

Міністерство освіти і науки України  
Тернопільський національний економічний університет

## КУРСОВА РОБОТА

на тему:

### ОБЛІК ТА ВНУТРІШНІЙ АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ У ВІТЧИЗНЯНІЙ ТА ЗАРУБІЖНІЙ ПРАКТИЦІ

Студента 5 курсу групи ОПДм-11  
спеціальності облік і аудит  
Журавель Олени  
(прізвище та ініціали)

Керівник

Муравський В.В., к.е.н., доцент  
(прізвище та ініціали)

Національна шкала \_\_\_\_\_

Кількість балів: \_\_\_ Оцінка: ECTS \_\_\_

Члени комісії

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>2</b>
<b>1. Економічна сутність виробничих запасів та їх роль у діяльності підприємства.....</b>	<b>3</b>
<b>2. Облік та аудиту в забезпеченні ефективного управління виробничими запасами.....</b>	<b>7</b>
<b>3.Методика обліку надходження, зберігання та вибуття виробничих запасів</b>	
<b>4. Внутрішній аудит виробничих запасів підприємства.....</b>	<b>17</b>
<b>ВИСНОВКИ.....</b>	<b>40</b>
<b>Список використаних джерел.....</b>	<b>42</b>

## ВСТУП.

Запаси, як правило, є однією з найважливіших і найбільшої частини активів підприємства, вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Оскільки запаси можуть бути перетворені на грошові кошти протягом одного операційного циклу, то їх відносяться до складу оборотних активів.

Успішне функціонування та розвиток промислового підприємства в значній мірі залежить від оптимального використання виробничих ресурсів. Чітко налагоджений облік і контроль сприяють виявленню та використанню внутрішньогосподарських резервів підприємства, зниженню собівартості продукції, підвищенню продуктивності праці та рентабельності виробництва. Особливої актуальності проблема обліку і аудиту запасів набуває в сучасних умовах, коли результати роботи кожного підприємства, його конкурентоздатність знаходиться у все більшій залежності від рівня здійснених ним витрат, від якого, у кінцевому рахунку, залежить ефективність виробництва. Актуальність проблеми забезпечення підприємства запасами зумовила вибір теми курсової роботи.

Питання обліку запасів знайшли своє відображення в роботах таких вітчизняних науковців: Ф.Ф. Бутинця, М.О. Виноградової, Г.В. Комлача, С.Ф. Голова, В.М. Костюченка, О.В. Іващенко, Ю.Є. Студенікіна, Л.І. Марущака, О.В. Чумак. Ґрунтовно проблеми вибору методів оцінки матеріальних запасів розглядаються Б. Нідлзом, Х. Андерсеном та Д. Колдуеллом. Однак, враховуючи кризові тенденції розвитку світової і національної економіки необхідно визначити склад і місце запасів в структурі об'єктів обліку підприємств та проаналізувати методи оцінки запасів на потреби різних груп користувачів.

## **1. Економічна сутність виробничих запасів та їх роль у діяльності підприємства**

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

Обіговий капітал (оборотні засоби) підприємства постійно знаходяться в господарському обороті, здійснюючи безперебійне функціонування виробництва, реалізацію продукції, отримання виручки і прибутків. В кожному моменті кругообігу оборотні засоби знаходяться одночасно в багатьох функціональних формах – у виробничих запасах, у незавершеному виробництві, у готовій продукції та інших.

Оборотні засоби підприємства складаються з оборотних виробничих фондів і обігових фондів. Перші включають в свій склад виробничі запаси (сировини, матеріали, паливо, МШП), залишки незавершеного виробництва, витрати майбутніх періодів і деякі інші елементи.

Спожиті в процесі виробництва оборотні виробничі запаси потім проходять в сферу обігу і виступають вже у товарній формі у вигляді готової продукції, яка по мірі реалізації трансформується в грошову форму.

Найбільш поширеними видами запасів є сировина та матеріали, незавершене виробництво, готова продукція, запаси товарів для перепродажу, компоненти готової продукції, наливні та насипні речовини (нафта, борошно) тощо.

Елементи, які включаються до складу запасів, залежать від особливостей підприємства. Машини та обладнання, що є основними засобами для одних

підприємств, для підприємства, що їх виготовляє, є готовою продукцією, а для підприємства, що здійснює їх перепродаж – товаром.

Запаси поділяються на виробничі і товарні. Виробничі запаси промислового підприємства дещо відрізняються від товарних запасів торговельного підприємства.

Виробничі запаси – це 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 її складу (МШП) [1, с. 10].

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.

До складу запасів включаються всі товарно-матеріальні цінності, якими підприємство володіє на певну дату, незалежно від місця їх знаходження. Одночасно на території, що належить підприємству, можуть знаходитись предмети, що є власністю інших фізичних та юридичних осіб. Такі предмети не є запасами підприємства.

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.

Застосування терміну «матеріально-виробничі запаси» пов'язано з певними суперечливими моментами, адже матеріальними запасами є не тільки предмети праці, але й засоби праці. Тому це поняття є ширшим, оскільки охоплює усі активи, що мають матеріальну форму та використовуються у виробничому процесі.

Терміни «товарно-матеріальні активи» і «товарно-матеріальні запаси» не досить прийнятні для застосування з причини охоплення ними активів, що мають матеріальну форму, які можуть бути як оборотними, так і необоротними. При цьому акцент робиться на можливість продажу таких активів.

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.

Поряд з цим не можна не враховувати існування терміну «запаси», який згідно з П(С)БО 9 «Запаси», об'єднує основні складові оборотних матеріальних активів. Використання цього терміну викликає певні протиріччя, які пов'язані із його тлумаченням в обліковій літературі. Так більшість авторів під терміном «запаси» розуміють резерв матеріальних ресурсів, які не використовуються в поточній діяльності підприємства і призначені для забезпечення безперервності процесу виробництва, зберігання на випадок необхідності. Тобто поняття «запаси» є досить специфічним. Не дивлячись на те, що термін «товарно-виробничі запаси» є найбільш прийнятним у застосуванні термін «запаси» набув широкого вжитку.

Значним внеском до розвитку уявлень про виробничі запаси є праці провідних вчених України, Росії та Білорусії.

Запаси становлять основу виготовлювальної продукції та сприяють

процесу її виготовлення або поліпшують властивості готової продукції.

Методологічні засади формування інформації про визнання, оцінку запасів та їх розкриття у фінансовій звітності визначено у П(С)БО 9 «Запаси».

Згідно П(С)БО 9 запаси – це активи які:

- зберігаються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності (товари, готова продукція);
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продукту виробництва (незавершене виробництво);
- зберігаються для споживання під час виробництва продукції та надання послуг, а також для управління підприємством (сировина, основні і допоміжні матеріали).

Запаси для кожного підприємства – це також активи, які утримуються для продажу за умови звичайної господарської діяльності (товари); які перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, (незавершене виробництво); утримуються для використання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг (сировина, матеріали тощо).

При виробництві продукції використовують вже виробничі запаси. Виробничі запаси – це придбані або самостійно виготовлені запаси, що підлягають подальшій переробці на підприємстві або утримуються для іншого споживання у ході нормального операційного циклу.

## **2. Облік та аудиту в забезпеченні ефективного управління виробничими запасами**

Вирішення проблеми ефективного розвитку та зростання виробничого потенціалу підприємств в умовах фінансової кризи вимагає формування якісно нової системи управління виробничими запасами, в якій головну роль відіграє система їх ідентифікації як об'єктів обліку та методів оцінки.

Ефективне управління запасами дозволяє знизити тривалість виробничого операційного циклу, зменшити поточні витрати на їх зберігання, вивільнити з поточного господарського обороту частину фінансових ресурсів, реінвестуючи їх в інші активи. Забезпечення цієї розробки і реалізації спеціальної фінансової політики управління запасами.

Політика управління запасами являє собою частину загальної політики управління оборотними активами підприємства, яка заключається в оптимізації загального розміру і структури запасів, мінімізації затрат по їх обслуговуванню і забезпечення ефективного контролю за їх рухом.

Розробка політики управління запасами охоплює ряд послідовно (виконаних) виконуваних етапів робіт, основні з яких зображені на рис. 1 [2, с. 132]

В процесі розробки політики управління запасами формують також підходи щодо вибору структури джерел фінансування і оцінки вартості залучення окремих видів капіталу

Основним завданням управління запасами є оптимізація сукупних матеріальних ресурсів, яка дозволяє обґрунтувати плановий розмір потреб у них, площу складського господарства, кількість вантажно-розвантажувальних механізмів, вартість доставки матеріалів у робочу зону, трудові та фінансові ресурси.



