремонтні запчастини та інші виробничі ресурси.

Готова продукція та її побічні елементи в результаті діяльності підприємства не враховуються до виробничих запасів, та не обліковуються на призначених для виробничих запасів рахунках, але для готової продукції в плані рахунків створено окрему категорію запасів підприємства. Для цілей

економічного характеру та для ясності фінансової діяльності цукрозаводу слід зазначити кількісну характеристику готової продукції на виробництві та шляхи їх використання або збуту. Цукор становить більше ніж 95% всієї сировини що відноситься до продукції виробництва та є головним продуктом продажу цукрозаводу, меляса хоча фактично є побічним елементом готової продукції і в більшості випадків продається в сфері кондитерського виробництва може бути використана як згущений сироп для повторного видобуття цукру, жом є побічним продуктом і являє собою перероблену стружку цукрового буряка яка не має подальшої можливості використання у сфері цукровиробництва, а тому продається як корм для тварин в сільськогосподарській сфері.

1.3 Фінансовий аналіз діяльності Олександрійського цукрозаводу

Фінансовий аналіз складається з метою оцінки основних показників, що відображають поточний стан майна та джерел його формування. Головними пунктами фінансового аналізу є: оцінка основних показників фінансової звітності; аналіз ліквідності; аналіз фінансової стійкості; аналіз ймовірності банкрутства.

Базою інформації для складання фінансового аналізу є річна фінансова звітність підприємства Олександрійського цукрового заводу з онлайн доступом. Також потрібно зазначити, що хоча інформація надана в звітності відповідає всім нормам та стандартам, достовірно вказує всі елементи підприємства, вона має одну фатальну проблему, цукровий завод входить до частини конгломерату «АгроВіста». Це призводить до того, що на підприємстві відбуваються грошові операції не пов'язані напряму з виробництвом цукру або самим підприємством, що в кінцевому результаті спотворює результат фінансового аналізу.

Першим етапом проведення аналізу економічної діяльності цукровиробничого підприємства є оцінка головних показників з поточної фінансової звітності та порівняння їх з попередніми роками задля визначення

напрямку розвитку, чи відбувається покращення економіки на підприємстві чи вже роками відбувається занепад, дані зображено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Основні показники фінансової звітності

Назва показника	Роки			Відхилення	
	2020	2021	2022	I	II
Вартість ОЗ	349 829	339 599	343 216	(10 230)	3 617
Капітал	66 576	519	54082	(66 057)	53 563
Виручка від реалізації	235 597	323 846	450 027	88 249	126 181
Собівартість	248 526	386 011	446 089	137 485	60 078
Чистий прибуток	(50 359)	(66 057)	(54 601)	(15 698)	11 456
Дебіторська заборгованість	61 116	69 732	71 853	8 616	2 121
Кредиторська заборгованість	115 448	75 775	181 473	(39 673)	105 698

Наведені показники таблиці вказують на нестабільне становище грошових потоків на підприємстві цукровиробництва. Постійний негативний чистий прибуток може бути причиною завищеної собівартості виробництва готової продукції, що негативно впливає на показники звітності. З 2020 року по 2022 рік дохід компанії збільшився в два рази, проте це є причиною ситуації в країні: війна призводить до нестабільної ситуації як політичної так і економічної, а це в свою чергу впливає на курс валют та інфляцію. Через це собівартість виробництва зросла, а з нею і мінімальна ціна продажу цукру задля забезпечення одержання прибутку від головного виду діяльності. Інші показники залишилися в межах незначних змін, що говорить про стагнацію економічного розвитку виробництва.

Наступним етапом аналізу є обрахування показників ліквідності активів підприємства, який проводиться задля визначення можливості цукрозаводу

мати позитивний рух грошових цінностей в ході своєї діяльності, дані зображено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Коефіцієнти ліквідності

Показник	Норматив	2020	2021	2022
Коефіцієнт покриття	> 2	0,85	0,79	0,60
Коефіцієнт швидкої ліквідності	> 1	0,57	0,54	0,18
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,25 – 0,5	0,01	0,01	0,04

Ліквідність підприємства трактують як спроможність компанії перетворювати свої активи на гроші для здійснення необхідних поточних платежів, своєчасного погашення своїх боргових зобов'язань. [5]

Всі показники ліквідності знаходяться нижче нормативу, це говорить про те що цукрозавод не спроможний платити за свої борги шляхом продажу головної продукції. Причиною цьому є низький вмісту власного капіталу підприємства, а також понаднормовий вплив економічних боргів та зобов'язань перед кредиторами які превалюють над можливостями підприємства в сфері реалізації продукції виробництва. Низький показник ліквідності сприяє повільній стагнації економічної самостійності компанії, щоб заподіяти цьому, підприємство повинно збільшити свій вплив на ринку та зміцнити власний капітал.

Також причиною низького показника ліквідності може слугувати високий рівень собівартості виробництва відносно вартості реалізації продукції. Задля виправлення такого стану на підприємстві, потрібно зробити повний аналіз використання виробничих запасів, виявити можливі затрати під час процесу задіяння сировини і розпочати комплекс дій з їх усунення, спробувати найти більш вигідних постачальників необхідних матеріальних ресурсів для виробництва.

Для будь-якого підприємства найбільш головним показником є його фінансова стійкість, чим краще показники стійкості фінансів тим менша можливість стагнації економіки підприємства та можливості банкрутства, результати аналізу фінансової стійкості цукрозаводу зображено в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Коефіцієнти фінансової стійкості

Показник	Норматив	2020	2021	2022
Коефіцієнт автономії	> 0,5	0,111	0,001	0,074
Коефіцієнт фінансової стабільності	> 1	0,123	0,001	0,081
Коефіцієнт фінансової залежності	< 2	2	2,3	2,7
Коефіцієнт фінансової стійкості	0,7 - 0,9	0,384	0,263	0,301

Фінансова стійкість говорить про здатність компанії залишатися платоспроможною в довгостроковій перспективі. Фінансово стабільне підприємство має переваги щодо залучення інвестицій, отримання кредитів, вибору постачальників і споживачів; воно більш незалежне від неочікуваної зміни ринкової кон'юнктури, відповідно у нього менший ризик бути неплатоспроможним і опинитися на межі банкрутства. [5]

В результаті аналізу фінансової стійкості цукрозаводу, підприємство можна характеризувати як фінансово залежним від зовнішніх інвестицій. Причиною цьому є величезний розрив у відношенні власного капіталу до заборгованостей компанії. Якщо не приймати певних мір з покращення та стабілізації власної автономії компанія може перейти в стан повної залежності від зовнішніх інвесторів або й зовсім збанкрутувати. Для покращення стану фінансової стійкості підприємство повинно зменшити вплив інвестицій шляхом зміцнення власного капіталу та ринку власної продукції, що збільшить власні кошти підприємства.

Останнім етапом аналізу фінансової звітності є оцінка ймовірності банкрутства цукрозаводу. Для цього буде застосована п'ятифакторна модель прогнозування банкрутства Альтмана, дані моделі зображено в табл. 1.4.

Таблиця 1.4

Показники п'ятифакторної моделі Альтмана

Показник	2020	2021	2022
K1	0,142	0,130	0,252
K2	0,059	0,077	0,064
K3	0,255	0,275	0,251
K4	0,052	0,001	0,029
K5	0,018	0,085	0,005
T	0,526	0,567	0,601

Ймовірність банкрутства залежить від значення рахунку всіх коефіцієнтів Альтмана, в нашому випадку значення знаходиться нижче 1,8 тому можна стверджувати що цукрозавод має дуже високий рівень можливості банкрутства.

Причиною такого високого показника ймовірності банкрутства може бути приналежність підприємства до конгломерату через специфіку внутрішньої економіки подібних мега-підприємств показники фінансової звітності можуть значно спотворюватись, як в позитивну сторону зображуючи неймовірні результати прибутку, так і в негативну применшуючи здобутки виробництва. Якщо це не є причиною об'єднаної економіки конгломерату, то потрібно як найскоріше вживати заходи протидії можливості банкрутства. Потрібно провести «санацію» підприємства спрямовану на планомірне погашення понаднормових боргів, в разі якщо це неможливо або в компанії немає стільки часу в запасі, то рекомендується провести ліквідацію активів підприємства для погашення боргів.

