

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

КАФЕДРА ОБЛІКУ У ВИРОБНИЧІЙ СФЕРІ

КУРСОВА РОБОТА

на тему:

«Облік виробничих запасів та контроль за їх витрачанням»

Студентки 4-го курсу групи

ОП-42 Чоп Р.В.

спеціальність 7.030509 «Облік і аудит»

Керівник: Муравський В.В.

Національна шкала _____

Кількість балів: _____ Оцінка ECST _____

(підпис) _____ (прізвище та ініціали)

(підпис) _____ (прізвище та ініціали)

(підпис) _____ (прізвище та ініціали)

ТЕРНОПІЛЬ, 2016

ЗМІСТ

ВСТУП

1. Економічна суть та роль виробничих запасів в діяльності підприємства.....
2. Класифікація виробничих запасів.....
3. Документальне оформлення руху запасів.....
4. Синтетичний і аналітичний облік виробничих запасів.....
5. Інвентаризація виробничих запасів і відображення її результатів в обліку.....

ВИСНОВКИ.....

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....

ВСТУП

Актуальність теми курсової роботи. Розвиток ринкових відносин, впровадження різноманітних форм власності, реформування економічних відносин в Україні висувають дедалі нові й нові вимоги до бухгалтерського обліку, як до основного засобу контролю за веденням господарської діяльності підприємств. Тому удосконалення бухгалтерського обліку пов'язане з вирішенням актуальних завдань в економіці України: збільшення обсягу виробництва продукції (робіт, послуг), зниження собівартості продукції. Вирішення цих завдань можливо при забезпеченні підприємств необхідними матеріальними цінностями, без яких неможливий виробничий процес. Виробничі запаси це – важлива складова частина національного багатства країни, матеріали – предмети, які є матеріально-речовою основою виготовленої продукції. Вони беруть участь у виробничому процесі одноразово і переносять свою вартість на кінцеву продукцію повністю.

Аналіз надходження матеріальних цінностей та їх використання і реалізація є основою ділянкою аналітичної роботи підприємства, яка забезпечує визначення і контроль точності та об'єктивності основного показника діяльності підприємства – обсягу реалізації і фінансових результатів господарсько-фінансової діяльності.

Запаси, як правило, є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства, вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності, при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан. В умовах ринкової економіки, важливим фактором розвитку та інтенсифікації виробництва є стабільна забезпеченість підприємства матеріальними ресурсами, а також їхнє раціональне використання. З переходом до ринку докорінно змінюється система постачання підприємствам сировини і матеріалів, комплектуючих виробів, енергоносіїв.

Інформаційною базою дослідження слугують законодавчі акти, нормативно-довідкова інформація, спеціальна література, проблемні статті,

провідних фахівців в галузі бухгалтерського обліку, які опубліковані у спеціалізованих журналах та періодичних виданнях. Зокрема Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність"; Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; П(С)БО 9 "Запаси", а також праці вітчизняних та іноземних економістів: Бутинця Ф.Ф., Голова С.Ф., Гуцайлюка З.В., Дерія В.А., Завгороднього В.П., Задорожного З.В., Крупки Я.Д. Пархоменко В.М., Пушкаря М.С., Ткаченка Н.М. та інших, роботи цих авторів носять дискусійний характер з деяких питань і потребують подальших досліджень та наукових розробок. Тому удосконалення теорії і практики ведення обліку виробничих запасів в сучасних умовах соціально-економічного розвитку стає нагальною потребою та визначає **актуальність** теми курсової роботи.

Метою курсової роботи є дослідження організації обліку виробничих запасів, доцільність використання методів вибуття обліку запасів, системи внутрішнього аудиту збереження і використання запасів.

Основними завданнями курсової роботи є:

- дослідити економічну сутність та роль виробничих запасів в діяльності підприємства;
- вивчити теоретичні основи організації обліку виробничих запасів на підприємстві;
- вивчити методику аудиту забезпеченості та ефективності використання виробничих запасів;
- провести аудит виробничих запасів з метою виявлення резервів їх ефективного використання.

1. Економічна суть та роль виробничих запасів в діяльності підприємства

Для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовуються товарно-виробничі запаси, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства. Вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Товарно-виробничі запаси є складовою частиною групи матеріальних ресурсів, які формують економічні (виробничі) ресурси.

В обліковій літературі зустрічаються багато різних понять, пов'язаних із запасами, проте, слід врахувати, що кожне з них має власне тлумачення. Так, в обліковій літературі часто застосовуються поняття “виробничі запаси”, замінене поняттям “матеріали”. Деякі автори при визначенні поняття “матеріальні оборотні активи” застосовують термін “цінності”. Однак, поняття “цінність” є описовою категорією, ознакою, якісним показником, що характеризує запаси як економічні елементи, які мають користь для їх власника і можуть принести йому економічні вигоди.

Запаси відносять до складу оборотних активів, тому що вони можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу.

Певні протиріччя пов'язані із використанням терміну “предмети праці”. Поняття “предмети праці” достатньою мірою відповідає сутності елементів виробництва, що піддаються обробці.

Термін “товарно-виробничі запаси” найбільшою мірою відображає характерні властивості матеріальних елементів виробництва, основне призначення яких – обробка у процесі виробництва, формування основи виробів, при цьому враховується можливість перебування їх у складі резервів у вигляді виробничих запасів на складі або готових виробів (товарів), що перебувають на складах.

Запаси відносяться до складу оборотних активів, тому що можуть бути

перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу.

Оборотні активи здебільшого ототожнюються з такими поняттями, як матеріальні ресурси, матеріальні активи, товарно-матеріальні цінності, запаси: складські, матеріальні, виробничі, матеріально-виробничі і товарні запаси.

В національних нормативних документах запаси визначено як активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, а також утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. [10, с. 534]

В залежності від того, наскільки правильно буде організований облік запасів, залежить точність визначення прибутку підприємства і, що не менш важливо, збереження самих запасів, адже запаси є однією з основних складових собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг тощо.

Облік запасів є одним з найбільш трудомістких розділів обліку, оскільки оперує десятками, сотнями, а часом і тисячами найменувань запасів. Крім того, облік запасів тісно пов'язаний з обліком розрахунків з постачальниками і підрядчиками, підзвітними особами, обліком запасів на складі і далі – до обліку розрахунків з покупцями і замовниками.

Промислова галузь постійно розвивається та має значний попит на свою продукцію, а обсяги її виробництва із кожним роком збільшуються. Проте, як і кожна галузь має дуже багато невирішених питань, які стримують її розвиток та зростання прибутковості. Технологічні особливості виробництва передбачають використання значної кількості матеріалів, а це, в свою чергу, ускладнює облік запасів та потребує підвищеної відповідальності за організацію.

Облік запасів на підприємствах, в організаціях та в інших юридичних особах всіх форм власності (крім бюджетних установ) регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (далі П(С)БО) 9 "Запаси", затвердженим наказом Міністерства фінансів від 20.10.99 р. № 246. Це Положення визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про

запаси і розкриття її у фінансовій звітності.

Відповідно до П(С)БО 9 "Запаси" запаси — це активи, які [39, с.163]:

- ✓ утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- ✓ перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- ✓ утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Згідно з МСБО 2 „Запаси” – це активи, які:

- ✓ утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- ✓ перебувають у процесі виробництва продукції (послуг) з метою продажу;
- ✓ у формі сировини та інших матеріалів, призначених для споживання у виробничому процесі (процесі надання послуг).

Положення МСБО 2 не застосовують до:

- незавершених робіт за будівельними контрактами (включаючи контракти з надання послуг, безпосередньо пов'язаних з будівельними контрактами);
- фінансових інструментів;
- виробника запасів, продукції сільського господарства та лісництва, корисних копалин, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації;
- біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю.

Важливою передумовою організації обліку запасів є їх оцінка. Відповідно до діючих нормативних документів одержані виробничі запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Згідно з П(с)БО 9, оцінку запасів (матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, незавершеного виробництва, напівфабрикатів, готової продукції, товарів тощо) за їх окремими видами слід розглядати на наступних етапах їх руху:

- ✓ при надходженні запасів;
- ✓ при вибутті запасів;
- ✓ на дату складання звітності.

Основою достовірності визначення вартості запасів є вартість їх

придбання або їх собівартість. Первісна вартість запасів визначається в залежності від способу їх надходження на підприємство. Запаси можуть надходити на підприємство в результаті:

- ✚ придбання за грошові кошти та їх еквіваленти;
- ✚ виготовлення;
- ✚ внеску (передачі) засновникам (учасникам) підприємства в якості внеску до статутного капіталу;
- ✚ безкоштовної передачі;
- ✚ обміну на інші запаси;

При надходженні запасів на підприємство їх первісна оцінка формується наступним чином (рис.2).

Отримані, або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка складається із суми фактичних витрат на їх придбання або виготовлення [5, с.43].

Що ж стосується запасів, виготовлених власними силами організації, то їх первинною вартістю є собівартість їх виробництва, визначена згідно П(С)БО 16 “Витрати”. Відповідно до пункту 11 цього Положення собівартість виготовленої продукції, робіт, послуг складається з виробничої собівартості продукції, нерозподілених загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

Часто виникає така ситуація, що фактична собівартість матеріалів може бути визначена тільки в кінці звітного місяця. Це пов'язано з тим, що деякі затрати (оплата за перевезення вантажів, витрати на утримання складських приміщень) протягом місяця можуть бути невідомі. У зв'язку з цим, а також беручи до уваги наявність великої номенклатури матеріалів, що використовуються у виробничому процесі, поточний облік матеріальних цінностей здійснюється за обліковими цінами. У кінці місяця, коли в бухгалтерію надійдуть всі необхідні документи (від постачальників матеріалів, транспортних організацій) розраховують фактичну собівартість матеріалів. Відхилення фактичної собівартості використаних матеріалів від їх вартості за обліковими цінами

щомісячно списується на собівартість робіт і на ті ж рахунки, на яких відображаються витрати матеріалів за обліковими цінами. Таким чином, собівартість використаних матеріалів, відображених у облікових цінах, доводиться до фактичної собівартості [52, с.219].