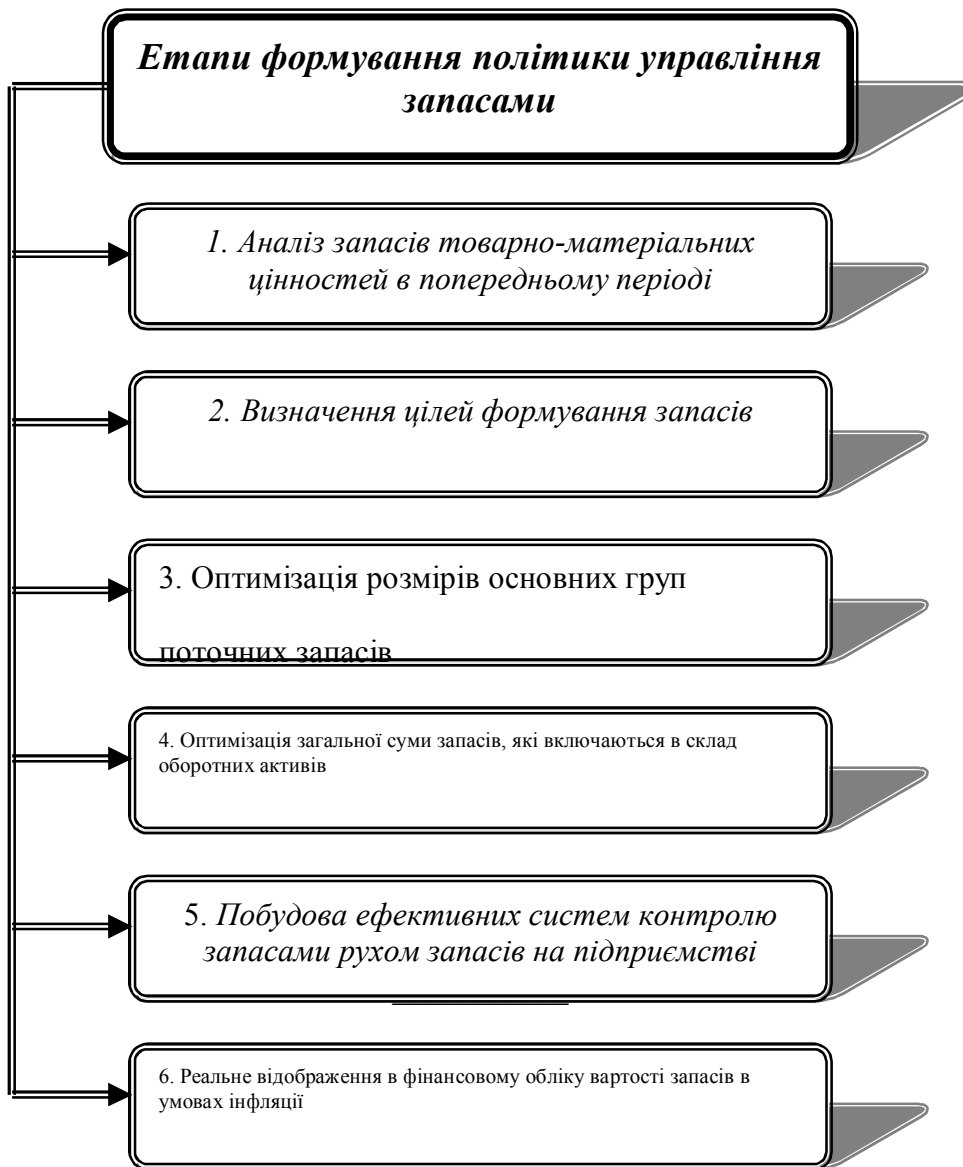


Рис. 1. Основні етапи формування політики управління запасами на підприємстві

Оптимізація включає у себе регламентацію періодичності надходження матеріалів, розміру партії, отримання матеріалів запаси графіком, забезпечення мінімуму витратна доставку та зберігання.

Управління запасами повинно здійснюватись як виробничими, так і фінансовими службами спільно з відділом матеріально-технічного постачання. Виробничі служби визначають перелік матеріалів, що застосовуються, їх кількість, якість, коефіцієнт використання, норми витрат. Фінансові служби визначають максимальний розмір коштів, що необхідні для придбання матеріальних ресурсів, встановлюють нормативи засобів по кожній групі

матеріальних цінностей, визначають величину нормованих оборотних засобів. Завдання фінансових служб – не допускати «замороження» засобів у запасах, вчасно розраховуватись з постачальниками, застосовувати штрафні санкції до постачальників, що затримують поставки.

Раціональне використання матеріальних ресурсів і зниження матеріаломісткості можуть забезпечуватись лише при певних зусиллях управлінського персоналу і залежати від організації справи [3, с. 12].

Методи оцінки виробничих запасів підприємства напряму пов'язані з ефективністю процесів управління. Адже, як зазначають Н.Л. Скоробогата та В.Ф. Шпак «обраний підприємством метод оцінки вибуття запасів є елементом облікової політики підприємства». Саме тому, при формуванні облікової політики підприємства значну увагу необхідно приділяти оцінці.

Найбільш вагоме значення має оцінка виробничих запасів при їх списанні, оскільки саме тут виникають проблемні питання, пов'язані з вибором найбільш оптимального методу, варіанту впливу на вартість продукції, що виготовляється, ціну готових виробів, попит споживачів і розмір прибутку, одержаного від реалізації, корегуванням економічного ефекту діяльності у звітах для інвесторів».

Особливість сучасного стану обліку запасів у підприємствах України полягає у тому, що в П(С)БО 9 «Запаси» та Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку запасів, затверджених наказом Мінфіну від 10.01.2007 року № 2, наведено лише загальні положення щодо оцінки цих об'єктів. Проте, у зв'язку із частими інфляційними стрибками ціни на виробничі запаси постійно змінюються, тому проблема їх оцінки набуває особливої актуальності.

Ціни на матеріали можуть суттєво змінюватись протягом одного звітного періоду.

Великі підприємства оперують, як правило, значною кількістю запасів, тому визначення послідовності їх використання у процесі виробництва без певної методики є досить складним.

Часто виникають такі ситуації, коли рух вартості виробничих запасів в процесі їх обігу може як співпадати, так і не співпадати з фізичним рухом матеріалів, які придбаваються з метою використання їх у виробництві. Це пов'язане з тим, що бухгалтерський облік на підприємствах повинен вестися у відповідності з припущенням, що у виробництво першими відпускаються зі складу ті виробничі запаси, які першими надійшли, що пояснюється передусім їх фізичним та моральним старінням, однак це не завжди так, оскільки підприємства можуть використовувати інші припущення.

Таким чином, розподіл вартості між використаними запасами та тими, що залишилися на балансі підприємства на кінець звітного періоду - основна проблема, пов'язана з обліком запасів. Серед проблем обліку запасів є проблема формування первісної вартості запасів і відображення її на рахунках бухгалтерського обліку, обліку витрат по зберіганню запасів та вибору методу оцінки вибуття запасів.

Окрім вказаних невирішеною, на нашу думку, залишається проблема вибору методу оцінки вибуття запасів. Адже до 2005 року в бухгалтерському обліку України використовувалося шість методів оцінки вибуття запасів, а на даний момент - п'ять. Також залишається не вирішеним питання ефективності їх використання в бухгалтерському обліку.

Оцінка запасів є важливою передумовою організації обліку запасів, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства. В Україні та в Росії, як і в більшості інших країн світу, запаси оцінюють за фактичними витратами на їх придбання на момент отримання або використання запасів під час виробництва. У зарубіжній практиці до собівартості запасів не включають витрати, які не будуть відшкодовані покупцями.

Сьогодні в умовах необхідності забезпечення ефективного функціонування суб'єктів господарювання, для досягнення ними найточніших і найкращих фінансових результатів вибір методів оцінки списання виробничих запасів є важливою передумовою організації обліку даних об'єктів.

Важливість правильного вибору методів оцінки списання виробничих запасів зумовлюється ще й тим, що цей вид витрат безпосередньо пов'язано з розрахунками собівартості продукції. Отже, фактично оцінювання виробничих запасів є основою для визначення собівартості та ціни виробленої продукції.