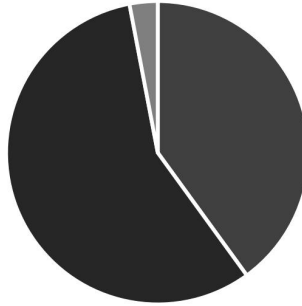
1.4 Позиція підприємства на ринку цукровиробництва

Конкурентоспроможність цукробурякового виробництва знаходиться в прямій залежності від технологічного забезпечення галузі, наявності якісних ресурсів, додержання технологій вирощування, стабільного виробничого процесу, реалізації готової продукції та інших факторів. Основою цукробуряковиробництва має бути високопродуктивна технологія. Недоцільним для майбутнього цукробурякового підкомплексу є намагання зниження собівартості коренеплодів та цукру за рахунок невиконання окремих технологічних операцій. Підвищення конкурентоспроможності українського цукру має важливе народногосподарське завдання, яке пов'язане зі стабілізацією продовольчого ринку України. Також залежить від впливу природних, господарських та політичних чинників. Виробництво цукрових буряків необхідно зосередити в найсприятливіших для їх вирощування регіонах України, ґрунтово-кліматичні умови яких забезпечують високі показники урожайності. [4]

Олександрійський цукровий завод входить до десятки найкращих заводів України з технічних потужностей, вибірка цукрових підприємств зроблена на основі останніх п'яти років:

- ПраТ та ТОВ «ПК» «Поділля» – 250 тис. тон цукру
- ТзОВ «Радехівський цукор» – 240 тис. тон цукру
- ПАТ «Гнідавський» – 72 тис. тон цукру
- ТОВ «Наркевицький» – 70 тис. тон цукру
- ПАТ «Саливонківський» – 67 тис. тон цукру
- ВП «Кобиляцький» – 61 тис. тон цукру
- ТОВ «Новооржинський» – 60 тис. тон цукру
- ПАТ «Юкрейн шугар» – 50 тис. тон цукру
- ПАТ «Червонський цукровик» – 49 тис. тон цукру
- ТОВ «Олександрійський» – 30 тис. тон цукру

З даних наведених вище та звітів з виробництва цукру в Україні складено діаграму кількісного виробництва цукру на Олександрійському цукровому заводі відносно всіх інших підприємств, отримані результати зображено на рис. 1.2.



■ Перша "Трійка" ■ Інші цукрозаводи ■ Олександрійський цукрозавод

Рис 2.2 Графік відношення виробництва цукру в Україні до Олександрійського цукрозаводу в кількісній характеристиці

Кожного року Олександрійський цукрозавод виробляє кількість цукру в межах 2-4% від виробництва цукру всіх підприємств України, що забезпечує стабільність та можливість конкуренції через помірний рівень впливу на ринок. На території Кіровоградської області Олександрійський цукрозавод має тільки два прямих конкурента: Новомиргородський цукровий завод та 2-й ім. Петровського цукрозавод, але в 2022р. і наступного року сезон розпочав тільки Олександрійський цукровий завод, що призводить до тотальної монополії досліджуваного підприємства в області його географічного розташування. В Україні на момент 2023 р. діяло 23 цукрозаводи котрі виробили 1.1 млн т. цукру за сезон. Олександрійський цукрозавод виробив 30 тис. т. цукру і приблизно таким чином розподіляється експорт готової продукції в областях України у відсотковому співвідношенні:

- 45% відходять на експортні продажі до Дніпра та Дніпропетровської області, а саме до таких підприємств: ТОВ «САПСАН ТРЕЙДІНГ», ТОВ «УКРАГРОКОМПЛЕКС НВП», ТОВ «МАКСВЕЛЛ

ПРОД», ТОВ «АРТ-БІЗНЕС ПЛЮС», ТОВ «ВИРОБНИК ПЛЮС», ТОВ «ВІНАМІС», ТОВ «ДІАЛОНГ», ПП «КРАМАР», ТОВ «НЬЮ-ВІЗІОН», ТОВ «ТЕНІРА»

- 30% відходять на близько-територіальні продажі, тобто в межах Кіровоградської області, а саме до таких підприємств: ТОВ «ЦУКРОВИЙ ДІМ ТМ», ТОВ «АГРОПРОДУКТ», ПП «ВІКТОР І К», ТОВ «АГРОФІРМА ГАЇВСЬКЕ», ТОВ «СВІТ ЛАЙФ КОМПАНІ»

- 15% відходять на експортні продажі до Києва та Київської області, а саме до таких підприємств: ТОВ «УКРАГРОПРОД ТД», ТОВ «СВІТ ЦУКРУ», ТОВ «ВІСТА», ТОВ «КАРНОЛЬ», ТОВ «МЕЛВЕСТ ГРАЙМС», ТОВ «МІЛК -СЕРВІС ТД», ТОВ «УКРТРЕЙДГРУП», ТОВ «ЦУКРОВА БІРЖА»

- 5% відходять на експортні продажі до Запорізької області, а саме до таких підприємств: ПП «ГЛОРИ ФІРМА», ТОВ «ВК ГУД ФУД», ТОВ «ТК ДОБРА ХАТА», ТОВ «ЦУКОР ЗАПОРІЖЖЯ»

- 4% відходять на експортні продажі до Харківської області, а саме до таких підприємств: ТОВ «ЄВРО ШУГАР ТРЕЙД», ТОВ «ХАРКІВЦУКОРЗБУТ ТБ»

- 1% відходять на експортні продажі до Одеської області, а саме до таких підприємств: ТОВ «КРИСТАЛ-АГРО ТД», ТОВ «СПЕКТРО-ГРУП»

Прямими конкурентами Олександрійського цукрозаводу з міжобласного експорту цукру є перша трійка підприємств, оскільки вони займають більше ніж 40% всього цукрового ринку в Україні. Щоб мати можливість продавати свою продукцію, підприємство намагається постійно змінювати області експорту цукру, та при цьому моніторити території контролю першої трійки. Цукрозавод має сприятливе географічне розташування, в близьких межах знаходиться місце можливого транспортування цукру до інших областей та міський центр. Майже не залежить від зовнішніх постачальників сировини так як більше ніж 80% буряка вирощують на довколишніх територіях конгломерату «АгроВіста».

Висновки до розділу 1

В ході дослідження особливостей функціонування цукрозаводу та обліку виробничих запасів було зроблено такі висновки:

1. Перший пункт зосереджений на історії розвитку Олександрійського цукрового заводу та особливостях його функціонування. Цукрозавод був заснований в середині попереднього століття. Виробництво має сезонний характер, приблизно 100 днів сезону інший час виділено під налагодження та ремонт обладнання. Цукровидобувнича промисловість є дуже вибагливою до територіального розміщення підприємства. Виробництво цукру є дуже матеріаломістким процесом, на виробництво однієї тони готової продукції відходить величезна кількість цукрового буряку.

2. Другий пункт зосереджений на зображенні технології виробництва цукру та руху виробничих запасів в ході цього процесу. Процес виробництва цукру проходить в п'ять спрощених етапів: відвантаження цукрового буряку на склад, промивання при переміщенні на виробничий цех, нарізання буряка соломкою, отримання концентрованого соку шляхом омивання стружки буряка, згущення та центрифугування соку для отримання утфеля. Далі цукор сушать і пакують на склад.

3. Третій пункт зосереджений на фінансовому аналізі стану цукрозаводу за даними річних фінансових звітностей останніх років. З аналізу фінансової звітності можна стверджувати що підприємство має скрутне становище, негативний показник прибутковості через високу собівартість виробництва. Вірогідність банкрутства досліджуваного підприємства дуже висока.

4. Четвертий пункт зосереджений на позиції досліджуваного підприємства на ринку цукру. Підприємство входить до десятки цукрозаводів України з масштабів виробництва. Щорічно підприємство виробляє приблизно 30 тис. тон цукру що займає приблизно 4% всього ринку.

РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТОВ «ОЛЕКСАНДРІЙСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД»

2.1 Економічний зміст та класифікація виробничих запасів

На підприємствах різних галузей економіки запаси є найбільш важливою та значною частиною активів, виробничого капіталу. Вони посідають особливе місце в складі майна, домінуючу позицію в структурі витрат, а тому суттєво впливають на результати господарської діяльності та висвітлення інформації про фінансовий стан підприємства [7].

В нормативній термінології, згідно з П(С)БО 9, запасами вважаються активи які [23]:

- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством

До складу запасів входять виробничі, вони характеризуються третьою строчкою в термінологічному визначенні – сировина чи ресурси котрі належать підприємству та використовуються на виробництві з ціллю створення головної продукції чи налагодження самого процесу. Нормативне визначення виробничих запасів дуже стисле та практичне, а тому відрізняється від детальної дефініції яку надають різні вчені, що зображено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Поняття «виробничі запаси» в наукових джерелах

Автор	Визначення
Ф.Ф. Бутинець [9]	Виробничі запаси – активи, які використовуються для подальшого продажу, використання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг

Продовження таблиці 2.1

І.І. Сахарцева [10]	Виробничі запаси (сировина, матеріали, паливо та ін.), що є предметами праці, забезпечують засобами праці і робочою силою виробничий процес підприємства, в якому вони використовуються одноразово
М.С. Пушкар [12]	Виробничі запаси – запаси засобів виробництва, які знаходяться на складах суб'єкта господарювання і необхідні для забезпечення безперервного виробничого процесу, причому це лише ті предмети праці, які ще не задіяні у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму
Н.В. Чебанова [13]	Виробничі запаси – це сировина, основні та допоміжні матеріали, що придбані або виготовлені на підприємстві й утримуються для подальшої обробки з метою виробництва продукції, надання послуг та виконання робіт призначених для обслуговування виробничого процесу
В.В. Ковальов [14]	Виробничі запаси вважає частиною оборотних засобів підприємства. Визначає, що до їх складу входить сировина, матеріали, незавершене виробництво, готова продукція та товари для перепродажу
Коваль Н.І. [8]	Виробничі запаси – це придбані або самостійно виготовлені запаси, що підлягають подальшій переробці на підприємстві або утримуються для іншого споживання у ході нормального операційного циклу
В.П. Завгородній [11]	Виробничі запаси – сировина, основні та допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб

З аналізу наукових джерел маємо можливість стверджувати, що виробничі запаси це: активи виробництва, матеріали придбані чи вироблені підприємством які призначені для виробництва продукції. До їх складу можуть включатися будь-які матеріали які мають пряме використання у виробництві головної продукції чи мають ремонтне призначення.

