

**ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ФАКУЛЬТЕТ ФІНАНСІВ ТА ОБЛІКУ**

**Кафедра обліку і оподаткування**

## Курсова робота

на тему:

### ***Облік та внутрішній аудит виробничих запасів у вітчизняній та зарубіжній практиці***

Студента 1 курсу групи ОПДм-11  
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
Євгена Швеця

Керівник: к.е.н., доцент І.Я. Омецінська

Національна шкала \_\_\_\_\_

Кількість балів: \_\_\_\_\_ оцінка: ECTS \_\_\_\_\_

Члени комісії

\_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)

\_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)

\_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)

**Тернопіль, 2020**

## ЗМІСТ

Вступ.....	3
1. Економічна сутність виробничих запасів у вітчизняній та зарубіжній практиці.....	5
2. Оцінка виробничих запасів та її вплив на рівень матеріальних витрат, враховуючи зарубіжний та вітчизняний досвід.....	11
3. Облік надходження виробничих запасів на підприємство .....	18
4. Документальне оформлення і облік вибуття виробничих запасів на підприємстві .....	21
5. Внутрішній аудит виробничих запасів.....	27
Висновки.....	32
Перелік використаних джерел.....	35
Розрахункова частина.....	37

## ВСТУП

Ефективне управління господарською діяльністю в сучасних умовах вимагає забезпечення управлінського персоналу якісною інформацією, яка формується в системі обліку. Важливе місце в прийнятті управлінських рішень займає управління виробничими запасами як основи предметів праці, необхідних для здійснення безперервного та ефективного процесу виробництва та отримання в подальшому доходів. Оскільки до властивостей виробничих запасів належить те, що в процесі виробничого циклу вони повністю використовуються, тобто відбувається повне перенесення їх вартості на собівартість продукції (робіт, послуг), то необхідність в обліковому забезпеченні управління рухом виробничих запасів є суттєвим важелем у забезпеченні стабільного виробничого процесу, мінімізації собівартості. Оптимізація матеріальних ресурсів – один із головних факторів виходу підприємств із кризового стану. Це зумовлює необхідність в дослідженні та удосконаленні обліку та внутрішнього аудиту виробничих запасів, як інформаційного забезпечення системи управління.

Дослідженням бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту виробничих запасів займалися такі вчені: Голов С.Ф., Завгородній В.П., Задорожний З.В., Крупка Я.Д., Пономарьова Н.А., Рудницький В.С., Сопко В.В. та ін. Ряд теоретичних і практичних проблемних питань щодо організації та методики обліку та внутрішнього аудиту виробничих запасів залишаються невирішеними.

Метою курсової роботи є удосконалення організаційних і методичних засад бухгалтерського обліку виробничих запасів, їх внутрішнього аудиту з метою підвищення ефективності управління підприємством. Досягнення поставленої мети передбачається шляхом вирішення таких завдань:

– дослідити економічну сутність виробничих запасів у вітчизняній та

зарубіжній практиці;

- розкрити порядок оцінки виробничих та їх вплив на рівень витрат, враховуючи зарубіжний та вітчизняний досвід;
- висвітлили облік руху виробничих запасів на підприємстві;
- удосконалити розкриття інформації про такі активи у звітності;
- описати методику внутрішнього аудиту виробничих запасів.

Об'єктом дослідження є рух виробничих запасів на підприємстві.

Предметом дослідження є облік та внутрішній аудит виробничих запасів.

## 1. Економічна сутність виробничих запасів у вітчизняній та зарубіжній практиці

Сучасні кризові умови господарювання, ускладнений розвиток підприємств та постійний пошук шляхів зростання їх виробничого потенціалу зумовлюють створення якісно нової системи управління матеріальними ресурсами, в тому числі виробничими запасами. Виробничі запаси є однією з найбільш важливою частиною активів підприємства. Вони займають особливе місце у складі майна, а їх витрачання – домінуючі позиції у структурі витрат суб'єктів господарювання різних галузей економіки. Витрати виробничих запасів впливають на результати господарської діяльності підприємства та його фінансовий стан.

В обліковій літературі, коли мова йде про виробничі запаси, досить часто використовують такі терміни: матеріальні ресурси, товарно-матеріальні цінності, виробничі запаси, товарно-матеріальні запаси, матеріальні запаси. Визначення поняття «виробничі запаси» наведено в нормативній та науковій літературі (табл.1)

Таблиця 1

Визначення поняття «виробничі запаси»

№ з/п	Автор	Визначення
1.	П(С)БО 9 «Запаси» [14]	Запаси - активи, які: утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.
2.	А.Б. Борисов [2]	Виробничі запаси уявляють собою сукупність усіх матеріалів, які має підприємство, частина оборотних засобів підприємства, які ще не включені у процес виробництва, але надійшли на робочі місця
3.	В.М. Бойко [3]	Виробничі запаси – це засоби виробництва, які ще не використані у виробничому процесі, проте таке визначення, на нашу думку, є досить узагальненим і не дає можливості чітко відокремити виробничі запаси у структурі активів підприємства

1	2	3
4.	П.І. Багрій [3]	Запаси виробничі – засоби виробництва, що надійшли до споживачів (на підприємство, будову) та ще не використовуються у процесі виробництва Запаси - наявність матеріальних ресурсів (засобів виробництва та предметів споживання) для забезпечення безперервності розширеного відтворення, обслуговування невиробничої сфери та задоволення потреб населення
5.	П.С. Безруких [1]	Виробничі запаси розглядають як матеріальні ресурси, які повністю переносять свою вартість на собівартість продукції, тобто споживаються. При цьому вони використовуються як предмети праці у виробничому та господарському процесах
6.	М.В. Кужельний [10]	Під виробничими запасами визначають мінімальний запас предметів праці, необхідний для виробничого процесу, таким чином, не розкриває економічну природу виробничих запасів
7.	Н.М. Грабова [3]	Ототожнює поняття «виробничі запаси» і «запаси».
8.	Іванюта П.В., Лугівська О.П. [6]	Матеріальні ресурси – це як предмети праці, так і засоби праці тобто засоби виробництва (с.
9.	Мочерний С.В. [11]	Матеріальні ресурси – основні та оборотні засоби виробництва, які використовуються (або можуть бути використані) у виробничому процесі та є матеріальною базою підприємства чи галузі

В економічній літературі поняття «виробничі запаси» з'явилося із затвердженням Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». До введення П(С)БО термінологія досить різнилася назвами. Виробничі запаси є складовою запасів підприємства.

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

- утримуються для 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, надання послуг та управління підприємством [ПСБО 9].

Порівнюючи термін «запаси», наведений в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку (МСБО) 2 та П(С)БО 9, можна стверджувати, що термін «запаси» за міжнародними та вітчизняними стандартами має фактично аналогічний зміст. Запаси підприємства у різних країнах об'єднуються в такі групи (рис. 1).