Отже, при надходженні запасів на підприємство їх первісна оцінка формується наступним чином:

- ✚ запаси, придбані підприємством за грошові кошти, оцінюються за їх собівартістю, яка складається з фактичних витрат;
- ✚ запаси, виготовлені власними силами, оцінюються за собівартістю їх виробництва;
- ✚ запаси, внесені до статутного капіталу, оцінюються за погодженою засновниками (учасниками) підприємства їх справедливою вартістю.

Під справедливою вартістю слід розуміти суму, за якою може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. [51, с. 263]

1. Запаси, одержані безоплатно, оцінюються за їх справедливою вартістю.
2. Запаси, придбані в результаті обміну на подібні активи, оцінюються за балансовою вартістю переданих запасів. Якщо ж вона перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду.
3. Запаси, придбані в результаті обміну на неподібні активи, оцінюються за справедливою вартістю переданих запасів, яка була передана (одержана) в процесі обміну, збільшеною (зменшеною) на суму грошових коштів або їх еквівалентів.

Отже, різноманітність асортименту виробленої продукції галузі передбачає використання значної кількості матеріалів, а це в свою чергу, ускладнює облік запасів та потребує альтернативних, а часом і багато варіантних підходів при вирішенні конкретних питань методики і техніки ведення обліку виробничих запасів.

Для того щоб стабільно здійснювати процес виробництва на підприємствах постійно мають бути оборотні засоби в матеріальній формі, тобто підприємство повинно мати в необхідних розмірах запаси сировини і матеріалів, палива, нафтопродуктів та інших цінностей. Відмітною особливістю їх є одноразове використання в процесі виробництва, перенесення всієї вартості на собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг). Тому контроль за збереженням матеріальних ресурсів, раціональним використанням їх у виробництві має велике значення [7,с.112].

На різних підприємствах запаси можуть мати різне призначення залежно від функцій, яку вони виконують у процесі виробництва, а також від особливостей підприємства. Так, якщо для одного підприємства машини і обладнання є основними засобами, то для підприємства, що їх виготовляє є готовою продукцією, а для підприємств, що здійснює їх перепродаж – товаром.

Виробничі запаси є предметами, на які направлена праця людини з метою отримання готової продукції і складають основну частку оборотних засобів підприємства, виступаючи основою при визначенні фінансових результатів. На відміну від засобів праці, що зберігають у виробничому процесі свою форму і переносять вартість на продукт поступово, предмети праці споживаються цілком і повністю переносять свою вартість на цей продукт та замінюються після кожного виробничого циклу.

У цьому аспекті важливе значення припадає на поліпшення якісних показників використання виробничих запасів (зниження питомих витрат матеріалів в собівартості продукції, економія матеріалів і т.д.). Поліпшенню ресурсозабезпеченості сприяє впорядкування первинної документації, широке впровадження типових уніфікованих форм, підвищення рівня механізації і автоматизації обліково-обчислювальних робіт, забезпечення строгого порядку приймання, зберігання і витрачання сировини, матеріалів, комплектуючих виробів.

На підприємстві застосовується велика кількість різноманітних товарно-матеріальних цінностей. Вони використовуються у виробництві по-різному.

Одні з них повністю споживаються у виробничому процесі, інші – змінюють тільки свою форму, треті – входять у вироби без яких-небудь змін, четверті – тільки сприяють виготовленню виробів і не включаються в їх масу або хімічний склад. Тому виробнича діяльність підприємств, що зумовлена використанням значної кількості різноманітних виробничих запасів потребує чіткого їх розмежування із подальшою деталізацією, тим самим створюючи передумови правильної організації обліку виробничих запасів.

2. Класифікація виробничих запасів

Раціональна організація обліку виробничих запасів потребує побудови економічно обґрунтованості їх класифікації. Дослідження літературних джерел дають змогу дійти висновку, що вчені по-різному визначають структуру запасів та представляють їх як матеріальні ресурси, або як предмети праці. Низка вітчизняних учених-економістів вважають, що предмети праці не повинні бути задіяні в процесі виробництва, на думку інших авторів, вони беруть участь у процесі створення матеріальних благ, а деякі відносять до предметів праці і засоби праці [34, с.325].

Виробничі запаси – придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві. В процесі виробництва виробничі запаси використовуються неоднаково. Деякі з них повністю споживаються у технологічному процесі (сировина і матеріали), інші – змінюють тільки свою форму і розмір (мастильні матеріали, фарби), треті – входять до складу виробу без будь-яких зовнішніх змін (запасні частини), четверті – лише сприяють виготовленню виробів, але не включаються до їх маси або хімічного складу (МШП). Товарні запаси – придбані підприємством товари, призначені для подальшого перепродажу. При цьому підприємство, як правило, не вносить суттєвих змін до їх фізичної форми, вже при закупці у постачальника вони є готовою продукцією.

В основу економічної класифікації виробничих запасів покладено їх значення для процесу виробництва, оскільки використовувані в ньому запаси відіграють різну роль. Одні формують основу майбутньої продукції, інші беруть участь у процесі виробництва, або надаючи виробам відповідних властивостей, або сприяючи виробничому процесу. Першу групу називають основними матеріалами, другу – допоміжними. В складі основних матеріалів відокремлюють куповані напівфабрикати.

Допоміжні матеріали поділяються на такі групи:

- допоміжні матеріали, приєднані до основних матеріалів;
- використовувані засобами праці (мастило тощо);
- такі, що забезпечують нормальний хід процесу виробництва (паливо, тара та інше);
- господарські матеріали для ремонтів (запчастини).

Для правильного планування потреби в матеріалах, раціональної організації їх обліку і контролю за використанням у виробництві крім економічної класифікації використовується класифікація за технічними ознаками.

В основу економічної класифікації виробничих запасів покладено їх значення для процесу виробництва, рис. 3., оскільки використовувані в ньому матеріали відіграють різну роль, тобто в процесі виробництва продукції виконання робіт та надання послуг вони поділяються на такі групи: сировина, основні та допоміжні матеріали, купівельні напівфабрикати, незавершене виробництво. [46, с. 135].

Враховуючи те, що окремі види запасів виконують різну роль у виробничому процесі, вони вимагають різних методик визначення норм споживання, страхових запасів, оптимальних партій поставок, правил зберігання тощо. На практиці прийнято за доцільне виділяти їх в окремі групи. Відповідно до цих груп на підприємстві організовується аналітичний облік за субрахунками до рахунку 20 "Виробничі запаси":

- 201 „Сировина й матеріали”;

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

Слід зазначити, що класифікація запасів за рахунками для кожного підприємства залежить від місця запасів у процесі виробництва (надання послуг). Наприклад, машини й обладнання, які виступають як основні засоби для підприємств, що їх купують, до моменту продажу є запасами для підприємства, що їх виробляє (запаси готової продукції).

Залежно від технічних ознак матеріали класифікуються (поділяються) на групи та підгрупи за найменуваннями, типом, сортом, розміром і таке інше. Така класифікація матеріалів відображається у розроблювальних на підприємствах номенклатура, систематизованого переліку матеріалів.

Облік матеріальних цінностей організовується за назвою (видами) сировини і матеріалів, а в межах кожного виду – за розділами, типами, сортами і окремими найменуваннями, тобто за окремими номенклатурними номерами, одиницями виміру кількості та якості та історичної собівартості.

Професор М.С. Пушкар з метою раціональної організації складського господарства та аналітичного обліку класифікує сировину й матеріали за певними ознаками [42, с. 68]:

- за способом включення у собівартість — основні й допоміжні;
- за групами матеріалів — лісові, текстильні, чорні метали, кольорові метали, електротовари, лаки й фарби тощо;
- за вартістю — дорогоцінні, високої, середньої та низької вартості;
- за способом зберігання — відкритого і закритого зберігання;
- за частотою використання — масові, часто й мало використовувані.

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

Для кожної однорідної групи запасів виділяється свій бухгалтерський рахунок. У зв'язку з цим дуже важливо відразу правильно визначити призначення запасів, що надходять на підприємство, і тоді не виникне помилки у виборі рахунку.

У процесі виробництва використовується велика кількість запасів, до складу яких включають:

1) сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

2) незавершене виробництво у вигляді не оброблених і не складених до кінця деталей, вузлів, виробів та незавершених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незавершених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;

3) готову продукцію, виготовлену на підприємстві, яка призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом. При організації обліку продукції основним моментом є визначення її характеру.

4) товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та зберігаються підприємством з метою подальшого продажу. Під товаром в широкому значенні розуміють матеріальну або нематеріальну власність, яка реалізується на ринку. Товаром можуть бути продукти як фізичної, так і розумової праці, результати послуг, сама здатність до праці, земля та її надра – все, що має споживчу та продажну вартість і може обмінюватися на інший товар (гроші) власником цієї споживчої вартості. У вузькому розумінні під

товаром розуміють продукт праці, що призначений для обміну або продажу.

5) малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він триває понад один рік. Для малоцінних та швидкозношуваних предметів характерна багаторазова участь у виробництві і збереження натуральної (речової) форми. Якщо строк корисної експлуатації малоцінних та швидкозношуваних предметів перевищує один рік, їх включають до складу необоротних активів і амортизують. На малоцінних та швидкозношуваних предметів, які експлуатуються менше року, не нараховується знос, а вартість переданих в експлуатацію таких малоцінних та швидкозношуваних предметів виключається зі складу активів (списується з балансу) з подальшою організацією кількісного обліку за місцями експлуатації та за відповідальними особами протягом терміну фактичного використання цих предметів.

3. Документальне оформлення руху запасів

Правильна і раціональна організація обліку виробничих запасів на підприємстві забезпечується чіткою системою документообігу і строгим порядком оформлення операцій руху матеріалів. Призначення первинного документа – підтвердити певний господарський факт, звернути на цей факт увагу того чи іншого виконавця або керівника.

Всі операції пов'язані з надходженням, переміщенням і відпуском виробничих запасів на цьому підприємстві оформляються супровідними документами, форми яких затверджені в установленому порядку Міністерством Статистики України наказом №139 „Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів” від 26.06.1996р. Проте, головний бухгалтер на свій розсуд повинен визначитися з тим, які документи доцільно використовувати саме на його підприємстві, враховуючи розміри та специфіку підприємства. Спочатку необхідно належним

чином оформити документи на одержання і відпуску матеріалів. Документи повинні мати назву організації, нумерації, підписи спеціально уповноважених осіб. Цей процес є досить складним, адже структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечити власне надходження необхідної інформації, як для обліку так і для контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів [24, с. 89].

