

Уляна Фенц
Науковий керівник: к.е.н., доцент Белова І. М.
Тернопільський національний економічний університет

ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА СКЛАДІ І В БУХГАЛТЕРІЇ ПІДПРИЄМСТВА

Сучасні умови господарювання, які ґрунтуються на дії законів ринку, тобто законів попиту і пропозиції та конкурентної боротьби, примушують українські підприємства швидко адаптуватись до змін ринкового середовища та уникати необґрунтованого ризику, приймаючи управлінські рішення щодо використання всіх наявних виробничих ресурсів і, зокрема, виробничих запасів. Виробничі запаси розглядають як частину матеріальних ресурсів, які не задіяні у виробничому процесі, але їх наявність на підприємстві у передбачених розмірах є об'єктивною умовою ритмічної роботи.

Виробничі запаси – важлива економічна категорія, невід'ємна умова функціонування будь-якого підприємства. Запаси займають вагомую частку у складі активів підприємства. Правильна організація обліку виробничих запасів дає змогу вчасно проаналізувати їх стан, а також вплив на фінансові результати підприємства. Тому актуальними питаннями на сьогодні залишається забезпеченість виробничими запасами, їх раціональне використання та удосконалення системи обліку та контролю виробничими запасами.

Бухгалтерський облік виробничих запасів на будь-якому підприємстві – це складна система з використанням взаємопов'язаних методів та принципів. Кожна складова облікового процесу виробничих запасів окремо відіграє свою важливу функцію та їх сукупність дає змогу відтворити чітку картину діяльності суб'єкта господарювання.

Дослідженню питань обліку та контролю виробничих запасів присвячена велика кількість напрацювань авторами яких є: І.М. Белова, П.І. Багрій, Л.В. Балабанова, П.С. Безруких, В.М. Бойко, Р.Ф. Бруханський, Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Дідоренко, М.В. Дубініна, М.В. Кужельний, В.С. Лень, С.Г. Михайлович, М.С. Пушкар, В.В. Сонко, І.Б. Швець та ін.

Незважаючи на велику кількість напрацювань трактування виробничих запасів залишається дискусійним. Це пов'язано із тим, що в нормативно-правовій базі відсутнє чітке визначення даного поняття, тому доцільним є використання терміну «запаси». За базове розуміння категорії «запаси» необхідно прийняти визначення наведене в П(С)БО 9 «Запаси», яке аналогічне визначенню наведеному в МСФЗ 2 «Запаси».

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси», яке регламентує облік усіх запасів, в тому числі виробничих, запасами визнаються, ті що: 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/установою [11].

Ф.Ф. Бутинець [5] визначає виробничі запаси як активи, які використовуються для подальшого продажу, використання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.

Швець І. Б. [16] вважає, що виробничі запаси є матеріальними оборотними активами, головною умовою здійснення виробничого процесу.

Пушкар М.С. [13] говорить, що виробничі запаси – це засоби виробництва, які знаходяться на складах суб'єкта господарювання, необхідні для забезпечення безперервного виробничого процесу, причому це лише ті предмети праці, які ще не задіяні у процесі виробництва і зберігають свою натурально речову форму.

На противагу Пушкарю М.С. під виробничими запасами Сопко В. [14] розуміє накопичені ресурси, що перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва.

У відповідності до проведених опрацювань більшість авторів використовують визначення, яке наведене у П(С)БО 9. Ряд інших вчених ототожнюють «виробничі запаси» із «матеріальними ресурсами», в окремих джерелах застосовують термін «товарно-матеріальні цінності» [7].

Відсутність чіткого визначення дефініції «виробничі запаси» призводить до

термінологічної плутанини, а також неможливості ідентифікації окремих видів виробничих запасів.

Для правильної організації обліку важливим етапом є класифікація запасів, створена з урахуванням специфіки галузі. Виробничі запаси класифікуються за групами цінностей, а також їх окремими видами. Аналіз економічної літератури дозволяє виокремити загальноприйняті класифікаційні групи виробничих запасів: за призначенням; за технічними ознаками; за сферою діяльності підприємства; за способом включення до собівартості готової продукції. Михайлевич С.Г. зазначає, що класифікація виробничих запасів за їх призначенням та роллю у виробничому процесі підприємства є загальноприйнятною. Така класифікація має назву економічна [9].

