

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки і менеджменту
Кафедра обліку та економіко-правового забезпечення АПБ

ФЕНЦ Уляна Олегівна

**Облік і контроль виробничих запасів (за
окремими видами та групами цінностей) на
складі і в бухгалтерії підприємства./Accounting
and control of inventories (by individual types and
groups of values) in the warehouse and in the
accounting department of the enterprise.**

спеціальність: 6.030309 – Облік і аудит
освітньо-професійна програма – Облік і правове забезпечення
агропромислового виробництва

Випускна кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи
ОПЗ-41/1
У. О. Фенц

Науковий керівник:
к.е.н. доцент Белова І. М.

Випускну кваліфікаційну роботу
допущено до захисту:

«__» _____ 20__ р.

Завідувач кафедри

_____ **Р. Ф. Бруханський**

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ	6
1.1. Економічна сутність виробничих запасів	6
1.2. Класифікація виробничих запасів. Їх оцінка для цілей обліку	12
1.3. Нормативно-правова база обліку і аудиту виробничих запасів	23
Висновки до розділу 1	28
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ	29
2.1. Облік надходження виробничих запасів на підприємство	29
2.2. Документальне оформлення вибуття виробничих запасів	39
2.3. Організація проведення інвентаризації виробничих запасів.....	45
Висновки до розділу 2	58
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	60
СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ	62

ВСТУП

Актуальність теми. У сучасних економічних умовах виробництво є важливим процесом створення матеріальних і суспільних благ, що забезпечує необхідний рівень життя. Розвиток виробництва неможливий без виготовлення конкурентоспроможної продукції та її реалізації на ринках збуту. Водночас виникає потреба у володінні виробничими запасами, які і є матеріальною основою виробничого процесу.

Виробничі запаси – важлива економічна категорія, невід’ємна умова функціонування будь-якого підприємства. Запаси займають вагомую частку у складі активів підприємства та домінуючі позиції у структурі витрат підприємства. Собівартість виготовленої продукції на 60-70 % складається із виробничих запасів. Основними вимогами до виробничих запасів є забезпечення ритмічного, постійного та безперебійного процесу виробництва.

Питання організації і ведення обліку виробничих запасів має важливе практичне значення та виробничу спрямованість оскільки є передумовою розвитку виробництва. Правильна організація обліку виробничих запасів може забезпечити аналіз їх стану, 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.

Особливе місце в організації виробничого процесу посідає контроль за виробничими запасами. 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.

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, С. Ф. Голов, Т.В. Дідоренко, В. І. Єфіменко, М.В. Дубініна, З.В. Задорожній,

Я. Д. Крупка, М.В. Кужельний, В.С. Ленъ, С.Г. Михайлович, М.С. Пушкар, В.В. Сонко, І.Б. Швець та ін.

Мета дослідження. Основною метою дослідження є вивчення теоретичних та методологічних засад обліку та аудиту виробничих запасів підприємства, а також надання практичних рекомендацій з обліку та контролю виробничих запасів підприємства.

Завдання дослідження. Для реалізації вище поставленої мети потребує вирішення ряд наступних завдань:

- 1) трактування економічного змісту виробничих запасів;
- 2) виділення основних класифікаційних ознак;
- 3) дослідження методів оцінки виробничих запасів;
- 4) дослідження нормативно-правової бази з питань обліку та контролю за виробничими запасами;
- 5) узагальнення інформації за рухом виробничих запасів у первинних документах та на рахунках бухгалтерського обліку;
- 6) дослідження процесу інвентаризації як одного із способів контролю за виробничими запасами;
- 7) відображення результатів інвентаризації виробничих запасів.

Предмет дослідження. Сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку та контролю виробничих запасів підприємства.

Об'єкт дослідження. Облік та контроль виробничих запасів підприємства. База дослідження – СУП ТОВ “М’ясовіта”.

Практичне значення отриманих результатів полягає у розробці та наданні науково - обґрунтованих рекомендацій щодо удосконалення бухгалтерського обліку та контролю виробничих запасів на підприємствах. Реалізація таких рекомендацій сприятиме оптимізації облікового процесу на підприємстві та ефективності використання аналітичних даних для обґрунтування і прийняття управлінських рішень щодо вдосконалення організації обліку виробничих запасів.

Апробація результатів випускної кваліфікаційної роботи. Основні теоретичні положення наукового дослідження апробовані на Всеукраїнській науково-практичній конференції студентів і молодих вчених “Розвиток науки та бізнесу в умовах глобалізації”, проведеної у Тернопільському національному економічному університеті 15 травня 2019 року.

За результатами участі у конференції опубліковано тези доповіді:

Фенц У.О. Облік і контроль виробничих запасів на складі і в бухгалтерії підприємства. Розвиток науки та бізнесу в умовах глобалізації: матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції студентів та молодих вчених [Тернопіль, 15 травня 2019 р.]. Тернопіль: Осадца Ю.В., 2019. С. 195-199

Обсяг і структура роботи. Випускна кваліфікаційна робота складається із вступу, двох розділів, висновків та списку використаної літератури, який включає 83 посилання. Містить 8 таблиць та 9 рисунків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1.1. Економічна сутність виробничих запасів

В результаті реформування вітчизняної системи обліку утворились нові підходи щодо визначення сутності виробничих запасів, які потребують досліджень. Визначення сутності виробничих запасів дає змогу правильно організувати систему управління виробничими запасами, а також класифікувати їх відповідно до специфіки виробництва підприємств.

Для максимального розкриття сутності виробничих запасів виникає необхідність визначення їх суті та значення як з економічного так і бухгалтерського погляду.

Питанням дослідження економічної сутності виробничих запасів в умовах сучасного господарювання присвячено низку статей таких авторів: А.В. Дмитренко, П.І. Коваль, І.Д. Ловска, В.В. Лопатіна, Н.І. Пилипів, О.С. Рєва, Л.В. Титенко, І.М. Юркова.

Згідно з проведеними дослідженнями у законодавчій базі відсутнє чітке визначення дефініції “виробничі запаси”, серед вчених єдиної думки щодо її трактування також немає. Таким чином загальноприйнятим є використання терміну “запаси”.

Першим вітчизняним нормативно-правовим документом в якому наводилось визначення терміну “запаси” були Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” прийняте 20.10.1999р. Згідно до якого запаси визнаються активом, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва або утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [65].

До введення стандартів використовувалась наступна термінологія: товарно-матеріальні цінності; предмети праці; засоби праці; матеріальні (виробничі) ресурси тощо [43, с. 68]. Проте вживання цих термінів є не доречним.

Товарно-матеріальні цінності являють собою сукупність предметів праці, призначених для обробки, переробки або використання у промисловому виробництві, будівництві, сільському господарстві, а також засобів праці, які за чинним законодавством включаються до складу оборотних засобів як малоцінні та швидкозношувані предмети (МШП) або як товари для продажу. Основною відмінністю між засобами та предметами, є те що засоби праці здатні зберігати свою форму під час процесу виробництва, а також переносять вартість на новостворену продукцію частково, шляхом нарахування амортизації [58, с. 94]. Предмети праці використовуються повністю у виробничому процесі, потребують заміни для кожного нового процесу виробництва, а також повністю переносять свою вартість. Тому запаси можна визнавати предметами праці.

Щодо суперечності застосування терміну “предмети праці” свідчить те, що вони певною мірою відповідають сутності елементів виробництва, що підлягають обробці як економічна категорія [43, с. 68].

Досить часто автори прирівнюють матеріальні (виробничі) ресурси до запасів. Проте ці поняття варто розмежовувати, оскільки саме слово “ресурс” охоплює більш широкий спектр. А запас є лише складовою ресурсу.

Окрім П(С)БО 9 термін “запаси” визначається у інших нормативних документах (табл. 1.1).

Н.І. Коваль [29, с. 94] під запасами розуміє наявність відповідних матеріальних ресурсів, до яких належать засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, і які ще не використовуються.

Ф.Ф. Бутинець [12] вважає, все що завезене на склад та ще не вступило в першу стадію обробки є запасами.

Таблиця 1.1

Визначення терміну “запаси” в нормативно-правовій базі

№	Нормативно-правовий документ	Наведене визначення
1.	П(С)БО 9 “Запаси” (ред. 01.01.15р.) [65]	<ul style="list-style-type: none"> - активи, 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
2.	МСБО 2 “Запаси” [49]	<ul style="list-style-type: none"> - активи, що утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; - перебувають у процесі виробництва для такого продажу; - існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг
3.	Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку запасів матеріальних цінностей банків України [67]	<ul style="list-style-type: none"> - активи, які утримуються для продажу під час звичайної діяльності, перебувають у процесі виробництва для такого продажу або наявні у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або під час надання послуг
4.	Податковий кодекс України [64]	<ul style="list-style-type: none"> - активи, вартість яких може бути достовірно визначена, для яких існує імовірність отримання їх власником - суб'єктом господарювання економічної вигоди, пов'язаної з їх використанням
5.	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 “Запаси” [54]	<ul style="list-style-type: none"> - це активи, які утримуються для подальшого продажу, безоплатного розподілу передачі за умов звичайної господарської діяльності; - перебувають у процесі звичайної діяльності суб'єкта державного сектору для подальшого споживання; - перебувають у формі сировини чи допоміжних матеріалів для використання у виробництві продукції, при виконанні робіт, наданні послуг або для досягнення поставленої мети та/або задоволення потреб суб'єкта державного сектору
6.	Про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства [53]	<ul style="list-style-type: none"> - оборотні активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності (готова продукція, товари); - 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).

Хоч відповідно до стандартів терміни “запаси” і “виробничі запаси” тотожні, Планом рахунків передбачається класифікація виробничих запасів що суперечить цій тотожності. Так до складу виробничих запасів включається: сировина й матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; паливо; тара і тарні матеріали; будівельні матеріали; матеріали, передані в переробку; запасні частини; матеріали сільськогосподарського призначення; інші матеріали. Запасами, відповідно до Плану рахунків, вважається МШП, готова продукція, незавершене виробництво, товари, продукція сільськогосподарського виробництва тощо. Такий поділ дає змогу з’ясувати, що запаси є більш узагальнюючою категорією, тому їх ототожнення є не доречним. Узагальнимо вищезазначене на рис 1.1.