Підприємство отримує запаси на свої склади із різних джерел:

- ✓ від постачальників відповідно до укладених договорів на поставку, в яких зазначено найменування матеріальних ресурсів, обсяги і строки поставок, ціни, способу доставки та інші дані;
- ✓ від оприбуткування запасів із виробничих підрозділів на склади; оприбуткування відходів виробництва; залишків, виявлених при інвентаризації;
- ✓ оприбуткування запасів, отриманих від ліквідації основних засобів і малоцінних та швидкозношуваних предметів;
- ✓ надходження через підзвітних осіб.

Кожна господарська операція щодо надходження матеріальних цінностей повинна бути оформлена відповідним первинним документом визначеної форми. Документи можуть бути однорядковими чи багаторядковими, що залежить від способу обробки даних про рух матеріалів. Однорядкові документи фіксують лише одну операцію; при ручні обробці їх зручно групувати за номенклатурними номерами оприбуткованих запасів. Багаторядкові документи фіксують багато номенклатурних номерів запасів, що зручно для введення даних оператором у комп'ютер. Із метою зменшення документообороту доцільно застосовувати багаторядкові документи. Відсутність обов'язкових реквізитів робить документи недійсними, а при ревізії вони вважаються такими, що не мають юридичної сили.

Основна маса виробничих запасів надходить на підприємство від постачальників, надходження цінностей відбувається на підставі договору між постачальником і покупцем. Матеріальні цінності надходять від постачальників

разом із супровідними документами, з яких видно коли, в якому обсязі, якої якості, за якою ціною вони відправлені. Працівники відділу постачання перевіряють цю інформацію та порівнюють її з умовами договору. Якщо між даними договору та фактичними даними постачальниками немає розходжень, то матеріальні цінності приймаються завідувачем складу, який кожний номенклатурний номер цінностей записує в прибутковий ордер (ф. М-4).

Документальне оформлення надходження матеріальних цінностей залежить від способу їх доставки, виду транспортних засобів:

✓ залізничним транспортом. Головним документом є залізнична накладна, сертифікат якості, рахунок-фактура (основні реквізити – кількість, ціна, сума, назва, одиниця виміру). Приймання вантажу на залізничній станції здійснює експедитор. Проводиться огляд пломб, перерахунок кількості місць без розкривання упаковки. Відповідальність за доставку цінностей зі станції на склад несе експедитор. Якщо при прийманні цінностей на станції встановлено, що пошкоджені пломби, тоді з ініціативи експедитора створюється комісія, в яку входять представник постачальника, експедитор, незацікавлені особи (представники місцевих органів влади). Результати приймання оформляються комерційним актом, де вказується фактична кількість вантажу, вид пошкоджень, зіпсовані цінності, нестача. На його підставі здійснюється оприбуткування цінностей, а також пред'являється претензія постачальнику, транспортній організації.

✓ автомобільним транспортом. Основним документом є товарно-транспортна накладна і дорожній лист. В ній вказується, який вантаж транспортується, його кількість, сума. У дорожньому листі фіксується маршрут перевезення, кілометраж. У більшості випадків одержання цінностей у постачальника проводиться самовивозом. Приймання цінностей на складі постачальника здійснює експедитор на підставі доручення. Товарно-транспортну накладну виписує постачальник у чотирьох примірниках (1 – покупцю, 2 – постачальнику, 3 – для банку, 4 – для обліку роботи транспорту). Покупець одержує запаси на підставі доручення. На складі вантаж приймається

від експедитора шляхом перерахунку і завіряється підписом завідувача складу на товарно-транспортній накладній, акті приймання, накладній. На об'єкті приймання здійснює комірник або виконроб-майстер.

Надходження матеріальних цінностей від власних виробничих підрозділів оприбутковується на основі накладних (ф. М-13). Так само оформляється продукція допоміжних і обслуговуючих виробництв, матеріали отримані від ліквідації основних засобів, відходи від браку, невикористані у виробництві матеріали, металобрухт тощо. [12, с. 125]

Бувають також неординарні випадки поставки цінностей, наприклад, невідфактуровані поставки – виникають у разі, якщо матеріальні цінності надійшли, а документів немає. У даному випадку для приймання таких цінностей створюється комісія, яка здійснює приймання цінностей за фактичною кількістю. Оцінка таких цінностей здійснюється справедливою вартістю, що діє на ринку, або за обліковою ціною на даному підприємстві. За фактичною кількістю і встановленою ціною такі запаси оприбутковуються. Після того, коли надійдуть документи від постачальника, проводиться коригування записів в обліку з використанням методу червоного сторно.

Також буває таке, що матеріали знаходяться в дорозі, тобто коли проведена оплата і матеріали відпущені постачальником, але на склад підприємства вони ще не надійшли. Такі цінності на підставі документів відображаються як надходження і потім на підставі приймального акта проводиться оприбуткування реальних цінностей, виходячи з їх фактичної наявності.

Матеріали на відповідальному зберіганні – виникають у випадку, якщо на підприємство надійшов незамовлений вантаж. В даному випадку підприємство ставить його на відповідальне зберігання, прийняти за актом, відобразивши його на рахунку 02 “Активи на відповідальному зберіганні”, до в'яснення питання, хто відправив цей вантаж і хто є його власником. У будівництві на даному рахунку обліковуються устаткування, що прийняте для монтажу від замовника, а також матеріали, які передав замовник для виконання робіт на об'єкті.

Основні первинні документи, якими оформляються операції з руху виробничих запасів, наведені в табл.1. [33]

Таблиця 1

Перелік форми первинних документів для обліку виробничих запасів

№ форми	Назва форми
М-1	Журнал обліку, що надійшли
М-2	Довіреність
М-2а	Акт списання балансів довіреностей
М-3	Журнал реєстрації довіреностей
М-4	Прибутковий ордер
М-5	Товарно – транспортна накладна
М-6	Товарно – транспортна накладна
М-7	Акт про приймання матеріалів
М-8	Лімітно-забірна картка (на одне найменування матеріалу на багаторазовий відпуск)
М-9	Лімітно-забірна картка (для багаторазового відпуску 2-5 найменувань матеріалів)
М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів
М-11	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення матеріалів)
М-12	Картка складського обліку матеріалів
М-13	Реєстр приймання – здачі документів
М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі
М-15а	Акт приймання-передачі устаткування до моменту
М-16	Матеріальний ярлик
М-17	Акт про виявленні дефекти устаткування
М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу
М-19	Матеріальний звіт
М-20	Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (бланк суворої звітності)
М-21	Інвентаризаційний опис
М-22	Акт про списання матеріалів відкритого зберігання
М-23	Акт про витрату давальницьких матеріалів
М-26	Картка обліку устаткування для встановлення
М-28	Лімітно – забірна картка (для будівельних організацій)
М-28а	Лімітно – забірна картка

Проте, головний бухгалтер на свій розсуд може визначитися з тим, які документи доцільно використовувати на підприємстві, враховуючи специфіку підприємства. Крім цього структура документообігу повинна бути такою, щоб

забезпечити вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю й оперативного управління за рухом виробничих запасів.

Перелік первинних документів, якими найчастіше оформлюється надходження виробничих запасів наведений в таблиці 2.

Надходження виробничих запасів оформлюється й іншими документами, такими як, супровідні документи постачальників (рахунок-фактура (ф. № 63), накладна (ф. № М-11) є підставою для кількісного та якісного приймання партії запасів, що надійшли, використовуються для розрахунків між постачальниками та покупцями за відвантажені (відпущені) запаси.

Таблиця 2

Первинні документи з надходження виробничих запасів

№ форми	Назва форми	Призначення документу
М-1	Журнал обліку надходження вантажів	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів з залізниць, водних Шляхів та оприбуткуванням їх на склад підприємства. Призначений для контролю за надходженням та оприбуткуванням запасів та запису даних про оплату рахунку, відмову від акцепту тощо
М-2, 26	Доручення	Призначені для оформлення права окремої посадової особи виступати довіреною особою підприємства при отриманні запасів при номенклатурі одержуваних товарно-матеріальні цінностей у межах 6 найменувань доцільно використовувати форму М-2, при більшій кількості форму М-26
М-3	Журнал реєстрації доручень	Застосовується для реєстрації виданих під розписку довірених особі доручень. Всі сторінки журналу реєстрації доручень повинні бути пронумеровані, прошнуровані та скріплені печаткою і підписами керівника та головного бухгалтера підприємства
М-5 М-6	Товарно-транспортна накладна	Призначена для обліку поставок запасів та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом. Використовується для кількісного та якісного обліку запасів
М-7	Акт про приймання матеріалів	Застосовується для оформлення приймання запасів, що мають кількісні та якісні розбіжності з даними супроводжуючих документів постачальника, а також при прийманні запасів, що надійшли без документів
М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі	Складається на основі матеріальних звітів матеріально-відповідальної особи і показує рух матеріальних цінностей на складі за день

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з

надходження запасів відображено в таблиці 3.

Таблиця 3

Господарські операції з надходження запасів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Придбання у вітчизняних постачальників на умовах передоплати			
1	Перерахування передоплати на суму з ПДВ	631	311
2	Сума ПДВ у складі перерахованої передоплати, підтверджена податковою накладною від постачальника	641	644
3	Оприбуткування матеріальних цінностей на суму без ПДВ (на відповідні субрахунки)	20, 22	631
4	Сума ПДВ у вартості оприбуткованих запасів	644	631
Одержання запасів від вітчизняних постачальників до їх оплати			
1	Оприбуткування матеріальних цінностей на суму без ПДВ	20, 22	631
2	ПДВ у вартості оприбуткованих запасів на суму, підтверджену податковою накладною від постачальника	641	631
3	Оплата за отримані запаси з ПДВ	631	311
Безоплатне одержання активів			
1	Безоплатне одержання матеріальних цінностей	20, 22	719
2	Фінансовий результат від безоплатного одержання запасів	719	791
Одержання запасів як внеску до статутного капіталу			
1	Внесення до статутного капіталу матеріальних цінностей	20, 22	46

При виявленні нестачі або псування товарно-матеріальних цінностей, що надійшли залізничним, водним або повітряним транспортом, підприємство повинне вимагати від залізниці або порту складання комерційного акта й отримати його завірену копію, яка є підставою для відшкодування отримувачу сплаченої вартості вантажу, який не надійшов.