Згідно з П(С)БО №9 «Запаси» на сьогоднішній день в Україні можуть використовуватися п'ять методів оцінки списання виробничих запасів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу [4].

Вибір методу оцінки залежить від мети, яку ставить перед собою підприємство, тобто якщо запаси залишаються для власних потреб (у тому числі і для виробництва), зазвичай застосовується оцінка за собівартістю, а якщо на продаж, то - ринкова. Ринкова вартість застосовується і в інших випадках, наприклад, при залученні інвестицій, коли необхідно підняти вартість активів. Така практика поширена в економічно розвинутих державах, Україна ж не має достатнього досвіду ефективного застосування ринкової вартості щодо активів підприємств, які виставляються на продаж на аукціонах.

Вважаємо, що оцінка запасів залежить від їх подальшого використання: від утримання для власних потреб чи для реалізації на сторону. Проте, у будь-якому випадку оцінка запасів значно впливає на формування фінансового результату вкінці звітної періоду, особливо це стосується оцінки у випадку вибуття запасів.

Основними завданнями обліку виробничих запасів є:

- 1) правильне та своєчасне документальне оформлення всіх операцій з руху матеріальних цінностей;
- 2) виявлення та відображення витрат, пов'язаних з їхньою заготівлею;
- 3) контроль за надходженням, заготівлею матеріальних цінностей, їх зберіганням;

4) одержання точних відомостей про залишки запасів, що знаходяться на складах і в коморах;

5) правильне та своєчасне виявлення запасів, які не використовуються на підприємстві та підлягають реалізації.

Забезпечення зберігання запасів здійснюють такими методами:

а) через систему матеріальної відповідальності — укладанням договорів із працівниками, які мають доступ до оформлення документів про рух матеріальних цінностей;

б) документальне оформлення всіх операцій руху матеріальних цінностей (прийняття, відпуск, списання);

в) затвердження окремим наказом посадового списку осіб, що мають право підписувати документи з прийняття, відпуску та списання матеріальних цінностей;

г) налагодження складського господарства;

г) проведення інвентаризації (вибіркової та суцільної).

Відповідно до облікової політики підприємства визнання та первісну оцінку запасів (матеріалів, сировини, палива, комплектуючих виробів, товарів) потрібно здійснювати залежно від шляхів надходження запасів на підприємство: придбані за плату, виготовлені власними силами, внесені до статутного капіталу, одержані безоплатно, придбані у результаті обміну на подібні та неподібні запаси згідно з П(С)БО 9 «Запаси»[4].

Бухгалтер має уважно стежити за рухом і зберіганням матеріальних цінностей. Основою такого контролю є первинна документація. Ще одним видом контролю за надходженням та вибуттям запасів є їх аудит.

Метою аудиту запасів є підтвердження реальності і достовірності вартості запасів у фінансовій звітності і підтвердження відповідності операцій з ними чинному законодавству. Основними джерелами інформації для аудиту запасів є (табл.1):

## Джерела інформації для аудиту запасів

Вид джерела інформації	Найменування
Первинні документи по обліку запасів	Накладні, рахунки-фактури, картки складського обліку, прибуткові ордери, накладні-вимоги на відпуск, лімітно-забірні карти
Аналітичні реєстри обліку запасів	Відомості аналітичного обліку запасів, звіти матеріально-відповідальних осіб
Реєстри синтетичного обліку запасів	Головна книга, відомості руху запасів, журнали №3,5,6
Фінансова звітність підприємства	Баланс (ф.№1), примітки до річної фінансової звітності (ф.№5)

Об'єктами аудиту є запаси підприємства в розрізі їх видів – сировина і матеріали, паливо, запчастини, напівфабрикати і комплектуючі вироби, малоцінні і швидкозношувані предмети. При проведенні аудиту запасів аудитор використовує спеціальні методи і прийоми - арифметична перевірка, тестування, опит, документальна перевірка, аналітичні процедури, анкетування. За результатами перевірки, аудитор може запропонувати підприємству створення ефективної системи управління запасами, яка включає наступні етапи:

1) Удосконалення організації бухгалтерського обліку запасів:

а) організація ефективного документообігу - досягається за рахунок організаційних і технічних заходів, направлених на створення раціонального документообігу на всіх стадіях обліку запасів (встановлення максимально коротких термінів часу на передачу і обробку документів з використанням індивідуальних схем руху документів - оперограм);

б) організація правильного ведення бухгалтерського обліку - передбачає використання загальної схеми обліку, модифікувавши її з врахуванням особливостей конкретного підприємства;

в) організація складського обліку – виправлення порушень в організації складського господарства, роботі вимірювальних приладів, збереженні запасів, виявлених в ході перевірки.

2) Підвищення ефективності системи аудиту запасів:

- а) контроль якості і кількості запасів, що поступають;
- б) контроль збереження запасів.
- в) контроль якості і кількості запасів, що відпускаються зі складу.

Більшість проблем в організації контролю за збереженням запасів можна вирішити, збільшивши площу складських приміщень за рахунок будівництва або оренди нових складів, проте це вимагає додаткових витрат коштів. Відділ постачання повинен скласти графік надходжень запасів, що дозволить забезпечити рівномірність завантаження складських приміщень і роботи персоналу складів. Також рекомендується упровадити регламент управління запасами, що дозволить стандартизувати складські операції.

3) Аналіз запасів – передбачає проведення аналізу динаміки, структури і ефективності використання запасів, розрахунок коефіцієнта оборотності запасів. Слід відзначити, що інформацію для аналізу запасів надає бухгалтерський облік, який має дані про кількість і вартість запасів, які надійшли на підприємство, вибули у виробництво, залишки запасів на складах та норми витрачання запасів на виготовлення одиниці продукції чи послуг. Розрахунок аналітичних показників надає керівництву підприємства щоденну інформацію про рух запасів на підприємстві у розрізі їх видів, кількості та якості, показує забезпеченість виробництва матеріальними ресурсами.

Одна з важливих функцій управління виробництвом - економічний аналіз, від правильної організації якого багато в чому залежать обґрунтованість та ефективність прийняття управлінських рішень, спрямованих на раціональне використання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів підприємств і об'єднань. Економічний аналіз служить для забезпечення інформацією про стан об'єкта осіб, які приймають рішення щодо оперативного регулювання процесів виробництва, постачання і збуту.

Економічний аналіз - одна з найважливіших функцій оперативного управління, бо в умовах постійного зростання ритму і зміни господарських ситуацій він дає змогу приймати науково обґрунтовані управлінські рішення,

спрямовані на швидке і високоякісне усунення причин, що негативно впливають на виробничі процеси.

Кінцевим підсумком аналізу є щоденне виявлення відхилень від встановлених завдань, причини яких непомітні на поверхні економічних явищ. Розкриття їх суті, взаємозв'язків і взаємозалежностей і є змістом оперативного економічного аналізу. Основними завданнями, які вирішують у процесі проведення економічного аналізу виробничих запасів є:

- постійне виявлення відхилень від нормативних показників використання сировинних виробничих запасів на всіх рівнях управління;

- визначення і розрахунок чинників, що впливають на щоденні відхилення фактичних значень кожного показника від встановлених параметрів. Особливу увагу при цьому необхідно звернути на негативні фактори, хоча для управління важливе значення мають і позитивні;

- виявлення конкретних причин дії окремих факторів, встановлення винних у недоліках;

- своєчасне надання системі управління одержаної в результаті аналізу інформації;

- розробка конкретних заходів, спрямованих на максимально швидке усунення виявлених недоліків, ліквідацію негативних чинників і найповніше використання позитивних;

- контроль за виконанням розроблених заходів та їх результативністю. Успіх економічного аналізу залежить від правильної науково обгрунтованої його організації.

Організацію аналізу розуміють як систему заходів, спрямованих на щоденне виявлення економічних результатів, їх зв'язків і взаємозалежностей з метою забезпечення нормального функціонування об'єкта і високоефективного управління ним. Більш узагальнено організація - це визначення чіткого порядку і підвищення дієвості оперативного економічного аналізу.

Для того, щоб займатися аналізом, необхідно знати, що саме слід аналізувати. Об'єктами аналізу виробничих запасів є:



- забезпеченість виробничими запасами;
- виконання угод про постачання виробничих запасів;
- стан запасів матеріальних ресурсів;
- використання запасів у виробничому процесі;
- стан нормування і дотримання норм витрат матеріальних ресурсів.