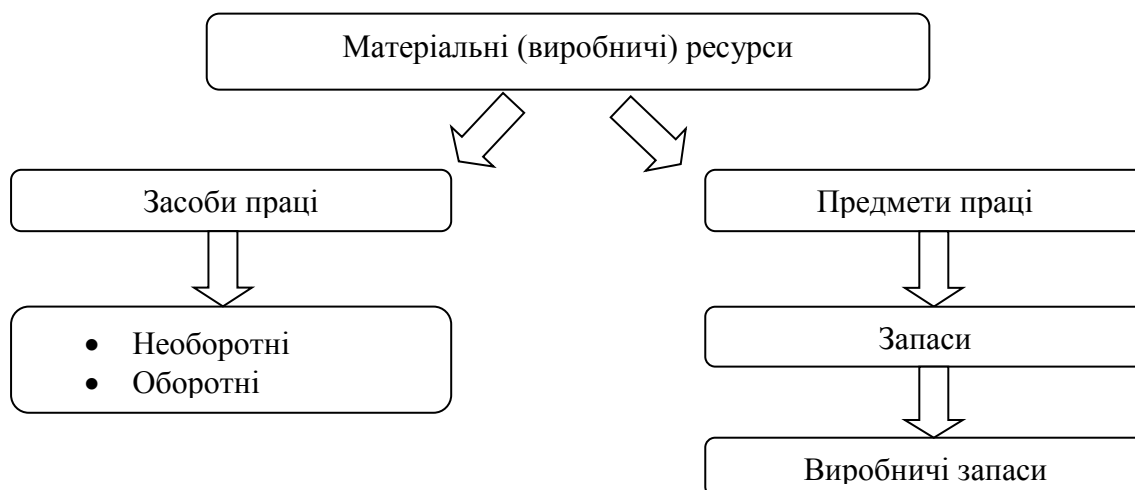


Рис. 1.1. Місце виробничих запасів у складі матеріальних ресурсів

Відсутність терміну “виробничі запаси” негативно впливає на якість обліку, призводить до термінологічної плутанини, а також неможливості ідентифікації окремих видів виробничих запасів [40]. У науково-економічній літературі наводяться наступні визначення поняття “виробничі запаси” (рис.1.2)

Ще одним важливим питанням, яке виникає внаслідок неузгодженості та відсутності в законодавчій базі терміну “виробничі запаси”, вважається включення МШП у виробничі запаси. Так ряд вчених стверджують що МШП потрібно включати до складу виробничих запасів, інші ж говорять що такі запаси повинні обліковуватись окремо і не підпадають до категорії виробничі запаси.

Автор	Визначення поняття
Ф.Ф. Бутинець [12]	Активи, які використовуються для подальшого продажу, під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, управління підприємством.
П.І. Багрій [1]	Засоби виробництва, що надійшли до споживачів і ще не використовуються у процесі виробництва.
П.С. Безруких [2]	Різні речові елементи виробництва, що використовуються в якості предметів праці у виробничому та господарчих процесах.
Ю.Я.Беляєв [5]	Предмети праці, які в процесі виробництва перетворюються в ті чи інші продукти або готову продукцію, призначену для особистого чи виробничого споживання.
Н.І. Білова [8]	Матеріали, паливо, запасні частини, насіння, корма, а також малоцінні і швидкозношувані предмети, що беруть участь у виробництві і використовуються впродовж операційного циклу.
В.М. Бойко [7]	Засоби виробництва, які ще не використані у виробничому процесі.
А.С. Бородкін [9]	Матеріальні ресурси, які повністю переносять свою вартість на собівартість продукції.
В.В. Ковальов [27]	Частина оборотних засобів підприємства, що входить до їх складу: сировина, матеріали, МШП, незавершене виробництво, готова продукція та товари для перепродажу.
А.А. Оглобін [56]	Сплачені споживачем сировина, матеріали, покупні матеріали, що не вступили у виробничий процес.
М.С. Пушкар [71]	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.
В.В. Сонко [76]	Накопичені ресурси, що перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва.
Л.В. Титенко [79]	Частина матеріальних ресурсів підприємства, які представляють собою сукупність предметів праці, що складають матеріальну основу продукції підприємства, надають їй необхідних якостей, приймають участь у виробництві протягом одного виробничого циклу та повністю переносять вартість.
І. Б. Швець [82]	Матеріальні оборотні активи, головна умова здійснення виробничого процесу.
І.М. Юркова [83]	Вартісне вираження запасів сировини і матеріалів, напівфабрикатів, палива і енергії, призначених для виробництва продукції та використання у виробничому процесі, управлінських потреб, продажу.

Рис.1.2. Визначення терміну “виробничі запаси”

Згідно діючого Плану рахунків для обліку виробничих запасів застосовують однойменний рахунок 20, в свою чергу для обліку МШП призначено окремий рахунок 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”. До таких запасів відносять ті предмети, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо. Тобто вважати МШП виробничим запасом не доцільно. Проте, у додатковій статті 1101 “Виробничі запаси”, яка відкривається до форми звітності № 1 “Баланс” (Звіт про фінансовий стан), наводиться інформація як про МШП так і виробничі запаси.

Таким чином, можна дійти висновку, що розкриття сутності виробничих запасів залежить від обраного підходу до її визначення. А.В. Дмитренко [20] наголошує на існуванні таких підходів до визначення виробничих запасів:

- 1) використання терміну “запаси” згідно до П(С)БО 9;
- 2) ототожнення виробничих запасів із матеріальними ресурсами;
- 3) використання терміну “товарно-матеріальні цінності”;
- 4) ототожнення запасів із виробничими запасами;
- 5) частина предметів праці, що не включає МШП та незавершене виробництво;
- 6) визнання активом, для подальшого використання.

Узагальнюючи думки науковців щодо визначення терміну “виробничі запаси” виникає потреба у підкресленні їх витратної та матеріальної основи з відокремленням від матеріальних ресурсів підприємства, визначені джерел покриття вартості. Тому за доцільне вважаю виробничі запаси визнавати предметами праці у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів, палива, запасних частин та інших матеріалів, що призначені для використання у процесі виробництва, які мають разовий характер та переносять свою вартість на новостворений об’єкт (готову продукцію).

1.2. Класифікація виробничих запасів. Їх оцінка для цілей обліку

Важливим питанням організації обліку виробничих запасів є їх класифікація, яка необхідна для розкриття інформації у фінансовій звітності та прийнятті управлінських рішень.

Аналіз літературних джерел свідчить про неоднозначність підходу вчених до виділення ознак, покладених в основу класифікації запасів. На думку О.С. Росвої [74] доцільним є виділення таких класифікаційних груп виробничих запасів:

- 1) за економічною класифікацією;
- 2) за технічною класифікацією;
- 3) за сферою діяльності підприємства;
- 4) за способом включення до собівартості.

Економічна класифікація на думку С.Г. Михалевич [48] є загальноприйнятою та являє собою поділ виробничих запасів за їх призначенням на різних стадіях процесу виробництва та роллю у виробничому процесі. Така класифікаційна група дозволяє поділити виробничі запаси на основні, ті які становлять матеріальну основу, та допоміжні, роль яких полягає у сприянні виробничого процесу.

На важливості класифікації виробничих запасів за їх роллю у процесі виробництва наголошують Ковальчук Є.К., Панасюк В.М. [30] стверджуючи, що дана класифікація необхідна для калькулювання і аналізу собівартості продукції, становить основу організації синтетичного обліку виробничих запасів.

Розглядаючи підходи до класифікації виробничих запасів, слід зазначити, що В.В. Сонко відокремлює економічну та технічну класифікацію [76], проте, за доцільне вважає класифікувати запаси відповідно до субрахунків рахунку 20 “Виробничі запаси” (рис. 1.3).

С.Ф. Голов та В.І. Єфименко до вартості виробничих запасів пропонують включати незавершене виробництво, малоцінні та швидкозношувані предмети, молодняк тварин і тварини на відгодівлі [17].

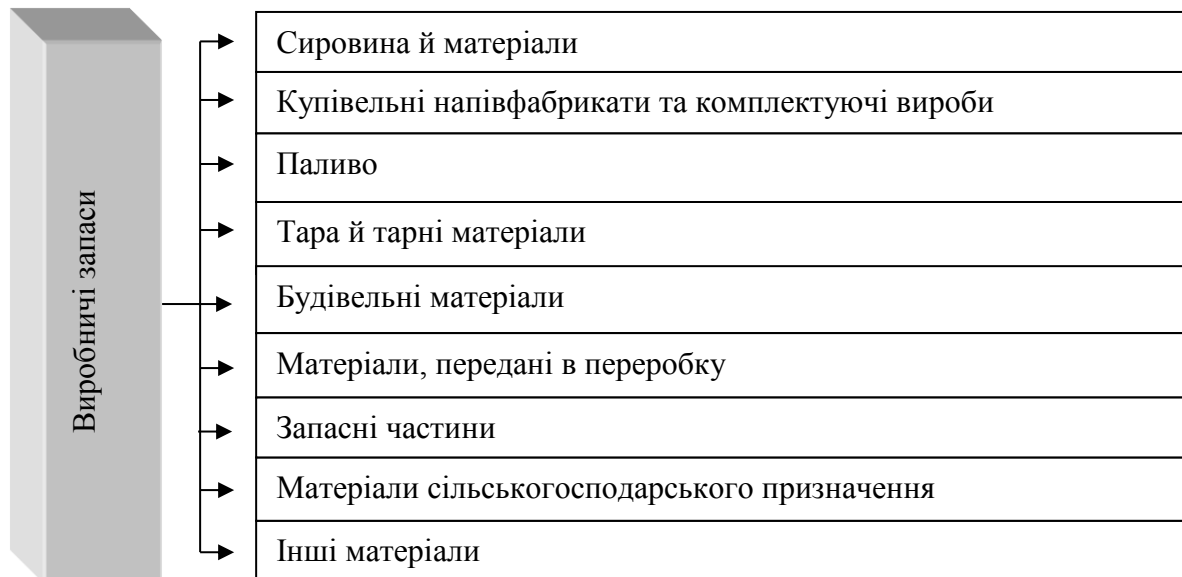


Рис. 1.3. Структура виробничих запасів визначена у Плані рахунків

Ряд науковців, таких як І.Г. Киян, С.С. Хомяк, О.Г. Харитонova пропонують поділ запасів лише на дві групи: власні та забалансові. Із віднесенням сировини і матеріалів, придбаних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, тари, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення до складу власних. Під забалансовими виробничими запасами розуміють обладнання, матеріали, матеріальні цінності прийняті до монтажу, в переробку або знаходяться на зберіганні. Сюди також включають товари на комісії та майно на довірчому управлінні [28, с. 290]

Гаджинський А.М. [16, с. 320] класифікує запаси за призначенням (виробничі та товарні) та чинниками, що визначають їх величину.

Важливим на думку багатьох вчених є поділ запасів з логістичної точки зору, відповідно до якої виділяють виробничі та товарні запаси, що в подальшому поділяють на поточні, підготовчі та гарантійні.

Найбільш обґрунтовану та розширену класифікацію у своїй праці наводить професор Ф.Ф. Бутинець [12], виділяючи наступні класифікаційні

ознаки: за призначенням і причинами утворення (постійні, сезонні); за місцем знаходження (складські, у виробництві, в дорозі); за рівнем наявності на підприємстві (нормативні, понаднормові); за наявністю на початок та кінець звітнього періоду (початкові, кінцеві); відносно до балансу (балансові, позабалансові); за ступенем ліквідності (ліквідні, неліквідні); за походженням (первинні, вторинні); за обсягом (вільні, обмежені); за сферою використання (у сфері виробництва, у сфері обігу, у невиробничій сфері).