Питання організації і ведення обліку виробничих запасів вважається одним із найскладніших, а також трудомістких процесів. Синтетичний облік у бухгалтерії ведуть на однойменному рахунку 20 «Виробничі запаси» плану рахунків, в розрізі відповідних субрахунків. Аналітичний облік здійснюється за обраними одиницями бухгалтерського обліку. За дебетом рахунку відображають надходження запасів, їх дооцінку. За кредитом відображають списання запасів. Складський облік має важливе значення у системі аналітичного обліку. Оскільки за допомогою аналітичного обліку можливо отримати деталізовану інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень. Даний облік ведуть за групами матеріалів, місцями зберігання, матеріально-відповідальними особами із застосуванням типових форм первинних документів. Усі дані узагальнюються у регістрах аналітичного обліку. Окремо підприємство повинно визначитись з обліком транспортно-заготівельних витрат. Для їх обліку або визначають окремий субрахунок, на якому накопичують такі витрати, або виділяють у складі аналітичних рахунків відповідний рахунок і обліковують транспортно-заготівельні витрати як відхилення від облікових цін по кожному виду виробничих запасів.

Виробничі запаси в аграрних підприємствах здебільшого надходять від постачальників або є продукцією власного виробництва. Підприємству необхідно визначитись, за якою оцінкою визнавати виробничі запаси сільськогосподарського призначення власного виробництва. П(С)БО 30 «Біологічні активи» пропонує методику оцінки сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, але в цьому разі застосування такої оцінки не є доречним. Таку сільськогосподарську продукцію доцільно оцінювати за нормативною собівартістю в момент первісного визнання, надалі визнавати її виробничими запасами, адже їх первісна вартість формує собівартість продукції, отримуваної з їх використанням.

Важливою передумовою організації обліку запасів є їх оцінка, адже вона здатна впливати на точність фінансового результату підприємства. Відповідно П(С)БО 9 [11] виробничі запаси в обліку та звітності відображаються за їх фактичною собівартістю до складу якої входять всі витрати, пов'язані з їх придбанням. В бухгалтерському обліку виробничі запаси оцінюють за кожним етапом їх надходження, використання чи зберігання.

Запаси визнаються активами відповідно до Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів [8], якщо:

- 1) підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності або правом повного господарського відання (оперативного управління) на придбані (отримані) запаси;
- 2) контроль за запасами підприємство здійснює для якісного управління;
- 3) існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- 4) вартість запасів може бути достовірно визначена.

Відповідно до п. 9 Положення, первинною вартістю запасів є їх фактична собівартість, яка складається із таких фактичних витрат:

- 1) сум, що сплачуються згідно із договором постачальнику (продавцю);
- 2) сум, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком і придбанням запасів;
- 3) сум ввізного мита;
- 4) сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- 5) затрат на заготівлю, вантажно-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до

місця їх використання, включаючи витрати із страхування та відсотки за комерційний кредит постачальників;

б) інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно-технічних характеристик запасів.

Запаси, що визнаються активами, зараховуються на баланс за первісною вартістю, тобто вартістю на момент надходження (історичною собівартістю). Протягом звітного періоду первісна вартість не змінюється за виключенням випадків, що передбачаються П(С)БО 9 «Запаси» (зокрема, щодо уцінки запасів, які втратили свої якісні характеристики від довгого зберігання, морального старіння та з інших причин) [12].

Оцінка виробничих 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 покупцям [6].

Для своєчасного відображення господарських операцій в регістрах бухгалтерського обліку на підприємстві визначений графік руху документів з обліку матеріалів до бухгалтерії підприємства для відповідного їх оформлення.

Контроль за виробничими запасами посідає важливе місце в організації виробничого процесу. Метою контролю є встановлення достовірності первинних даних, наявності й руху виробничих запасів, повноти і своєчасності відображення у первинних документах та регістрах бухгалтерського обліку, у разі виявленні крадіжок встановлення винних осіб [15].

Об'єктами контролю виробничих запасів є:

1) кількісне та якісне приймання запасів від постачальників, а також при внутрішньому переміщенні в міжцеховому напрямку, між матеріально відповідальними особами, складами та виробництвом;

2) умови зберігання запасів і закріплення матеріальної відповідальності;

3) норми витрат сировини і матеріалів на виробництво та їх дотримання;

4) МШП, їх використання та цілісність;

5) первинна документація з обліку запасів досліджується в частині достовірності відображених у ній господарських операцій;

б) бухгалтерський облік та звітність вивчаються в частині достовірності даних щодо залишків та руху виробничих запасів, відображених у них;

7) примітки до фінансової звітності;

8) брак та пошкодження запасів;

9) недостача цінностей та шкода, виявлені при інвентаризації, їх обґрунтованість та відповідальні особи [10, с. 375-376].