Необхідно забезпечити комплексний систематичний підхід, що базується на ретельному економічному аналізі та розрахунках, які виконують за допомогою різних економічних, техніко-економічних, кількісних і якісних показників. Від вибору системи показників, від того, наскільки методично правильно розрахований той чи інший показник, залежить повнота оцінювання щоденних процесів використання виробничих запасів, виявлення у виробничому процесі відхилень, визначення резервів і потенційних можливостей суспільного виробництва.

Відповідно до пропозицій які надасть аудитор по результатам аналізу запасів та моделювання, керівництвом підприємства приймаються стратегічні рішення щодо управління запасами: 1) розробка та затвердження стратегії та тактики формування запасів підприємства; 2) порядок та періодичність отримання інформації про надходження та вибуття запасів у розрізі їх видів, кількості, якості, вартості та матеріально-відповідальних осіб; 3) аналіз наявності та руху відповідних видів запасів у попередніх періодах; 4) визначення реальної вартості запасів на складі та аналізу ефективності використання запасів; 5) оптимізація структури та обсягу запасів; 6) виявлення резервів зниження витрат на закупівлю та зберігання запасів; 7) вибір методів оцінки запасів при вибутті; 8) створення ефективних систем контролю за рухом запасів на підприємстві; 9) контроль за дотриманням норм запасів, що забезпечує безперервний відпуск запасів у виробництво продукції чи надання послуг; 10) шляхи підвищення достовірності аналітичного обліку запасів; 11) своєчасне складання та подання оперативної звітності про рух запасів.

### **3.Методика обліку надходження, зберігання та вибуття виробничих запасів**

Облік виробничих запасів передбачає документування та відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з їх надходженням, зберіганням та вибуттям.

У відповідальності до виробничої програми і норм витрат підприємства і визначають потребу у виробничих запасах. Вони можуть бути придбані, виготовлені власними силами, внесені до статутного капіталу, одержані безоплатно, придбані в результаті обміну тощо.

Виробничі запаси на надходять наступними шляхами:

- Придбання запасів за плату

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість, яка складається з таких фактичних витрат:

- сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;

- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

- затрат на заготівлю, оплату тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів усіма видами транспорту до місцях їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів, оплату послуг сторонніх підприємств та організацій з навантаження-розвантаження запасів;

- інших витрат, які безпосередньо подані з придбанням запасів і доведення їх до стану, у якому вони придбані для використання у запланованих цілях, як, наприклад, прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

На розмір сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику, і включається до собівартості запасів, впливає знижка за дострокову оплату. Цю

знижку підприємство отримує від постачальника за умови, якщо оплатить вартість придбаних товарів протягом зазначеного постачальником періоду.

Для відображення знижок в обліку використовують два методи: метод ціни «брутто» і метод ціни «нетто».

При використанні методу ціни «нетто» в обліку реєструється «чиста» вартість придбаних запасів відповідно до рахунка-фактури за вирахуванням знижки за дострокову оплату.

Метод ціни «брутто» передбачає відображення вартості придбаних запасів у повному обсязі, без знижки, незалежно від того, використана вона чи ні.

Торговельні знижки, інші знижки та подібні їм статті вираховуються при визначення собівартості придбаних запасів.

- Виготовлення запасів власними силами підприємства

Первісною вартістю запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва, яка визначається за Положенням стандартом бухгалтерського обліку 26 «Витрати», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. №318, зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 19.01.2000 за №27/4248.

Собівартість виробництва готової продукції включає витрати, що безпосередньо пов'язані з одиницями виробництва, а саме:

- прямі матеріальні витрати (вартість сировини, купованих напівфабрикатів та комплектуючих виробів, інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат);

- прямі витрати на оплату праці (заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим на виробництві продукції, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат);

- інші прямі витрати (усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо);

- загальновиробничі витрати (витрати на управління виробництвом, амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення, витрати на обслуговування виробничого процесу тощо), які виникають при переробці матеріалів у готову продукцію і поділяються на:

- постійні накладні витрати (непрямі витрати на виробництво, що залишаються незмінними або майже незмінними при зміні обсягу виробництва);

- змінні накладні витрати (непрямі витрати на виробництво, що змінюються прямо або майже прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності)

Постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» нормальна потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, який може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох, наприклад, 3-5 років або операційних циклів, з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Розподіл постійних виробничих витрат може призвести до появи нерозподілених постійних загально виробничих витрат. Такі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) у період їх виникнення. Але слід ураховувати, що загальна сума розподілених і нерозподілених постійних витрат не повинна перевищувати їх фактичну величину.

Змінні загально виробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи із фактичної потужності звітного періоду

Бухгалтерія підприємства у встановлені строки здійснює приймання і обробку первинних документів на сирову, матеріали тощо. Всі документи сортуються і перевіряються. Прибуткові ордери звіряються з рахунками, що до

них належать, транспортними документами, приймальними актами тощо. Лімітні картки, що надійшли зі складу, зіставляються з іншими примірниками, отриманими від цехів – споживачів, накладні на переміщення матеріалів, здані складами – відправниками, з примірниками тих же накладних що надійшли зі складів – одержувачів.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться на складах за допомогою карток складського обліку (див дод ), що розміщуються в картотеці за технічними групами виробничих запасів відповідно до номенклатури – цінника. Аналітичні рахунки групують за групами матеріалів, місцями зберігання матеріально відповідальними особами, за синтетичними рахунками бухгалтерського обліку і субрахунками. Дані за аналітичними рахунками узагальнюються в оборотних відомостях. Використовують рахунки аналітичного обліку для контролю за зберігання і рухом запасів, їх оцінки, порівняння з даними складського обліку, а також для проведення підсумків інвентаризації.

Для полегшення процесу обліку виробничих запасів на складі використовують персональні комп'ютери, що спростовує ведення аналітичного обліку. При використанні комп'ютерних технологій всі необхідні реєстри при сальдовому методі обліку матеріалів складаються з застосуванням комп'ютерної техніки.

Найчастіше оформляють надходження виробничих запасів такими первинними документами:

➤ Довіреність (форма М-2) – призначена для оформлення представництва окремої посадової особи виступити довіреною особою підприємства при отриманні запасів, заповнюється на основі рахунка-фактури, договору чи інших документів (замовлення, наряду тощо), і видається лише особам, що працюють на даному підприємстві для отримання матеріальних цінностей.

Перелік осіб, які мають право отримувати матеріальні цінності затверджений наказом керівника підприємства.

Забороняється видавати довіреності, які повністю або частково не заповнені, не мають зразків підписів осіб, на ім'я яких вони виписані. Незаповнені рядки довіреності прокреслюються.

Перш ніж довіреність буде видана довірений особі, її реєструють в «Журналі реєстрації довіреностей» – форма М-3. Прибутковий ордер (форма М-4) – призначений для оприбуткування матеріалів, які надійшли на підприємство від постачальників або з переробки. Заповнюється при відсутності якісних та кількісних розбіжностей з документами постачальника, а також при оприбуткуванні запасів з переробки. Використовується для оперативного обліку на складах, аналітичного обліку надходження запасів. «Прибутковий ордер» складається в одному примірнику матеріально-відповідальною особою підприємства (комірником) у день надходження цінностей і залишається у нього до моменту передачі в бухгалтерію підприємства за «Реєстром №... приймання-здачі документів» М- 13.

Загальновідомо, що на практиці «Прибутковий ордер» оформляється, як правило, у двох, а то й у трьох примірниках під «копірку». Перший примірник залишається у матеріально-відповідальної особи підприємства (комірника) до моменту передачі його в бухгалтерію підприємства, а другий видається особі, яка доставила і здала запаси на склад. Третій примірник, як правило, залишається у матеріально-відповідальної особи підприємства (комірника) і в бухгалтерію не передається. Причина такого відступу від передбаченого порядку полягає, передусім, у бажанні матеріально- відповідальних осіб підстрахувати себе від можливого розкрадання, псування або втрати первинних документів [5, с. 25].