Матеріальні цінності без супровідних документів і рахунків-фактур називають "невідфактуровані поставки". Такі матеріальні цінності оприбутковуються на склади за існуючими запропонованими цінами або виходячи з оцінки попередніх поставок аналогічних товарно-матеріальних цінностей. Отримувач таких цінностей повинен вжити заходи щодо розшуку постачальника і платіжних документів для погашення заборгованості, що виникла.

Товарно-матеріальні цінності можуть бути придбані матеріально відповідальними (підзвітними) особами в роздрібній торговельній мережі за

рахунок коштів, виділений не господарські потреби.

В даному випадку документом, що підтверджує кількість і вартість товарно-матеріальних цінностей, буде товарний чек. Для підтвердження оплати до товарного чека повинні бути додані належним чином оформлені чек ЕККА або квитанція прибуткового касового ордера.

Первинні документи постачальника реєструються в журналі реєстрації прибуткових документів. Кожному первинному документу надається порядковий номер.

Відповідно до первинних документів на матеріальні цінності, що надійшли, заповнюються прибуткові ордери. Прибуткові ордери виписуються на кожний номенклатурний номер або партію товарно-матеріальних цінностей. [35, с. 82]

На матеріальні цінності, що надійшли через підзвітну особу, складаються прибуткові ордери, а на товарних чеках, доданих до авансового звіту, проставляються відмітки комірника з посиланням на номери прибуткових ордерів.

Після надходження прибуткових документів складається реєстр на здачу документів, який передається в одному екземплярі в бухгалтерський підрозділ разом з первинними документами.

Вартість товарно-матеріальних цінностей, що знаходяться в дорозі, повинна бути підтверджена платіжними вимогами-дорученнями постачальників і квитанціями (накладними) залізничного або водного транспорту зі штампом станції (причалу) прибуття, що підтверджує знаходження вантажу в дорозі, а за товарно-матеріальними цінностями, що не вивезені зі складів місцевих постачальників - охоронними розписками, підписаними керівником та головним бухгалтером підприємства.

При опрацюванні первинних документів працівники бухгалтерії підприємства звертають увагу на:

- ✓ відповідність виконання умов укладеного контракту (оплата страхування, транспортних витрат тощо);

✓ правильність таксування первинних документів для визначення облікової ціни отриманих товарно-матеріальних цінностей із врахуванням послуг посередника, транспортних витрат, мита та інших витрат;

✓ наявність та правильність оформлення податкової накладної, якщо отримувач є платником податку на додану вартість.

У випадку наявності помилок в оформленні податкової накладної необхідно звернутися до постачальника з проханням виписати правильно оформлену податкову накладну.

Неправильно оформлена податкова накладна при використанні товарно-матеріальних цінностей в господарській діяльності або самостійний розрахунок суми податку на додану вартість (ПДВ) не є підставою для проведення зарахування суми ПДВ у розрахунки з бюджетом за податковим кредитом.

Видаток товарно-матеріальних цінностей здійснюють згідно з вимогами угод, інструкцій про порядок прийняття продукції виробничо-технічного призначення і товарів народного споживання за кількістю та якістю, стандартів, технічних і та особливих умов постачання окремих цінностей.

Підставою для відпуску товарно-матеріальних цінностей є рахунок-фактура, вимога-накладна, специфікація, лімітна карта та інші документи, які підтверджують фактично відпущену їх кількість. [36, с. 40]

При відвантаженні матеріальних цінностей залізничним або водним шляхом виписують спеціальне розпорядження на відправку вантажу. Це розпорядження є підставою для відбирання, пакування і передачі цінностей експедиції.

На прийнятті до перевезення матеріальні цінності транспортна організація видає вантажну квитанцію, яка поряд з рахунками-фактурами, специфікаціями, пакувальними ярликами та іншими документами при платіжній вимозі-дорученні відправляється покупцю. [14, с. 123]

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності про запаси на підприємствах усіх форм власності періодично проводиться інвентаризація майна.

Порядок проведення інвентаризації регулюється Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 р. № 69 та зареєстрована в Міністерстві юстиції України 26.08.94 р. за № 202/412.

При проведенні інвентаризації перевіряється реальність вартості зарахованих на баланс товарно-матеріальних цінностей.

Для проведення інвентаризації на підприємстві розпорядчим документом керівника створюються постійно діюча інвентаризаційна комісія, до складу яких включаються досвідчені працівники, а очолює таку комісію керівник підприємства або його заступник. За наслідками інвентаризації робоча інвентаризаційна комісія складає протокол із зазначенням у ньому результатів інвентаризації і висновків щодо них.

При проведенні інвентаризації інвентаризаційні описи складаються окремо на товарно-матеріальні цінності, що знаходяться в дорозі, не оплачені в строк покупцями відвантажені товари і цінності та ті, що перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці). [36, с. 40]

Дозволяється складання групових інвентаризаційних описів малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих в індивідуальне користування працівникам, із зазначенням відповідальних за ці предмети осіб.

При інвентаризації незавершеного виробництва в інвентаризаційних описах вказується найменування заділу, стадія або ступінь їх готовності, кількість або обсяг робіт. Сировина, матеріали і покупні напівфабрикати, що перебувають біля робочих місць і не піддавались обробці, до опису незавершеного виробництва не включаються, а фіксуються в описах матеріальних цінностей або в окремих описах.

В інвентаризаційних описах товарно-матеріальних цінностей зазначається їх назва і первісна вартість. Товарно-матеріальні цінності інвентаризуються за місцем їх знаходження і матеріально відповідальними

особами.

В бухгалтерському обліку на кожний вид товарно-матеріальних цінностей відкривається аналітичний рахунок, на якому об'єкти обліку відображаються за кількістю (у прийнятих одиницях виміру) та вартістю (у прийнятій системі оцінки).

Аналітичні рахунки групуються за групами, місцем зберігання, матеріально відповідальними особами, за субрахунками і рахунками бухгалтерського обліку.

Основна маса виробничих запасів надходить від постачальників. Облік розрахунків з ними ведеться на рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”. У кредит даного рахунку записується заборгованість за одержані від постачальників матеріальні цінності, у дебет – оплата рахунків за одержані цінності. Для аналітичного і синтетичного обліку розрахунків з постачальниками при журнально-ордерній формі використовується журнал-ордер № 6 „Розрахунки з постачальниками і підрядниками”, а при журнальній формі – журнал 3. У даних регістрах спочатку записуються неоплачені рахунки на початок місяця (номер рахунка, дата, назва постачальника, сума до оплати (в т.ч. ПДВ)). Після цього в хронологічному порядку за відповідними показниками реєструються усі рахунки за звітний місяць. У правій частині регістра робиться відмітка про оплату рахунків постачальників. Загальні підсумки по журналу повинні відповідати оборотам і залишку на рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”.

Витрачання матеріальних запасів оформляється лімітно-забірними картками, які виписуються на основі даних про випуск продукції та норм витрачання цінностей на одиницю випуску за затвердженими нормами. У лімітно-забірних картках, які виписуються на кожне найменування цінностей, вказується ліміт відпуску цінностей в натуральному вираженні, а також дата, кількість відпущеного матеріалу та залишок ліміту після кожного запису про відпуск. Лімітно-забірні картки виписуються у 2-х примірниках, один з них знаходиться у завідувача складу, а другий – у одержувача матеріалів. При

відпуску завідувач складу робить запис в обох примірниках й обмінюється підписами з одержувачем, що забезпечує ідентичність даних. Лімітно-забірні картки служать для контролю за дотриманням норм відпуску цінностей, забезпечують скорочення числа документів, полегшення процесу обробки даних первинного обліку.

Відпуск виробничих запасів у виробництво оформляється вимогами, якщо на підприємстві відсутній порядок лімітування, а також про відпуску цінностей на ремонт, господарські потреби та інше.

При передачі матеріальних цінностей з одного структурного підрозділу в інший виписується накладна, яка одночасно служить документом на списання в одному підрозділі та оприбуткування в іншому. На підприємствах, які ведуть нормативний метод обліку витрат на виробництво, понадлімітний відпуск матеріалів здійснюється на основі спеціальних вимог, які відрізняються від звичайних іншим кольором (червоною смугою) і в яких відображаються факти заміни матеріалів із розрахунком перевитрат чи економії порівняно з нормами, із зазначенням причин відхилень та осіб, що їх допустили. В окремих виробництвах можуть складатись акти на списання матеріалів. Споживання матеріалів визначається за допомогою інвентаризації. В актах зазначається наявність матеріалів на початок місяця, надходження за документами протягом місяця та наявність на кінець місяця за даними інвентаризації.

Облік товарно-матеріальних цінностей здійснюється за матеріально-відповідальними особами, найменуваннями і сортами в натуральному і грошовому вираженні. У місцях зберігання виробничі запаси облічуються в натуральних одиницях. Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група запасів (вид).

4. Синтетичний і аналітичний облік виробничих запасів

Згідно з економічною класифікацією матеріалів будується система рахунків, де формується найважливіші синтетичні характеристики наявності, руху і використання матеріалів до їх споживання у процесі виробництва.

Згідно з діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку, для обліку наявності та руху матеріалів використовують такі субрахунки: “Сировина і матеріали”, “Купівельні напівфабрикати”, “Паливо”, “Тара і тарні матеріали”, “Матеріали, передані у переробку”, “Запасні частини”, “Матеріали сільськогосподарського призначення”, “Інші матеріали”. [45, с. 217]

Для систематизації даних про надходження матеріальних цінностей на підприємство і стан розрахунків з постачальниками необхідний реєстр бухгалтерського обліку, в якому відображаються такі дані: дата, номер документа та найменування матеріалу, номер прибуткового документа, дебет синтетичних рахунків матеріальних цінностей, сальдо на початок місяця, відмітка про оплату.

Облік розрахунків із постачальниками ведеться у Журналі 3 та у Відомості 3.3 аналітичного обліку до рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками».

Записи в журналі здійснюються за фактичною собівартістю придбання запасів, яка складається з їх купівельної ціни (без ПДВ), податку на додану вартість і транспортно-заготівельних витрат (транспортні витрати, вантажно-розвантажувальні роботи, ввізне мито, послуги сторонніх та посередницьких організацій та інші витрати, пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання).