Для сільськогосподарських підприємств Огійчук М.Ф. [80] поділяє виробничі запаси на: насіння і садівний матеріал; корми (концентровані, грубі, тваринні, мінеральні тощо); нафтопродукти (гас, бензин, дизель, солідол тощо); тверде паливо (дрова, вугілля, торф, брикет тощо); різна сільськогосподарська сировина призначена для переробки в млинах, сушарках, олійницях тощо); запасні частини та ремонтні матеріали.

Аналіз економічної літератури дає змогу виділяти безліч ознак за якими класифікують запаси, проте вони не в повній мірі відповідають специфіці виробництва конкретного підприємства. Тому, можемо зробити висновок, що немає і бути не може єдиної класифікації запасів, яка б була універсальною на підприємствах. На важливості створення класифікації з урахування специфіки галузі наголошували Г.Л. Норд, В.В. Белікова [55], С. Михалевич [48] та ін., стверджуючи, що дана класифікація дасть змогу правильно організувати облік та ефективно приймати управлінські рішення.

Виходячи з того, що будь-який виробничий процес є багаторівневим, виникає додаткова необхідність класифікації виробничих запасів для різних етапів технологічного процесу, що забезпечить контроль за ефективним використанням запасів.

Технологічний процес діяльності м'ясопереробних підприємств умовно можна розділити на 3 етапи (рис 1.4).

Найбільш питому вагу у структурі виробничих запасів м'ясопереробної галузі посідає сировина, тому виникає необхідність у посиленні контролю та вдосконаленні організації за цією групою запасів.

Таким чином, можна зробити висновок, що класифікація здатна полегшити роботу працівників бухгалтерії, здійснювати контроль за станом залишків на складах в межах норми, а також здійснювати контроль за правильним використанням у виробничому процесі, що є не відмінним для успішної діяльності підприємства.

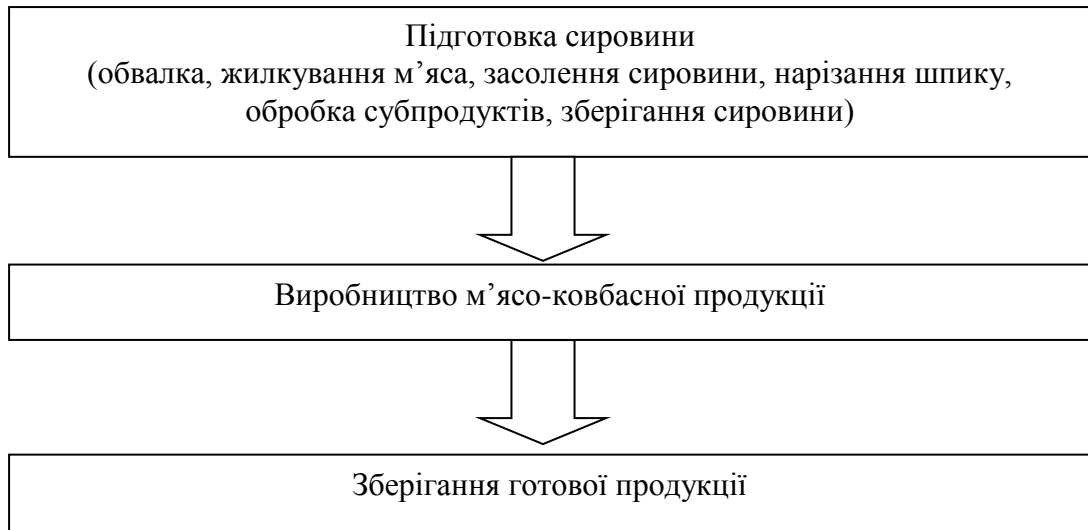


Рис. 1.4. Технологічний процес виробництва м'ясо-ковбасної продукції [32]

Важливою передумовою організації обліку запасів є їх оцінка, адже вона здатна впливати на точність фінансового результату підприємства. Ф.Ф. Бутинець оцінку вважає процесом визначення грошових сум, якими повинні визнаватись і відображатись елементи фінансових звітів в балансі та звіті про фінансові результати” [12, с. 125].

В бухгалтерському обліку виробничі запаси оцінюють за кожним етапом їх надходження, використання чи зберігання. Оцінка має бути реальною, відображати дійсну величину об'єктів обліку.

Загальні положення оцінки виробничих запасів визначаються П(С)БО 9 “Запаси” та Методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку запасів №2. Для підприємств, що ведуть бухгалтерський облік за міжнародними стандартами, оцінка виробничих запасів здійснюється відповідно до МСБО 2 “Запаси”

Запаси визнаються активами відповідно до Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів [47], 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.

Для визнання виробничих запасів активами згідно П(С)БО 9 "Запаси" необхідні дві умови [65]:

1) підприємство в майбутньому отримає економічні вигоди, пов'язані із їх використанням;

2) вартість запасів може бути достовірно визначена.

При надходженні запасів, або виготовлені їх власними силами зарахування на баланс здійснюють за первісною вартістю. Первісна вартість одного і того ж виду запасу може різнитись, така різниця може бути спричинена способом надходження запасів на підприємство. У практичній діяльності виділяють наступні способи отримання виробничих запасів:

1) придбані за грошові кошти;

2) придбані у результаті обміну на подібні запаси;

3) придбані у результаті обміну на неподібні запаси;

4) виготовлені власними силами;

5) внесені до статутного капіталу;

6) безоплатно отримані.

Окрім надходження запасів на підприємство їх появу можна пов'язувати із виявленням у ході інвентаризації, отриманням від забракованих виробів та зворотних відходів виробництва, або отриманням у процесі ремонту і поліпшення. Їх оприбуткування здійснюють за чистою вартістю реалізації.

Формування первісної вартості залежно від способів їх одержання можна представити у вигляді таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Формування первісної вартості запасів залежно від напрямів одержання

№	Спосіб надходження	Первісна вартість
1.	Придбані	Собівартість, яка складається із сум, що сплачуються за договором, ввізного мита, непрямих податків (які не відшкодовуються підприємству), ТЗВ, інших витрат пов'язаних з придбанням і доведенням до використання.
2.	Обмін на подібні	Балансова або справедлива вартість
3.	Обмін на неподібні	Справедлива вартість
4.	Виготовлені власними силами	Виробнича собівартість відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”
5.	Внесені до статутного капіталу	Погоджена учасниками справедлива вартість
6.	Безоплатно отримані	Справедлива вартість з урахуванням витрат

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 [14].

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 зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, 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.

МСБО 2 “Запаси” пропонує здійснювати оцінку за собівартістю або чистою вартістю реалізацією, виходячи із того яка із запропонованих є меншою. Чистою вартістю реалізації відповідно до стандарту є попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені

витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу [49].

Важливе значення для підприємства має оцінка вибуття виробничих запасів, а саме вибір методу оцінки. В.Ф. Шпак [18] вибраний метод оцінки вважає елементом облікової політики, якому потрібно приділяти багато уваги.

О.В. Чумак [81] стверджує, що проблемами обліку запасів є: формування первісної вартості запасів, відображення її на рахунках бухгалтерського обліку, облік витрат по зберіганню запасів, а також вибір методу оцінки вибуття запасів.

При виборі варіанта оцінки запасів опираються на велику кількість різноманітних факторів: рівень інфляції у країні, поточний фінансовий стан підприємства, умови реалізації продукції, особливості ціноутворення тощо [66].

Обраний метод залежить від мети підприємства, та подальшої долі виробничих запасів. Якщо запаси будуть використовуватись для власних потреб, то найбільш вигіднішим є застосування оцінки за собівартістю, якщо запаси призначені для продажу то їх обліковуватимуть за ринковою ціною. В економічно розвинених країнах ринкова вартість застосовується для залучення інвестицій, коли виникає потреба у підвищенні вартості активів [18].

Відпуск запасів у виробництво, з виробництва, продаж чи інше вибуття здійснюють за одним з таких методів:

- 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- 4) нормативних затрат;
- 5) ціни продажу.

У зарубіжних країнах виділяють наступні методи оцінки вибуття запасів: метод специфічної ідентифікації, метод середньої вартості, метод ФІФО, метод ЛІФО.

За ідентифікованою собівартістю оцінюють запаси, які відпускаються, та послуги, що виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси,

які не замінюють одне одного. М.Р. Лучко, І.Д. Бенько [44, с. 95] вважають, що суть методу ідентифікації полягає у тому, що він закріплює фактичну вартість за конкретною одиницею запасу із прикріпленням до кожної одиниці товару таблички з серійним номером. З точки зору формування фінансової звітності даний метод є найбільш точним, проте його застосування тягне за собою умову володіння великими складськими приміщеннями, для відокремленого зберігання кожної партії запасів.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться щодо кожної одиниці запасів діленням сумарної вартості залишку таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця і одержаних у звітному місяці запасів. Даний метод дозволяє вирівняти ціни, адже враховує всі суми за якими були придбані запаси. Серед основних недоліків деякі вчені відзначають брак уваги останнім за часом цінам, оскільки вони здатні найбільш точно впливати на рівень доходу та прийняття управлінських рішень.

Таку оцінку, на думку С.В. Драч [38] доцільно застосовувати на підприємствах м'ясної промисловості, оскільки такий метод дає змогу оптимізувати виробничі запаси.

Оцінка за методом ФІФО (FIFO – First In First Out), що з англійської означає “першим прийшов – першим пішов”. Згідно цього методу запаси використовуються у послідовності надходження на підприємство (відображення у бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продаж та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів.

Матеріали з кожної наступної поставки не списуються доти, доки не витрачені з попередньої. Його основною перевагою є те, що цей метод досить простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком [39].

Даний метод набув широкого розповсюдження у харчовій промисловості, а також торгівлі, зокрема доцільним є використання для підприємств які хочуть максимізувати валовий прибуток.

Метод нормативних затрат полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися. Оцінка продукції за нормативними затратами коригується до фактичної виробничої собівартості [65].

Популярним є використання методу нормативних затрат на підприємствах з невеликою номенклатурою продукції (підприємства легкої, харчової та меблевої промисловості). Для виготовлення продуктів харчування на підприємствах харчової промисловості норми закладки інгредієнтів визначаються затвердженими державними галузевими стандартами. У легкій промисловості норми затрат встановлюються самостійно підприємством. При встановленні цих нормативів до уваги береться нормальний рівень використання запасів, виробничих потужностей, оплати праці, прогнозних значень обсягів виробництва і діючих цін.

Метод ціни продажу застосовують підприємства у разі, якщо інші методи не виправдані. Найпоширенішим даний метод є для підприємств оптової торгівлі, а також в ресторанному бізнесі. Суть методу полягає у застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього проценту торговельної націнки товарів.