Для спрощення обліку виробничих запасів створено певні їх класифікації для подальшого їх групування так як трафік запасів на будь-якому виробництві, а тим паче цукровиробничому, дуже високий і тому для забезпечення якісного документування руху виробничих запасів використовується як офіційні нормативні класифікації так і класифікації власного розроблення. Їх використання поліпшує організацію обліку виробничих запасів та забезпечує прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо їх ефективного використання у процесі діяльності підприємства та зменшує вірогідність типових помилок при обліку виробничих запасів.

Нормативно, виробничі запаси класифікуються планом бухгалтерських рахунків, рахунком 20 «Виробничі запаси», а саме рахунками 201-209, що зображено нижче на рис. 2.1.

З А П А С И	201 Сировина і матеріали
	202 Купівельні напівфабрикати
	203 Паливо
	204 Тара і тарні матеріали
	205 Будівельні матеріали
	206 Матеріали передані в переробку
	207 Запасні частини
	208 Сільськогосподарські матеріали
	209 Інші матеріали

Рис. 2.1 Класифікація виробничих запасів за планом рахунків [22]

План рахунків класифікує виробничі запаси стисло за змістом їхнього використання у виробництві та технічними характеристиками. Також потрібно зауважити що рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» не включають до складу виробничих запасів, так як вони відрізняються за технологічними характеристиками від звичайних виробничих запасів. Малоцінні та швидкозношувані предмети мають дуже розмите формулювання, їх ціна залежить від облікової політики підприємства, а використовувати їх можна тільки впродовж одного року. Через це вони не включені до складу виробничих запасів, малоцінні та швидкозношувані предмети є елементом постійного використання, котрі не змінюють своєї форми впродовж цього процесу на відміну від виробничих запасів які в момент використання в процесі виробництва змінюють свою форму.

Власна класифікація може використовуватися для більш детального зображення руху виробничих запасів чи специфічних типів запасів що використовуються підприємством. За допомогою цієї інформації управлінський підрозділ має можливість більш ретельно оцінювати та приймати рішення щодо їх використання. Для цього вчені надають свої рекомендації для класифікації виробничих запасів, що зображено на табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Класифікація виробничих запасів в науковій літературі

Автор	Класифікація
Л.З. Сорокіна [17]	Класифікує матеріали залежно від їхнього призначення у процесі виробництва таким чином: сировина, основні матеріали, покупні напівфабрикати, допоміжні матеріали, паливо, тара, запасні частини
І.І. Сахарцева [12]	Всі матеріали за метою їх використання і призначення у виробничому процесі можна поділити таким чином: сировина, основні матеріали, допоміжні матеріали, відходи основного виробництва, тара, паливо, запчастини

Продовження таблиці 2.2

С.Ф. Голов та В.І. Єфименко [15]	Класифікують виробничі запаси таким чином: сировина, основні і допоміжні матеріали; купівельні напівфабрикати; незавершене виробництво, малоцінні та швидкозношувані предмети; молодняк тварин і тварини на відгодівлі
М.С. Пушкар [10]	Виробничі запаси класифікуються за певними ознаками: за способом включення у собівартість (основні та допоміжні), за групами матеріалів (лісові, текстильні, чорні, кольорові метали, електротовари, лаки й фарби тощо), за вартістю (дорогоцінні, високої, середньої та низької вартості), за способом зберігання – відкритого та закритого зберігання та за частотою використання
Н.М. Ткаченко [16]	Подає класифікацію виробничих запасів за планом рахунків бухгалтерського обліку, проте паралельно ще пропонує класифікацію виробничих запасів за економічним змістом, виділяючи дев'ять класифікаційних ознак: за місцем перебування, наявністю на підприємстві, наявністю на початок та кінець періоду, стосовно до балансу, ступенем ліквідності, обсягом, сферою використання, складом та структурою
О.Д. Трусів [18]	До матеріальних ресурсів, які піддаються нормуванню за кількісною величиною у виробництвах переробки багатокомпонентної сировини і напівфабрикатів складного речового (хімічного) складу відносяться сировина, матеріали і напівфабрикати власного виробництва, паливо й енергія всіх видів для технологічних потреб, каталізатори та сорбенти, різного роду допоміжні матеріали виробничого призначення й інші

З аналізу наукової літератури класифікації виробничих запасів можна зробити висновок що запаси поділяються за такими ознаками:

- Класифікація економічного типу – в залежності від включення у собівартість або від дорожочінності матеріалу
- Класифікація технічного типу – в залежності від технічних ознак та застосування в процесі виробництва
- Класифікація складного типу – місце зберігання відкритого чи закритого типу
- Класифікація виробничого типу – основні та допоміжні матеріали

В цукровому виробництві враховуючи вище вказані ознаки можна розподілити виробничі запаси за класифікацією виробничого типу, що зображено на табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Класифікація виробничих запасів цукровиробництва

Основні	Допоміжні
Сировина – цукровий буряк, вода та хімічні матеріали такі як вапняний камінь, тканина мішкова	Паливо – дизельне паливо та газ Тарні матеріали – пакувальні мішки Запасні частини – ремонтні матеріали

2.2 Нормативно-правове регулювання обліку запасів

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку виробничих запасів на цукровиробничому підприємстві варто відносити:

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»; [23]
- П(С)БО 9 «Запаси»; [21]
- Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів; [22]
- Інструкція про застосування Плану рахунків; [20]
- МСБО 2 «Запаси»; [24]

- Закон України «Про державне регулювання виробництва і реалізації цукру»; [25]

- Інші постанови і рішення Кабінету Міністрів України;

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» є головним регулятором стосовно ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Цей законодавчий акт визначає ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Регулює та поширюється на всіх юридичних осіб на території України незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності.

П(С)БО 9 «Запаси» регулює облік операцій із запасами в тому числі і виробничими. Цим нормативним документом визначаються методологічні форми обліку інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності. Також це національне положення надає методи оцінки запасів, перелік витрат з котрих формується первісна вартість запасів. Надає детальну класифікацію запасів та методи їх вибуття: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу. А також формує рекомендації щодо інформації котру потрібно включати при складанні річної фінансової звітності та примітках до неї.

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів це нормативний документ який регулює питання обліку виробничих запасів. Надає визначення-класифікацію запасів: сировина, основні й допоміжні матеріали, паливо, запасні частини, напівфабрикати, тара, тарні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності. Характеризує запаси та надає методи оцінювання їх первісної вартості. Детально зображує документальне оформлення руху запасів та надає рекомендації щодо їх обліку. Вказує на методи контролю руху запасів та перевірки їх наявності та зберігання, розписує особливості обліку тарних запасів.

Інструкція про застосування Плану рахунків регламентує субрахунки 20 класу плану рахунків «Виробничі запаси». Детально розписує елементи та

призначення кожного субрахунку. Зображує коресподуючі рахунки та дає рекомендації щодо аналітичного обліку виробничих запасів.

МСБО 2 «Запаси» призначений для підприємств, які ведуть облік за міжнародними стандартами. Дає визначення запасам та їх складу, вказує на елементи собівартості виробничих запасів: всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження. Розкриває інформацію котра повинна бути вказана в примітках до фінансової звітності щодо запасів підприємства.

Закон України «Про державне регулювання виробництва і реалізації цукру» регулює відносини між цукровиробничими підприємствами, задає мінімальну ринкову ціну цукру, тим самим впливає на собівартість виробництва. Встановлює обсяги вирощування цукрового буряка сільськогосподарськими підприємствами та регулює торгові відносини між його постачальниками і покупцями. Надає квоти реалізації цукрової продукції на внутрішньому ринку України та задає умови декларації наявності цукрової продукції на складах як в період простою виробництва так і під час активної фази діяльності підприємства.

Також до цього списку можна включити Податковий кодекс України який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів. Визначає перелік податків на території України, платників податків та контролюючі органи зі збору податків.

2.3 Документальне оформлення операцій з виробничими запасами

Для забезпечення якісного контролю над рухом виробничих запасів на підприємстві відбувається постійне їх документування. Дані про запаси виробництва, що були своєчасно задокументовані, передаються до бухгалтерії де вони будуть продубльовані на синтетичних рахунках. Даний процес повинен відбуватися в межах короткого періоду чим скоріше буде отримана інформація про виробничі запаси тим більш чітким буде відображення в обліку про їх рух на виробництві.