Підприємство здійснює облік виробничих запасів на рахунку 20 «Виробничі запаси». На субрахунку 201 «Сировина й матеріали» відображається наявність і рух сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні. На цьому субрахунку ведеться облік основних матеріалів, що в досліджуваному підприємстві. Допоміжні матеріали, які використовуються при

виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі, також відображаються на субрахунку 201.

На субрахунку 202 «Куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби» відображаються наявність та рух купованих напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів, які придбані для комплектування продукції, що випускається, і потребують додаткових витрат праці на їх обробку або збирання.

Вироби, придбані для комплектації готової продукції, вартість яких не включається до собівартості продукції цього підприємства, відображаються на рахунку 28 «Товари».

Науково-дослідні та конструкторські організації придбані необхідні їм як комплектуючі вироби для проведення наукових (експериментальних) робіт за визначеною науково-дослідною або конструкторською темою спеціальне обладнання та інструменти, пристрої та інші прилади облічують на субрахунку 202. Обладнання і прилади загального призначення на цьому субрахунку не облічуються, а відображаються на рахунках 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи» або на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» за видами предметів.

На субрахунку 203 «Паливо» (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали) досліджуване підприємство облічує наявність та рух палива, що купується чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для виробництва енергії та опалення будівель. Тут також облічуються і оплачені талони на нафтопродукти і газ. [16, с. 217]

Якщо деякі види палива використовують одночасно і як матеріали, і як паливо, то їх облічують на субрахунку 201 «Сировина й матеріали» і на субрахунку 203 «Паливо».

На субрахунку 204 «Тара й тарні матеріали» відображається наявність і рух усіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали й деталі, які використовують для виготовлення тари і її

ремонту (деталі для збирання ящиків, бочкова клепка тощо).

Тара, яка використовується як господарський інвентар, облічується на субрахунку 115 «Інвентарна тара» рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи» або на субрахунку 106 «Інструменти, прилади та інвентар», що відкривається до рахунка 10 «Основні засоби».

На субрахунку 205 «Будівельні матеріали» підприємства відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнанню комплектуючих виробів, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.

Аналітичний облік здійснюється за найменуваннями або видами матеріалів, конструкцій і деталей, за окремими машинами, агрегатами або групами однорідних предметів обладнання і місцем зберігання за потребами підприємства.

На субрахунку 206 «Матеріали, передані в переробку» облічуються матеріали, які передані в переробку на сторону і надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Затрати на переробку матеріалів, які оплачуються стороннім організаціям, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, що отримані з переробки. Аналітичний облік матеріалів, що передані в переробку, ведеться в розрізі, що забезпечує інформацію про підприємства – переробними і контроль за операціями з переробки і відповідними витратами. Передача матеріалів у переробку відображається тільки на субрахунках рахунка 20 «Виробничі запаси».

На субрахунку 207 «Запасні частини» ведеться облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті. На цьому ж субрахунку ведеться облік обмінного фонду повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, агрегатів, що

створюються в ремонтних підрозділах підприємств, на ремонтних підприємствах.

За дебетом субрахунку відображаються залишок і надходження, за кредитом витрачання, реалізація та інше вибуття запасних частин.

Надходження виробничих запасів відображено в таблиці 4.

Таблиця 4

Господарські операції з надходження виробничих запасів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Придбання за плату запасів господарського призначення постачальників-платників ПДВ (при наявності податкової накладної).	201, 641	631
2	Придбання за попередню оплату запасів господарського призначення у постачальників-платників ПДВ.	201, 644	631
3	Придбання запасів, що не використовують у господарській діяльності, за плату у постачальників-платників ПДВ.	201	631
4	Надходження виробничих запасів, що використовуються у господарській діяльності, через підзвітних осіб при отриманні ними авансу	201, 641	372
5	Надходження виробничих запасів, що використовуються у господарській діяльності через підзвітних осіб без одержання попереднього авансу.	20, 641	685
6	Придбання виробничих запасів у приватної (фізичної) особи – нерезидента – не суб'єкта підприємницької діяльності через підзвітних осіб при отриманні авансу.	20	372,641
7	Безоплатне отримання виробничих запасів.	20	719
8	Отримання виробничих запасів як внесок до статутного капіталу.	20	40,46
9	Оприбуткування матеріалів від ліквідації основних засобів та списання малоцінних необоротних активів.	20	746

Вибуття запасів на синтетичних рахунках відображається такими записами, які відображено в таблиці 5.

Господарські операції з вибуття виробничих запасів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Відпуск зі складу виробничих запасів для власних потреб:		
	а) виробництва продукції;	23	20
	б) загальновиробничих потреб;	91	20
	в) забезпечення збуту продукції;	93	20
	г) загальногосподарських потреб;	92	20
	д) виконання досліджень та розробки;	941	20
1	е) утримання об'єктів житлово-комунального господарства і соціально-культурного призначення;	949	20
	є) капітального будівництва;	15	20
2	Передача запасів як внесок до статутного капіталу іншого підприємства:		
	а) на фактичну вартість переданих запасів.	943	20
2	Одночасно:	14	712
	3	Уцінення запасів до чистої вартості реалізації.	946
4	Списання запасів, втрачених внаслідок надзвичайних подій.	99	20
5	Списання нестачі запасів:		
	а) на суму балансової вартості;	947	20
	б) на суму, що підлягає відшкодуванню винними особами;	375	716
5	в) на суму ПДВ, що підлягає відшкодуванню;	716	641
6	Відпуск запчастин:		
	а) на капітальний ремонт власних основних засобів;	15	207
	б) на капітальний ремонт орендованих основних засобів, коли ремонт здійснюється за рахунок орендаря (у випадку коли капітальний ремонт приводить до поліпшення основних засобів);	15	207
6	в) на поточний ремонт основних засобів.	949	207

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться в розрізі їх найменувань або однорідних груп. Кожна з груп виробничих запасів поділяється за видами, сортами, марками, типами, розмірами кожному найменуванню, сорту, розміру виробничих запасів присвоюється коротке числове позначення (номенклатурний номер), яке записують до спеціального реєстру – номенклатури-цінника, де також вказують одиницю виміру і, по можливості, облікову ціну запасу.

Кодування номенклатури-цінника здійснюють за змішаною порядково-серійною системою, використовуючи семи і восьмизначні коди. Перші два знаки вказують на синтетичний рахунок, третій – на субрахунок, один або два наступні знаки означають групу виробничих запасів, решта – знаки, які характеризують виробничі запаси. Інформація, що міститься у номенклатурах-цінниках, належить до умовно-постійної. Її записують на машинних носіях і багаторазово використовують для одержання необхідних вихідних даних.

На кожному документі з руху виробничих запасів повинно бути вказано не тільки найменування запасу, а й номенклатурний номер, що дозволяє уникати помилок під час заповнення прибуткових і видаткових документів та здійснення записів у складському і бухгалтерському обліку виробничих запасів.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться на складах за допомогою карток складського обліку, які розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури-цінника.

На підставі залишків на перше число місяця, які виводяться по кожному номенклатурному номеру в картках складського обліку, складаються відомості обліку залишків запасів (сальдові відомості), які використовуються для порівняння даних аналітичного і синтетичного обліку виробничих запасів.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться на складі планом рахунків передбачений рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети». [40, с. 117]

До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

Предмети, строк корисного використання яких більше одного року, зокрема спеціальні інструменти і спеціальні пристосування, відображаються на субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи» синтетичного

рахунка 11 «Інші необоротні матеріальні активи». Вартість таких предметів погашається нарахуванням зносу за встановленою підприємством ставкою (нормою) з урахуванням очікуваного способу використання таких активів, Експлуатаційні тимчасові (нетитульні) споруди облічуються на субрахунку 113 "Тимчасові нетитульні споруди".

За дебетом рахунка 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом – за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію зі списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

Вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів, переданих в експлуатацію, виключається зі складу активів з подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцем експлуатації і відповідними особами протягом строку їх фактичного використання.

Кожне підприємство виходячи із власних потреб, веде аналітичний облік малоцінних та швидкозношуваних предметів за найменуванням, кількістю та ціною по місцях зберігання і особах, відповідальних за їх збереження. З метою забезпечення збереження даних предметів в експлуатації на підприємствах організований належний контроль за рухом МШП, зокрема, оперативний облік в кількісному вираженні.

Відповідним чином здійснюється організований аналітичний облік МШП, які повернуті на склад з експлуатації.

Незавершене виробництво становлять не закінчені обробкою і складанням деталі, вузли, вироби, що не пройшли всіх стадій (переділів), передбачених технологічними процесами і не можуть бути віднесені до готової продукції, напівфабрикатів або до комплектуючих виробів.

На підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, незавершене виробництво складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу.

Облік незавершеного виробництва є актуальним для більшості підприємств обробної промисловості.

Окремого рахунка для обліку незавершеного виробництва Планом рахунків не передбачено.

Фактична (балансова) вартість незавершеного виробництва визначається в кінці звітного періоду на підставі даних інвентаризації і становить сальдо рахунка 23 «Виробництво», який призначено для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). [29; 201]

Зокрема, рахунок 23 «Виробництво» використовується для обліку на окремих субрахунках витрат:

- ✓ промислових і сільськогосподарських підприємств на виробництво продукції;
- ✓ підрядних, геологічних та проектних організацій з виконання будівельно-монтажних, геологорозвідувальних та проектно-розвідницьких робіт;
- ✓ підприємств транспорту та зв'язку на надання послуг;
- ✓ науково-дослідних підприємств на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт;
- ✓ підприємств громадського харчування на випуск власної продукції;
- ✓ підприємств торгівлі, постачання і збуту на здійснення діяльності з продажу товарів;
- ✓ інших підприємств та організацій;
- ✓ допоміжних (підсобних) виробництв;
- ✓ на виконання некапітальних робіт (будівництво тимчасових споруд, демонтаж припинених будівництвом об'єктів).

За дебетом рахунка 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати та втрати від браку продукції (робіт, послуг), за кредитом – суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції, виконаних робіт та послуг.