Популярним методом у більшості зарубіжних країн є метод ЛІФО, протилежний до методу ФІФО, за схемою запаси останнього надходження вибувають першими. Даний метод заборонений для застосування в Україні та Англії. Франція застосовує метод ЛІФО в разі складанні консолідованої звітності. На перевагу цього методу можна зазначити, що він дозволяє

одержати реальну оцінку активів в умовах інфляції та ефективніше управляти вартісною формою руху запасів. У період дефляції дає можливість збільшити прибуток, у період інфляції зменшити, це дає змогу згладити вплив чинників піднесення і спаду в економіці держави [18].

Г.С. Суков [78] говорить, що застосування методу ЛІФО тягне за собою певну норму запасів – витрачені запаси відразу ж мають бути поповнені.

Доцільність вибору певного методу оцінки запасів при їх вибутті залежить від таких важливих факторів: технології використання цих запасів у виробництві, умов діяльності та облікової політики підприємства [39].

Для вибору підприємством одного з методів оцінки вибуття запасів важливим є дослідження його основних переваг та недоліків, які узагальнимо в табл. 1.3.

Перегляд міжнародних стандартів дає змогу виокремити наступні методи оцінки вибуття запасів [49]:

- 1) метод конкретної ідентифікації;
- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) метод за формулою – “перше надходження - перший видаток” (ФІФО);
- 4) метод стандартних (нормативних) витрат;
- 5) метод роздрібних цін.

Відображення запасів в обліку на дату балансу, згідно П(С)БО 9 “Запаси” можливе за найменшою з двох оцінок: первісної вартості або чистої вартості реалізації. Чиста вартість реалізації – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію. Оцінка за такою вартістю застосовується для зіпсутих запасів, тих які втратили на момент визнання очікувану економічну вигоду або ж просто рівень цін на які знизився. Чисту вартість реалізації визначають по кожній одиниці запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут. МСБО 2 “Запаси” дозволяє здійснювати оцінку на дату балансу за собівартістю та чистою вартістю реалізації [49].

Таблиця 1.3

Переваги та недоліки методів вибуття запасів

Метод	Переваги	Недоліки
Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	<ul style="list-style-type: none"> - найточніший метод; - зручність застосування на підприємствах з невеликою кількістю запасів або великою вартістю запасів; - можливість регулювання величини витрат шляхом реалізації більш дорогих або дешевих запасів 	<ul style="list-style-type: none"> - трудомісткий; - облік однакових запасів за різною вартістю
Середньозваженої собівартості	<ul style="list-style-type: none"> - об'єктивна картина руху запасів; - чистий прибуток має середнє значення; - рівномірне списання запасів; - вирівнювання собівартості виготовленої продукції; - малоймовірна маніпуляція з даними обліку 	<ul style="list-style-type: none"> - складність у використанні в разі закупівлі запасів щодня; - не достатня увага цінам за останній період; - призводить до збільшення прибутку у період зростання цін
Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	<ul style="list-style-type: none"> - простий у використанні; - запобігає можливості маніпулювання прибутком; - залишки відображають в балансі за цінами, максимально наближеними до реальних; - в період постійного зростання цін метод надає найбільш високий з можливих рівень чистого доходу 	<ul style="list-style-type: none"> - заниження величини витрат, які списуються за закупівельними цінами на собівартість продукції, що реалізується; - завищення фінансових результатів; - завищення прибутку, відповідно податку на прибуток
Нормативних затрат	<ul style="list-style-type: none"> - можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм; - контроль за здійсненням режиму економії 	<ul style="list-style-type: none"> - постійний перегляд діючих норм використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін
Ціни продажу	<ul style="list-style-type: none"> - зручний для застосування в роздрібній торгівлі; - не потребує громіздких розрахунків 	<ul style="list-style-type: none"> - відображення в балансі продажної вартості товарів за вирахуванням нереалізованої торгової націнки

Узагальнимо оцінку виробничих запасів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку в табл.1.4.

Таблиця 1.4

Порівняння застосовуваних методів оцінки запасів

П(С)БО 9 “Запаси”	МСБО 2 “Запаси”
При надходженні	
<ul style="list-style-type: none"> • первісна вартість; • фактичні витрати; • виробнича собівартість за П(С)БО 16 “Витрати”; • справедлива вартість; • балансова вартість 	За меншою з двох величин: <ul style="list-style-type: none"> • собівартість (з урахуванням витрат на придбання, переробку та інших витрат, понесених під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан; • чиста вартість реалізації
При вибутті	
<ul style="list-style-type: none"> • ідентифікована собівартість; • середньозважена собівартість; • собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО); • нормативних затрат; • ціна продажу 	<ul style="list-style-type: none"> • метод конкретної ідентифікації; • середньозваженої собівартості; • метод за формулою “перше надходження – перший видаток” (ФІФО); • метод стандартних (нормативних) витрат; • метод роздрібних цін
На дату балансу	
<ul style="list-style-type: none"> • первісна вартість • вартість чистої реалізації 	<ul style="list-style-type: none"> • собівартість • вартість чистої реалізації

Отже, метою переведення натурального вимірника в грошовий визначається інтересами того хто провидить оцінку. Підприємству слід вибирати метод виходячи із мети діяльності підприємства, простоти та доцільності його застосування.

На аналізуючому підприємстві СУП ТОВ “М'ясовіта” у наказі про облікову політику підприємства встановлено здійснювати відпук запасів у виробництво та реалізацію за методом ФІФО.

1.3. Нормативно-правова база обліку і аудиту виробничих запасів

Державну політику у сфері бухгалтерського обліку та контролю в Україні реалізують Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державне казначейство України, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством.

Для правильної організації обліку, контролю та аудиту виробничих запасів необхідно користуватись законодавчими та нормативними документами. Основне призначення яких полягає у визначенні єдиних правил, щодо проведення обліку та аудиту виробничих запасів, а також порядку відображення даних у фінансовій звітності.

В економічній літературі чинну нормативно-правову базу з бухгалтерського обліку виробничих запасів прийнято поділяти на п'ять рівнів, зокрема Пилявець І.М. [63] виділяє такі рівні: міжнародний; національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; нормативно-правова база державного рівня; галузеві нормативні документи; наказ по підприємству. На мою думку доцільним є виділяти лише три рівні: міжнародний (глобальний); державний (національний); рівень підприємства (локальний). Схематично зобразимо ці рівні на рис. 1.5.

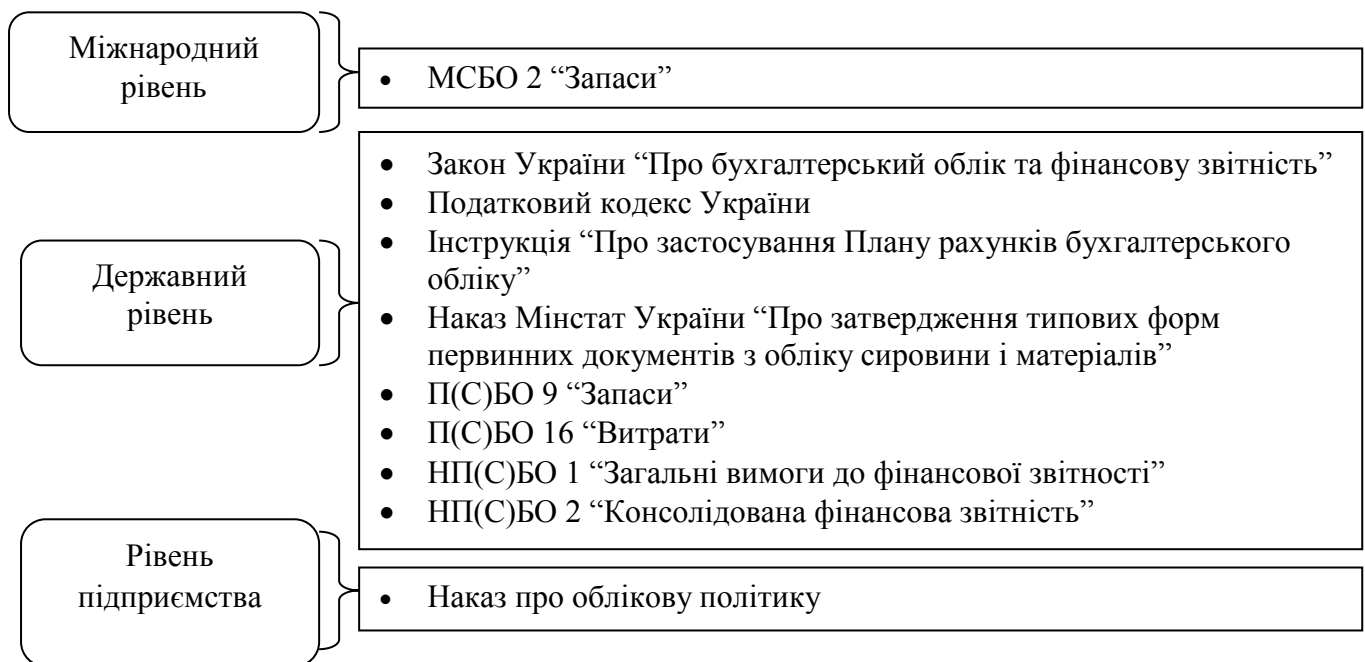


Рис. 1.5. Схема нормативно-правового забезпечення обліку виробничих запасів

На міжнародному рівні основним документом вважається МСБО 2 “Запаси” [49]. Даний документ встановлює визначення та оцінку виробничих запасів при їх надходженні та використанні для підприємств, що ведуть бухгалтерський облік та складають фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Метою даного стандарту відповідно до його першого розділу є визначення підходу до обліку запасів, надання рекомендацій, щодо визначення собівартості та подальшого визнання витрат.

МСБО 2 “Запаси” не застосовуються до: незавершеного будівництва за будівельними контрактами; фінансових інструментів; біологічних активів, пов’язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю.

Оцінку здійснюють за собівартістю або чистою вартістю реалізації, визначаючи яка з вищезазначених є меншою.

Аналіз національного рівня, дає змогу зробити висновок, про велику кількість нормативно-правових документів з державного боку. Поряд з цим виникає питання про висвітлення, розкриття інформації про виробничі запаси у цих документах, що тягне за собою потребу в детальному розгляді кожного з перелічених документів.

Основним документом України, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні вважається Закон “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” [22]. Відповідно до якого встановлюється відповідальність за організацію та ведення бухгалтерського обліку, подання та оприлюднення фінансової звітності, порядок відображення інформації про запаси у фінансовій звітності підприємств, а також відповідно до ст. 10 даного Закону, обов’язок проведення інвентаризації виробничих запасів. Інвентаризація на підприємстві виступає одним із способів контролю за виробничими запасами. Загальна організація, методика проведення, порядок визначення результатів інвентаризації та їх оформлення зазначені у Положенні про інвентаризацію активів та зобов’язань № 879, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. Дане положення є універсальним для підприємств незалежно від організаційно-правових форм і форм власності.