При отриманні запасів безпосередньо від постачальників, доставлених їхнім транспортом або транспортом сторонньої організації безпосередньо на склад підприємства, «Прибутковий ордер» не оформляється, оскільки документом, що оформляє надходження запасів на склад підприємства, у цьому разі є «Товаротранспортна накладна»;

- Товарно-транспортна накладна (форма М-5, М-6) – призначена для обліку поставок запасів та розрахунків за їх перевезення автомобільним транспортом. Використовується для кількісного та якісного обліку запасів;
- Акт про прийняття матеріалів (форма № М-7) – застосовується для оформлення приймання запасів, що мають кількісні та якісні розбіжності з даними супроводжуваних документів постачальника, а також при прийманні запасів, що надійшли без документів.

«Акт про приймання матеріалів» М-7 складається в 2-х примірниках приймальною комісією, яка призначається наказом керівника підприємства. До складу комісії обов'язково мають бути включені представники постачальника або транспортної організації, що доставила вантаж, і матеріально-відповідальна особа – працівник підприємства, який приймає вантаж. Можливим є залучення представника незацікавленої організації (юридичної, аудиторської, оцінної тощо), наприклад, у разі виникнення спірних моментів або коли необхідно оцінити запаси, що надійшли без супровідних документів.

Акт завіряється керівником підприємства або особою, уповноваженою відповідним наказом.

Після складання «Акт про приймання матеріалів» М-7 з іншими первинними супровідними документами передається:

- один примірник, доданий до форми М-13, - у бухгалтерію підприємства для обліку переміщення, руху отриманих запасів;
- другий примірник в юридичний відділ для підготовки і відправлення листа-претензії постачальнику.

При оформленні надходження запасів за актом М-7 прибутковий ордер М-4 не оформляється [5, с. 47];

- «Картка №... складського обліку матеріалів» (форма М-12) – використовується для обліку наявності і руху запасів на складі за кожним найменуванням, номенклатурним номером окремо, ведеться в одному примірнику, як правило, комірником підприємства і зберігається у нього.

Підстава для запису в первинні документи з прибутку – це форми М-4 «Прибутковий ордер», М-7 «Акт про приймання матеріалів» і форма №1-ТН «Товаротранспортна накладна», а з видатку – М-8, М-9, М-28а «Лімітно-забірна картка», М-10 «Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів», М-11 «Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів», М-15а «Акт приймання-передачі обладнання у монтаж», М-23 «Акт №... про витрату давальницьких матеріалів» і форма №1-ТН «Товаротранспортна накладна».

Запис робиться у день надходження або вибуття цінностей.

➤ Реєстр приймання-здачі документів (форми М-13) – оформлюється приймання передача первинних документів. Складається в одному примірнику матеріально-відповідальною особою і передається до бухгалтерії підприємства разом з первинними документами і необхідними додатками.

Оформляється реєстр у міру необхідності, тобто може складатися кілька разів на день у міру надходження або видачі запасів, але не рідше ніж один раз на день, якщо цього дня відбувався рух запасів. Це потрібно для оперативного обліку цінностей у бухгалтерії і своєчасного їх відпуску у виробництво або на реалізацію. Перш ніж здати первинні документи з прибутку або видатку разом з реєстром М-13 у бухгалтерію, матеріально-відповідальна особа підприємства має на підставі цих документів записати прибуток або видаток у картки складського обліку або інші реєстри обліку.

➤ Відомість обліку залишків матеріалів на складі (форма М-14) – призначена для відображення залишків запасів на складі підприємства на кінець облікового періоду [5, с. 26].

Надходження виробничих запасів оформлюється й іншими документами. Наприклад, супровідні документи постачальників (рахунок-фактора (ф. №63), платіжна вимога – формується (ф. №0401040) є підставою для кількісного та якісного приймання партії запасів, що надійшли і використовуються для розрахунків між постачальниками та покупцями за відвантажені (відпущені) запаси. Нижче відображені основні операції з



надходження виробничих запасів та реквізити документів, які при цьому заповнюються (табл. 2).

Таблиця 2

Основні реквізити документів, що характеризують надходження виробничих запитів

Операції з надходження виробничих запасів	Основні реквізити, що характеризують надходження виробничих запасів
1. Придбання виробничих запасів від постачальника	Дата надходження, постачальник, склад операції
2. Придбання виробничих запасів підзвітними особами в порядку закупівлі дрібних партій за готівку	Вид операції, склад, постачальник (найменування, код), дата надходження
3. Оприбуткування виробничих запасів, виготовлення в цехах власного виробництва	Найменування, сорт, розмір, номенклатурний номер
4. Оприбуткування виробничих запасів від ліквідації основних засобів	Кількість (за документом, фактично), ціна (облікова) за одиницю, найменування
5. Внутрішнє переміщення	Одиниця виміру, найменування, код
6. Оприбуткування виробничих запасів в результаті перетворення на непридатні малоцінні засоби праці	Вартість (за обліковими цінами)
7. Оприбуткування лишків, виявлених після проведення інвентаризації	Сума транспортно-заготівельних витрат або відхилень від облікової ціни

Отже, для оформлення надходжень запасів застосовуються різні документи, які складаються як постачальниками так і покупцями. Постачальники контролюють ТМЦ на шляху до покупця, а покупці - з моменту їх прийому до реалізації. Контроль за збереженням запасів досягається виконанням правил прийому товарів, правильним документальним оформленням, точним обліком операцій, пов'язаних з надходженням запасів, і розрахунків по ним. Постачальник при відвантаженні запасів в адресу підприємства направляє супроводжуючі товарні документи (рис.2).



Рис.2. Документальне оформлення надходження запасів від постачальника.

Перераховані документи можуть бути доповнені платіжною вимогою, в якій постачальник зобов'язаний вказати на дату і номер угоди, дату відвантаження запасів, номери товарних та ін. прийомо-передаточних документів, вид транспорту. Окремою стрічкою в платіжний вимозі виділяється сума ПДВ, яка повинна бути сплачена покупцем. При доставці запасів залізницею постачальник оформляє накладну спеціальної типової форми, яка являється супроводжуючим документом і видається вантажоодержувачу на станції призначення. Для отримання вантажу підприємство виділяє матеріально-відповідальних осіб і видає їм довіреність встановленої форми і вантажну квитанцію. Як правило, термін дії довіреності 10 днів. Після отримання ТМЦ і оприходування їх на склад, матеріально-відповідальна особа повинна відчитатися перед бухгалтерією про використання довіреності, пред'явивши документи постачальника та приходну накладну (прибутковий ордер), підтверджуюча надходження товарно-матеріальних цінностей на склад підприємства. На рисунку 2 відображена оперограма товарного звіту.

№	Зміст операцій	Виконавці			
		Бригади р	Члени бригад	Бухгалт ер	Головни й
1	2	3	4	5	6
1.	Складання товарного звіту	●			
2.	Ознайомлення із змістом товарного звіту, оформлення, підписи		●		
3.	Передача товарного звіту на перевірку та опрацювання	●		●	
4.	Приймання товарного звіту і оформлення підпису бухгалтера на 2-му примірнику			●	
5.	Внесення виправлень до товарного звіту при необхідності			●	
6.	Інформування МВО про внесені зміни до тов. Звіту	●			
7.	Складання облікового реєстру по рахунку 20			●	
8.	Передача облікового реєстру по рахунку 20 для складання головної книги				●

Рис. 3. Оперограма товарного звіту.

Основні бухгалтерські записи, що відображають рух (надходження) запасів наведені нижче.

Виробничі запаси зі складів підприємства відпускаються в цехи для виготовлення продукції і на сторону для переробки чи реалізації як надлишкові чи непотрібні. Під відпуском у виробництво розуміють відпуск виробничих записів для виготовлення продукції виконання робіт чи надання послуг. Відпуск виробничих запасів в комори цехів розглядається як внутрішнє переміщення запасів. При відсутності в цехах комор відпуск запасів з центральних складів вважається витратами на виробництво.

## Основні бухгалтерські записи з надходження запасів

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	документ
1	Оприбутковано виробничі запаси, що надійшли від постачальника	20	631	прибуткова-видаткова накладна
2	Оплачено витрати на транспортування виробничих запасів, що надійшли (витрати на транспортування включено до первісної вартості запасів)	20	311	Плажне доручення
3	Оприбутковано запаси, придбані підзвітною особою за грошові кошти	20	372	накладна ,авансовий звіт
4	Оприбутковано виробничі запаси, виготовлені власними силами	20	23	Накладна
5	Оприбутковано безплатно одержані виробничі запаси	20	719	Накладна

При відпуску матеріалів у виробництві необхідно дотримуватись наступних вимог:

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

2) відпуск, як правило, здійснюється в межах попередньо встановлених лімітів. Лімітування здійснюється відділом матеріально-технічного постачання чи плановим відділом;

3) з головним бухгалтером узгоджуються списки осіб, яким надано право вимагати зі складів запаси, а також беруться зразки їх підписів. Ці дані повинні бути повідомлені працівникам комор. Запаси на виробництво видаються зі складів тільки представниками цехів, господарств, відділів тощо, які офіційно призначаються для їх отримання.