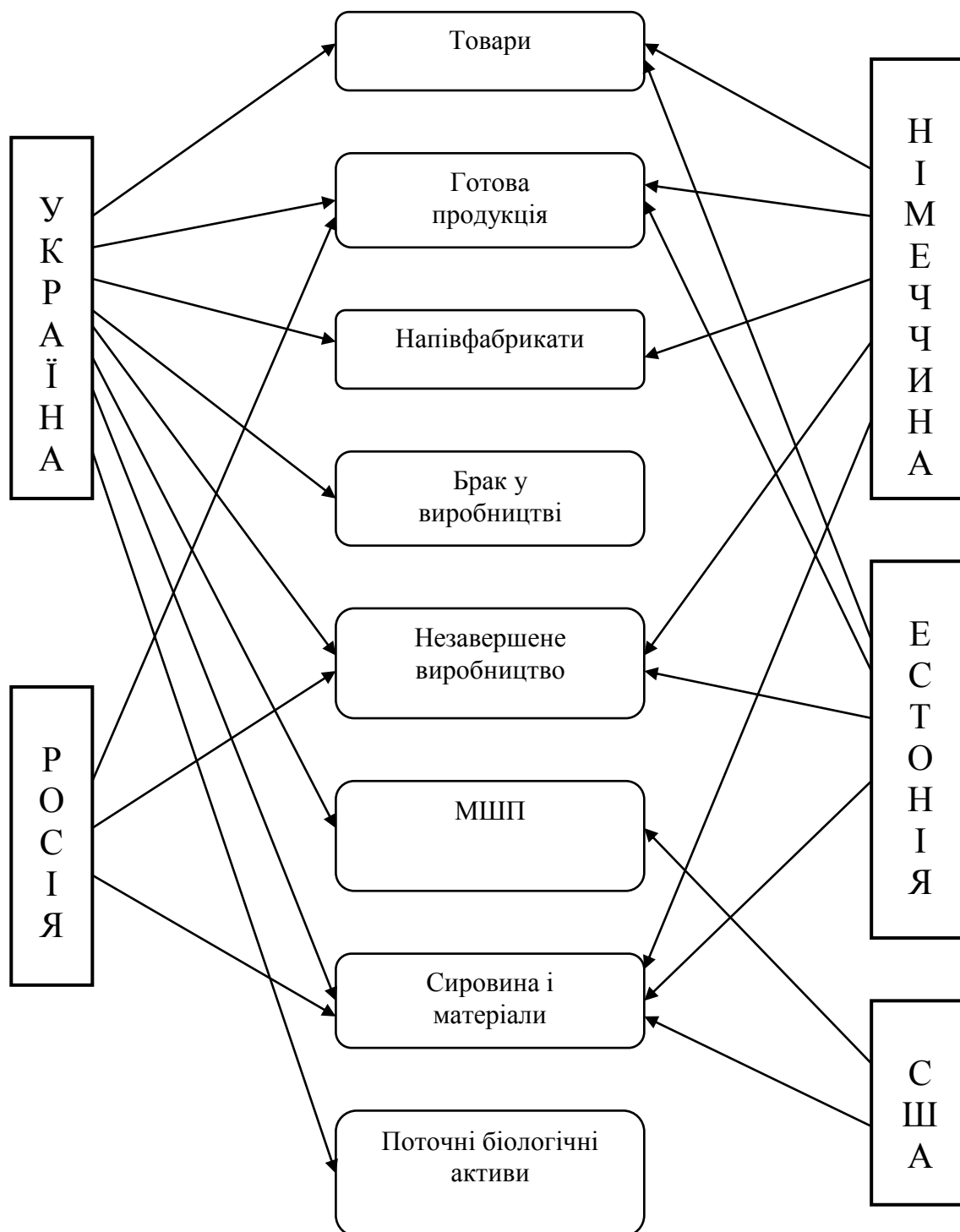


Рис. 1. Класифікація запасів у різних країнах

Критична оцінка економічної сутності запасів та наявних в науковій літературі визначень поняття «виробничі запаси» дає підстави окреслити такі основні підходи:

- більшість вчених-економістів при висвітленні питань обліку запасів використовує визначення, наведене в П(С)БО 9 «Запаси»;
- в окремих джерелах застосовується термін «товарно-матеріальні цінності»;
- ряд вчених ототожнюють поняття «виробничі запаси» і «матеріальні ресурси»;
- інколи науковцями ототожнюють такі поняття, як «запаси» й «виробничі запаси». Проте виробничі запаси – це складова запасів підприємства, а не всі матеріальні запаси;
- ряд авторів до виробничих запасів як частини предметів праці не відносять малоцінні швидкозношувані предмети та незавершене виробництво.

Погоджуємось з думкою А.В. Дмитренко та І.В. Балабась, що суть виробничих запасів як об'єкта обліку полягає у такому: виробничі запаси – це сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі, так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання в одному операційному циклі [3, с. 151].

Виробничі запаси визнаються активом за таких умов:

- існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- їх вартість може бути достовірно визначена.

При встановленні того, чи відповідає об'єкт виробничих запасів першій умові визнання, підприємству потрібно оцінити рівень впевненості щодо надходження майбутніх економічних вигод, виходячи з наявних доказів на



момент первісного визнання. Наявність достатньої впевненості в тому, що суб'єкт господарювання матиме майбутні економічні вигоди, базується на підтвердженні того, що воно отримає вигоду у зв'язку з використанням активу (запасів) та погоджується на пов'язаний з цим ризик. Така впевненість може існувати у випадку, коли ризик та вигода, пов'язані з правом власності на виробничі запаси, вже перейшли до підприємства. Перед тим як це відбудеться, операцію з придбання активу може бути скасовано, і через це актив не визнаватиметься.

Друга умова визнання є не складною, так як обмінна операція, що підтверджує придбання активу, визначає його собівартість.

Отже, об'єкт виробничих запасів визнається, як актив, коли:

- суттєві ризики і вигоди, пов'язані з власністю на об'єкт виробничих запасів, передані суб'єкту господарювання;
- підприємство отримало як подальше володіння таким активом, так і ефективний контроль за ним;
- собівартість виробничих запасів може бути достовірно визначена;
- існує ймовірність, що економічні вигоди, які пов'язані з окремим об'єктом виробничих запасів, надійдуть на підприємство.

Для узагальнення інформації про наявність і рух належних суб'єкту господарювання запасів сировини і матеріалів (у тому числі тих, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, тари й тарних матеріалів, палива, відходів основного виробництва призначено рахунок 20 «Виробничі запаси». За дебетом такого рахунку відображаються надходження виробничих запасів на підприємство, а також їх дооцінка, а за кредитом - витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Рахунок 20 «Виробничі запаси» має дев'ять субрахунків, характеристику яких подано у табл. 2.

Таблиця 2

## Характеристика субрахунків до рахунка 20 «Виробничі запаси» [7]

№ суб-рахунка	Назва субрахунка	Характеристика
1	2	3
201	Сировина й матеріали	Відображаються наявність та рух сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні (забудовники облік будівельних матеріалів і конструкцій ведуть на субрахунку 205 "Будівельні матеріали").
202	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби	Відображаються наявність та рух покупних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні конструкції та вироби - дерев'яні, залізобетонні, металеві, інші), що придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці з їх обробки або збирання. Вироби, придбані для комплектації готової продукції, вартість яких не включається до собівартості продукції цього підприємства, відображаються на рахунку 28 "Товари".
203	Паливо	Обліковуються наявність та рух палива(нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали), що придбається чи заготовляється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ.
204	Тара й тарні матеріали	Відображаються 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 клепа тощо)
205	Будівельні матеріали	Підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей і конструкцій.
206	Матеріали, передані в переробку	Обліковуються матеріали, передані в переробку на сторону та які 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-переробники і контроль за операціями з переробки і відповідними витратами. Передача матеріалів у переробку відображається тільки на субрахунках рахунку 20.