За кредитом субрахунків обліку витрат допоміжних (підсобних) виробництв, з виконання некапітальних робіт та субрахунків обліку витрат основного виробництва списується собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, споруд, робіт, послуг (інструменту, енергії, пари, транспортних і ремонтних послуг тощо). [41, с. 56]

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

Основна кореспонденція рахунку 23 «Виробництво» наведена в таблиці 6.

Таблиця 6

Типова кореспонденція рахунку 23 «Виробництво».

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Витрати на виробництво продукції, робіт, послуг:		
	а)прямі матеріальні витрати;	23	20,25
	б)прямі витрати на оплату праці;	23	66
	в)розподіленні між об'єктами витрат загально-виробничі витрати;	23	91
	г)списані невідшкодовані витрати від браку;	23	24
д)амортизація виробничого устаткування.	23	131	
2	Націнка громадського харчування:		
	а)різниця між обліковою ціною виробництва й обліковою ціною комори;	23	285
	б)різниця між вартістю готових виробів, реалізованих з більшою націнкою і вартістю тих же виробів за обліковими цінами виробництва;	23	285
г) різниця між вартістю готових виробів, реалізованих з більш низькими цінами і вартістю тих же виробів за обліковими цінами виробництва;	285	23	
3	Завершені виробництвом та здані на склад або замовнику:		
	а)готова продукція;	26	23
	б)напівфабрикати власного виробництва;	25	23
	в)роботи і послуги;	903	23
	д)відходи виробництва.	209	23

Інвентаризація незавершеного виробництва здійснюється у визначені термін і при проведенні інвентаризації особлива увага звертається на те, щоб у

складі незавершеного виробництва не було сировини, матеріалів і купованих напівфабрикатів, які не пройшли етапи (переділи) обробки, бракованих деталей, не списаних своєчасно, витрат за виконаними замовленнями. Такі суми, а також нестачі цінностей і в незавершеному виробництві повинні бути віднесені на відповідні рахунки. [21, с. 189]

У Балансі витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги) показують у розділі II Активу у статті «Незавершене виробництво».

Відповідно до роз'яснення Міністерства фінансів України від 09.03.2000 р. № 41-23/41 «Щодо реформування бухгалтерського обліку» у складі статті «Незавершене виробництво» не повинно бути частини загальногосподарських (накладних) витрат та витрат обігу, оскільки такі витрати за П(С)БО 16 «Витрати» розглядаються повністю як витрати звітного періоду і не підлягають розподілу між незавершеним виробництвом і випуском готової продукції, між вартістю реалізованих і нереалізованих товарів і готової продукції. [57]

Зі складу незавершеного виробництва підприємство виділяє напівфабрикати власного виробництва, що зберігаються окремо. Напівфабрикати власного виробництва є самостійним об'єктом обліку.

До напівфабрикатів належить продукція, що не пройшла всіх установлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання або укомплектування.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва Планом рахунків передбачено активний балансовий рахунок 25 «Напівфабрикати»

За дебетом рахунка 25 «Напівфабрикати» відображається надходження напівфабрикатів (створених), за кредитом – вибуття напівфабрикатів унаслідок продажу, передачі в подальшу переробку, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активу.

Облік напівфабрикатів власного виробництва на окремому рахунку ведуть підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція. Зокрема, на цьому рахунку

можуть облічуватися виготовлені підприємством напівфабрикати: чавун передільний у чорній металургії; сира гума і клей у гумовій промисловості; сірчана кислота на азотно-туковому комбінаті хімічної промисловості; пряжа і сирова тканина в текстильній промисловості.

На підприємстві напівфабрикати власного виробництва, які використовуються тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишки облічуються на рахунку 23 «Виробництво».

Аналітичний облік напівфабрикатів ведеться за видами, визначеними виходячи з потреб підприємства.

Оцінюють напівфабрикати за первісною вартістю – фактичною виробничою собівартістю.

Рух напівфабрикатів власного виробництва відображається на рахунках такими записами, які наведені в таблиці 7.

У Балансі напівфабрикати власного виробництва, що призначені для продажу покупцям і включені до складу готової продукції, показуються у розділі II Активу «Оборотні активи» у статті «Готова продукція», а напівфабрикати, що залишені для подальшої обробки на підприємстві й включені до складу незавершеного виробництва, - у статті «Незавершене виробництво». [20, с. 388]

Таблиця 7

Господарські операції із руху напівфабрикатів власного виробництва

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Виготовлення та передача на склад напівфабрикатів.	25	23
2	Передача напівфабрикатів у подальшу переробку.	23	25
3	Передача на склад готової продукції, напівфабрикатів, призначених для реалізації.	26	25
4	Списання нестачі напівфабрикатів за їх балансовою вартістю.	947	25

Завершена виробництвом, укомплектована і готова до продажу продукція надходить для зберігання на склад.

До готової належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

Для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства Планом рахунків передбачено активний балансовий рахунок 26 «Готова продукція»

За дебетом рахунка 26 «Готова продукція» відображаються надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю що визначається відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», або за нормативною вартістю, що визначається, відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», за кредитом-вибуття готової продукції унаслідок продажу, безоплатної передачі тощо. [49, с. 18]

Собівартість реалізованої готової продукції визначається за методами вибуття запасів.

Аналітичний облік готової продукції ведеться за видами готової продукції.

У разі потреб підприємства аналітичний облік ведеться за матеріально відповідальними особами, найменуванням готової продукції, сортом, кількістю, ціною та сумою.

Типова кореспонденція рахунка 26 «Готова продукція» для відображення господарських операцій наведена в таблиці 8.

Таблиця 8

Типова кореспонденція рахунку 26 «Готова продукція»

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	Виготовлення і передача на склад готової продукції.	26	23
2	Реалізація готової продукції: а)на суму доходу від реалізації; б)на собівартість реалізованої готової продукції ; в)на суму ПДВ.	31,36 901 701	701 26 641
3	Повернення забракованої готової продукції для виправлення браку.	23	26

4	Списання нестачі готової продукції за їх балансовою вартістю.	947	26
5	Списання відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції від її вартості за нормативними цінами.	901	26

При застосуванні оптової форми реалізація товарів не збігається з надходженням грошових коштів. Тому виникає необхідність облічувати дебіторську заборгованість від моменту постачання товарів до моменту надходження платежу за них.

При застосуванні роздрібною форми момент реалізації товарів збігається з моментом оплати готівковими грошовими коштами.

По-друге, наявність різних цін при придбанні і реалізації товарів. Цей фактор обумовлює ведення обліку товарів або за купівельною (первісною) вартістю, або за ціною реалізації. Якщо підприємство облічує товари за ціною реалізації, то виникає необхідність облічувати різницю між цінами реалізації та придбання, а саме торгіву націнку.

По-третє, промислові та інші виробничі підприємства володіють виробами, матеріалами, продуктами, які спеціально придбані для продажу. Ці матеріальні цінності також підпадають під категорію «товари».

З урахуванням наведених факторів Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено активний балансовий рахунок 28 «Товари».

На цьому рахунку ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, придбаних для продажу без переробки, й одержання нового продукту за первісною вартістю або за цінами реалізації. [50, с.227]

За дебетом рахунка відображається збільшення вартості придбаних (отриманих) товарів, за кредитом – зменшення вартості реалізованих (вибулих) товарів.

5. Інвентаризація запасів і відображення її результатів в обліку

Інвентаризація матеріальних цінностей проводиться згідно з Інструкцією, затвердженою наказом Головного управління Державного казначейства України № 90 від 30.10.98 р.

Інвентаризація – це перевірка матеріальних цінностей в наявності і зіставлення їх з даними обліку. За допомогою інвентаризації знаходяться нестачі або лишки цінностей, які можуть утворитися внаслідок проведення операцій на складі без відповідного документального підтвердження, втрат у межах норм через природні процеси, які відбуваються при зберіганні запасів (усушка, розпилювання), крадіжки, стихійні лиха та інші причини.

Проведення інвентаризації регламентується Інструкцією з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69. [33]

Хоча окремі положення цього документа застаріли (зокрема вказівки щодо строків проведення інвентаризації за окремими об'єктами), але загальні правила, організація проведення перевірки матеріальних цінностей на складі та процедура оформлення наслідків інвентаризації залишаються в силі й досі.

Під час інвентаризації запасів згідно з Інструкцією:

а) здійснюється їх переважування, обмірювання, підрахунок у порядку розташування цінностей у приміщенні; при цьому не допускається безладний перехід комісії від одного виду цінностей до іншого. За зберігання товарно-матеріальних цінностей в однієї матеріально відповідальної особи в різних ізольованих приміщеннях інвентаризацію проводять послідовно за місцями зберігання. Після перевірки цінностей вхід до приміщення пломбують, і комісія переходить у наступне приміщення;

б) інвентаризаційні описи складають окремо на товарно-матеріальні цінності, що знаходяться в дорозі, не оплачені покупцями в строк відвантажені товари й цінності й на ті, що знаходяться на складі інших підприємств (на

відповідальному зберіганні, на комісії, в переробці);

в) кількість цінностей і товарів, що зберігаються в непошкодженій упаковці постачальника, може визначатися на підставі документів (за обов'язкової перевірки в натурі частини зазначених цінностей);

г) на прибуткових документах на товарно-матеріальні цінності, які надійшли на об'єкт і були прийняті під час його інвентаризації, матеріально відповідальна особа в присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови робить відмітку „після інвентаризації” з посиланням на дату опису, де записано ці цінності;

г) на видаткових документах на товарно-матеріальні цінності, які відпущено зі складу під час інвентаризації з дозволу керівника підприємства і головного бухгалтера, в присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови робиться відмітка, і відомості про такі цінності заносяться в окремий опис у порядку, аналогічному цінностям, що надійшли під час інвентаризації;

д) допускається складання групових інвентаризаційних описів малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих в індивідуальне користування працівника, із зазначенням у них відповідальних за ці предмети осіб (на яких ведуться особові картки) та їхніми розписками в опису.

Інвентаризація буває:

- планова (під кінець року) та непланова;
- повна (перевірка цінностей на підприємстві) і часткова (перевірка у конкретних матеріально-відповідальних осіб);
- суцільна (в конкретної матеріально-відповідальної особи перевіряється вся номенклатура цінностей) та вибіркова (у конкретному місці перевіряються лише окремі види цінностей);
- необхідна інвентаризація – проводиться після надзвичайних подій (стихійне лихо, крадіжка, зміна матеріально-відповідальної особи);
- перманентна – безперервна інвентаризація.