Податковим кодексом України [64] визначається порядок оподаткування податком на додану вартість виробничих запасів при їх придбанні та реалізації, порядок оцінки при вибутті.

Інструкцією “Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку” визначається перелік рахунків, субрахунків для систематизації інформації про виробничі запаси їх кореспонденцію з іншими рахунками.

Міністерство статистики України наказом № 193 від 21.06.96 р. “Про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини і матеріалів” [70] встановило перелік та форми первинних документів з відображення операцій, пов’язаних з рухом виробничих запасів.

У свою чергу П(С)БО 9 “Запаси” та П(С)БО 16 “Витрати” визначають методологічні засади формування в обліку інформації про виробничі запаси, регулює їх порядок оцінки і обліку на підприємстві та розкриття інформації у звітності, регулює порядок здійснення операцій із виробничими запасами.

Основні моменти, що стосуються підготовки, порядку складання, визнання та розкриття елементів фінансової звітності, висвітлено у НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” та НП(С)БО 2 “Консолідована фінансова звітність” (у випадку складання такої звітності).

Останній рівень є надзвичайно важливим для правильної побудови обліку на підприємстві, на цьому рівні існує можливість оптимального поєднання державного регулювання і власної ініціативи підприємства в питаннях організації та ведення бухгалтерського обліку. Облікова політика формується на декількох рівнях, кожен з яких передбачає наявність нормативно-правового забезпечення, спрямованого на регламентацію різних аспектів облікової політики. Наказ (Положення) про облікову політику є внутрішньо “нормативним” документом, що здійснює регулювання бухгалтерського обліку. Даний документ затверджує наступні основні моменти:

- 1) обраний метод нарахування амортизації;
- 2) спосіб створення резерву сумнівних боргів;
- 3) метод оцінки вибуття запасів;

4) вартісну межу для малоцінних необоротних матеріальних активів тощо.

Облік виробничих запасів підприємства є складною системою, що має безліч нюансів та особливостей. Саме тому в законодавчій базі виділено значну кількість документів, що регламентують порядок ведення їх бухгалтерського обліку та відображення інформації про них у звітності. Аналіз наукової літератури дає змогу виокремити додаткові документи, які стосуються виробничих запасів, зокрема: інші накази, листи, роз'яснення Міністерств фінансів та статистики України, спрямовані на деталізацію положень основних нормативних актів з даної ділянки бухгалтерського обліку, роз'яснення порядку його ведення у випадку внесення змін до законодавства та ін.

Аудит виробничих запасів - один з найбільш складних ділянок облікової роботи та один з трудомістких етапів перевірки фінансової звітності.

Основним нормативно-правовим документом що регулює аудиторську діяльність та визначає його правові засади є Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” [21] введений в дію 1 жовтня 2018 року.

На міжнаціональному рівні аудит виробничих запасів суб'єктів господарювання регулюється міжнародними стандартами аудиту (Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг), що видаються Міжнародною федерацією бухгалтерів через Раду з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості.

Важливе значення у структурі нормативно-правової бази з аудиту виробничих запасів мають нормативні акти Аудиторської палати України:

1. Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги.
2. Інструкція щодо складання звітності за формою №1-аудит (річна) “Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги”.
3. Інструкція про порядок розгляду звернень, що надходять до Аудиторської палати України.
4. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні.

5. Методичні рекомендації аудиторам на випадок залучення їх до процесуальних дій в якості свідків, експертів або спеціалістів.

6. Методичні рекомендації з рейтингування аудиторських фірм України.

7. Порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Огляд національних стандартів з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку має багато спільних рис. Це й не дивно, тому що розроблення національних стандартів здійснювалось на основі міжнародних. Проте таке копіювання є не доречним і потребує адаптації з врахуванням національних особливостей, не завжди відповідає запитам реальних підприємств.

Опрацювання основних нормативно-правових документів, що здійснюють регламентацію обліку та аудиту виробничих запасів, дає змогу зробити висновок про їх узагальнений характер, окремі питання в яких висвітлені не повною мірою.

Висновки до розділу 1

Дослідивши теоретичні основи обліку та аудиту виробничих запасів підприємства слід зазначити:

1. Виробничі запаси – це предмети праці у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів, палива, запасних частин та інших матеріалів, що призначені для використання у процесі виробництва, які мають разовий характер та переносять свою вартість на новостворений об'єкт (готову продукцію).

2. Необхідна умова функціонування підприємства є класифікація виробничих запасів, створена з урахуванням специфіки галузі.

3. Оцінка виробничих запасів – важлива передумова організації обліку запасів, яка здатна впливати на точність фінансових результатів підприємства .

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Облік надходження виробничих запасів на підприємство

Результати виробничо-господарської діяльності сільськогосподарського підприємства, його фінансова стійкість значною мірою залежить від обсягів, якості та собівартості виробленої продукції. Тому для досягнення позитивних показників своєї виробничої діяльності підприємство повинно організувати та забезпечити стабільний процес виробництва продукції. Тобто забезпечити безперебійний, низьковитратний та якісний випуск продукції в запланованих обсягах.

Істотною, трудомісткою та вимогливою для організації обліку групою власних запасів підприємства виступають виробничі запаси.

Синтетичний облік виробничих запасів прийнято вести на однойменному рахунку 20 “Виробничі запаси” в розрізі відповідних субрахунків. Оскільки даний рахунок є активним то за дебетом рахунка відображають надходження запасів на підприємство за фактичною собівартістю та їх дооцінка, за кредитом відповідно використання запасів на виробництво продукції (робіт, послуг) та інше їх вибуття за середньозваженою фактичною собівартістю або за іншими цінами [65].

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.

Важливе значення облікового процесу займає первинний облік. Згідно з Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи [22].

Документальне оформлення надходження, наявності і використання виробничих запасів є досить відповідальним процесом, особливо в сільськогосподарських підприємствах, який здатний забезпечити необхідну інформацію як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів. Дані зазначені в первинних документах систематизують на рахунках бухгалтерського обліку, в регістрах аналітичного та синтетичного обліку. На підприємствах допускається складання первинних документів у паперовій та електронній формі. Загалом процес первинного обліку виробничих запасів є трудомістким.

До первинних документів висувається ряд вимог із зазначенням наступних реквізитів:

- 1) назва документа (форма);
- 2) дата складання;
- 3) назва підприємства, на якому складається документ;
- 4) зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- 5) посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- 6) особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [68].

Якщо первинні документи сформовані в електронній формі, та їх використовують у бухгалтерському обліку лише за умови дотримання визначених вимог законодавства щодо електронних документів та електронного документообігу.

На підприємства виробничі запаси надходять від постачальників, інших дебіторів, підзвітних осіб, від ліквідації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів. На аграрних підприємствах виробничі запаси можуть бути продукцією власного виробництва.

Основними типовими документами з оприбуткування запасів є: накладні, товарно-транспортні накладні, прибуткові ордери, акти про приймання матеріалів та інші типові форми затверджені наказом Міністерства статистики України від 21.06.96 р. №193 [70].

Матеріали, що надходять на склади підприємства ретельно перевіряють, встановлюють відповідність їх якості, кількості, асортименту, умовам поставок і супровідним документам. У разі відсутності відхилень матеріали приймають. При цьому можливі два варіанти оформлення приходу: безпосередньо на документі постачальника (накладній) проставляють підпис або шляхом оформлення прибуткового ордера (ф. № М-4). Якщо при відвантаженні запасів були виявлені розбіжності то складають акт про приймання матеріалів (ф. № М-7). Також дану форму документу застосовують при надходженні матеріалів без документів.

Такий акт складається приймальною комісією, у складі матеріально відповідальної особи та представника постачальника, або іншої незацікавленої особи, в двох примірниках, затверджується керівником підприємства. Один екземпляр передають в бухгалтерію, інший передають відділу постачання або юридичному відділу. Даний документ є підставою для пред'явлення претензії винуватцю (постачальнику або транспортній організації, якщо доставку здійснює інша фірма) [77].

Так в залежності від умов заключеного договору доставка виробничих запасів може здійснюватись власними силами (самовивіз) або ж силами підприємства постачальника. Для одержання виробничих запасів безпосередньо у постачальника підприємство покупець зобов'язане видати довіреність. Із скасуванням Інструкції № 99 допускається такий документ видавати особі, яка

не перебуває у трудових відносинах з підприємством. Довіреність не вважається первинним документом, проте є обов'язковою.

Для узагальнення довіреностей використовують типовий первинний документ форми № М-3 “Журнал реєстрації довіреностей”, який призначений для реєстрації виданих довіреностей та розписки про їх одержання. Має бути пронумерований, прошнурований та скріплений печаткою і підписами керівника і головного бухгалтера. Нумерація виданих протягом року довіреностей є наскрізною.

Строк дії довіреності встановлюється в залежності від можливості одержання та вивозу відповідних цінностей за нарядом, рахунком, накладною або іншим документом, що їх заміняє, на підставі якого видана довіреність, однак, не більше як на 10 днів [45]. Особа, якій видана довіреність, зобов'язана не пізніше наступного дня після кожної доставки одержаних цінностей, подати документ про одержання нею цінностей та їх здачу. Невикористанні довіреності повинні бути повернені не пізніше наступного дня після закінчення їх строку дії.

Про оприбуткування виробничих запасів на підприємстві свідчить прихідна накладна, яка виписується матеріально відповідальною особою у відповідності до видаткової накладної у двох екземплярах. При складанні даного документа зазначають дату одержання матеріалів, постачальника, склад (місце зберігання), кількість і прихідні ціни.

Окрім первинних документів використовують супровідні документи до яких відносять залізничні накладні, ТТН, рахунки-фактури, сертифікати тощо.

Документальне оформлення надходження виробничих запасів залежить від способу доставки та виду транспортних засобів. Так запаси можуть доставлятися залізничним або автомобільним транспортом, у першому випадку головним документом вважають залізничну накладну.

У разі доставки запасів замовнику фірма-постачальник, яка безпосередньо здійснює доставку автомобільним транспортом зобов'язана

виписувати товарно-транспортну накладну. Даний документ повинен складатись мінімум у чотирьох екземплярах [69].

Для обліку та контролю за надходженням та оприбуткуванням запасів на основі товарно-транспортних документів, прибуткових ордерів, актів приймання матеріалів застосовують “Журнал обліку вантажів, що надійшли” (ф. № М-1). У журналі також роблять відмітки про запитання, що пов'язані з розшуком вантажів, які надійшли та дані про оплату рахунків, відмову від акцепту або суми часткового акцепту та інші.

Основним документом, який забезпечує розрахунки за виробничі запаси (незалежно від факту заключного письмового договору або усної домовленості, щодо постачання) із постачальником є “Рахунок-фактура”. Даний документ від 14.11.2017 р. згідно з листом ДФС не визнається первинним документом, оскільки носить лише інформаційний характер [41].