Документування обліку виробничих запасів можна розподілити на три етапи їх руху на підприємстві:

- документи з надходження та оприбуткування запасів
- документи зі списання сировини, матеріалів на виробництво
- документи із складського обліку і внутрішнього переміщення запасів

Постійне надходження запасів є важливою складовою безперервного процесу виробництва цукру, а тому чітке і вірне відображення їх кількості на складі чи на виробничому цеху має великий вплив на діяльність підприємства. Така якість відображеної інформації про надходження виробничих запасів на підприємство досягається завдяки їх своєчасному та правильному документуванню, приклад найважливіших стандартних документів із надходження запасів зображено нижче на табл. 2.4. Від вірності інформації про вартість запасів в цих документах залежить точність складання собівартості головного продукту виробництва.

Таблиця 2.4

Документування надходження та оприбуткування запасів [19]

Назва та форма документа	Призначення документа
Товарно-транспортна накладна (ф. № 1 - ТН)	Комбінований документ, що складається з трьох самостійних розділів: відомості про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи, інша інформація
Рахунок-фактура (ф. № 63)	Розрахунковий документ, що виписується постачальником на ім'я покупця на кожну партію відвантажених запасів
Журнал обліку вантажів, що надійшли (ф. № М-1)	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів та оприбуткуванням їх на склад підприємства
Довіреність (ф. № М-2)	Застосовуються для одержання виробничих запасів від постачальника через довірену особу

Продовження таблиці 2.4

Прибутковий ордер (ф. № М-4)	Застосовуються для обліку матеріалів, що надходять на підприємство від постачальників
Акт про приймання матеріалів (ф. № М-7)	Документ застосовується для оформлення приймання матеріальних цінностей, які мають кількісні та якісні розбіжності з даними супровідних документів постачальника; складається також при прийманні матеріалів, які прибули без документів.

Товарно-транспортна накладна виступає першим документом що підтверджує надходження сировини на підприємство. На прикладі доставки цукрового буряка, в ній буде відображено вагу доставленої сировини, адресну інформацію місця з якого вона була доставлена та інші дані необхідні для обліку. Також буде прикладено в примітках про цукристість одержаного буряка.

Рахунок-фактура на прикладі закупівлі рідкого палива дизельного типу буде зображувати контактну інформації постачальника, банківський рахунок на який повинно провести оплату за сировину, інформацію про відвантажену продукцію та інше.

Прибутковий ордер зображує прибуття запасів на склад та відображає номер складного приміщення в якому розміщено отриману сировину, вимірник та кількість фактично отриманої сировини, ціну одиниці запасу та сплачену суму за всю партію яка була отримана підприємством.

Акт про приймання матеріалів складається на партію сировини отриману на склад в разі знаходження відмінностей інформації в документах постачальника та фактично отриманій продукції. Наприклад цукрозавод наказав партію ремонтних запчастин, але отримав «металобрухт», в такій ситуації складається даний документ який передається в юридичний відділ для складання претензії постачальнику.

Журнал обліку вантажів є збірним документом який використовується для зведення різних документів про отримання запасів для аналітики та інших потреб підприємства.

Контроль вибуття запасів зі складу на виробничі потреби або інші можливі шляхи їх списання, наприклад через псування або реалізацію на сторону, відбувається за рахунок документування цих процесів. Правильне ведення обліку вибуття запасів дозволяє з високою точністю визначати собівартість виробництва та робити певні шляхи з нівелювання понаднормових витрат. Основні документи які використовуються в операціях з вибуття запасів на підприємстві зображено на табл. 2.5.

Таблиця 2.5

Документування операцій з вибуття запасів [19]

Назва та форма документа	Призначення документа
Лімітно-забірні картки (ф. № М-8 та М-9)	Використовуються для оформлення відпуску матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за додержанням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби та є виправдувальним документом для списання матеріальних цінностей зі складу
Акт-вимога на заміну матеріалів (ф. № М-10)	Для відпуску матеріалів, потреба в яких виникає періодично, заміни матеріалів, а також для додаткового відпуску матеріалів
Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № М-11)	Для відпуску матеріалів усередині підприємства, включаючи відпуск господарствам свого підприємства, розташованим за межами його території

Лімітно-забірні картки на прикладі цукровиробництва використовуються в момент списання цукрового буряку з певних кагатів, в

активний період сировина зберігається під відкритим небом, в документаційних примітках буде вказано номера кагатів які поступили на виробничий цех та кількість цукрового буряку в тонах одиниць для додержання ліміту «закладки» виробничого процесу.

Акт-вимога на заміну матеріалів складається в разі понаднормової потреби в певному ресурсі для виробництва, наприклад для ремонтних робіт в разі непередбачуваної поломки однієї з цехових установок, в такому разі прийдеться скласти даний документ для відпуску ремонтних запчастин.

Накладна-вимога на відпуск матеріалів на Олександрійському цукрозаводі використовується для відпуску дизельного палива другому структурному підрозділу конгломерату «АгроВіста».

Також важливим елементом контролю ресурсів на підприємстві є складський облік виробничих запасів. Від якості складського обліку залежить вчасність нових заказів сировини, таких як паливо та інші несезонні ресурси, через інформацію про їх становище та кількісну наявність на складі. Головну номенклатурну документацію складського обліку зображено на табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Документування операцій з складського обліку запасів [19]

Назва та форма документа	Призначення документа
Картка складського обліку (ф. № М-12)	Застосовується для оперативного обліку руху запасів по складу
Матеріальний ярлик (ф. № М-16)	Застосовується для характеристики матеріалів кожного номенклатурного номера за місцем зберігання, слугує для матеріальних цінностей паспортом
Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів (ф. № М-18)	Складається комірником у разі виявлення відхилень фактичного залишку виробничих запасів

Продовження таблиці 2.6

Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей (ф. № М-21)	Складається при знятті натуральних залишків в товарно-матеріальних цінностей по кожному окремому складу, дільниці, об'єкту, які знаходяться у матеріально-відповідальних осіб.
--	--

Картка складського обліку використовується для обліку руху запасів на складах за їх номенклатурними номерами. Складається на кожен вид запасу окремо та ведеться обраною відповідальною особою за даними прибутково-видаткових документів.

Матеріальний ярлик використовується для зображення технічних характеристик запасів та служить паспортом для оперативної ідентифікації розміщеної сировини на складах.

Сигнальна довідка про відхилення від норми запасу на прикладі Олександрійського цукрозаводу, така довідка буде заповнена в разі якщо допустимо цистерни з дизельним паливом будуть опустошенні до 30% від максимально можливого об'єму. Слугує наказом та підтвердженням операцій з закупівлі певних матеріальних ресурсів, які не мають активного руху на підприємстві.

Інвентаризаційний опис товарно-матеріальних цінностей складається після проведення інвентаризаційної комісії складів підприємства для зображення отриманих результатів по кожному окремому номенклатурному номеру.

Також для обліку руху виробничих запасів на цукровиробництві використовується більш спеціалізована документація, яка за визначенням не може бути використана на підприємствах з іншим типом діяльності. Всі документи, що були отримані в результаті аналізу обліку виробничих запасів під час виробництва на підприємстві, зображені на табл. 2.7

Таблиця 2.7

Спеціальне документування руху запасів на цукровиробництві

Назва документа	Характеристика відображення	Призначення документа
Акт каліровки	Надходження виробничих запасів	Зображує використаний «пошкоджений» цукор в ході виробництва цукрового утфеля
Акт перетаровки	Відпуск виробничих запасів	Використовується для відображення отриманого цукру як виробничого запасу в разі надзвичайних подій на виробництві
Акт пошиву мішків	Відпуск виробничих запасів	На даному документі зображується дозвіл на використання тканини для пошиву фільтраційних мішків
Акт розрахунків втрат	Втрати виробничих запасів	Зображує втрати в ході виробництва на основі цукристості буряка, тобто фактична кількість виробленого цукру і теоретична
Накладна на пакування цукру	Відпуск виробничих запасів	Обліковується відпуск тарних запасів, поліпропіленових мішків, на пакування цукру в складському приміщенні
Видаткова накладна	Надходження виробничих запасів	Використовується для зображення купівлі та надходження матеріальних цінностей

Акт перетаровки це документ що складається на основі пошкодження товарних запасів підприємства під час їх транспортування та підтверджує

оприбуткування нетоварного цукру як виробничий запас який буде поміщений в спеціальні контейнера та зберігатися до його подальшого використання під час сезонного виробництва.

Акт каліровки заповнюється при використанні на виробництво збереженого цукру, що був пошкоджений при надзвичайних подіях, зображує кількість використаного запасу та відсоток цукристості по кожному елементу.

Акт пошиву мішків з власних матеріалів це документ що складається для підтвердження операційного процесу та як наказ для виробництва полотняних фільтраційних мішків. В ході їх пошиву складаються видаткова накладна для використаних тканинних матеріалів і прибутковий ордер для отриманих мішків.