## Продовження табл. 2

1	2	3
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.
208	Матеріали сільськогосподарського призначення	Обліковуються мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображаються саджанці, насіння й корми (покупні й власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві
209	Інші матеріали	Обліковуються бланки суворого обліку (за вартістю придбання) відходи виробництва (обрубки, обрізка, стружка тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (металобрухт, утиль), зношені шини тощо

## 2. Оцінка виробничих запасів та її вплив на рівень матеріальних витрат, враховуючи зарубіжний та вітчизняний досвід

Головною передумовою обліку виробничих запасів є їх оцінка, яка має вплив на величину собівартості продукції (робіт, послуг). Проблема оцінки виробничих запасів особливо важлива в сучасних умовах господарювання, коли ринкові ціни на такі активи постійно змінюються. Оцінка завжди пов'язується з грошовим вимірником.

Оцінка виробничих запасів підприємства – один з найважливіших інструментів, що сприяють забезпеченню достовірності інформації системи бухгалтерського обліку про результати господарської діяльності підприємства. Вона реалізовується шляхом сумування витрат на придбання

чи виготовлення запасів, і визначення величини затрат, що відображаються як витрати підприємства при подальшому вибутті запасів. Оцінка запасів, що утримуються суб'єктом господарювання на кінець звітної періоду важлива для правильного відображення відповідних об'єктів у Балансі (Звіті про фінансовий стан) підприємства. Оцінка при вибутті запасів здійснює вплив на прибуток у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

Первісна вартість виробничих запасів визначається у залежності від способу їх надходження на підприємство. Первісною вартістю виробничих запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат (рис. 2).

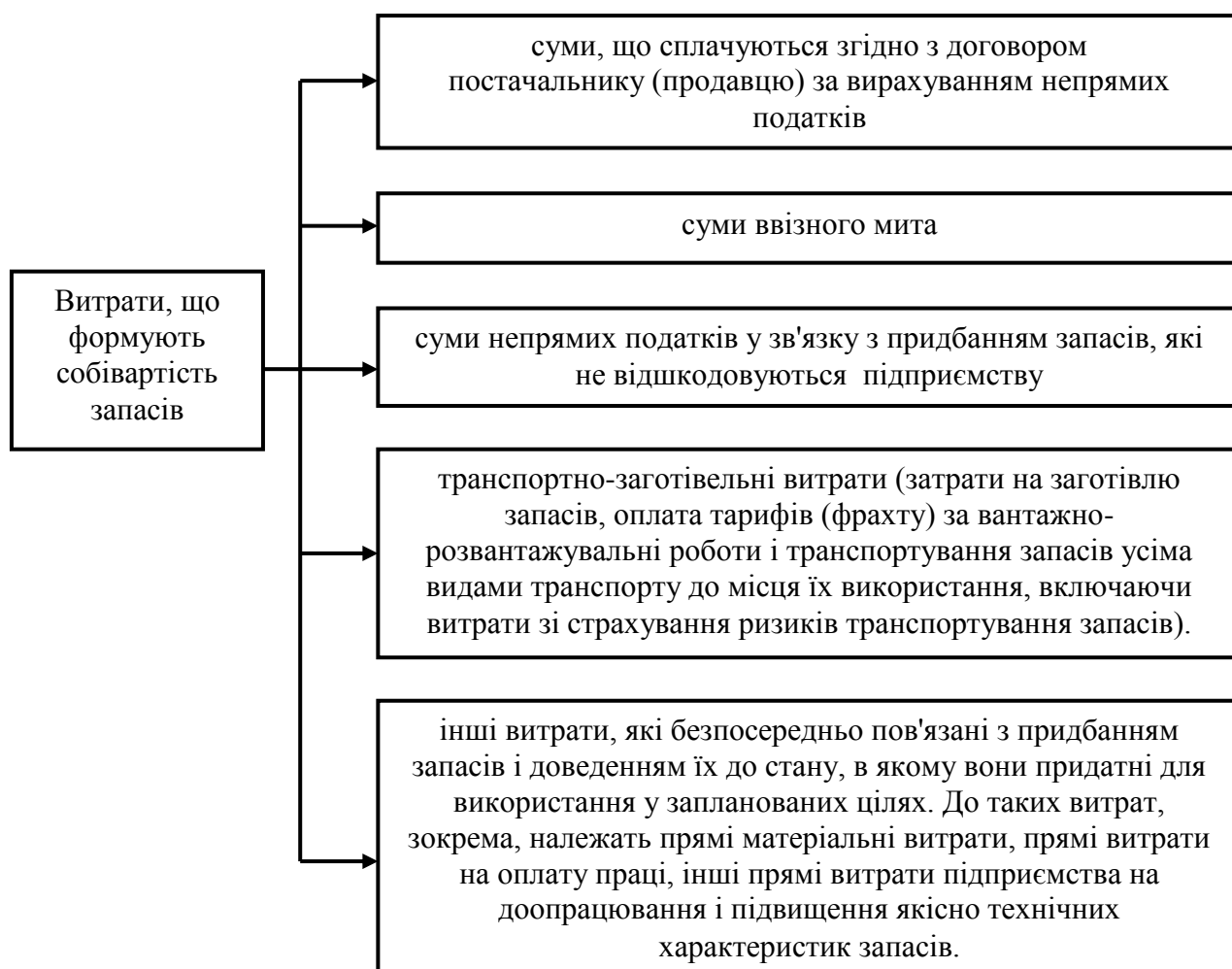


Рис. 2. Витрати, що формують собівартість виробничих запасів, придбаних за плату [14]

Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів (наприклад на субрахунку 209), щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, які вибули за звітний місяць (реалізовані, використані, безоплатно передані та ін.). Сума транспортно-заготівельних витрат, що відноситься до запасів, які вибули, розраховується як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, які вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття таких запасів. Середній відсоток ТЗВ розраховується шляхом ділення суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

Щодо зарубіжних країн, то у США, як і в більшості країн, запаси оцінюють за фактичними витратами на їх придбання на момент отримання або використання запасів у процесі виробництва. Оцінка вимірюється чистою сумою грошових платежів, здійснених в минулому або майбутньому при придбанні товарів або ресурсів. Якщо платежі будуть здійснені у майбутньому, то їх суму слід дисконтувати. У Німеччині, в Люксембурзі та у Франції запаси оцінюються за найменшою величиною – за собівартістю або за ринковою вартістю.

В свою чергу, у Польщі запаси оцінюються за цінами їх придбання, у випадку ж неможливості виявлення ціни запасів або при їх безоплатній передачі вони оцінюються за цінами на аналогічні або подібні товарні-матеріальні цінності. В Іспанії запаси оцінюються за ціною їх придбання або витратами на їх виробництва. Ціна придбання включає суму, зазначену в рахунку постачальника, плюс додаткові витрати по збереженню запасів, включаючи податок з продажу, якщо вони не покриваються за рахунок бюджетного фінансування.

В Україні первісною вартістю запасів, які виготовлені власними

силами, визнається їхня виробнича собівартість, яка встановлюється за П(С)БО 16 «Витрати».

Первісною вартістю запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість з урахуванням витрат, які визначені в П(С)БО 9 «Запаси». Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість з урахуванням витрат, передбачених пунктом 9 цього Положення (стандарту).

Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів 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.

Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів.