Рахунок-фактура містить інформацію про підприємство, а саме: назву підприємства, код ЄДРПОУ, ПІН, розрахунковий рахунок та МФО банку в якому відкритий даний рахунок. Окрім вищезазначених реквізитів рахунок-фактура містить найменування цінностей, які поставленні на підприємство та суму поставки із зазначенням суми ПДВ (якщо підприємство є платником такого податку). Існує імовірність надходження рахунку-фактури заздалегідь на підприємство з метою отримання постачальником попередньої оплати.

Важливим документом як для постачальника так і для покупця є податкова накладна. Даний документ зобов'язується скласти постачальник на дату виникнення податкового зобов'язання.

Датою виникнення податкових зобов'язань вважається дата, яка відбулась першою, це може бути дата зарахування коштів за товари/послуги на банківський рахунок (касу) постачальника, або ж дата фактичного відвантаження товару.

Податкова накладна є обов'язковим документом для складання постачальником і видається покупцю лише на вимогу. Загальноприйнято складати ПН у електронній формі із дотриманням вимог чинного

законодавства. Так однією з особливих умов є наявність електронного підпису уповноваженою особою платника податку. Усі податкові накладні повинні бути зареєстровані в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений термін. Для податкових накладних, які виписані з першого по п'ятнадцяте число місяця (включно) крайнім терміном реєстрації вважається останній день місяця в якому були виписані ці ПН. Для податкових накладних складених з 16 по останній календарний день дозволяється реєстрація до 15 числа (включно) наступного місяця.

У разі несвоєчасної реєстрації податкової накладної Податковим кодексом України передбачається накладання штрафу в залежності від терміну прострочення реєстрації (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Штраф за несвоєчасну реєстрацію ПН

Кількість днів прострочення	Розмір штрафу (від суми ПДВ в ПН)
до 15 календарних днів	10 %
від 16 до 30 календарних днів	20 %
від 31 до 60 календарних днів	30 %
від 61 до 365 календарних днів	40 %
366 і більше календарних днів	50 %

Основною програмою для реєстрації, відправлення або отримання податкових накладних є програма “М.Е.Доc”. З її допомогою податкову накладну швидко можна відправити контрагенту, або ж зареєструвати в ДФС.

Серед вище перелічених документів виділяють також декларацію виробника, яка гарантує відповідність продукції вимогам встановлених законодавством.

Виробник сільськогосподарської продукції, призначеної для споживання людиною, харчових продуктів, харчових добавок, ароматизаторів або допоміжних матеріалів для переробки зобов'язаний видавати декларацію виробника на такі об'єкти під час введення їх в обіг [23].

Облік виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах – це один із елементів бухгалтерського обліку оперативного обліку господарських операцій по господарству в цілому з врахуванням галузевої виробничої специфіки.

З метою забезпечення методологічних принципів ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах Міністерством аграрної політики України були розроблені та затверджені спеціалізовані форми первинних документів та методичні рекомендації щодо їх застосування [45].

Важливим аспектом надходження виробничих запасів є їх правильне відображення на рахунках бухгалтерського обліку.

М.Г. Михайлов [13] стверджує, що надходження запасів на підприємство може знаходити своє відображення на позабалансових рахунках, а саме рахунку 02 “Активи на відповідальному зберіганні”. Зокрема на субрахунку 022 “Матеріали, прийняті в переробку” ведеться облік руху надходження сировини та матеріалів від замовника, які прийняті для переробки і не оплачуються одержувачем. Аналітичний облік давальницької сировини ведеться за замовниками, видами сировини й матеріалів та за місцями їх зберігання чи переробки. Субрахунок 023 “Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні” призначений для обліку товарно-матеріальних цінностей на відповідальне зберігання з приводу відмови від акцепту розрахункових документів постачальників, одержаних від постачальників, але несплачених ТМЦ, заборонених до витрачання до їх оплати, одержаних надміру тощо. Аналітичний облік ведеться по підприємствах-власниках, за видами, сортами та місцями зберігання.

Відображення оприбуткування виробничих запасів на рахунках бухгалтерського обліку безпосередньо пов'язано із способом їх отримання. Виробничі запаси можуть бути придбані за грошові кошти, отримані в результаті безоплатного одержання, придбані в обмін на подібні чи неподібні запаси, отримані як внесок до статутного капіталу або ж виготовлені власними силами підприємства [42].

У разі оприбуткування виробничих запасів придбаних у постачальників, а також у разі одержання їх за бартерним контрактом складають наступні записи:

- 1) на суму вартості виробничих запасів (без ПДВ)

Дт 20 “Виробничі запаси” – Кт 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”

2) на суму податкового кредиту з ПДВ:

Дт 641 “Розрахунки за податками” – Кт 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”

3) на суму сплаченої постачальнику вартості запасів з ПДВ:

Дт 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” – Кт 311 “Рахунки в банках”

Існує імовірність надходження виробничих запасів на умовах попередньої передоплати, якщо таке зазначено у договорі. В такому разі підприємство замовник зобов’язується виконати таку оплату із наступним відображенням на рахунках бухгалтерського обліку:

1) на суму перерахованої попередньої оплати (без ПДВ)

Дт 371 “Розрахунки за виданими авансами” – Кт 311 “Рахунки в банках”

2) на суму розрахунків за податковим кредитом по ПДВ

Дт 641 “Розрахунки за податками” – Кт 644 “Податковий кредит”

3) на суму фактичної поставки виробничих запасів

Дт 20 “Виробничі запаси” – Кт 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”

4) на суму податкового кредиту по ПДВ

Дт 644 “Податковий кредит” – Кт 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”

5) на суму раніше виданого авансу

Дт 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” – Кт 371 “Розрахунки за виданими авансами”

При затвердженні наказу підприємства про облікову політику зазначають за якою формою буде вестись облік. Так у випадку застосування журнально-ордерної форми обліку надходження виробничих запасів відображають у журналі-ордері № 5 (5А) [10]. У такому документі здійснюють облік

розрахунків з усіма постачальниками. Для кожного документу, який підтверджує надходження виробничих запасів виділяють окремий рядок.

Відобразимо надходження виробничих запасів на підприємство від різних джерел у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Кореспонденція бухгалтерських рахунків по обліку надходження
виробничих запасів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1.	Переведено виробничі запаси із однієї номенклатурної групи до іншої, внаслідок помилкового зарахування у минулому	20	20 “Виробничі запаси”
2.	Оприбутковано на склад виробничі запаси, які виготовлені на підприємстві (або повернення невикористаних)	20	23 “Виробництво”
3.	Переведено до складу виробничих запасів готову продукцію і товари, які призначались для реалізації	20	26 “Готова продукція” 27 “Продукція с/г виробництва” 28 “Товари”
4.	Оприбутковано виробничі запаси, які придбані підзвітними особами	20	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
5.	Оприбутковано виробничі запаси у порядку внесків при формуванні статутного капіталу	20	46 “Неоплачений капітал”
6.	Відображено цільові надходження на підприємство у вигляді виробничих запасів	20	48 “Цільове фінансування і цільові надходження”
7.	Відображено надходження від постачальників, підрядників та інших кредиторів	20	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 68 “Розрахунки за іншими операціями”
8.	Відображено суму податкового кредиту з ПДВ	64	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 68 “Розрахунки за іншими операціями”
9.	Оприбутковано виявлені в ході інвентаризації виробничі запаси	20	719 “Інші доходи від операційної діяльності”
10.	Одержано пені, штрафи, неустойки від інших підприємств у вигляді виробничих запасів	20	715 “Одержані штрафи, пені, неустойки”
11.	Відображено дохід від безоплатно одержаних виробничих запасів	20	718 “Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів”

Окрім правильного відображення на рахунках обліку необхідною умовою є правильно визначити початкову вартість, а також передати на склад де будуть забезпечені необхідні умови зберігання та подальше використання.

Складський облік має важливе значення для підприємства. Його основною метою є забезпечення збереження цінностей на підприємстві. Відповідальність за рухом виробничих запасів покладається на матеріально відповідальну особу, у випадку не великих обсягів складських приміщень матеріально відповідальною особою вважають завскладу. Важливе значення як для бухгалтерського обліку так і для складського має автоматизація, що значно спрощує роботу працівників.

Складський облік матеріалів на підприємстві здійснюється за допомогою документа форми № М-12, який відкривається у бухгалтерії й видається під розписку у реєстрі, де вказуються дата видачі, кількість карток, їхні реєстраційні номери і підпис одержувача. Записи в картках (у кількісному виразі) ведуть матеріально відповідальні особи. Організують складський облік за кожним видом, сортом та розміром [42].

За необхідності складський облік організують за партіями надходження виробничих запасів із призначенням кожному з них номенклатурного номеру. Такий номер проставляється у всіх первинних документах. Перші три цифри означають номер рахунку і субрахунку, дві наступні – номер групи, інші – порядковий номер у групі. За ними організують і бухгалтерський облік. Записи у ф. № М-12 ведуть на основі прибутково-видаткових документів у день відбуття операцій з надходження чи витрачання запасів. Після кожного запису визначається залишок матеріалів даного номенклатурного номера.

Окрім форми № М-12 для належної організації складського обліку використовують форми, перелік яких визначений у наказі “Про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини та матеріалів” № 193. Узагальнимо інші первинні документи та їх застосування у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Первинні документи зі складського обліку

№ форми	Назва форми	Застосовується
М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі	Ведеться на підприємстві, які обліковують матеріали за оперативно-бухгалтерським методом (сальдовий – вважається найбільш прогресивним). Відомість обліку залишків заповнюють за даними карток складського обліку, перевірених бухгалтерією
М-16	Матеріальний ярлик	Для характеристики запасів кожного номенклатурного номера, що знаходиться на складах. Прикріплюється до місяця зберігання запасів, фактично є для них паспортом
М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу	Для контролю за відхиленням наявного залишку запасів від їх встановлених норм, для контролю залишків, що знаходяться без руху. Складається в 1 примірнику
М-21	Інвентарний опис №	При знятті натуральних залишків з зазначенням: найменування запасів, їх номенклатурних номерів, типу, сорту, розмірів та інших ознак відмінності за підписами членами комісії та матеріально відповідальних осіб

При надходженні сировини на підприємство її необхідну кількість спрямовують на виробництво, інша сировина, що не була задіяна у процесі виробництва відправляється на склад. Оскільки основу виробничих запасів на СУП ТОВ “М'ясовіта” становить м'ясо (сировина) важливим питанням є її зберігання. Тому на підприємстві існують спеціальні цехи: заморожування та розморожування. У цеху “Заморозки” сировина зберігається у відповідності до всіх стандартів та вимог, а для її подальшого використання відправляється у цех “Розморожування”. Особливо важливим є складський облік і для цих двох відділів.