Порядок документального оформлення операцій з відпуску запасів зі складів підприємства залежить від того, для яких потреб вони відпускаються: систематично на виробничі потреби або епізодично в цехи та відділи на адміністративні чи інші потреби. Для оформлення операцій відпуску виробничих запасів використовуються такі первинні документи:

➤ лімітно-забірна картка (ф. М-8, 8-а, 9, 9-а) – призначена для оформлення відпуску матеріалів, які систематично споживаються при виготовленні

продукції, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів відпуску запасів на виробничі потреби. Використовується для оперативного обліку на складі, аналітичного і синтетичного обліку відпуску запасів в межах затвердженого ліміту [5];

- Накладна-вимога на відпуск (внутрішні переміщення) матеріалів (форма М-11) застосовується для обліку руху матеріалів в середині підприємства. Використовується для оперативного обліку на складах, аналітичного і синтетичного обліку руху запасів в бухгалтерії. “Накладну-вимогу на відпуск (внутрішні переміщення) матеріалів” виписують у двох примірниках і підписують головний бухгалтер підприємства або уповноважена особа [5, с. 39].

Первинні документи, призначені для оформлення операцій по надходженню, внутрішньому переміщенню та відпуску запасів, є підставою для ведення бухгалтерського і оперативного (складського) обліку. Виробничі запаси надходять до бухгалтерії, де вони підлягають перевірці за змістом операцій і правильністю їх оформлення (перевіряється наявність реквізитів, підписів, правильність арифметичних підрахунків). Особливо увага при цьому звертається на законність операцій.

Отже, існуюча сукупність форм первинної документації з обліку запасів дає можливість побудови такої системи обліку, яка б відповідала масштабам підприємства, його організаційно-структурній формі та об'єктивним умовам функціонування.

Випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюється накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання, в яких вказуються: дата, шифр цеху і складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниця виміру.

Кількість, ціна за одиницю. В залежності від виду випуск готової продукції з виробництва оформлюється та відображається в обліку по-різному. Якщо продукція має речовий характер (виріб), то це означає, що її потрібно передати на склад.

## Документування руху запасів

Типова форма	Назва документу	Примітки
МШ-1	Відомість на поповнення (вилучення) постійного запасу інструментів (пристроїв)	Застосовується для обліку зміни запасу інструментів (пристроїв) у роздавальних коморах на підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного оборотного (обмінного) фонду. На підставі даних відомості вносяться зміни до картки складського обліку матеріалів (типова форма № МШ-2) інструментально-роздавальної комори
МШ-2	Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для обліку МШП предметів, виданих під розписку робітнику чи бригадиру (для бригади) із роздавальної комори цеху для тривалого користування
МШ-3	Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)	Застосування для обліку інструментів (пристроїв) переданих на заточування або ремонт. Використовується на тих підприємствах, де заточування та ремонт інструментів (пристроїв) проводяться у централізованому порядку
МШ-4	Акт вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для оформлення поломок та витрат інструментів (пристроїв) та інших малоцінних та швидкозношуваних предметів
МШ-5	Акт на списання інструментів (пристроїв) та обмін їх на придатні	Застосовується для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік проводиться за методом обмінного (оборотного) фонду
МШ-6	Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів (пристроїв)	Застосовується для спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються робітниками підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами. Картка ведеться в одному примірнику і зберігається в цеху (дільниці)
МШ-7	Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	Застосовується для обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів робітникам підприємств в індивідуальне користування за встановленими нормами
МШ-8	Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів (пристроїв), спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів після закінчення строку носіння, інших малоцінних та швидкозношуваних предметів і здавання їх у комору для утилю

В такому разі будуть оформлені первинні документи і задіяні наведені нижче бухгалтерські рахунки (рис. 4).

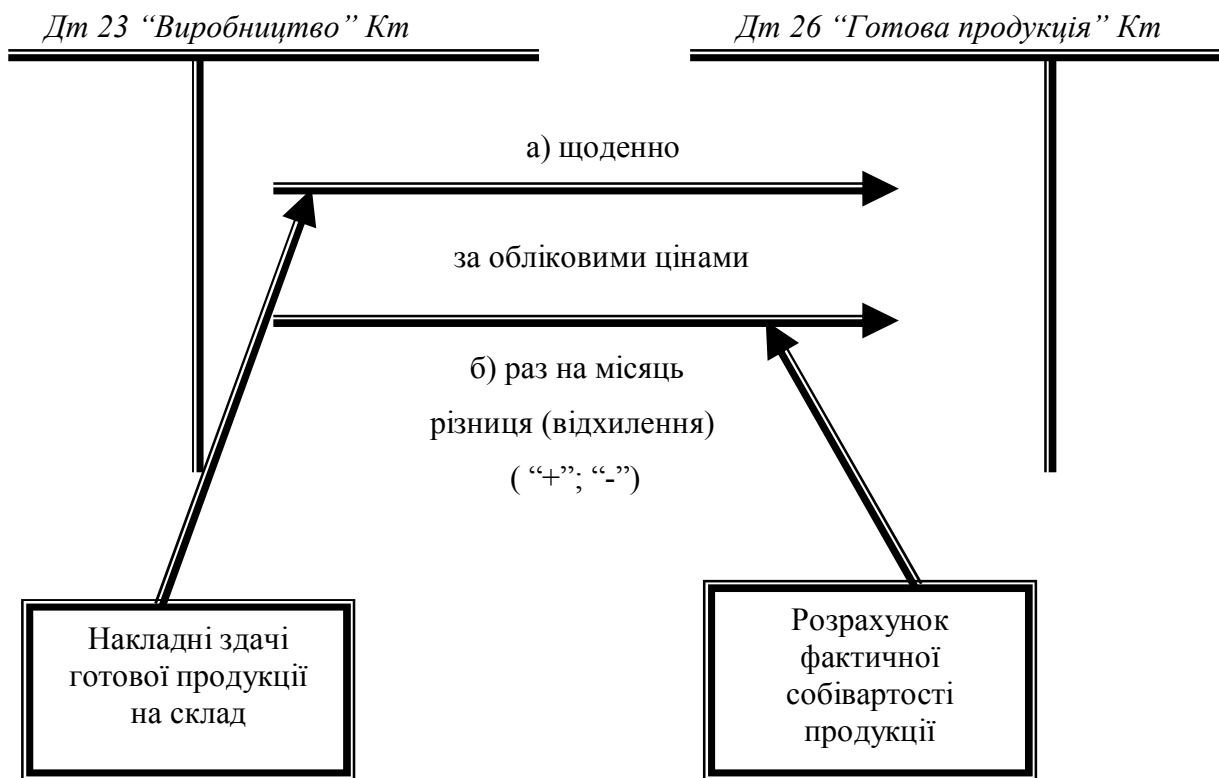


Рис 4. Облік випуску готової продукції, що здається на склад і має кількісні та якісні характеристики

Непродовольчі товари господарюючого суб'єкта повинні супроводжуватись наступними документами: товарно-транспортними накладними, рахунками-фактурами, прибутково-видатковими накладними, свідоцтвом про якість товару, сертифікатом відповідності державній системі сертифікації або завіреною постачальником копією сертифікату відповідності на товар (якщо він підлягає обов'язковій сертифікації).

Регістри бухгалтерського обліку спрямовані на накопичення аналітичних даних про склад і рух активів, капіталу і зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів. Облікові регістри (книги, відомості, журнали тощо) призначені для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що містяться у прийнятих до обліку первинних документах. Облікові регістри складаються щомісяця, підписуються виконавцями та головним бухгалтером або особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства.

Введення облікових реєстрів та контирування документів первинного обліку здійснюється із застосуванням щонайменше коду класу рахунків, коду синтетичного рахунку. Формування аналітичних даних здійснюється групуванням однакових за економічним змістом даних первинних документів у відомостях, з яких підсумки переносяться до відповідних журналів. Розріз (деталізація) аналітичної інформації у реєстрах бухгалтерського обліку підприємством може розширюватися, змінюватися.