Не включаються до первісної вартості запасів, а є витратами періоду:

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- витрати на збут;
- фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів згідно з П(С)БО 31 «Фінансові витрати»);
- загальногосподарські та інші подібні витрати, що безпосередньо не пов'язані з доставкою і придбанням запасів та приведенням їх до стану, придатного для використання у відповідних цілях.

При вибутті виробничих запасів використовують методи оцінки запасів при відпуску їх у виробництво, продаж та іншому вибутті, передбачені П(С)БО 9 «Запаси»:

- ідентифікованої собівартості;
- середньозваженої собівартості;

- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу.

Доцільність застосування різних методів для визначення собівартості виробничих запасів визначається підприємством. Не може бути підставою для застосування різних методів розрахунку собівартості одного виду виробничих запасів, різниця в географічному місцезнаходженні запасів і в податкових правилах.

Облікова політика західних компаній базується на припущенні, що надходження і продаж (відпуск у виробництво) виробничих запасів трактуються як потік вартостей, а не як потік фізичних одиниць. Існує декілька загальноприйнятих методів оцінки кінцевих запасів (табл. 3).

Таблиця 3

## Методи оцінки запасів при їх вибутті, прийняті у зарубіжній практиці

№ з/п	Країна	Методи оцінки виробничих запасів				
		ФІФО	ЛІФО	Середньо-зваженої вартості	Чистої вартості реалізації	Інші
1	2	3	4	5	6	7
2.	Іспанія	+	+	+	-	-
3.	Італія	+	+	+	-	-
4.	Нідерланди	+	+	+	-	Метод базового запасу готових та незавершених робіт
5.	Німеччина	+	+	+	+	-
6.	Португалія	+	+	+	-	Стандартна та спеціальна (ринкова) ціна базового запасу
7.	Росія	+	+	+	-	Метод собівартості кожної одиниці
8.	США	+	+	+	-	Роздрібний метод
9.	Україна	+	-	+	-	Метод ідентифікованої собівартості, ціни продажу

## Продовж. табл. 3

1	2	3	4	5	6	7
10.	Греція	+	+	+	-	Метод базового запису готових виробів
11.	Франція	+	Використовується при складанні консолідованої звітності	+	+	-
12.	Швейцарія	+	+	+	-	-
13.	Швеція	+	-	-	+	Метод проценту від виконання, метод завершення контракту

Суть методів оцінки вибуття виробничих запасів наведено у табл. 4.

Таблица 4

## Характеристика методів оцінки виробничих запасів

№ з/п	Метод оцінки	Сутність методу
1	2	3
1.	Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	Конкретна ідентифікація означає, що облік витрат і розрахунок собівартості здійснюється за кожною відповідною одиницею запасів. Цей метод застосовується для визначення собівартості матеріальних ресурсів, які відпускаються та послуг, що надаються для спеціальних замовлень і проектів, а також невзаємозамінних матеріалів
2.	Середньозваженої собівартості	Оцінка запасів провадиться за кожною одиницею запасів $C_c = \frac{C_n + C_n}{K_n + K_n}$ де $C_c$ – середньозважена собівартість; $C_n$ , $K_n$ – відповідно собівартість і кількість запасів на початок періоду; $C_n$ , $K_n$ – відповідно собівартість і кількість запасів, що надійшли протягом періоду
3.	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО)	Оцінка запасів за цим методом ґрунтується на припущенні, що матеріальні цінності використовуються у тій послідовності, у якій вони надходили на підприємство (відображені у бухгалтерському обліку), тобто одиниці матеріалів, які надійшли першими відпускаються також першими
4.	Нормативних затрат	Нормативні витрати – це заплановані витрати на виробництво одиниці продукції (послуг), які ґрунтуються на нормативах використання матеріалів, праці, економічної і виробничої потужності. Оцінка запасів за цим методом полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт,



		<p>послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормативних рівнів використання матеріалів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Застосування методу допускається лише в тому разі, якщо результати оцінки запасів приблизно дорівнюють їхній собівартості. В умовах нестабільності цін застосування методу нормативних витрат є недоцільним</p>
5.	Ціни продажу	<p>Цей метод застосовують підприємства роздрібної та гуртової торгівлі для вимірювання собівартості реалізованих товарів, які мають схожий прибуток в ціні продажу. Оцінка заснована на застосуванні підприємством роздрібної торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товару:</p> $CBTH = \frac{ЗТНП + ТНОТ}{ПВЗП + ПВТО} \times 100\%,$ <p>де ЗТНП – залишок торговельної націнки на початок звітного періоду;  ТНОТ – торговельна націнка у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарно-матеріальних цінностей;  ПВЗП – продажна (роздрібна) вартість залишку товарно-матеріальних цінностей на початок звітного періоду;  ПВТО – продажна (роздрібна) вартість, одержаних у звітному місяці товарів.</p> <p>Собівартість реалізованих товарно-матеріальних цінностей визначають за формулою <math>CPT = ПВРТ - ТНРТ</math>,  де ПВРТ – продажна (роздрібна) вартість реалізованих товарів;  ТНРТ – сума торговельної націнки на реалізовані товарно-матеріальні цінності.</p> <p>Суму торговельної націнки на реалізовані товарно-матеріальні цінності розраховують так: <math>ТНРТ = ПВРТ \times СВТН</math>,  де ПВРТ – продажна (роздрібна) вартість реалізованих товарно-матеріальних цінностей;  СВТН – середній відсоток торговельної націнки</p>

Вибір методу оцінки є елементом облікової політики суб'єкта господарювання і не підлягає змінам без вагомих підстав. При виборі методу оцінки вибуття запасів виходять з інтересів користувачів облікової інформації. Обрані методи оцінки розкриваються у примітках до фінансової звітності.

Використання різних методів оцінки вибуття виробничих запасів здійснює різний вплив на величину матеріальних витрат і відповідно на виробничу собівартість продукції (робіт, послуг):

– при використанні методу середньозваженої собівартості матеріальні витрати, як правило, мають середнє значення, що найобґрунтованіше

відповідає їх величині порівняно із використанням інших методів;

– при використанні методу ФІФО вартість виробничих запасів в залишку наближена до їхньої поточної ринкової вартості, а матеріальні витрати знижуються при інфляційних процесах;

– при використанні методу ідентифікованої собівартості підприємство має можливість регулювати рівень матеріальних витрат через використання обраних одиниць виробничих запасів.

Вибір підприємством обгрунтованого методу оцінки запасів сприятиме оптимізації його витрат.

### **3. Облік надходження виробничих запасів на підприємство**

Виробничі запаси є одними з найважливіших на підприємстві, займають найбільшу питому вагу у собівартості продукції (робіт, послуг), тому й документальне оформлення надходження, наявності і витрачання запасів є досить складним процесом, адже структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечувати вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом матеріальних цінностей.

Нелегким завданням є також вибір постачальника виробничих запасів. Як зазначає І.Я. Омецінська, якщо контрагент обраний правильно, то це може сприяти зниженню матеріальних витрат на виробництво і, як наслідок, зниженню собівартості продукції (робіт, послуг), забезпеченню відповідної якості продукції, отриманню знижок і т.д. [12, с. 265].

Інформація, яка знаходиться в прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку методом подвійного запису. Крім того, для забезпечення своєчасного відображення господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку на підприємствах повинні бути чітко визначені терміни передачі первинних документів до бухгалтерії.

Від правильності документального оформлення операцій з надходження виробничих запасів залежить правильне віднесення їх вартості на витрати виробництва та їх відображення у звітності.