2.2. Документальне оформлення вибуття виробничих запасів

Виробничі запаси відпускаються зі складів для: виробництва; надання послуг; загальновиробничих та адміністративних потреб; потреб збуту;

безоплатної передачі; реалізації на сторону; обмін на подібні та неподібні активи, пакування, тощо з заповненням необхідних для цього форм документів. Також під вибуттям запасів, слід розуміти, що мається на увазі не лише остаточне вибуття з підприємства, але й вибуття у зв'язку з переміщенням усередині підприємства: вибуття зі складу в цех (незавершене виробництво), вибуття з цеху на склад (готова продукція) тощо [50].

Основним прикладом внутрішнього переміщення на СУП ТОВ “М'ясовіта” є передання сировини із цеху в цех. Для обліку руху матеріальних цінностей в середині підприємства та їх відпуску підрозділам свого підприємства, що розташовані за межами його території, а також стороннім організаціям застосовується “Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів” (ф. № М-11), носить одноразовий характер.

Такий документ повинен виписуватись у двох примірниках і підписуватись головним бухгалтером або уповноваженою ним особою.

У випадку відпуску матеріалів підрозділам свого підприємства один примірник передають одержувачу (цеху, дільниці та ін.), другий залишається на складі після чого передається до бухгалтерії.

У випадку переміщення матеріалів із одного підрозділу до іншого накладну-вимогу складає матеріально відповідальна особа склад (цеху), що здає цінності. Один примірник залишається на складі (що здає цінності), інший передається на склад де ці цінності отримують [70].

Якщо відпуск матеріалів відбувається підрозділам даного підприємства, які знаходять поза його межами або відпуск відбувається на сторону, в такому випадку накладну-вимогу складають на основі договорів, нарядів чи інших документів. У разі здійснення самовивозу одержувач повинен підписати накладну-вимогу, якщо не було здійснено попередню оплату по одержаних матеріалах накладна-вимога відправляється у бухгалтерію для виписки рахунку-фактури.

Серед форм документів що носять багаторазовий характер виділяють лімітно-забірні картки (ф. М-8, М-9, М-28, М-28а), на основі яких здійснюється

систематичний відпуск цінностей. Ліміт встановлюється для кожного підрозділу на підставі відповідних розрахунків і затверджується директором. Дані форми документів можуть застосовуватись для поточного контролю за встановлення лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби. Контроль за видачею запасів у межах лімітів здійснює комірник підприємства. У разі виправданої доцільності скорочення кількості первинних документів відпуск матеріалів рекомендується оформляти в картках складського обліку (ф.№ М-12), без оформлення видаткових документів.

Таблиця 2.4

Характеристика лімітно-забірних карток

№ форми	Призначення
М-8	Для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць
М-9	Для чотирьохразового відпуску лімітованих матеріалів, що відносяться на один вид витрат (замовлення на один місяць та на різноманітні види витрат (замовлень). В останньому випадку заповнюється графа “Кореспондуючий рахунок”
М-28	Для відпуску матеріалів на будівельні об'єкти ведеться протягом усього періоду будівництва і знаходиться у виконавця робіт (розписується комірник)
М-28а	Складається одночасно із ф. № М-28 в якій розписується одержувач

Після використання ліміту лімітно-забірні картки здають до бухгалтерії. Якщо на кінець звітного місяця ліміт за деякими картками не вичерпаний, то вони все одно подаються до бухгалтерії, де здійснюється їх звірення з другими примірниками карток, що є в цехах.

Існують випадки коли виникає необхідність відпуску матеріалів понад встановлений ліміт. Підвищення ліміту можливе тільки з дозволу директора, в такому разі використовується форма № М-10 “Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів”. Такий документ виписується лише на один вид матеріалів, основною його особливістю є багаторазовий характер. Як і попередні документи складається у двох екземплярах, один примірник для одержувача, інший для складу. Комірник зобов'язаний у двох примірниках зазначити дату та кількість відпущеного матеріалу, а також визначити залишок матеріалів.

При продажі виробничих запасів іншим підприємствам оформляють розхідну (видаткову) накладну, тобто документ довільної форми, який є підставою відпуску запасів. Аналогічний документ застосовують при безоплатній передачі матеріалів. Раніше відпуск виробничих запасів здійснювався за встановленою типовою формою М-20 “Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей”.

Для відпуску запасів, працівникам складу передають спеціальну форму накладної, яку називають складською (зведений асортимент товарів по накладній №), вона необхідна для здійснення підбору необхідних запасів. Основною відмінністю між накладними є те що, у складській накладній відсутній грошовий вимірник, тобто зазначається лише інформація про запас, а саме: штрих-код, назва, фасовка, кількість та код.

Як і при купівлі так і при продажі виробничих запасів використовують товарно-транспортну накладну. ТТН можуть складати у довільній формі, за умови якщо вона затверджується керівником даного підприємства, головною вимогою до такого документа є лише наявність обов’язкових реквізитів. Для перевезення також можна використовувати типову форму ТТН (форма 1-ТН). Структура такого документу включає три розділи: загальні відомості (автомобіль, перевізник, замовник, відправник, одержувач, пункт навантаження), вантажно-розвантажувальні операції та відомості про вантаж, який перевозиться. Як вже вище зазначалась ТТН як і довільної так і типової форми повинна вписуватись у 4 екземплярах (рис. 2.1). При потребі кількість можна збільшувати, але ні в якому разі не менше чотирьох примірників. ТТН на підприємстві є досить важливим документом, оскільки є підтверджуючим документом витрат перевезення та його фактичну поставку.

У випадку продажу запасів обов’язок складати податкову накладну покладається на продавця (постачальника) [50]. Така накладна складається у відповідності до видаткової накладної із зазначенням необхідних реквізитів. Завдяки програмам для автоматизації податкова накладна створюється автоматично. Якщо ж покупець запасів не є платником ПДВ, за

постачальником все одно залишається обов'язок скласти такий документ. Правда у цьому випадку у ПН зазначається що одержувачем є “Неплатник”. Такий документ у бухгалтерії формують за щоденними підсумками, тобто на дату здійснення продажу. Якщо на дату такої операції був відпуск інших цінностей чи товарів неплатникам, то в такому разі у ПН будуть зазначатись усі продані товари із відповідним кодом УКТ ЗЕД.

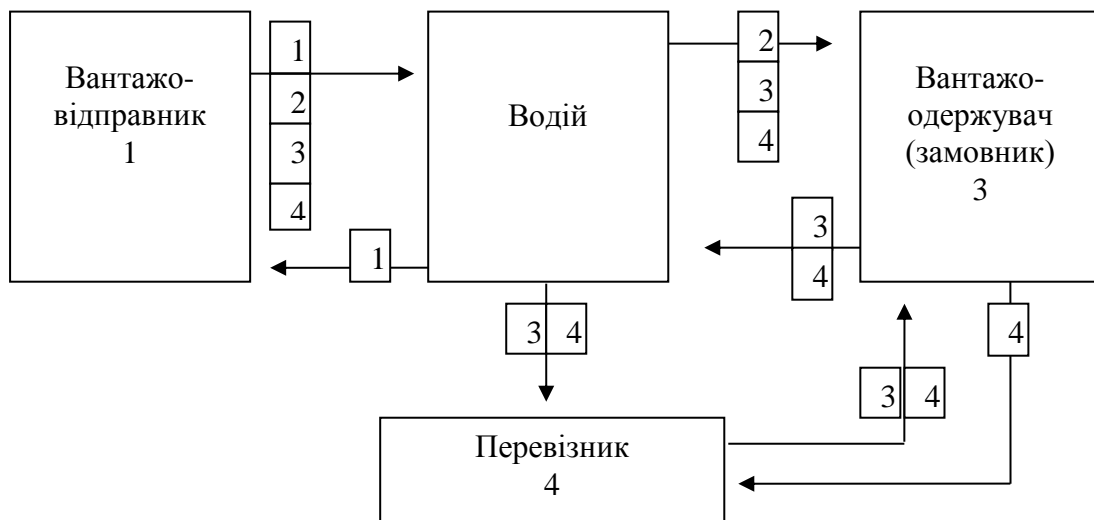


Рис. 2.1. Схема руху товарно-транспортних накладних

При продажі підприємство має передати покупцю рахунок на оплату (рахунок-фактура), якщо на момент здійснення відвантаження запасів не було здійснено передоплату.

Особливим видом виробничих запасів є паливо, облік якого ведуть на субрахунку 203 “Паливо”. Основним документом, що підтверджує списання запасів з підприємства є накладна, виникає питання, а як відобразити в обліку списання палива, яке входить до складу виробничих запасів. Згідно з проведеним аналізом офіційного документу, згідно до якого можна було оформити таке списання немає. А скласти бухгалтерське проведення без наявності документа – заборонено.

Ще 5 років назад основним документом вважався “подорожній лист”. У якому зазначався пробіг, кількість палива до та після, кількість залитого палива тобто фактично підтверджував роботу автомобіля і його технологічні нюанси.

Така форма документа була затверджена окремо для легкових та вантажних автомобілів. Тому все ж таки, яким чином списувати паливо і який документ при цьому потрібно скласти.

Згідно чинного законодавства підприємства можуть скласти документ довільної форми, основні вимоги до якого висуваються, це наявність обов'язкових реквізитів до форм первинної документації. Також прямої заборони про використання форми подорожнього листа немає, тому підприємства самостійно обирають яким документом будуть проводити списання паливно-мастильних матеріалів або ж шляхом застосування старої добре відомої форми подорожнього листа, або ж на його основі затверджувати свою форму. У разі використання колишнього документа заповнення усіх його рядків не є обов'язковим. Подорожні листи, або документи які їх замінюють повинні здаватись на підприємство щодня, виняток з цього роблять лише у тому випадку, якщо робота водіїв носить роз'їзний характер, тоді такі документи здають при поверненні водія.

Для того, щоб полегшити роботу бухгалтеру можна систематизувати існуючі подорожні листи і скласти акт на списання палива. Такий зведений документ буде доречним лише за умови постійної роботи водіїв (щоденного використання автотранспорту).

У разі використання палива та його фактичної наявності у підприємства виникає необхідність подання спеціального звіту форми № 4-МТП (місячна) "Звіт про використання та запаси палива". Даний звіт зобов'язані подавати усі підприємства, які використовують паливо, територіальному органу державної статистики. Терміни подання такого звіту до 4 числа місяця наступного за звітним. Інформація наводиться про обсяги використаного палива, а також їх обсяг на кінець місяця по таких видах палива: вугілля кам'яне; вугілля буре; нафта сира, включаючи газовий конденсат; газ природний; бензин моторний; газойлі (паливо дизельне); мазути паливні важкі; пропан і бутан скраплені.

2.3. Організація проведення інвентаризації виробничих запасів

Інвентаризація на підприємстві є одним із способів контролю. В свою чергу 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 [24].

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;
- 6) 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 [62, с. 375-376].