Акт розрахунків втрат це документ аналітичного обліку який зображує теоритичні втрати продукції виробництва на основі цукристості матеріальних цінностей.

Накладна на пакування цукру це документ що зображує кількість використаних мішків для тарування готової продукції та вагу отриманого цукру що знаходиться на складі, складається два рази на день в період сезонного виробництва.

Видаткова накладна це документ що надається Олександрійському цукровозаводу від підприємств в яких закупляється цукровий буряк для підтвердження операції з обміну грошових цінностей на матеріальні.

2.4 Методи оцінки виробничих запасів при їх надходженні та вибутті

Оцінка запасів проводиться з метою забезпечення позитивних фінансових результатів підприємства. Оскільки виробничі запаси є найважливішим елементом собівартості готової продукції в цукровиробництві, то правильний вибір політики оцінки запасів має вплив на річний прибуток цукрозаводу як в позитивну так і негативну сторону.

При надходженні запасів на підприємство головною метою є визначення їх собівартості в залежності від типу надходження розрізняють такі методи:

- безоплатно отримані запаси обліковуються за справедливою ринковою вартістю, за таким типом можуть враховувати вартість отриманого цукрового буряка для переробки, частина доходу з якого буде передана постачальнику
- самостійно вироблені запаси будуть обліковуватися за вартістю їх виробництва, наприклад меляса в деяких цукрозаводах може враховуватися як виробничий запас для спиртового відділу-підрозділу
- запаси придбані підприємством обліковуються за сумою фактичних витрат що були понесені при їх купівлі, такі як: сума за договором про купівлю за вирахуванням непрямих податків; сума ввізного мита; витрати на транспортування; суми непрямих податків та інші прямі витрати

Оцінка вибуття запасів обумовлена тим що запаси одного й того же виду можуть знаходитися на складі підприємства за різною ціною, а тому при вибутті виробничих запасів, задля забезпечення коректності списання собівартості списаної сировини, в бухгалтерії використовують такі методи списання запасів: метод конкретної ідентифікації, метод середньозваженої собівартості, метод ФІФО, метод нормативних витрат, метод ціни продажу. Детальніше про особливості кожного методу зображено нижче на табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Методи оцінки вибуття запасів

Назва методу	Технічна характеристика
Метод ФІФО	Використовує схему «перший зайшов – перший вийшов» це означає що товари які на складі знаходяться довше за інші будуть обліковуватися першими, з врахуванням їх первісної вартості при вибутті. Зазвичай використовується на підприємствах, які продають товари з обмеженим терміном придатності

Продовження таблиці 2.8

Метод ціни продажу	Використовується дуже рідко в підприємствах що займаються роздрібною торгівлею. Розраховується за рахунок роздрібної ціни товару за виключенням торгової націнки.
Метод конкретної ідентифікація	Передбачає облік витрат і калькуляцію собівартості кожної одиниці запасів окремо. Використовується, коли окремі товари можна чітко ідентифікувати для індивідуальних замовлень. Цей метод є дуже точним у визначенні вартості запасів хоча через його складність не часто використовується на практиці
Метод середньозваженої собівартості	З самої назви методу виходить що однакові за призначенням запаси обліковуються за середнє арифметичною вартістю від їх кількості. Дуже легкий у використанні метод для роздрібної торгівлі, також дає більш плавне зображення витрат на запаси у обліку
Метод нормативних витрат	На основі даних кошторисів та норм витрат попередніх місяців складається нормативна калькуляція. За її допомогою визначають витрати на виробничі запаси на майбутній період виробництва. Використовується в масштабних цехових виробництвах з різною готовою продукцією

На Олександрійському цукровому заводі використовується метод середньозваженої собівартості, так як кількість сировини, що проходить на виробництві за період одного місяця в сезонну активність має величезний вплив на роботу завідуючого сировинного відділу. Через це задля економії часу працівника було обрано найбільш ефективний метод оцінки вибуття запасів.

Також в оцінюванні запасів використовується інвентаризація – процес перерахування та перемірювання запасів на складах та зіставлення отриманих даних з документацією. Головною метою виконання цього процесу є знаходження можливих відхилень облікових даних від реальних показників запасів на підприємстві. В результаті заповнюють спеціальну форму-документ в якій зазначають отриману інформацію про стан виробничих запасів на складі, чи було знайдено нестачу або надлишок, та надають рекомендаційні пропозиції.

2.5 Синтетичний та аналітичний облік виробничих запасів

Під синтетичний облік виробничих запасів в плані рахунків виділено субрахунок 20 «Виробничі запаси». Він створений для узагальнення всієї інформації про виробничі запаси на підприємстві, а вже його субрахунки: від 201-го до 209-го використовуються для більш детального обліку кожного виду матеріальних запасів на складі [20]:

- 201 «Сировина й матеріали» – рахунок використовується для обліку руху сировини на підприємстві яка є головним компонентом при виготовленні готової продукції
- 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби» – рахунок використовується для обліку руху купівельних напівфабрикатів, що були придбані для виготовлення готової продукції
- 203 «Паливо» – рахунок використовується для обліку руху всіх видів палива на виробництві, що закупляється відповідно до виробничих потреб підприємства
- 204 «Тара й тарні матеріали» – рахунок використовується для обліку руху тарних матеріалів що використовується на підприємстві й матеріалів призначених для пакування готової продукції
- 205 «Будівельні матеріали» – рахунок використовується для обліку руху будівельних матеріалів, обладнання та монтажні частини, що використовуються на підприємстві

- 206 «Матеріали, передані в переробку» – рахунок використовується для обліку руху виробничих запасів що були передані іншим підприємствам для доведення їх до певного виробничого стану

- 207 «Запасні частини» – рахунок використовується для обліку всіх матеріальних цінностей, що використовуються для проведення ремонтних робіт на підприємстві

- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» – рахунок використовується для обліку руху всіх технічних запасів виробництва які використовуються в сільськогосподарському середовищі

- 209 «Інші матеріали» – рахунок використовується для обліку браку та відходів підприємства

Якщо рахунки виробничих запасів обліковуються в шкалі кредиту, то це означає їх вибуття з певних причин: відпуск у виробництво, нестача від дооцінки, продаж сировини. А в разі якщо знаходяться в шкалі дебету, то це означає надходження виробничих запасів до підприємства за такими причинами: оприбуткування власновироблених запасів, надходження від постачальників, надлишки від дооцінки. На основі Олександрійського цукрозаводу нижче зображено типові бухгалтерські проведення пов'язані з обліком виробничих запасів на табл. 2.9.

Таблиця 2.9

Кореспонденція рахунків з обліку виробничих запасів

Приклад операції на підприємстві	Дебет	Кредит
Придбання палива від постачальника	203	631
Відпущено паливо, дизельного типу, у головний виробничий цех	23	203
Відображення нестачі при інвентаризації сировинних запасів	375	201
Відображення доходу від реалізації виробничих запасів	361	712

Аналітичний облік призначений для контролю руху виробничих запасів на «персональному» рівні, тобто обліковується як і куди використовується матеріальні цінності в ході виробництва. На кожен окремий виробничий процес на Олександрійському цукрозаводі створено унікальний рахунок за яким ведеться контроль руху виробничих запасів які були використані саме на цій ділянці підприємства. Переваги ведення такого обліку зосереджується у феноменальній точності в зображенні використання запасів за різним типом їх вибуття на підприємстві, що може бути використано аналітичним відділом для покращення технологічних процесів виробництва чи балансування використання певних матеріальних ресурсів. Відкриття аналітичних рахунків залежить від самого підприємства, якщо потреби в них немає, то і відкривати їх не потрібно. Приклад аналітичного обліку зображено на табл. 2.10.

На Олександрійському цукрозаводі використовуються такі аналітичні рахунки для ведення обліку руху виробничих запасів:

- 231 – використовується для зображення використаних матеріальних запасів чи витрат що були задіяні при функціонуванні головного технічного обладнання на виробничих цехах підприємства

- 232 – використовується для зображення використаних матеріальних запасів чи витрат що були задіяні при функціонуванні власної теплоелектростанції на території цукрозаводу

- 233 – використовується для зображення використаних матеріальних запасів чи витрат що були задіяні при функціонуванні системи обігріву на виробничих цехах підприємства

- 2311 – використовується для зображення використаних матеріальних запасів чи витрат що були задіяні при виготовленні побічної продукції цукрозаводу, такої як: меляса, жом, спирт

- 2312 – використовується для зображення використаних матеріальних запасів чи витрат що були задіяні при виготовленні фільтраційних мішків з власних тканинних матеріалів

- 2313 – використовується для зображення використаних матеріальних запасів чи витрат що були задіяні при виготовленні білого цукру, головної товарної продукції підприємства

Таблиця 2.10

Аналітичний облік на прикладі цукровиробництва

Приклад операції на підприємстві	Дебет	Кредит
Надходження буряка на склад від постачальників	201	631
Відпущено цукровий буряк на виробництво	2313	201
Списання вапна на виробництво цукру	2313	26
Списання пакувальних поліпропіленових мішків	2313	204
Зображено списання запасних матеріалів що були використанні при проведенні ремонту головного виробничого цеху	2313	207
Відображено списання природного газу для теплоелектростанції	232	203
Відображено списання вугілля для машин нагріву у виробничих цехах	233	203
Списання власної тканини на пошиття фільтраційних мішків	2312	201
Оприбутковано мелясу як побічний елемент готової продукції	26	2311
Оприбутковано білий кристалічний цукор	26	2313

2.6 Програмні системи автоматизованого обліку виробничих запасів

Система обліку це програма, функціонал якої охоплює весь обліковий процес та надає інструменти з його контролю. В комп'ютерній програмі обліку знаходиться відділ призначений для обліку запасів що знаходяться на підприємстві, система матиме доступ як до бази даних так і до стандартизованих документів, що використовується на підприємстві. При

заповненні первинної інформації під час ведення обліку, працівнику який використовує інтегровану програмну систему, залишається тільки перевіряти дані що були згенеровані комп'ютером та вносити виправлення до документів.