Надходження запасів найчастіше оформляється такими формами первинних документів, як М-1, М-4, М-5, М-6, М-7.

Форма М-1 використовується з метою обліку і контролю за надходженням та оприбуткуванням матеріальних цінностей. У зазначеній формі М-1 записи робить відділ постачання (або бухгалтерія) в міру надходження матеріальних цінностей на склад на основі товарно-транспортних документів, прибуткових ордерів (М-4) чи актів приймання матеріалів (М-7).

«Прибутковий ордер» форми М-4 призначений для оприбуткування виробничих запасів, які надійшли від постачальників або з переробки. Прибутковий ордер складається в одному примірнику в день надходження цінностей на склад матеріально-відповідальною особою. Він заповнюється при відсутності якісних та кількісних розбіжностей з документами постачальника, а також оприбуткуванні матеріалів з переробки.

В свою чергу, форми М-5 і М-6 призначені для обліку поставок виробничих запасів та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом. Дана форма застосовується з метою кількісного та якісного обліку матеріальних цінностей. Акт про приймання матеріалів форми М-7 використовується для оформлення приймання матеріалів, які мають кількісні та якісні розбіжності з даними супроводжуючих документів постачальника, а також при прийманні виробничих запасів, що надійшли без документів.

Надходження виробничих запасів також може оформлятися й іншими документами. Зокрема, супровідні документи постачальників (рахунок-фактура (ф. № 63), платіжна вимога - доручення (ф. № 0401040)) є підставою для кількісного та якісного приймання партії виробничих запасів, що надійшли, використовуються для розрахунків між постачальниками та покупцями за відвантажені (відпущені) матеріали [].

Як уже зазначалось, формування первісної вартості виробничих запасів визначено в П(С)БО 9 «Запаси». Зокрема, у її склад входять транспортно-заготівельні витрати. Проте при розрахунку первісної вартості придбаних виробничих деякі витрати (наприклад, витрати з транспортування запасів до місця їх використання; витрати, що безпосередньо пов'язані з доведенням запасів до стану, в якому вони придатні для використання) не завжди можна безпосередньо співвіднести з окремими видами запасів. У зв'язку з цим для визначення фактичної собівартості доцільно відкрити аналітичний рахунок до рахунку запасів «Транспортно-заготівельні витрати». За дебетом цього рахунку відобразатимуться всі понесені транспортно-заготівельні витрати, які включаються до первісної вартості придбаних виробничих запасів, а за кредитом списуватимуться транспортно-заготівельні витрати, що відносяться на собівартість витрачених (реалізованих) виробничих запасів на підставі розрахунку середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат.

Загалом можливі два варіанти обліку транспортно-заготівельних витрат: шляхом їх прямого включення в собівартість придбаних запасів або ж шляхом виділенням їх на окремих субрахунках виробничих запасів і послідовному їх розподілі між ними.

Використання середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат на практиці часто призводить до необґрунтованого збільшення фактичної собівартості виробничих запасів, так як в основі визначення вказаного відсотка лежить ціна придбання запасів. Тому на підприємстві необхідно обґрунтовано підходити до вибору бази розподілу ТЗВ між виробничими запасами: це може їх вартість, чи площа, яку вони займають на транспортному засобі.

Операції з руху виробничих запасів відображають у книгах складського обліку, які пронумеровані, а кількість сторінок у кінці засвідчена підписами керівника й головного бухгалтера і скріплена печаткою. Записи операцій з руху виробничих запасів у книгах здійснюється завскладом на основі первинних документів.

Внутрішнє переміщення виробничих запасів з під звіту комірника у під звіт матеріально-відповідальної особи відбувається на основі внутрішньої накладної. Виходячи з записів у книгах складського обліку, завскладом складає звіт про рух виробничих запасів у двох примірниках, до якого прикладає усі первинні документи. Паралельно у бухгалтерії складається оборотно-сальдова відомість по матеріальних цінностях.

Основні проведення з обліку надходження виробничих запасів відображені у табл. 5.

Таблиця 5

## Облік надходження виробничих запасів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1.	Придбання за плату: а) сума за договором постачання б) сума податку на додану вартість	20 "Виробничі запаси", 641 "Розрахунки за податками"	63 "Розрахунки з постачальниками та підрядчиками"
2.	Отримані як внесок до статутного капіталу	20 "Виробничі запаси"	40 "Статутний капітал" або 46 "Неоплачений капітал"
3.	Отримані запаси від ліквідації основних засобів	20 "Виробничі запаси"	74 "Інші доходи"
4.	Безоплатно отримані запаси	20 "Виробничі запаси"	719 "Інші доходи від операційної діяльності"
5.	Оприбуткування раніше не врахованих на балансі виробничих запасів	20 "Виробничі запаси"	719 "Інші доходи від операційної діяльності"

#### 4. Документальне оформлення і облік вибуття виробничих запасів на підприємстві

Виробничі запаси зі складів підприємства відпускаються для виробництва і на господарські потреби, а також на сторону для переробки чи реалізації як надлишкові чи непотрібні.

При відпуску виробничих запасів у виробництво слід дотримуватись таких вимог:

1) відпуск, як правило, здійснюється в межах попередньо встановлених нормативів. Нормування може здійснюватися відповідним на підприємстві, наприклад, плановим відділом;

2) виробничі запаси обліковуються за вагою, обсягом, масою у суворій відповідності з нормативами витрат на визначений обсяг виробництва;

3) з головним бухгалтером узгоджуються списки осіб, яким надано право вимагати зі складу виробничі запаси, а також беруться зразки їх підписів. Ці дані повинні бути повідомлені працівникам складів. Матеріали на виробництво зі складів видаються тільки відділами, особами, які офіційно призначаються для їх отримання.

Порядок документального оформлення операцій з відпуску матеріальних цінностей зі складів підприємства залежить від того, для яких потреб вони відпускаються: систематично на виробничі потреби або епізодично у відділи на адміністративні чи інші потреби.

Основними документами, що відображають відпуск запасів зі складу для внутрішньогосподарських потреб, є лімітно-забірні картки, накладні-вимоги.

Форми М-8, М-9, М-28, М-28а (лімітно-забірні картки) застосовуються для оформлення відпуску виробничих запасів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за дотриманням установлених лімітів відпуску запасів на виробничі потреби і є одночасно виправдовуючими документами для списання матеріальних цінностей зі складу.

Лімітно–забірні картки виписуються відділом постачання або плановим відділом на одне або декілька найменувань запасів у двох примірниках. Один примірник до початку місяця передається цеху, тобто споживачу матеріалів, другий – складу.

Відпуск матеріальних цінностей у виробництво відбувається за таким механізмом: представник цеху подає на склад свій примірник лімітно-забірної картки, працівник складу вказує в обох примірниках дату та кількість відпущених запасів, після чого визначає залишок ліміту за кожним номенклатурним номером матеріальних цінностей. У лімітно-забірній картці цеху розписується працівник складу, а в лімітно-забірній картці складу – представник цеху .

Накладні-вимоги – це єдність розпорядчого й виправдного документів і використовуються для одноразового відпуску матеріалів. Накладна-вимога виписується в двох примірниках і підписується головним бухгалтером або особою, ним на те уповноваженою.

Відпуск запасів на сторону виконується на підставі договорів, нарядів та інших документів і письмового розпорядження керівника будівельно-монтажної організації. Відпуск, як і надходження запасів, оформлюють також товарно-транспортною накладною (за потребою).