Запаси можуть бути списані з балансу з відображенням їх в складі витрат у звіті про фінансові результати в результаті того, що вони не відповідають визначенню активу (не є джерелом майбутньої економічної вигоди). Витрати на придбання і створення активу, які не можуть бути відображені в балансі у зв'язку з невідповідністю до вище наведених вимог, включаються до складу витрат періоду у звіті про фінансові результати. Бухгалтерський запис:

Дт 946 “Втрати від знецінення запасів” – Кт 20 “Виробничі запаси” – означає, що списано на витрати вартість виробничих запасів внаслідок їх невідповідності критеріям визнання активу.

Основні бухгалтерські записи, що відображають рух вибуття запасів наведені нижче.

Таблиця 5

Основні бухгалтерські записи з надходження запасів

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	документ
1	Відпущено зі складу виробничі запаси для виробництва продукції	23	20	лімітно забірної картки
2	Списано запаси для загальновиробничих та адміністративних потреб	91,92	20	акт на списання матеріалів
3	Відпущено зі складу запаси для капітального будівництва власними силами	15	20	Накладна
4	Списано облікову вартість реалізованих виробничих запасів	943	20	Акт довільної форми
5	Відображено суму недостачі запасів у складі витрат звітного періоду	947	20	Акт
6	Відображено на позабалансовому рахунку суми недостачі	072		Бухгалтерська довідка
7	Відображення суми, що підлягає відшкодуванню	375	716	Бухгалтерський



	винною особою (після встановлення такої особи)			розрахунок
8	Списано з позабалансового рахунку сума недостачі		072	
9	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	746	641	Податкова накладна
10	Нараховано суму, що підлягає сплаті до бюджету	716	642	
11	Отримано суму відшкодування втрат	30	375	ПКО
12	Безоплатна передача виробничих запасів іншому підприємству	949	20	Накладна
13	Враховуючи ПДВ	949	641	Податкова накладна
14	Відображено в обліку списаних запасів в результаті аварії	99	20	Акт списання

Облік готової продукції повинен забезпечити контроль за виконанням завдань по випуску продукції згідно договірної асортименту на всіх стадіях руху. Кількісний облік готової продукції за її видами і місцями зберігання організований за допомогою сортових карток складського обліку. Для обліку випуску готових виробів з виробництва бухгалтерія складає відомість готової продукції, зданої на склади підприємства, в натуральному і вартісному вираженні. Дані цієї відомості використовують для контролю за виконанням завдання з обсягу виробництва для бухгалтерських записів на рахунках синтетичного обліку.

Накопичувальні відомості випуску готової продукції і накопичувальні відомості відвантаженої продукції заповнюються на підставі первинних документів протягом місяця.

Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировини і матеріалів, які знаходяться в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва призначається рахунок 20 «Виробничі запаси». Цей рахунок активний, балансовий призначений для обліку господарських засобів.

По дебету рахунку 20 «Виробничі запаси» відображаються надходження виробничих запасів на підприємство, їх дооцінка, по кредиту – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробка, відпуск (передача) на сторону уцінка тощо.

Вартість окремих видів виробничих запасів обліковується на відповідних субрахунках рахунку 20, який має такі субрахунки:

201 «Сировина й матеріали»

202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»

203 «Паливо»

204 «Тара й тарні матеріали»

205 «Будівельні матеріали»

206 «Матеріали передані в переробку»

207 «Запасні частини»

208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»

209 «Інші матеріали»

Отже, на даному рахунку в розрізі окремих субрахунків та аналітичних статей буде сконцентрована інформація про більшість виробничих матеріальних цінностей [6, с. 279].

Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» призначено для обліку узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться у складі запасів. До малоцінних та швидкозношуваних предметів належать предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він не перевищує один рік, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо. Рахунок 25 «Напівфабрикати» призначений для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва. Їх облік на окремому рахунку ведуть підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізується на сторону як готова продукція. До напівфабрикатів належить продукція, що не пройшла всіх встановлених технологічним процесом стадій виробництва й потребує доопрацювання, на цьому рахунку можуть обліковуватися виготовлені підприємством напівфабрикати: чавун передільний у чорній металургії, сира гума і клей в гумовій промисловості; сірчана кислота на азотно-туковому комбінаті хімічної

промисловості, томатна паста, концентрований сік у консервній промисловості, солод у пивоварній промисловості; пряжа в текстильній промисловості.

На підприємствах, на яких напівфабрикати власного виробництва використовуються тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишення обліковуються на рахунку 23 «Виробництво».

Рахунок 26 «Готова продукція» призначено для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства. До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із змовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

На рахунку 28 «Товари» ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Цей рахунок використовують в основному збутові, торгові, та заготівельні підприємства і організації, а також підприємства громадського харчування. На промислових та інших виробництвах підприємствах рахунок 28 «Товари» застосовується для обліку будь-яких виробів матеріалів, продуктів, які спеціально придбані для продажу або тоді, коли вартість матеріальних цінностей, що придбані для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості готової продукції, що виробляється на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню покупцями окремо. За діючим Планом рахунків, на допомогу рахунку об'єднано всі види товарних запасів за місцями зберігання, а також торгова націнка.

Облік запасів – один з самих важких і важливих в господарській діяльності підприємства. Від достовірного ,досконалого обліку запасів залежить їх ефективне використання ,збереження ,зменшується імовірність їх псування та розкрадання .

#### 4. Внутрішній аудит виробничих запасів підприємства

Проводити суцільну перевірку недоцільно — це потребує великих матеріальних і трудових затрат. Тому бажано перевірити й оцінити систему внутрішнього контролю та обліку на підприємстві, залежно від отриманих результатів, розширювати сукупність досліджень чи навпаки, довіритися даним клієнта і провести лише деякі перевірочні процедури, щоб підтвердити довіру до інформації системи контролю.

Аудитори, як правило, проводять вибіркочну перевірку запасів, яка є більш ефективною в порівнянні з суцільною.

Незалежно від обраного способу організації перевірки бухгалтер складає програму перевірки, де встановлюється перелік процедур, які б дали змогу:

1) встановити достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху запасів;

2) перевірити повноту і своєчасність відображення первинних даних з обліку запасів у зведених документах та облікових реєстрах;

3) перевірити правильність ведення обліку запасів відповідно до чинних законодавчих та нормативних актів, облікової політики суб'єкта господарювання;

4) перевірити достовірність відображення залишку запасів у звітності суб'єкта господарювання;

5) перевірити стан забезпечення збереження запасів у суб'єкта господарювання;

6) підтвердити або спростувати показники фінансової звітності суб'єкта господарювання, які залежать від достовірності, повноти й своєчасності відображення господарських операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів.

Програма робіт з проведення контролю господарської діяльності з обліку запасів складається з таких процедур:

1) перевірити відповідність даних аналітичного обліку даним синтетичного обліку, даним Головної книги, звітності;

2) перевірити фактичну наявність запасів (за умови нагляду аудитором проведення інвентаризації запасів додатково розглядається «Програма аудиту для нагляду за проведенням інвентаризації запасів»).

Перевірити організацію складського господарства, стан збереження запасів.

3) Перевірити повноту оприбуткування запасів при наявності документів, які підтверджують їх придбання: вибіркова взаємна звірка господарських договорів, накладних, фактур тощо та облікових реєстрів на предмет ідентичності ряду показників: номенклатури, ціни, кількості, дат оприбуткування тощо.

4) Перевірити організацію контролю за зберіганням, використанням і погашенням довіреностей:

а) звірити за прибутковими документами, чи не було випадків передачі довіреностей іншим особам, зміни назви постачальників тощо;

б) звірити дані графи «відмітка про використання довіреностей» журналу обліку довіреностей ф. М-3 з даними первинних документів з оприбуткування запасів на склад;

в) перевірити своєчасність здачі до бухгалтерії невикористаних довіреностей (строки, відмітки).