Для правильного функціонування бухгалтерська комп'ютерна система повинна будуватися на таких принципах [26]:

- інтеграція вхідних даних
- класифікація та кодування економічної інформації в єдиній системі
- механізація та автоматизація збору, реєстрація та передача інформації
- уніфікація та типізація форм первинних документів
- системний контроль достовірності та обґрунтованості відображення в обліку господарських операцій

Використання автоматизованих систем обліку має такі переваги: зменшення трудомісткості обліку за рахунок автоматизації його ведення, надає можливість значно збільшити аналітичність обліку без підвищення трудомісткості його ведення, одержувати облікові регістри практично на будь-яку дату не чекаючи закінчення облікового періоду, що значно підвищує оперативність фінансового та аналітичного обліку, за потребою оперативно перебудовувати технологію ведення обліку у зв'язку з організаційними перебудовами чи змінами в нормативно-правових актах, за потреби інтегрувати інші підсистеми обліку. [26]

На Олександрійському цукровиробничому підприємстві використовується інтегрована система обліку під назвою «BAF» Бухгалтерія типу ERP для виконання всіх облікових процесів з розрахунком на використання більше ніж 10-ма користувачами одночасно. Програма має всі необхідні інструменти для ведення обліку виробничих запасів на досліджуваному підприємстві, проте також були зроблені персональні налаштування, задля забезпечення функціонування спеціальних підсистем, по

типу введення синхронізації з Microsoft таблицями для швидкого створення облікових відомостей та сальдових оборотів по специфічним рахункам.

Також інтегровано систему «М.Е.Дос» для ведення обліку податкових накладних як при продажу готової продукції або запасів так і при закупівлі матеріальних цінностей, в які входять виробничі запаси підприємства.

2.7 Напрями удосконалення обліку виробничих запасів

Для покращення контролю над рухом запасів є можливість застосувати електронну систему сканування транспортних накладних. Для цього прийдеться розробити стандартизовану печатку або штрих-код яка буде відповідати тригером в програмній системі обліку всякий раз як її сканують та доповнювати дані обліку за інформацією документа. Оскільки документація на сировину вже знаходиться в інформаційному просторі, використання такого методу сканування спростить кількість роботи бухгалтера який заповнює інформацію з накладних.

Код для сканування може бути розміщений в примітках, оскільки це не заборонено ніякими нормативними документами які вказують на тип інформації яка має можливість бути вказаною як додаткова або розміщений на спеціальному вкладиші-липучці який в разі потреби може бути видалений з документа.

Для правильного функціонування та інтеграції такої функції в облікову систему цукрозаводу прийдеться найняти спеціаліста з програмування подібних підсистем. Послуги таких спеціалістів недешеві, проте переваги використання інтегрованої системи сканування документів економлять більше часу та грошей ніж потребують на свою експлуатацію.

В результаті наведеного вище способу покращення контролю обліку виробничих запасів на підприємстві час затрачуваний на облік документації з руху виробничих запасів зменшиться, а це в свою чергу призведе до значного

підвищення результативності обліку і можливо покращить фінансове становище Олександрійського цукрозаводу.

Висновки до розділу 2

В ході дослідження особливостей обліку виробничих запасів було зроблено такі висновки:

1. Перший пункт зосереджений на зображенні термінологічного поняття виробничих запасів. Виробничими запасами вважаються активи підприємства які використовуються під час виробництва продукції.

2. Другий пункт зосереджений на визначенні нормативних положень які регулюють облік виробничих запасів. Правовими регуляторами обліку виробничих запасів на підприємстві виступають: П(С)БО 9 «Запаси» та методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів.

3. Третій пункт зосереджений на документації руху виробничих запасів. Документування поділяється на три типи: надходження запасів, вибуття на виробництво, складський облік запасів. Ціллю документування є забезпечення контролю над станом матеріальних цінностей на виробництві.

4. Четвертий пункт зосереджений на методах оцінки запасів. Як при надходженні так і при вибутті запаси проходять процес оцінювання задля забезпечення точності відображення собівартості матеріальних цінностей.

5. П'ятий пункт зосереджений на синтетичному обліку виробничих запасів та використанні аналітичних рахунків. Під синтетичний облік виділено дев'ять рахунків, кожен з яких відповідає певному виду запасу на підприємстві. Аналітичні рахунки використовуються для більш детального контролю над рухом запасів на підприємстві і не є примусовими для їх створення.

6. Шостий пункт зосереджений на комп'ютеризованих системах обліку та їх функціоналу з обліку запасів. На досліджуваному підприємстві використовується система під назвою «BAF» ERP Бухгалтерія.

7. Сьомий пункт зосереджений на рекомендаціях з покращення обліку виробничих запасів досліджуваного підприємства. Видвинуто рекомендацію із запровадження сканувальної системи вхідних документів.

РОЗДІЛ 3

АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТОВ «ОЛЕКСАНДРІЙСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД»

3.1 Теоретичний зміст аудиту виробничих запасів

Аудит виробничих запасів проводиться з метою перевірки ефективності управління запасами та виявленні будь-яких можливих ризиків або недоліків у системі контролю компанії. Перевірка достовірності інформації зображеної в обліку про рух виробничих запасів та встановленні законності облікових процесів. При проведенні аудиту контролю виробничих запасів на підприємстві, аудитор звертає увагу на такі аспекти обліку:

- Відповідність – перевірка дотримування стандартів внутрішньої політики та зовнішнім нормативам при управлінні запасами
- Точність – перевірка точності обліку та оцінки запасів у фінансових звітах, що включає перевірку фізичної наявності запасів та їх відповідність обліковим записам
- Вартість – перевірка правильності застосування методів оцінки запасів та дослідження їх впливу на фінансову діяльність компанії
- Стабільність – аналіз сировинного відділу на здатність до забезпечення необхідного рівня запасів для підтримки виробничого процесу без перевищення або недостатку
- Ризики – виявлення можливих ризиків, пов'язаних з управлінням запасами

Завданнями аудиту виробничих запасів є: перевірити фактичну кількість запасів порівнюючи її з обліковими записами у бухгалтерській системі, перевірити чи відповідає законності синтетичний та аналітичний облік запасів за період що перевіряється, перевірити правильність та своєчасність документального відображення господарських операції щодо запасів, здійснити перевірку додержання підприємством вимог нормативних документів які регламентують порядок ведення обліку виробничих запасів,

оцінити стан внутрішнього контролю, перевірити чи здійснюється контроль за виробничими запасами, встановити чи є на підприємстві протизаконні дії пов'язані з виробничими запасами, перевірити правильність визнання запасів активами суб'єкта господарювання, проаналізувати рух запасів протягом певного періоду, щоб виявити можливі аномалії або недоліки в управлінні запасами.

Аудитор користується різними джерелами інформації для здійснення аналізу обліку виробничих запасів на підприємстві, детальніше про це зображено на табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Джерела інформації для аудиту запасів

Вид джерела інформації	Характеристика
Первинні документи	Накладні, рахунки-фактури, картки складського обліку, прибуткові ордери, накладні-вимоги на відпуск, лімітно-забірні карти
Аналітичні реєстри	Відомості аналітичного обліку запасів, статистичні звіти про рух запасів,
Інвентаризаційний звіт	Документ, який містить інформацію про результати інвентаризації запасів, зробленої спеціально для аудиторської перевірки
Реєстри синтетичного обліку запасів	Головна книга, відомості руху запасів, журнали №3,5,6
Фінансова звітність підприємства	Баланс (Звіт про фінансовий стан), Примітки до річної фінансової звітності

Проведення аудиту виробничих запасів сприяє забезпеченню на підприємстві ведення обліку запасів, відповідно до нормативних положень. Дані, отримані під час аудиту, допомагають керівництву компанії робити обґрунтовані та стратегічні рішення щодо управління запасами задля забезпечення високої продуктивності та конкурентоспроможності. Крім того,

цей процес сприяє зменшенню ризиків фінансових втрат і підвищенню ефективності використання виробничих запасів.