В залежності від напряму витрачання виробничих матеріальних цінностей в обліку відображаються наступні види господарських операцій та реквізити, що їх характеризують (табл. 6).

Таким чином, списання виробничих запасів може відбуватися з наступних причин:

- відпуск у виробництво;
- відпуск для адміністративних, збутових потреб;
- використання для потреб невиробничої сфери;
- списання у зв'язку з невідповідністю запасів до критеріїв визначення активу (не є джерелом матеріально-економічної вигоди);
- списання у зв'язку із псуванням, розкраданням тощо;
- реалізація на сторону;
- передача до статутного капіталу іншого підприємства;
- безоплатна передача.

Таблиця 6

## Основні реквізити, що характеризують операції з виробничих запасів

№ з/п	Операції з відпуску виробничих запасів	Основні реквізити, що характеризують відпуск запасів.
1	2	3
1.	Відпуск виробничих матеріальних ресурсів в цехи основного і допоміжного виробництва на виконання робіт	Дата відпуску, вид операції, склад, одержувач (бригада, дільниця)
2.	Відпуск виробничих матеріальних ресурсів на утримання та експлуатацію виробничого обладнання	Призначення, шифр витрат, найменування, марка, розмір
3.	Відпуск виробничих матеріальних ресурсів на загальновиробничі та адміністративні потреби	Номенклатурний номер, одиниця виміру
4.	Відпуск виробничих матеріальних ресурсів на потреби допоміжних господарств	Кількість, ціна.
5.	Відпуск виробничих матеріальних ресурсів на сторону і для переробки	Сума транспортно-заготівельних витрат чи відхилень від облікової ціни

Відображення в обліку операцій з використання виробничих запасів відображено в табл. 7.

Таблиця 7

## Облік операцій з вибуття виробничих запасів [9]

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
Списання запасів, використаних для виробничих, адміністративних, збутових потреб			
1.	Відпущено зі складу виробничі запаси для будівництва основних засобів власними силами	15 "Капітальні інвестиції"	20 "Виробничі запаси"
2.	Списано виробничі запаси: - для виробництва продукції; - для виправлення браку; - для загальновиробничих потреб; - для адміністративних потреб; - для забезпечення витрат зі збуту продукції;	23 "Виробництво" 24 "Брак у виробництві" 91 "Загальновиробничі витрати" 92 "Адміністративні витрати" 93 "Витрати на збут"	20 "Виробничі запаси"
Списання виробничих запасів, яких не вистачає			
3.	Відображено суму недостачі запасів у складі витрат звітного періоду	947 "Нестачі і втрати від псування цінностей"	20 "Виробничі запаси"
4.	Віднесено на витрати суму ПДВ за запасом, якого не вистачає	949 "Інші витрати операційної діяльності"	641 "Розрахунки за податками"
Списання запасів в результаті внеску до статутного капіталу іншого підприємства			



5.	Передано запаси в обмін на акції акціонерного товариства	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”	20 “Виробничі запаси”
6.	Нараховано податкові зобов’язання з ПДВ виходячи з договірної вартості переданих запасів	949 “Інші витрати операційної діяльності”	641 “Розрахунки за податками”
7.	Відображено різницю між вартістю запасів і справедливою вартістю інвестицій	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”	746 “Інші доходи від звичайної діяльності”
Безоплатна передача виробничих запасів			
8.	Безоплатно передано запаси іншому підприємству	949 “Інші витрати операційної діяльності”	20 “Виробничі запаси”
9.	Нараховано податкові зобов’язання виходячи зі звичайної ціни	949 “Інші витрати операційної діяльності”	641 “Розрахунки за податками”
Списання запасів внаслідок надзвичайних подій			
10.	Відображено в обліку списання запасів в результаті аварії	97 “Інші витрати”	20 “Виробничі запаси”
11.	Списано на витрати вартість запасів внаслідок їх невідповідності критеріям визнання активу	946 “Втрати від знецінення запасів”	20 “Виробничі запаси”
12.	Списано суму раніше відображеного податкового кредиту з ПДВ методом “сторно”	641 “Розрахунки за податками”	946 “Втрати від знецінення запасів”
Продаж запасів за кошти			
13.	Відвантажено виробничі запаси	361 “Розрахунки з вітчизняними покупцями”	71 “Інший операційний дохід”
14.	Нараховано податкові зобов’язання з ПДВ	71 “Інший операційний дохід”	641 “Розрахунки за податками”
15.	Списано первинну вартість виробничих запасів	94 “Інші операційні витрати”	20 “Виробничі запаси”

Для обліку виробничих запасів застосовують відповідні рахунки класу 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку. Водночас при застосуванні 8 класу рахунків, для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період призначений рахунок 80 “Матеріальні витрати”. Кожному виду затрат відповідає окремий субрахунок рахунка 80:

- 801 “Витрати сировини і матеріалів”;
- 802 “Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів”;
- 803 “ Витрати палива і енергії”;
- 804 “ Витрати тари і тарних матеріалів”;
- 805 “Витрати будівельних матеріалів”;
- 806 “Витрати запасних частин”;
- 807 “ Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення”;

- 808 “Витрати товарів”;
- 809 “Інші матеріальні витрати” [7].

На підставі первинних документів суми визнаних матеріальних витрат списуються в дебет рахунку 80. Щомісяця з кредиту рахунку 80 матеріальні витрати списуються в дебет рахунку 23 “Виробництво” в сумі прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості; в дебет рахунків 91 “Загальновиробничі витрати” в сумі матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, 92 “Адміністративні витрати” та 93 “Витрати на збут” в сумі матеріальних витрат, що відносяться до адміністративних і збутових витрат відповідно і т.д.

Класифікація затрат за економічними елементами дає відповідь на питання скільки чого витрачено на виробництво. Але для контролю за складом затрат за місцями їх виникнення необхідно знати куди і на що були понесені ці затрати. З цією метою використовується групування затрат за калькуляційними статтями. Для обліку матеріальних ресурсів, витрачених на виробництво, відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» призначено калькуляційну статтю «прямі матеріальні витрати». Виробничі запаси знаходять своє відображення в комплексній статті «загальновиробничі витрати».

Інформація про виробничі запаси відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» відображається у рядку 1100 «Запаси» Балансу (Звіт про фінансовий стан). Цей рядок є комплексним. У разі необхідності підприємство може відображати додаткову статтю 1101 «Виробничі запаси». На нашу думку, така стаття має бути основною, а не додатковою, оскільки в такому разі у формі № 1 фінансової звітності не міститься достатньо аналітичної інформації про активи підприємства. Витрати виробничих запасів відображаються в розділах I «Фінансові результати» і III «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансовий стан (Звіту про фінансові результати). Зокрема, щодо елементів операційних витрат, то для цих цілей призначено рядок 2500 «Матеріальні затрати».

## 5. Внутрішній аудит виробничих запасів

Система бухгалтерського обліку не генерує повної інформації, яка необхідна менеджменту для своєчасного прийняття рішень. Керівники не завжди володіють відповідними специфічними знаннями і досвідом у галузі прийняття рішень і не в змозі в повному обсязі здійснювати внутрішньогосподарський контроль. Особливо це характерно для великих підприємств, у яких складна організаційна структура, значна кількість відокремлених підрозділів, декілька видів діяльності. Внутрішній аудит дозволяє виявити причини виникнення помилок та недоліків в господарській діяльності і звітній документації підприємства та усунути їх, а також попередити виникнення. У сучасних умовах в Україні більшість підприємств покладає функції внутрішнього аудиту на бухгалтерські служби, що не можна вважати ефективним [19, с. 225].