Одним із способів контролю за виробничими запасами є інвентаризація. Інвентаризація на підприємстві є однією з обов'язкових процедур, яка покликана не лише для контролю, але й для підвищення ефективності використання ресурсів [4].

Періодичність проведення інвентаризації визначається власниками підприємства, але не рідше одного разу на рік, однією з обов'язкових умов проведення інвентаризації є встановлення факту крадіжки.

Втрата запасів (їх знищення, розкрадання, псування) є негативним явищем для фінансового стану підприємства. Тому важливим питанням є створення умов для запобігання крадіжок, псування, тощо. Проведення інвентаризації не здатне запобігти крадіжкам. До того ж процес інвентаризації є великомасштабним. Тому, я вважаю, доцільним створення на підприємстві відділу внутрішнього аудиту однією з найважливіших задач якого буде контроль раціональності використання виробничих запасів. Даний відділ здатний здійснювати експертну оцінку економічної політики підприємства, у тому числі й облікової системи внутрішньогосподарського контролю, який виконується всіма його структурними підрозділами.

Умовою ефективності функціонування роботи підприємства Круковська О. В. [15] вважає удосконалення процесу обліку та контролю, із визначенням наступних завдань: створення раціональної системи організації обліку запасів на підприємстві; удосконалення

існуючих методів оцінки та проведення інвентаризації виробничих запасів; удосконалення системи контролю виробничих запасів на всіх етапах технологічного процесу.

Таким чином, виробничі запаси є невід’ємною складовою будь-якого підприємства, а для забезпечення ефективного розвитку підприємства та зростання виробничого потенціалу за сучасних умов господарювання виникає необхідність створення якісної нової системи управління виробничими запасами, яка б допомогла уникнути типових порушень і помилок щодо операцій з виробничими запасами.

Список використаних джерел

1. Белова І. Історичний огляд правового забезпечення розвитку обліку та контролю [Текст]. Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. С. 9-13.
2. Белова І. Інвентаризація як метод обліку і контролю : зміст, мета та завдання. Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. Тернопіль : Крок, 2017. С. 8-11.
3. Бруханський, Р.Ф. Бухгалтерський облік: підручник. Тернопіль : ТНЕУ, 2016. 480 с.
4. Білова Н. Інвентаризуємо товарно-матеріальні цінності. Податки та бухгалтерський облік. 2013. № 94. С. 9-12.
5. Бутинець, Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Житомир: ПП «Рута», 2009. 912 с.
6. Виноградова М.О. Методичні підходи до обліку запасів в Україні і Росії та їх відповідність міжнародним стандартам. Вісник Національного університету «Львівська політехніка» Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. 2007. С. 58–66.
7. Дмитренко А.В., Балабась І.В. Економічна сутність поняття виробничі запаси. Економіка і регіон. 2016. № 2. С. 149-152.
8. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затвержені наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р. № 2.
9. Михайлович, С. Класифікація виробничих запасів для ефективної організації обліку (на прикладі швейних підприємств) [Текст]. Бухгалтерський облік і аудит. 2010. № 4. С. 36-40.
10. Петрик О.А. Організація та методика аудиту підприємницької діяльності : навч. посіб. / О.А. Петрик, В.Я. Савченко, Д.Є. Свідерський / за заг. ред. О.А. Петрик. К. : КНЕУ, 2008. 472 с.
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» – Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
12. Популярна юридична енциклопедія / Кол. авт.: В.К. Гіжевський, В.В. Головченко, В.С. Головченко, В.С. Ковальський (кер.) та ін. К.: Хрінком Інтер, 2002. 528 с.
13. Пушкар, М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти). Тернопіль: Економічна думка, 2002. 422 с.
14. Сопко, В. Бухгалтерський облік. Тернопіль: Астон, 2005. 496 с.
15. Круковська О.В. Удосконалення обліку, інвентаризації та контролю наявності та руху виробничих запасів на підприємствах. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 7. С. 58-61.
16. Швець, І.Б. Управление производственными запасами на предприятии [Текст] : монографія / НАН України. Ин-т економіки пром-ти. Донецьк, 2003. 182 с.