5) Звірити правильність оформлення надходження та списання запасів:

а) звірити дані первинних документів із записами карток складського обліку;

б) взаємна звірка даних матеріального звіту та накладних, рахунків-фактур, лімітно-забірних карт із метою виявлення не вказаних у звіті первинних документів, підтвердження облікової ціни, наявності підписів матеріально відповідальних осіб тощо;

в) звірка віднесення в підзвіт окремим особам відпущених запасів, які не повинні списуватися в момент відпускання на витрати виробництва;

г) перевірити кореспонденцію рахунків на відпускання запасів у Головній книзі;

б) Перевірити законність списання запасів при втратах:

а) дотримання встановленого порядку оформлення;

б) перевірка правильності застосування норм природного убутку при виявленні нестач.

7) Перевірити дотримання лімітів із відпускання запасів: зустрічна перевірка лімітно-забірних карт із документами на витрачання.

8) Вивчити стан матеріальної відповідальності за шкоду, заподіяну підприємству.

9) Перевірити своєчасність пред'явлення претензій за якістю та кількістю запасів.

10) Перевірити достовірність інформації про запаси, що відображаються в примітках до фінансової звітності згідно з нормами П(С)БО 9 «Запаси».

11) Перевірити правильність визнання запасів активами згідно з нормами П(С)БО 9 «Запаси»: чи є ймовірність того, що підприємство отримає економічні вигоди, пов'язані з використанням запасів; чи достовірно визначена вартість запасів.

12) Перевірити правильність визначення первісної вартості запасів при їх придбанні:

а) визначення при придбанні, виготовленні;

б) на підставі яких документів (висновків) визначено справедливу вартість запасів, отриманих безкоштовно, внесених до статутного капіталу, придбаних в обмін.

13) Перевірити правильність відображення в обліку із списання запасів.

14) Перевірити, який із методів оцінки запасів при відпускання їх у виробництво, продаж або інше вибуття застосовується на підприємстві:

а) згідно з наказом про облікову політику,

б) фактично (способом звірки даних аналітичного обліку та розрахунків).

15) Перевірити, чи правильно відображена в бухгалтерському обліку одиниця обліку запасів (найменування або однорідна група).

16) Перевірити достовірність даних за залишками запасів у фінансовій звітності: чи відображаються запаси за найменшою з двох оцінок: початковою вартістю або вартістю чистої реалізації запасів

Незалежно від обраного методу організації перевірки в першу чергу необхідно перевірити відповідність залишків та оборотів Головної книги та реєстрів синтетичного й аналітичного обліку виробничих запасів.

У разі встановлення відхилень результати такого зіставлення необхідно зафіксувати в робочому документі, з'ясувати причини таких відхилень та їх вплив на подальші дії аудитора. Якщо ж відхилень не виявлено, то про це складають довідку довільного зразка.

З метою планування, аудитор на підготовчому етапі знайомиться з бізнесом підприємства, процесами закупівлі, зберігання запасів і відпуску їх у виробництво, отримує список основних постачальників, проводить опит керівництва і персоналу, здійснює тестування надійності системи внутрішнього контролю збереження запасів, виділяє об'єкти дослідження, оцінює величину аудиторського ризику і встановлює границю істотності помилок. Спочатку перевірки аудитор проводить тестування по заздалегідь складених питаннях (таблиця. 6).

Обов'язковим елементом планування аудиторської перевірки запасів є розробка стратегії аудиту, яка складається на початку перевірки і може уточнюватися, доповнюватися в процесі її виконання.

При необхідності для встановлення об'єктивної істини щодо залишків запасів та їх оборотів може виникнути потреба в проведенні інвентаризації запасів та використанні прийому сканування, який полягає в безперервному, поелементному перегляді інформації про рух запасів.

## Тести перевірки стану системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку запасів

№ п/п	Питання	Відповідь
1.	Чи розроблена на підприємстві єдина облікова політика по обліку запасів	Так
2.	Чи перевіряється відповідність записів аналітичного і синтетичного обліку запасів	Так
3.	Чи обґрунтовані ціни і терміни постачання запасів по договорах постачання	Так
4.	Чи проводиться зіставлення кількості отриманих запасів з даними рахунків-фактур	Так
5.	Чи контролює відповідальна особа в бухгалтерії собівартість відпущених у виробництво запасів	Так
6.	Чи дотримується встановлений порядок списання запасів	Так
7.	Чи виконується графік документообігу по обліку запасів	Так
8.	Чи існує належний розподіл обов'язків по санкціонуванню, здійсненню процесу відпуску запасів, обліку транспортно-заготівельних витрат і періодичного їх моніторингу	Так
9.	Чи існують підтверджуючі документи, на підставі яких визначаються фінансові результати від звичайної діяльності	Так
10.	Чи на всі отримані запаси сплачені рахунки і є накладні	Так
11.	Як швидко оплачуються рахунки на покупку запасів	Протягом 3-х днів
12.	Чи існує на підприємстві служба внутрішнього аудиту і результати її роботи по контролю за обліком запасів	Немає
13.	Чи не створює система мотивації працівників передумов для неякісного виконання ними своїх обов'язків по обліку запасів або їх спотворення	Немає
14.	Чи є фактично незалежними системи планування і обліку запасів	Так
15.	Чи здійснюється розподіл транспортно-заготівельних витрат за заздалегідь затвердженою процедурою	Так
16.	Чи правильно розраховуються суми податкових платежів	Так

Збереження запасів залежить від умов їх зберігання, тому наступним етапом контролю є перевірка стану складського господарства клієнта. Аудитор встановлює кількість і дислокацію складських приміщень, сховищ (буртів, траншей, веж тощо), в тому числі типових і пристосованих, їх місткість, умови зберігання запасів, забезпеченість ваговимірними приладами.



## ВИСНОВКИ

1. Найбільш важливого і значною частиною активів підприємства, є запаси - вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Ефективність господарської діяльності підприємств в значній мірі залежить від оцінки та раціонального використання виробничих запасів.

В економіці поняття «виробничі запаси» трактується як предмети праці, на що спрямована праця людини і становлять матеріальну основу створюваного продукту.

2. В умовах фінансової кризи перспективною стає діяльність служби внутрішнього аудиту підприємства по створенню ефективної системи управління запасами, яка включає: удосконалення організації системи бухгалтерського обліку запасів, підвищення ефективності системи внутрішнього контролю запасів, аналіз запасів і застосування моделей управління запасами. Впровадження моделей управління запасами дозволить безперебійно забезпечити підприємство матеріальними ресурсами, що відповідають встановленим стандартам якості, з найменшими загальними витратами і витратами на рух матеріалопотока. Застосування моделей управління запасами вимагає додаткових досліджень, зокрема, необхідно визначити: за яких умов підприємству необхідно створювати страховий запас; чи необхідно при розрахунку оптимальної партії замовлення враховувати податок на додану вартість.

3. Величезну роль в правильному обліку надходження та вибуття виробничих запасів грає чітко організований облік. Він повинен оперативно забезпечувати керівників і інших зацікавлених осіб необхідною інформацією для ефективного управління виробничими запасами в цілях оптимальних умов для виготовлення високоякісної продукції і знаходження резервів зниження її собівартості в частині раціонального використання матеріалів.

Чітка класифікація матеріально-виробничих запасів за певними ознаками

і вибір одиниці обліку необхідні для своєчасної і правильної організації синтетичного і аналітичного обліку.

Облік матеріальних цінностей на підприємстві відповідає як умовам виробничого вжитку матеріалів, так і вимогам організації складського господарства, і забезпечує виконання одного з основних завдань обліку - контроль за збереженням матеріальних цінностей під час їх приймання і зберігання.

## Список використаних джерел

1. Буфатіна І. Запаси. Облік за національними стандартами // Все про бухгалтерський облік. – 2009. - №8., № 9 – С.8-15.
2. Порядок визначення розмірів збитків від разкрадання, недостачі, знищення (псування) матеріальних цінностей затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96р. №116
3. Бухгалтерський облік та оподаткування: Навч. посібник / За ред. Хом'яка Р. Л., Лемішовського В. І. – Львів: Бухгалтерський центр «Ажур», 2008. – 1112 с.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №9 «Запаси», затв. наказом Мінфіну від 31.03.99 р. №87 (зі змінами і доповненнями)
5. Коблянська О. І. Фінансовий облік: Навчальний посібник / О. І. Коблянська. – 2-ге вид. випр. і доп. – К.: Знання, 2007. – 471 с.
6. Буряк П. Ю. Фінансово-економічний аналіз: Підручник / П. Ю. Буряк, М. В. Римар, М. Т. Бець. – К.: ВД "Професіонал", 2010. – 528 с.