Метою аудиту операцій із виробничими запасами є встановлення достовірності первинних даних щодо їх наявності та руху; повноти та своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку виробничих запасів відповідно до прийнятої облікової політики; достовірності відображення залишку запасів у звітності у звітності господарюючого суб'єкта.

Стратегія проведення аудиту виробничих запасів визначається, виходячи з норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності», де зазначено, що планування аудиту передбачає встановлення загальної стратегії аудиту для завдання та розробку плану аудиту [16].

У ході перевірки внутрішній аудитор повинен дослідити порядок визнання виробничих запасів, їх первісної оцінки на дату балансу на відповідність вимогам П(С)БО 9 «Запаси», а порядок застосування методів вибуття запасів – на відповідність обліковій політиці підприємства.

Порядок проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів:

- перший рівень – перевірка правильності вказаної у звітності суми (камеральна перевірка) і відповідності суми в звітності Головній книзі і обліковим регістрам;
- другий рівень – тестування синтетичного обліку запасів (зустрічна звірка оборотів у регістрах обліку за відповідними рахунками, правильність формування сальдо);
- третій рівень – перевірка правильності формування облікових даних (правильність вказаних сум і кореспонденції рахунків, проведеної класифікації та оцінка запасів, відповідність критеріям визнання активів) виходячи з даних первинних документів і змісту господарської операції (аналітичні розрахунки, зустрічна звірка, інвентаризація);
- четвертий рівень – перевірка легітимності господарської операції, тобто її законності (відповідність статутним документам, законодавчим актам), реальність її існування (наявність договірної та документальної забезпечення, зустрічна звірка), правильність документального оформлення (документальна перевірка наявності всіх необхідних документів і реквізитів у них).

Методологічні основи застосування аналітичних процедур висвітлено в МСА 520 «Аналітичні процедури», відповідно до якого термін «аналітичні процедури» визначається як оцінка фінансової інформації на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків між фінансовими і нефінансовими даними, що передбачають необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, що не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно різняться від очікуваного.

На першому та другому рівнях аудитор може виходячи з власного професіоналізму використовувати вибірконе дослідження, що прискорює і здешевлює аудит. Перевірку на третьому і четвертому рівнях можна представити трьома кроками:

Крок 1. Перевірка наявності виробничих запасів, правильності їх визнання і класифікації.

Крок 2. Перевірка реальності, легітимності та правильності відображення в обліку операцій із виробничими запасами (придбання, отримання, переміщення, реалізації, інше вибуття).

Крок 3. Перевірка правильності оцінки виробничих запасів на дату балансу.

Фактична наявність виробничих запасів може бути перевірена тільки за допомогою інвентаризації, але, інвентаризація може бути тривалою. Тому аудитор доцільно використовувати альтернативний метод – документальну перевірку, яка полягає в порівнянні (зустрічній звірці) даних договорів, документів на оплату і прибуткових накладних та інших супроводжувальних документів з даними, відображеними на рахунках обліку. Одночасно аудитор перевіряє правильність класифікації групування виробничих запасів.

На практиці аудитор може застосувати змішаний метод, тобто спочатку на основі вибірки формується сукупність одиниць виробничих запасів, до якої мають входити різні види запасів (сировина, матеріали, малоцінні та швидкозношуючі предмети тощо) за способами отримання (виготовлені власним способом, придбані, отримані в обмін, безоплатно, а також за договорами консигнації), яка перевіряється документальними методами, а потім деякі одиниці (партії) продукції або товарних груп перевіряють за допомогою інвентаризації. Таким чином аудитор отримує відомості не тільки про наявність вказаних у звітності запасів, а й про достовірність документації підприємства.

При використанні вибіркового дослідження аудитор в своєму висновку повинен визначити ймовірність помилки (у відсотковому вираженні) з урахуванням розміру суттєвості відхилення. Після перевірки наявності запасів встановлюють їх відповідність критеріям визнання.

Основним критерієм правильності визнання для аудитора є документ, який дає підстави вважати, що всі витрати та вигоди, пов'язані з використанням певного активу, передані підприємству за певною оцінкою, яке надалі здійснює управління і контроль за активом. Такими документами

можуть бути договір, акт виконаних робіт, прибуткова накладна, акцептовані рахунки постачальників тощо. Дата переходу ризиків та вигод визначається в договорі (контракті). Порядок визначення цього моменту залежить від умов поставки.

При проведенні аудиту виробничих запасів здійснюють перевірку реальності, легітимності і правильності відображення в обліку операцій із запасами. При цьому основним критерієм реальності проведеної операції з точки зору аудитора є документ, який відповідає її характеру, а законності – правомірність здійснення цієї операції відповідно до норм законодавства, які регулюють ту чи іншу діяльність підприємства. Критерієм правильності відображення операції в обліку є відповідні П(С)БО і План рахунків.

Починаючи перевірку операцій з вибуття (внутрішнього переміщення) виробничих запасів, аудитор повинен ознайомитися з наказом про облікову політику, після чого перевірити за допомогою аналітичних розрахунків і вибіркового дослідження відповідність використаної оцінки встановленому таким наказом методу. Якщо підприємство вирішило внести зміни в облікову політику, необхідно перевірити правомірність таких змін, тобто оцінити ступінь достовірності відображення операцій у звітності за новими методами. В таких випадках для впевненості в правильності обраного методу аудитор вивчає необхідну документацію (прайси, договори, споживчі ціни) і роз'яснення бухгалтерії або аналітичних служб підприємства (бухгалтерська довідка, аналітичні розрахунки).

При внутрішньому аудиті виробничих запасів важливою є перевірка правильності їх оцінки на дату балансу, яка полягає у встановленні правомірності використаної оцінки запасів у балансі (звіті про фінансовий стан) (чистої вартості реалізації або первісної вартості). Вона складається з трьох етапів:

- перевірка правильності визначення чистої вартості реалізації виробничих запасів;
- дослідження причин зниження або збільшення чистої вартості реалізації;

– визначення найменшої з оцінок і порівняння її з даними балансу підприємства.

Чиста вартість реалізації виробничих запасів визначається за кожною одиницею запасів зменшенням очікуваної ціни продажу на очікувані витрати після завершення виробничих процесів. В даному випадку, перед аудитором постають дві проблеми: оцінка правильності розрахунку очікуваних витрат та оцінка достовірності очікуваної ціни продажу.

За результатами вибіркової перевірки аудитор отримує достовірні дані про відповідність елементів обраної сукупності вимогам П(С)БО, після чого, переносить результат на всі об'єкти виробничих запасів, він з певних ступенем суттєвості може підтвердити дані звітності щодо таких активів.

Виявлені аудитором в наслідок аудиторської перевірки порушення заносяться до його робочих документів, а пізніше знаходять відображення у відповідних узагальнюючих документах.