3.2 Методика проведення аудиту виробничих запасів

Порядок перевірки залежить від різноманітних чинників, таких як форма власності, організаційно-правова структура підприємства, умови його функціонування, рівень розвитку, вид діяльності, система оподаткування, наявність та ефективність системи внутрішнього контролю тощо.

Під час проведення аудиту виробничих запасів можуть застосовуватися наступні методичні прийоми:

- Перевірка – використовується для перерахунку наявних запасів, перевірки документації та записів у облікових регістрах
- Аналіз – використовується для порівняння даних облікових регістрів з фінансовою звітністю
- Анкетування – застосовується для оцінки ефективності системи внутрішнього контролю та визначає аудиторський ризик
- Звірка – використовується, коли матеріальні цінності зберігаються третьою особою
- Обстеження – проводиться для перевірки умов зберігання запасів та виявлення можливих ризиків
- Тестування – оцінка відповідності даних облікових регістрів та фінансової звітності
- Експертиза – можливість використати зовнішнє судження спеціалістів для отримання експертної допомоги

Аудит виробничих запасів відбувається у декілька стадій: прийняття клієнта та узгодження умов аудиту, оцінка внутрішнього контролю, планування аудиторської перевірки, виконання аудиту, огляд та завершення, оцінка відхилень та викривлень якщо такі виявлені в процесі аудиту, надання аудиторського звіту.

Залежно від аудиторського дослідження, завдань, передбачених договором та власних можливостей аудитор на свій розсуд обирає методіку проведення аудиту виробничих запасів. [28]

Основна мета обраної методіки зводиться до встановлення об'єктивної істини про досліджуваний об'єкт. Проводити суцільну перевірку недоцільно – це потребує великих матеріальних і трудових затрат. Тому бажано перевірити й оцінити систему внутрішнього контролю та обліку на підприємстві, залежно від отриманих результатів, розширювати сукупність досліджень чи навпаки, довіритися даним клієнта і провести лише деякі перевірочні процедури, щоб підтвердити довіру до інформації системи внутрішнього контролю. [27]

Основою проведення аудиту виробничих запасів є розробка програми виконання перевірки на стадії планування. За допомогою планування формуються основна стратегія та напрями аудиторської перевірки. При плануванні своєї діяльності аудитор керується нормами МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності».

Перш за все аудитор проводить оцінку внутрішньої системи контролю в результаті якого можна вивчити слабкі і сильні сторони об'єкта дослідження. Під час такого тесту перевіряється: відповідність зберігання запасів встановленим вимогам, фактична наявність виробничих запасів що знаходяться на підприємстві, правильність заповнення договорів про матеріальну відповідальність із працівниками діяльність яких пов'язана із зберіганням та відпуском матеріальних цінностей, чи були зафіксовані факти псування та крадіжки виробничих запасів та їх причини, чи правильно проводиться інвентаризація запасів та відображення результатів в документації.

Відповідно до результатів оцінки системи внутрішнього контролю аудитор визначає, які саме аудиторські процедури та вид аудиторської перевірки згідно з нормами МСА 500 «Аудиторські докази» необхідно застосувати для проведення аудиту виробничих запасів. Для успішного

проведення аудиторської перевірки виробничих запасів необхідно дотримуватися конкретних етапів, які забезпечують ефективну організацію процесу аудиторської перевірки.

Теоретичний алгоритм проведення аудиторської перевірки обліку виробничих запасів на підприємстві зображено нижче на рис. 3.1.



Рис. 3.1 Алгоритм проведення аудиту виробничих запасів

Аудитор розпочне перевірку з дослідження показників фінансової звітності щодо відображення інформації про наявність та рух запасів, порівнюється звіт про фінансові результати та синтетичні рахунки оборотної відомості.

Потім аудитор перевіряє процес надходження виробничих запасів: своєчасність та правильність оприбуткування товарів, документальне оформлення первинних документів та відображення їх в обліку; також варто

перевірити правильність складання актів розбіжності кількості та якості матеріальних цінностей, що надійшли, і своєчасність пред'явлення претензій до постачальників або транспортних організацій. Після цього, перевіряється порядок витрачання і списання виробничих запасів на виробництво продукції, для цього аудитор використовує методи натурального контролю, вивчає дані про оприбуткування готової продукції, тобто чи немає продукції, яка не оприбуткована, одночасно доцільно здійснити аналіз даних складського обліку після відпуску матеріальних цінностей. В кінці складається звіт руху матеріальних цінностей за їх видами з виведенням залишку виробничих запасів на момент інвентаризації і зіставляються дані залишку звіту руху виробничих запасів з фактичною наявністю запасів. [27]

В результаті перевірки відбувається формулювання висновку аудитора до якого входить думка щодо ефективності управління виробничими запасами компанії, оцінка знайдених проблем, ризиків та рекомендації для подальших дій з управління виробничими запасами. Після складання аудиторського висновку, аудитор представляє його керівництву компанії та іншим зацікавленим сторонам.

Незалежно від рівня навичок спеціаліста який займається обліком виробничих запасів на підприємстві та його скрупульозності, людині властиво допускати помилки. Аудиторська практика показує що типовими порушеннями які виникають під час здійснення операцій з обліку руху виробничих запасів можуть бути:

- неефективна система контролю та обліку на складі, а також неприйнятні умови зберігання матеріальних цінностей
- закупівля надлишкових запасів та присутність на складі пошкоджених матеріальних цінностей
- неправильне відображення собівартості виробничих запасів
- порушення правил приймання вантажів, неправильне визначення та оформлення нестачі

- нераціональне використання виробничих запасів на виробництво, порушення встановлених норм та обмежень на їхнє використання
- невірності та фальсифікації в записах обліку матеріальних ресурсів
- порушення порядку проведення інвентаризації та відображення результатів
- укриття інформації про запаси що надійшли на склад або були відпущені у виробництво
- помилки та підробки в документах з обліку виробничих запасів
- підміна документації з нових виробничих запасів які знаходяться на складі старими запасами або більш низької якості
- відпуск виробничих запасів за заниженими цінами
- необґрунтовані претензії до постачальників

3.3 Оцінка внутрішнього контролю аудиту запасів на цукрозаводі

Внутрішній аудит виробничих запасів це незалежне оцінювання та перевірка системи управління запасами підприємства з метою виявлення потенційних проблем та надання рекомендацій з їх вирішення. Виконується внутрішня перевірка запасів спеціально обраною особою або замісником головного бухгалтера. Методика проведення внутрішнього аудиту збігається зі стандартною аудиторською перевіркою.

На Олександрійському цукровиробничому підприємстві відсутній внутрішній аудит, оскільки для керівництва виконання даного процесу не є необхідним. Керівництво компанії довіряє внутрішнім контрольним механізмам та вважає, що їх достатньо для забезпечення ефективності та надійності управління. Крім того виробничий процес із самого початку вважається досить стабільним та має низький рівень ризиків, тому немає потреби в проведенні внутрішнього аудиту для його контролю. Однак варто зазначити, що навіть у стабільних умовах внутрішній аудит може допомогти

виявити потенційні проблеми, оптимізувати процеси та підвищити ефективність управління ресурсами.

Натомість всіма аудиторськими перевітками ТОВ «Олександрійський цукровий завод» займається приватна аудиторська компанія «Олександрія – Аудит», яка знаходиться в м. Олександрія поряд з підприємством, а перевітками фінансової діяльності конгломерату «АгроВіста» займається київська аудиторська приватна компанія ТОВ «КроуЕрфольг Україна».

3.4 Рекомендації з удосконалення програми аудиту запасів

Для збільшення ефективності перевірки підприємств з великим потоком виробничих запасів є можливість запровадити використання записів відеокамер зі складських приміщеннях. З часом технології відеонагляду стають більш розповсюдженими у великих виробничих підприємствах, за допомогою цих пристроїв забезпечується безпека матеріальних ресурсів, що знаходяться в складському приміщенні, проте цю технологію також можна використати і як доказ достовірності облікової документації з руху виробничих запасів під час аудиторської перевірки.

Використання камер спостереження на підприємстві має такі переваги при вирішенні аудиторських підозр щодо відображення показників матеріальних цінностей в первинних документах та облікових записах:

- камери можуть превентивно запобігти скоєнню можливих крадіжок або підробок матеріальних цінностей на складі
- відеоматеріал слугує як доказ-підтвердження облікових записів і в разі виявлення певних порушень виступає в ролі алібі для підприємства перед аудитором який виконує перевірку

Отже, впровадження системи відеонагляду на сировинних складах є необхідним заходом для забезпечення безпеки, контролю за потоком матеріальних цінностей і підвищення ефективності управління складськими процесами яке також має переваги в управлінні відносин з аудитором під час перевірки підприємства.

Висновки до розділу 3

В ході дослідження особливостей проведення аудиту виробничих запасів було зроблено такі висновки:

1. Перший пункт зосереджений на теорії в аудиті виробничих запасів. Аудит виробничих запасів проводиться задля визначення достовірності та законності обліку на виробництві, шляхом перевірки документації та облікових даних. Результати аудиторської перевірки призначені керівництву підприємства, у вигляді звіту, для аналізу.