Для проведення інвентаризації призначається комісія, в яку входять: голова комісії (керівник, ревізор), представники технічного, матеріально-технічного відділу, постачальники, представник бухгалтерії, матеріально-відповідальна особа (обов'язково). [41, с. 59]

Перед початком інвентаризації з матеріально-відповідальної особи береться розписка, що всі цінності, що надійшли на склад, оприбутковані в обліку, а всі цінності, що вибули зі складу – списані в обліку. Комісія перевіряє складське приміщення, пломбує додаткові виходи і приступає до інвентаризації.

Проведення інвентаризації визначається планом затвердженим керівником підприємства і головним бухгалтером. Проте є випадки, у яких інвентаризації проводяться обов'язково:

- перед складанням річного звіту;
- при зміні матеріально відповідальних осіб;
- при виявленні фактів крадіжок, зловживань, псування цінностей;
- при ліквідації підприємства або його структурного підрозділу;
- після катастрофи, стихійного лиха тощо;
- при передачі майна в оренду;
- за рішенням слідчих та судових органів.

Інвентаризаційна комісія (робоча) починає свою роботу не раніше ніж бухгалтерія обробить всю документацію щодо руху і залишків матеріальних цінностей на день проведення інвентаризації. Завідувач складу повинен підготувати матеріали до інвентаризації з таким розрахунком, щоби легко було визначати наявність матеріальних цінностей, їх техніко-економічні характеристики (сорт, фасон, розмір, якість) та порахувати кількість, масу, міру. Матеріально відповідальні особи повинні дати розписку про те, що всі документи передані в бухгалтерію і "на руках" ніяких документів немає. Комісія працює у присутності завідувача складу, в кінці дня склад опломбовується. Необхідно слідкувати, щоби на склад у дні інвентаризації не надходили і не списувалися матеріальні цінності.

Інвентаризація запасів проводиться за місцем зберігання та окремо за

матеріально-відповідальними особами. Матеріальні запаси при інвентаризації записуються в описи за кожним окремим найменуванням із зазначенням номенклатурного номера, групи, сорту і кількості (рахунком, вагою або мірою).

Процес проведення інвентаризації запасів передбачає:

- переважування, обмір, підрахунок комісією у порядку розміщення цінностей у даному приміщенні, не допускаючи безладного переходу від одного виду цінностей до іншого. Якщо цінності зберігаються в ізольованих приміщеннях у однієї матеріально-відповідальної особи інвентаризація проводиться послідовно за місцями їх зберігання. Після перевірки цінностей вхід до приміщення опломбовується і комісія переходить у наступне приміщення;

- інвентаризаційні описи складаються окремо на матеріальні цінності, що перебувають в дорозі, невідфактуровані поставки та на ті, що перебувають на складах інших підприємств (на відповідальному зберіганні, на комісії, у переробці);

- кількість цінностей, що зберігаються в непошкодженій упаковці постачальника, може визначатися на підставі документів при обов'язковій перевірці в натурі частини визнаних цінностей.

На виявлені при інвентаризації непридатні або зіпсовані матеріальні цінності додатково складаються акти, в яких вказуються причини, ступінь і характер псування матеріальних цінностей, а також винні особи, які допустили їх псування. [41, с.150]

Тара вписується до опису за видами, цільовим призначенням і якісним складом (нова, потребує ремонту тощо).

На тару, що стала непридатною, інвентаризаційною комісією складається акт на списання із зазначенням причин псування.

Запаси, які з тих чи інших причин зберігаються на складах інших підприємств, а також ті, що переробляються на інших підприємствах, вносяться до інвентаризаційного опису на підставі підтверджуючих документів із зазначенням назви підприємства, що здійснює їх переробку, найменування

цінностей, кількості, фактичної вартості за даними обліку, дати їх передачі в переробку, номеру і дати документа.

Для перевірки матеріалів, що передані на переробку, а також оплачених, але не вивезених зі складів постачальників, необхідно отримати копії інвентаризаційних описів від підприємств (організацій), у яких ці матеріали знаходяться. Копії інвентаризаційних описів звіряються з даними, що були отримані при інвентаризації. По таких цінностях комісія повинна скласти окремий опис, а потім зустрічною перевіркою встановити, кому вони належать і чому зберігаються на складі іншого підприємства. В описах вказуються найменування, кількість, сорт, фактична вартість (за даними обліку), дата надходження на зберігання, місце зберігання цих цінностей, номери і дати документів. При отриманні від підприємств, на відповідальному зберіганні яких знаходяться цінності, копій інвентаризаційних описів комісія порівнює фактичну наявність цінностей за даними копій описів з кількістю, встановленою за документами. [41, с. 61]

На підприємстві малоцінні та швидкозношувані предмети інвентаризуються за їх місцезнаходженням та за матеріально відповідальними особами.

Інвентаризація проводиться шляхом огляду кожного предмета, малоцінні і швидкозношувані предмети заносяться до описів за найменуваннями відповідно до номенклатурних номерів і в одиницях виміру, що прийняті у бухгалтерському обліку.

При інвентаризації малоцінних та швидкозношуваних предметів, виданих в особисте користування працівникам допускається складання групових інвентаризаційних описів зі вказівкою в них відповідальних за ці предмети осіб, на яких відкриті особові картки, з поставленням підпису в описі.

Предмети спецодягу і столової білизни, відправлені у прання та ремонт, слід записувати в інвентаризаційний опис на підставі відомостей-накладних або квитанцій установ, що здійснюють ці послуги.

Малоцінні та швидкозношувані предмети, які стали непридатними, але не

списані, до інвентаризаційної відомості не вписуються, а складається акт із вказівкою часу експлуатації, причин непридатності, можливості, використання цих предметів у господарських цілях. При цьому в описах робляться відмітки про непридатність.

За малоцінними та швидкозношуваними предметами, які обліковуються в оперативному порядку, описи не складаються, а перевіряється фактична наявність цих предметів у матеріально відповідальних осіб шляхом зіставлення з відомістю оперативного обліку. Виявлена при ньому недостача предметів оформлюється актом.

Інвентаризація малоцінних та швидкозношуваних предметів проводиться не менше одного разу на рік.

Після завершення інвентаризації завідувач складом пише ще одну розписку такого змісту: «Інвентаризація проведена у моїй присутності, претензій до комісії не маю. Матеріальні цінності прийняв на зберігання завідувач складу». [25, с. 231]

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

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

Працівники бухгалтерії виконують такі роботи:

- ✓ роблять взаємозалік нестач і лишків, якщо вони обумовлені пересортицею;

- ✓ проводять розрахунок природних втрат матеріалів;
- ✓ визначають кінцевий результат (лишки чи нестачі).

На підставі звірки складається порівняльна відомість. В ній комісія записує тільки ті найменування, за якими були встановлені відхилення. Ці відхилення можуть кваліфікуватися як лишки (фактично виявлено більше цінностей на складі, ніж за документами) або нестача (на складі виявлено менше цінностей, ніж за обліковими даними). Протягом 15 днів комісія повинна визначитися стосовно оприбуткування лишків і списання нестач. Виявлені лишки, як правило, оприбутковуються і при цьому збільшуються інші операційні доходи підприємства. При оприбуткуванні лишків робиться запис:

Дт 20, 22 Кт 71.9

Від матеріально відповідальних осіб вимагається пояснення лишків чи нестач у письмовому вигляді. Висновки щодо причини виникнення врегулювання нестач центральна інвентаризаційна комісія оформляє протоколом, який затверджує керівник підприємства протягом п'яти днів після закінчення інвентаризації. [49, с. 18]

При виявленні нестач і втрат від псування, які виникли в наслідок зловживань матеріально відповідальних осіб, матеріали інвентаризації протягом п'яти днів після затвердження протоколу керівником передаються слідчим органам, а на суму нестач подається позов до суду. Виявлені нестачі відшкодовуються винними особами відповідно до вимог чинного законодавства та Порядку визначення розміру збитків від крадіжок, нестач (псування) матеріальних цінностей, затверджених КМУ від 22.01.1996 р. № 116 з наступними доповненнями та змінами.

Результати інвентаризації відображаються в обліку на основі Протоколу інвентаризаційної комісії.

Основні проводки по відображенню результатів інвентаризації наведені в таблиці 9.

Кореспонденція рахунків по відображенню результатів інвентаризації

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
1	На суму виявлених нестач.	375	716
2	Якщо сума нестач визначена із застосуванням коефіцієнтів, то на суму різниці між балансовою вартістю і відшкодування із застосуванням коефіцієнтів складається запис.	716	642
3	Списання нестач у межах норм природних втрат	91	20
4	Якщо на час виявленої нестачі не встановлено винної особи, то разом із списанням цінностей на витрати балансова вартість цінностей зараховується на позабалансові рахунки.	072	
5	Перерахування до бюджету різниці в цінах матеріальних цінностей між балансовою та розрахунковою вартістю	642	631
6	Списання виявлених нестач та псування матеріальних цінностей за балансовою вартістю у випадку, якщо не встановлена винна особа.	947	20,22,28

Отже, проведення інвентаризації виробничих запасів проводиться згідно Інструкції з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу, яка затверджена наказом МФУ від 11.08.1994р. № 69. На даному підприємстві інвентаризації проводять один раз в рік перескладанням ручної фінансової звітності.

ВИСНОВКИ

У результаті проведеного дослідження літературних джерел, законодавчо-нормативних документів та практичних даних обліку виробничих запасів можна зробити такі висновки:

Оборотні активи здебільшого ототожнюються з такими поняттями, як матеріальні ресурси, матеріальні активи, товарно-матеріальні цінності, запаси: складські, матеріальні, виробничі, матеріально-виробничі і товарні запаси. Щоб знайти спільні та відмінні риси в усіх цих поняттях, ми узагальнили погляди вчених і вважаємо, що запаси – це матеріальні активи, які є власністю підприємства і здатні давати економічну вигоду в процесі виробництва, збуту готової продукції, реалізації товарів, а також постійно задовольняти потреби даного підприємства, що сприяє формуванню його майбутніх доходів протягом періоду, який не перевищує одного року чи одного операційного циклу.