Типовими порушеннями операцій з виробничими запасами є: незадовільна організація складського господарства та зберігання, невиконання завдань заготівлі, неправильне визначення первинної вартості придбаних запасів, порушення правил приймання вантажів, неповне оприбуткування, необґрунтовані претензії до постачальників, нераціональне використання виробничих запасів у виробництві, невиконання завдань заготівлі виробничих запасів та завищення їх собівартості, порушення норм і лімітів їх відпуску, придбання непотрібних матеріалів, наявність запасів, які швидко псуються, нестачі, крадіжки, псування, привласнення, неправильне визначення розміру компенсації завданих підприємству збитків, помилки та підробки при кодуванні документації, заміна нових предметів старими та відпуск запасів за заниженою вартістю, несвоєчасне і неправильне оформлення первинних документів з обліку руху та незадовільна організація бухгалтерського обліку.

## ВИСНОВКИ

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» запаси – це активи, які: утримуються для 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, надання послуг та управління підприємством.

Суть виробничих запасів як об'єкта обліку полягає у такому: виробничі запаси – це сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі, так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання в одному операційному циклі.

Виробничі запаси визнаються активом за таких умов:

- існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- їх вартість може бути достовірно визначена.

Первісна вартість виробничих запасів визначається у залежності від способу їх надходження на підприємство.

Використання середнього відсотку транспортно-заготівельних витрат на практиці часто призводить до необґрунтованого збільшення фактичної собівартості виробничих запасів, так як в основі визначення вказаного відсотка лежить ціна придбання запасів. Тому на підприємстві необхідно обґрунтовано підходити до вибору бази розподілу ТЗВ між виробничими запасами: це може їх вартість, чи площа, яку вони займають на транспортному засобі.

Використання різних методів оцінки вибуття виробничих запасів здійснює різний вплив на величину матеріальних витрат і відповідно на виробничу собівартість продукції (робіт, послуг):



– при використанні методу середньозваженої собівартості матеріальні витрати, як правило, мають середнє значення, що найобґрунтованіше відповідає їх величині порівняно із використанням інших методів;

– при використанні методу ФІФО вартість виробничих запасів в залишку наближена до їхньої поточної ринкової вартості, а матеріальні витрати знижуються при інфляційних процесах;

– при використанні методу ідентифікованої собівартості підприємство має можливість регулювати рівень матеріальних витрат через використання обраних одиниць виробничих запасів.

Вибір підприємством обґрунтованого методу оцінки запасів сприятиме оптимізації його витрат.

При відпуску матеріальних цінностей у виробництво необхідно дотримуватись наступних вимог: запаси обліковуються за вагою, обсягом, масою у суворій відповідності з нормативами витрат на визначений обсяг виробництва; відпуск, як правило, здійснюється в межах попередньо встановлених лімітів; з головним бухгалтером узгоджуються списки осіб, яким надано право вимагати зі складу запаси, а також беруться зразки їх підписів.

На підставі первинних документів суми визнаних матеріальних витрат списуються з кредиту рахунка 20 «Виробничі запаси» в дебет рахунку 23 «Виробництво» в сумі прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості; в дебет рахунків 91 «Загальновиробничі витрати» в сумі матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут» в сумі матеріальних витрат, що відносяться до адміністративних і збутових витрат відповідно.

Інформація про виробничі запаси відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» відображається у рядку 1100 «Запаси» Балансу (Звіт про фінансовий стан). Цей рядок є комплексним. У разі необхідності підприємство може відображати додаткову статтю 1101 «Виробничі запаси». На нашу думку, така стаття має бути основною, а не

додатковою, оскільки в такому разі у формі № 1 фінансової звітності не міститься достатньо аналітичної інформації про активи підприємства. Витрати виробничих запасів відображаються в розділах I «Фінансові результати» і III «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансовий стан (Звіту про фінансові результати). Зокрема, щодо елементів операційних витрат, то для цих цілей призначено рядок 2500 «Матеріальні затрати».

Порядок проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів: перший рівень – перевірка правильності вказаної у звітності суми (камеральна перевірка) і відповідності суми в звітності Головній книзі і обліковим регістрам; другий рівень – тестування синтетичного обліку запасів (зустрічна звірка оборотів у регістрах обліку за відповідними рахунками, правильність формування сальдо); третій рівень – перевірка правильності формування облікових даних (правильність вказаних сум і кореспонденції рахунків, проведеної класифікації та оцінка запасів, відповідність критеріям визнання активів) виходячи з даних первинних документів і змісту господарської операції (аналітичні розрахунки, зустрічна звірка, інвентаризація); четвертий рівень – перевірка легітимності господарської операції, тобто її законності (відповідність статутним документам, законодавчим актам), реальність її існування (наявність договірної та документальної забезпечення, зустрічна звірка), правильність документального оформлення (документальна перевірка наявності всіх необхідних документів і реквізитів у них).

## ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Безруких П. С. Бухгалтерский учет. М.: Бухгалтерский учет, 2010. 719 с.
2. Большой экономический словарь [Сост. А. Борисов и др.]. М.: Книжный мир, 2004. 895 с.
3. Дмитренко А.В., Балабась І.В. Економічна сутність поняття виробничі запаси // Економіка і регіон. 2016. № 2 (57). С. 149-152.
4. Домбровська Н.Р. Методи оцінки виробничих запасів підприємства при їх використанні згідно національних стандартів // Інноваційна економіка: всеукраїнський науково-виробничий журнал. 2011. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/11601/1202011.pdf>
5. Іванова Н. А. Організація і методика аудиту : навч. посіб. / Н. А. Іванова, О. В. Ролінський. – К. : Центр учбової літератури, 2008. 216 с.
6. Іванюта П.В., Лугівська О.П. Управління ресурсами і витратами: [навч. посіб.]. К.: Центр навчальної літератури, 2009. 320 с.
7. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text>
8. Коваленко А.М. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики / [за ред. А. М. Коваленко]. Дніпропетровськ : ВКК «Баланс- Клуб», 2011. 1024 с.
9. Крупка Я. Д., Задорожний З. В., Гудзь Н. В. [та ін.]. Фінансовий облік : підручник / Тернопіль : ТНЕУ, 2019. 478 с.
10. Кужельний М.В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник [для студ. вищ. навч. закл.]. – К. : КНЕУ, 2006. 576 с.
11. Мочерний С.В. Політична економія: [Навч. посіб.]. К.: Знання-Прес, 2002. 687 с.

12. Омецінська І.Я. Зобов'язання перед постачальниками та підрядниками: сутність, умови визнання та облік // Інноваційна економіка. 2012. Випуск 11. С. 264-267.

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318.

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246.

15. Пономарьова Н.А., Лоїк О.І. Внутрішній аудит: сутність та значення у діяльності суб'єктів господарювання // Молодий вчений». 2016. № 6 (33). С. 85-88.

16. Сиротюк Г., Сиротюк К. Методичні особливості аудиту виробничих запасів // URL: [file:///D:/User/Downloads/Vlnau\\_econ\\_2015\\_22\(1\)\\_\\_18.pdf](file:///D:/User/Downloads/Vlnau_econ_2015_22(1)__18.pdf)

17. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навчальний посібник] / В. В. Сопко. К. : КНЕУ, 2009. 526 с.

18. Титенко Л.В. Економічна сутність виробничих запасів // Фінанси, облік і аудит. 2011. № 18. С. 361-369. URL: [file:///D:/User/Downloads/econrig\\_2016\\_2\\_24.pdf](file:///D:/User/Downloads/econrig_2016_2_24.pdf)

19. Цебеня Р. Л., Гуменюк А. Ф. Особливості організації внутрішнього аудиту підприємств України в сучасних умовах // Вісник Хмельницького національного університету. 2015. № 5. Т. 1. С. 225-228.