2. Другий пункт зосереджений на методиці проведення аудиту виробничих запасів. Перевірка проводиться у декілька етапів, які схематично можна розподілити на: планування аудиторської перевірки, оцінка внутрішньої системи контролю, аналіз первинної документації з руху запасів, перевірка синтетичного обліку та відображення результатів перевірки в звіті аудитора. З практики вважається що типовими причинами порушень є: неухважність та намір незаконно скрити облікову інформацію.

3. Третій пункт зосереджений на аналізі внутрішнього аудиту на підприємстві Олександрійського цукрозаводу. Внутрішній аудит це додатковий етап в контролі облікового процесу на підприємстві, котрий зменшує можливість виявлення порушень пов'язаних з обліком запасів. На досліджуваному підприємстві внутрішній аудит відсутній, проте річну аудиторську перевірку виконує приватна аудиторська компанія.

4. Четвертий пункт зосереджений на рекомендаціях з удосконалення аудиторської перевірки виробничих запасів. Для підприємств з великим потоком виробничої сировини, таким як цукровиробництво, рекомендовано під час аудиторської перевірки за можливості долучатися до матеріалів відеонагляду в складських приміщеннях для перевірки облікової інформації та можливого виявлення неточностей.

ВИСНОВКИ

В ході виконання дослідження обліку виробничих запасів на прикладі підприємства ТОВ «ОЛЕКСАНДРІЙСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД», було визначено: головні особливості функціонування цукровиробничого підприємства, продемонстровано технологічний процес виробництва цукру задля визначення ступеню використання кожного виробничого запасу окремо, виконано економічний аналіз підприємства за останні три роки, проаналізовано положення досліджуваного підприємства на ринку цукру в області його розташування та в міжобласному ринковому просторі, зображено головні теоретичні дані необхідні для характеристики та класифікації виробничих запасів, визначено номенклатурне регулювання обліку руху запасів на підприємстві та діяльності цукрозаводу особливості автоматизації документування та калькулювання руху запасів, недоліки та переваги використання різних методів оцінювання запасів, було продемонстровано приклад облікових записів з надходження та вибуття матеріальних цінностей з підприємства, визначено використання типу комп'ютеризованої системи обліку на підприємстві, надано теоретичні основи та методичку проведення аудиту виробничих запасів, затверджено що на досліджуваному підприємстві відсутнє проведення внутрішнього аудиту, надано рекомендації з удосконалення процесу обліку руху виробничих запасів та його аудиту.

З аналізу фінансової звітності досліджуваного підприємства, можна зробити ствердження, що за останні три роки стабільність власної економіки значно впала так само як і прибутки через стрімкий зріст витрат на собівартість виробництва головної продукції, до яких в більшій мірі входять витрати на матеріальні цінності. Підприємство знаходиться в скрутному становищі, є дуже високий ризик банкрутства, проте виною такому ствердженню може бути факт того, що ТОВ «ОЛЕКСАНДРІЙСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД» входить до конгломерату «АгроВіста» і не розпоряджається власними коштами на рівні окремої економічної одиниці. З другого боку цукрозавод

займає вигідну позицію на ринку цукру, маючи в 2023р. 4% всієї виробленої продукції на території України і продаючи її в межах Кіровоградської області, де продажі від Олександрійського цукрозаводу займають більше ніж 50% усіх постачань, а також Дніпропетровську область де цукрозавод має контроль над 30% ринку цукру.

Під час дослідження сфери обліку було виявлено використання спеціально розроблених документів для ідентифікації шляхів вибуття та надходження матеріальних цінностей на виробництві, таких як: акт каліровки чи акт перетаровки. Які використовуються для обліку надходження пошкодженого цукру та процесу його вибуття під час виробництва. Аналітичний облік виробничих запасів на цукровиробничому підприємстві ведеться за типом вибуття, тобто за виробничим процесом на який були відпущені матеріальні цінності. Наприклад на досліджуваному підприємстві за рахунком 2313 ведеться облік витрат пов'язаних з виробництвом цукру.

Внутрішня система аудиту на підприємстві відсутня, в результаті дослідження було визначено що причиною цьому є небажання керівництва ТОВ «ОЛЕКСАНДРІЙСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД» виконувати подвійну перевірку облікових даних через засекречений мотив. Зовнішнім аудитом займається приватна аудиторська фірма, що знаходиться в м. Олександрія недалеко від цукрозаводу.

Частина використаної інформації під час дослідження була взята з відкритих інформаційних джерел, так було використано річну фінансову звітність підприємства, а інша частина була зібрана під час практики, така як: спеціалізовані акти, облікові відомості, доступ до інтегрованої комп'ютерної системи обліку та аналітичних рахунків.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Долженко І.І. Формування системи інтеграційних відносин підприємств бурякоцукрового підкомплексу : дис. канд. екон. наук: 08.06.01 Київ, 2002. 200 с.
2. Саблук П. Т. Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах. Київ, 2003. 416 с.
3. Олександрійський цукровий завод. URL: <https://latifundist.com/kompanii/2121-oleksandrijskij-tsukrovij-zavod> (дата звернення: 25.05.2024)
4. Хаєцька О. П. Підвищення конкурентоспроможності продукції цукробурякового виробництва. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету, 2013, С. 306-313
5. Кіндрацька Г.І., Білик М.С. Економічний аналіз: підр. 3-тє вид., доп. Київ: Знання, 200. 487 с.
6. База даних фінансових звітностей: ТОВ «ОЛЕКСАНДРІЙСЬКИЙ ЦУКРОВИЙ ЗАВОД». URL: <http://cuckzavod.ua/fin.net/documents/finance> (дата звернення: 25.05.2024)
7. Пилипів Н., Борисовський М. Поняття і сутність товарно-виробничих запасів. Економічний аналіз. 2013. Вип. 12. Ч. 3. С. 303-307.
8. Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2017. № 7. С. 93-105.
9. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Житомир : ПП «Рута», 2009. 912 с.
10. Сахарцева І. І. Основи складання бухгалтерської звітності за вимогами національних стандартів України : навч. посіб. Кондор, 2003. 614 с.
11. Завгородний В. П. Бухгалтерский учет в Украине. Київ : А.С.К., 2001. 848 с.

12. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 626 с.
13. Чебанова Н. В. Бухгалтерський фінансовий облік : навч. посіб. Київ : Академія, 2002. 672 с.
14. Ковалев В. В. Введение в финансовый менеджмент М. : Финансы и статистика, 1999. 768 с.
15. Голов С. Ф. Фінансовий та управлінський облік. Київ : ТОВ «Автоінтерсервес», 2000. 544 с
16. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність : підручник. – 6- те вид. доповн. і переробл. – Київ : Алерта, 2013. 982 с.
17. Сорокина Л. З. Бухгалтерский учет в легкой и текстильной промышленности : учебник. М. : Легкая индустрия, 1980. 213 с.
18. Трусов А. Д. Калькулирование себестоимости продукции комплексных производств. М. : Финансы и статистика, 1983. 204 с.
19. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів : Наказ; Мінстат від 21.06.1996 № 193 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v0193202-96> (дата звернення: 03.06.2024)
20. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про його застосування : Наказ; Мінфін України від 30.11.1999 № 291 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0892-99> (дата звернення: 03.06.2024)
21. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку : Наказ; Мінфін України від 20.10.1999 № 246 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/z0751-99> (дата звернення: 03.06.2024)
22. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів : Наказ; Мінфін України від 10.01.2007 № 2 // База даних

«Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/v0002201-07> (дата звернення: 03.06.2024)

23. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/996-14> (дата звернення: 03.06.2024)

24. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2). Запаси : Стандарт; IASB від 01.01.2012 // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/929_021 (дата звернення: 03.06.2024)

25. Про державне регулювання виробництва і реалізації цукру : Закон України від 17.06.1999 № 758-XIV // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/758-14> (дата звернення: 03.06.2024)

26. Кропивко М.Ф. Інформаційне забезпечення агропромислового виробництва в Україні в ринкових умовах. Київ : УААН, 1996. 159 с.

27. Скорба О.А. Організація проведення аудиту виробничих запасів. URL: http://www.rusnauka.com/9_NND_2014/Economics/7_164138.doc.html (дата звернення: 25.05.2024)

28. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII // База даних «Законодавство України» / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/go/2258-19> (дата звернення: 03.06.2024)

29. Давидова К. В. Особливості функціонування цукрових заводів України та перспективи їх розвитку. 2014.

30. Давлетханова Олена, Бобов Геннадій. Особливості функціонування цукробурякових інтегрованих формувань. Економічний аналіз, 2012, С. 56-61.

31. Зеленко Сергій, Босакевич Олеся. Особливості обліку запасів на цукрових заводах. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації, 2014, С. 63-66

32. Марчин М. І. Особливості організації внутрішнього контролю матеріальних витрат у цукровій промисловості. Інвестиції: практика та досвід, 2013, С. 79-82