В національних нормативних документах запаси визначено як активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, а також утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

В залежності від того, наскільки правильно буде організований облік запасів, залежить точність визначення прибутку підприємства і, що не менш важливо, збереження самих запасів, адже запаси є однією з основних складових собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг тощо.

Облік запасів є одним з найбільш трудомістких розділів обліку, оскільки оперує десятками, сотнями, а часом і тисячами найменувань запасів. Крім того, облік запасів тісно пов'язаний з обліком розрахунків з постачальниками і підрядчиками, підзвітними особами, обліком запасів на складі і далі – до обліку розрахунків з покупцями і замовниками.

Враховуючи те, що основою виробництва є запаси сировини, матеріалів, енергії то для забезпечення ефективного виробництва необхідно вживати комплекс заходів щодо виявлення, кількісного вимірювання та реалізації резервів забезпеченості виробничими запасами та ефективного їх використання. А для цього необхідно здійснювати систематичний облік, аудит та аналіз рівня та динаміки забезпеченості, а також ефективності використання виробничих запасів на основі даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Саме в цьому полягає актуальність теми проведеного дослідження.

Облік запасів займає значну питому вагу в загальному обсязі роботи бухгалтерії (25-30%), а в собівартості продукції матеріальні витрати досягають 70-80% у більшості галузей промисловості, що й визначає його роль у діяльності промислових підприємств.

Таким чином, виробництво може здійснюватись при оптимальному поєднанні основних засобів і запасів за допомогою раціонального використання робочої сили. Тому головним завданням обліку запасів є забезпечення такого їх рівня, що був би оптимальним для заданої виробничої програми.

При надходженні запасів на підприємство їх первісна оцінка формується наступним чином:

- ✓ запаси, придбані підприємством за грошові кошти, оцінюються за їх собівартістю, яка складається з фактичних витрат;
- ✓запаси, виготовлені власними силами, оцінюються за собівартістю їх виробництва;
- ✓запаси, внесені до статутного капіталу, оцінюються за погодженою засновниками (учасниками) підприємства їх справедливою вартістю.

Тому найважливішою функцією обліку запасів є забезпечення взаємної незалежності окремих стадій виробництва і збуту. Правильне управління товарно-матеріальними запасами, всебічне планування виробничого процесу в тісному взаємозв'язку з матеріально-технічним постачанням багато в чому визначають успіх підприємства. І, навпаки, нехтування цим зумовлює низьку ефективність діяльності підприємства, навіть його банкрутство.

Контроль за раціональним використанням виробничих запасів повинен бути в центрі уваги управлінського персоналу підприємства. Такий контроль здійснюється на основі цільової функції обліку матеріальних ресурсів.

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

Важливим є отримання інформації про те, де було і для чого використано виробничі запаси, як проходив процес витрат з метою детального вивчення характеристик процесу перетворення речовин та сил природи у новий продукт праці, також необхідно забезпечити точність даних про запаси у фінансових звітах. Звідси й випливають завдання обліку:

- ✓ забезпечення точності оцінки запасів на будь-яку дату;
- ✓ періодичне уточнення вартості виробничих запасів;
- ✓ проведення інвентаризацій матеріальних цінностей з метою виявлення непотрібних та таких, що втратили свою цінність;
- ✓ точність оцінки спожитих та реалізованих матеріалів;
- ✓ своєчасне документування операцій, пов'язаних із рухом матеріалів та їх залишків.

Детальна інформація щодо руху й раціонального використання запасів дає можливість менеджерам приймати ефективні управлінські рішення.

Отже, забезпечення підприємства виробничими запасами і раціональне їх використання є однією з основних функцій економічних служб господарських суб'єктів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безруких П.С., Кондраков Н.П., Палий В.Ф. Бухгалтерский учет. – М.: Бухгалтерский учет, 1996. – 576 с.
2. Березюк Р.М., Братко С.В., Заклекта О.І. та ін. Загальна економічна теорія: підручник. – Тернопіль: Астон, 1995. – Ч.2. – 288с.
3. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: підручник. – К.: Вид-во КДТЕУ, 2000. – 629 с.
4. Білуха М. Застосування АРМ бухгалтера в обліку і контролі на підприємстві // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 12. – С.3-8.
5. Бурдюг Н. Роль документообігу у створенні ефективної системи обліку запасів. // Економічний аналіз. Збірник наукових праць ТНУЕ, 2010. – Випуск 6. – С. 39-43.
6. Бутинець Ф.Ф., О.С., Герасимович А.М., Кірейцев Г.Г., Осадчий Ю.І., Белоусова І.А. та ін. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник /За ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: Рута, 2003. – 726 с.
7. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів./За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП "Рута", 2006. – 832 с.
8. Бухгалтерський облік за національними стандартами. Практичний посібник /Укладачі Я.Д.Крупка, З.В.Задорожний, Р.О.Мельник. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 236 с.
9. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: Навчально-практичний посібник / За ред. С.Ф.Голова. – Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2000. – 768 с.
10. Бухгалтерський облік в Україні. Навч. посібник. За ред. Р.Л. Хом'яка,

- В.І.Лемішовського. – Львів: Національний університет "Львівська політехніка", 2005. — 1072 с.
11. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця, - 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 672с.
 12. Бухгалтерський облік в Україні: Нормативи. Коментарі: навчальні матеріали /Укл. Лень В.С. – Київ: ЦНЛ, 2004. – 397с.
 13. Вареня В. Запаси: порівняємо МСФЗ (МСБО) та П(С)БО // Головбух. – 2008. – № 35. – С. 18-25.
 14. Волкова І.А. Фінансовий облік – 2: навч. посіб. [для студентів вищ. навч. закл.] / І.А. Волкова. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 224 с.
 15. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Курс фінансового обліку: навч. пос. – К.: Знання, 2007. – 566 с.
 16. Гладких Т.В. Фінансовий облік: Навч. посіб. – Київ: ЦУЛ, 2007. – 480с.
 17. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. – Київ: "Лібра", 2008. – 704с.
 18. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: навч. посіб. – К.: Знання-прес, 2005. – 491 с.
 19. Драч С. Методика оперативного економічного аналізу виробничих запасів в умовах функціонування АРМ // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. Науковий журнал ТАНГ: Випуск 4. – С. 87-92.
 20. Завгородній В.П. Бухгалтерський учет в Украине (с использованием стандартов): Учебное пособие для студентов ВУЗов. – 5-изд., доп. и перед. – К.: А.С.К., 2001. – 848 с.
 21. Загородній А.Г., Партин Г.О., Пилипенко Л.М. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: підручник. – 2-те вид., перероб. і доп. – Київ: "Знання", 2009. – 422с.
 22. Загальна економічна теорія (політична економія). Підручник в 2 частинах /За ред. І.В.Буяна, В.Л.Ковальчука. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – Ч.1. – 296 с.
 23. Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" №996-XIV від 16.07.1999р. // Все про бухгалтерський облік. №10 від 30.01.2009.

– С. 3-8.

24. Ивашкевич В.Б. Организация бухгалтерского учета с применением ЭВМ. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 176 с.
25. Коблянська О.І. Фінансовий облік: навч. пос. – К.: Знання, 2007. – 471с.
26. Коробов П.Я. Фінансовий-економічний аналіз діяльності підприємств: навч. пос. – 2-ге видання – К.: Товариство „Знання”, КОО, 2001. – 378 с.
27. Краєв В., Лавренов В. Запаси: обліковуємо правильно //Дебет-Кредит. Український бухгалтерський тижневик. – 2009. – № 22. – С.11-14.
28. Кириленко С. Облік і аудит виробничих запасів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 6-8.
29. Кузьмінська О.Е., Кириленко В.Б. Організація обліку. – К.: 2002. – 282с.
30. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Мельник Р.О. Облік в будівництві: підруч. – Київ: "Знання", 2008. – 631с.
31. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік у галузях економіки: навч. посіб. – К.: Знання-прес, 2005. – 491с.
32. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: навч. пос. для студентів спеціальності «Облік і аудит» ВНЗ. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496с.
33. Нашкерська Г.В. Фінансовий облік: навч. пос. – К.: Кондор, 2009.–503с.
34. Організація бухгалтерського обліку. навч. пос. для студентів вузів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”/ Ф.Ф.Бутинець, О.В.Олійник, М.М.Шигун та ін.; 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 576 с.
35. Павлюк І. Проблеми бухгалтерського обліку виробничих запасів, товарів та пропозиції щодо їх вирішення / Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №6. – С. 40-41.
36. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” затверджений МФУ №87 від 31.03.1999 р. // Бухгалтерський облік за національними стандартами. Практичний посібник /Укладачі Я.Д.Крупка, З.В.Задорожний, Р.О.Мельник. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 236с.
37. Поплюйко А.М. Документальне оформлення операцій використання виробничих запасів // Вісник Житомирського інженерно-технологічного

інституту. – Вип.17. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – С.146-155.

38. Поплюйко А.М. Облік запасів на складі // Регіональні перспективи №6(25). – Кременчук: Перспектива, 2002. – С. 116-117.

39. Поплюйко А.М. Оцінка виробничих запасів при їх використанні// ЗНП ЧДТУ. – №1. – Черкаси: ЧДТУ, 2002. – С.55-63.

40. Пушкар М.С. Фінансовий облік: підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.

41. Ракоча Є. Запаси: облік за міжнародними стандартами // Головбух. – 2009. – № 31. – С. 27-31.

42. Свіріденко А., Білова Н., Дзюба Н. Запаси на підприємстві. // Податки та бухгалтерський облік. – 2009. – №9. – С. 11-17.

43. Скирпан О.П., Палюх М.С. Фінансовий облік: навч. посіб. – К.: ТНЕУ, 2008. – 407 с.

44. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: навч. пос. – К.: КНЕУ, 2000. – 448 с.

45. Талах Т. Формування виробничих запасів підприємств // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль. Науковий журнал ТАНГ: Випуск 4. – С. 345-349.

46. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 3-тє вид., доп. і переробл. – К.: Алтера, 2008. – 926с.

47. Харитоновна А. Запаси обліковуємо правильно // Бібліотека «Баланс». – 2007. – № 9. – С. 18-21.

48. Чебанова Н.В., Єфіменко Т.І. Фінансовий облік: Підручник. – Київ: "Академія", 2007. – 704с.

49. Шарманська В.М. Первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку. Навчальний посібник. К., Знання, 2003. – 268 с.