Проведення інвентаризації зумовлено вимогами відповідності й точності, що висувають до бухгалтерських показників. Це пояснюється тим, що в практичній діяльності можуть виникати розбіжності між показниками поточного обліку і фактичним станом виробничих запасів підприємства. Фактична наявність може не збігатись з даними обліку внаслідок природних втрат, помилок у документах, неправильного відображення в обліку, неправильність вимірювальних приладів, тощо.

За визначенням інвентаризація – це перелік, перерахування, зважування, перемірювання в натурі виробничих запасів, що знаходяться в місцях зберігання, та зіставлення їх наявності з даними бухгалтерського обліку.

Основними завданнями інвентаризації виробничих запасів вважають виявлення їх фактичної наявності та дотримання умов зберігання; виявлення запасів, які не використовуються; перевірка реальності відображення вартості запасів у балансі.

Основним первинним документом з інвентаризації виробничих запасів вважається “Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань” затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. Дане положення є універсальним, тобто обов’язковим для підприємств усіх організаційно-правових форм і форм власності (крім банків, на яких дія положення не поширюється), а також представництв іноземних суб’єктів господарської діяльності та бюджетні установ [51].

Дане положення складається з чотирьох розділів (рис. 2.2), у кожному із них розкриваються окремі питання пов’язані з організацією та методикою проведення інвентаризації активів та зобов’язань, перевірки та оформлення її результатів. Визначає послідовність проведення інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків.

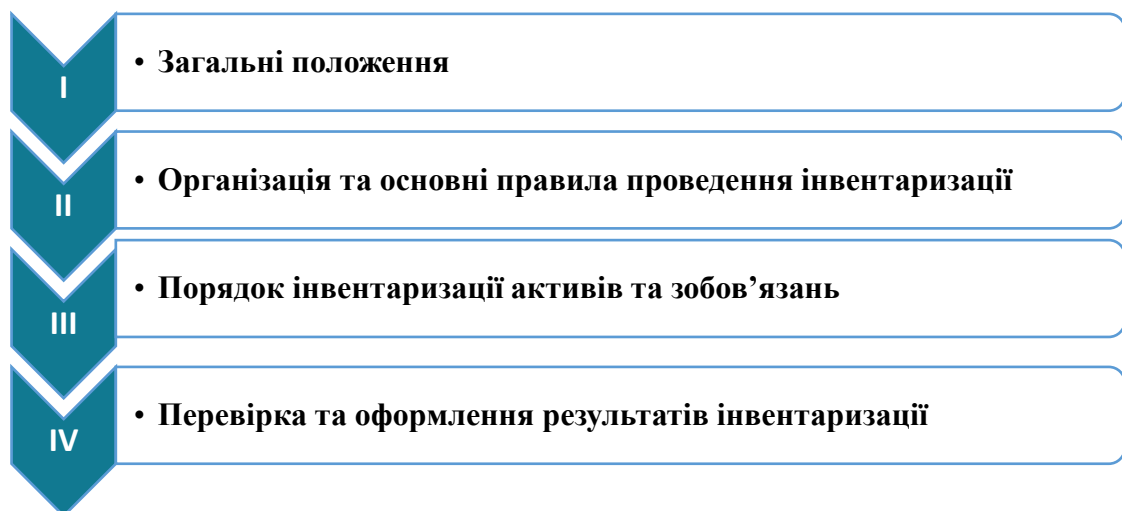


Рис. 2.2. Змістовна структура Положення № 879 [51]

Процедуру інвентаризації, у тому числі річної, прийнято розділяти на етапи, що дає змогу створення ефективної та раціональної методики проведення інвентаризації. На кожному з етапів використовується різний набір інвентаризаційних процедур і прийомів.

Аналіз економічної літератури дає змогу виокремити різні підходи до визначення етапів інвентаризації. Проте між ними не існує єдності.

Організаційно-підготовчий, технологічно-документальний, порівняльно-аналітичний та результативний (підсумковий) такі етапи виділяються Пархоменком В. М. [61, с. 26].

Л.В. Чижевська вважає, що процес інвентаризації складається із семи основних етапів: підготовча робота; запис фактичних залишків; перевірка інвентарних описів; оцінка об'єктів інвентаризації; порівняння даних інвентаризації з даними бухгалтерського обліку; регулювання інвентаризаційних різниць; оформлення результатів інвентаризації [45, с. 292].

Є. В. Калюга у своїх роботах виділяє п'ять етапів: підготовчий; натуральну і документальну перевірки; таксувальний; порівнювально-аналітичний; підсумковий [26, с. 26].

При виділенні етапів необхідно дотримуватись порядку проведення інвентаризації згідно з нормативно-правовими актами. Доцільним вважаємо поділ на етапи, які виділяє Пархоменко.

Інвентаризація виробничих запасів проводиться за місцем зберігання та за матеріально відповідальними особами. Дата здійснення повної або часткової (вибіркової) інвентаризації встановлюється адміністрацією підприємства.

Перший етап (організаційно-підготовчий) характеризується видачею відповідного наказу (розпорядження) про проведення річної інвентаризації, у якому відображаються основні організаційні моменти, що стосуються процедури, а саме: строки початку та закінчення, об'єкти інвентаризації, місця проведення, склад інвентаризаційної комісії, яка безпосередньо займається перевіркою, тощо [31].

Вимоги щодо змісту наказу (розпорядження) про створення постійно діючої комісії не регламентовано нормативними документами, а форма його має відповідати вимогам, які пред'являють до таких документів. Інакше кажучи, наказ повинен містити певний набір реквізитів: назву виду документа, дату складання, номер, місце, тему наказу, текст та підпис керівника.

На цьому етапі керівник підприємства затверджує інвентаризаційну комісію. Для об'єктивного відображення результатів до інвентаризаційних комісій висувається ряд вимог яким визначається їх склад.

До складу інвентаризаційної комісії входять:

- 1) представники апарата управління підприємством;
- 2) бухгалтери (фахівці аудиторської фірми, фізична особа-підприємець, якщо облік на підприємстві ведеться не штатними бухгалтерами);
- 3) фахівці підприємства, що знають первинний облік, ціни а також об'єкт, що підлягатиме інвентаризації [72].

Основними вимогами є компетентність та професійність працівників, що будуть проводити інвентаризацію.

Очолювати інвентаризаційну комісію може або керівник підприємства або уповноважений ним керівник структурного підрозділу. Не виключенням цього є ведення обліку безпосередньо керівником підприємства. Таким чином, навіть при наявності в штаті одного працівника, інвентаризаційна комісія буде затверджена в складі однієї особи [59].

Інвентаризація повинна проводитись лише за присутності матеріально відповідальної особи, з якою на підприємстві укладають договір про повну матеріальну відповідальність [34] та у повному складі інвентаризаційної комісії. Якщо на підприємстві є велика кількість запасів і наявність лише однієї інвентаризаційної комісії спричинить збільшення строків проведення інвентаризації, у такому випадку може бути створено одну або кілька робочих інвентаризаційних комісій. До їхнього складу можуть входити інженери, механіки, технологи, економісти, бухгалтери та інші працівники, які добре знають об'єкт інвентаризації, мають досвід її проведення, знають ціни та

первинний облік. Очолює таку комісію представник керівника підприємства, що прийняло рішення щодо проведення інвентаризації.

Пунктом 2.5 розд. II Положення № 879 встановлено наступні функції робочих інвентаризаційних комісій [51]:

- 1) перевірка наявності активів у місцях зберігання та виробництва;
- 2) участь у визначенні результатів інвентаризації (розробка і внесення пропозиції щодо зарахування пересортиці, запобігання недостач і втрат від псування);
- 3) оформлення протоколів з інформацією, необхідною для складання протоколу інвентаризаційною комісією.

Члени комісії повинні бути компетентними, здатними визначити технічний стан об'єктів інвентаризації, а також їх реальність.

Для забезпечення вірності відображення результатів інвентаризації не допускається включати матеріально відповідальних осіб до складу робочої інвентаризаційної комісії для перевірки активів, які знаходяться в таких осіб на відповідальному зберіганні. Також існує пряма заборона призначати головою робочої інвентаризаційної комісії одну й ту саму людину, та матеріально відповідальних осіб протягом двох років підряд [33].

Не можливим є проведення інвентаризації в разі відсутності одного з членів (у тому числі по хворобі) інвентаризаційної комісії. Якщо ж інвентаризація все таки відбулась без члена комісії її результати вважаються недійсними.

Підготовчі роботи служать для полегшення та ефективності процесу інвентаризації. Все починається з огляду місця проведення інвентаризації; відбувається перевірка договорів про матеріальну відповідальність; здійснюють перевірку ваговимірною технікою; у разі наявності окремих входів у місця зберігання їх опломбовують; можливим є розташування об'єктів в зручному порядку; а також підготовляють бланки документів, що необхідні для оформлення результатів інвентаризації.

Доцільним на думку Кузьміна Д.Л. [37, с. 120] на підприємствах запровадити таку організацію інвентаризаційної роботи, коли головами робочих інвентаризаційних комісій будуть призначатись керівники цехів та відділів і одночасно вони будуть членами постійно діючої інвентаризаційної комісії на підприємстві.

Другий етап має назву технологічно-документальний (підготовчий). Даний етап передбачає комплекс послідовних дій, що пов'язані з перевіркою наявності та стану матеріальних активів, правильності їх визначення формування інформаційної бази для перевірки облікових оцінок та визначення підстав для їх подальшого перегляду із використанням комплексу технічних прийомів інвентаризації: органолептичних, розрахунково-аналітичних, документальних.

Результати проведеної оцінки активів відображають у інвентаризаційних описах або актах інвентаризації (залежно від виду об'єктів, що інвентаризуються) [24]. Такі документи підписуються членами інвентаризаційної комісії та матеріально відповідальними особами.

Належним чином оформленні описи (акти) передаються у бухгалтерію.

На третьому етапі здійснюється порівняння облікових та фактичних даних, які встановлені під час перевірки. Результатами порівняння може бути встановлена відповідність фактичних та облікових даних, а можуть бути виявленні інвентаризаційні різниці (нестачі або надлишки). Узагальнюючим документом, що складається за результатами проведеної інвентаризації є протокол.

Четвертий етап вважається заключним. На даному етапі, визначають кінцеві результати інвентаризації. Інвентаризація вважається закінченою із оформленням порівняльних відомостей (при виявленні розбіжностей між фактичними та обліковими даними) і протоколу інвентаризаційної комісії (який фіксує результати інвентаризації). Протокол затверджується керівником підприємства, а в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності відображаються результати.

Кожен з етапів має свої незмінні процедури: документування результатів, складання порівняльних відомостей тощо, але є й такі, що змінюються залежно від об'єктів, що інвентаризуються [25, с. 68].

Поділ на етапи служить основою для подальших наукових досліджень щодо вдосконалення інвентаризації.

На позитивні результати інвентаризації здатні вплинути правильні рішення власника підприємства, щодо її проведення. Важливим етапом є підбір персоналу, який здатний забезпечити об'єктивність та достовірність результатів. Також, не слід забувати про контроль за виконанням інвентаризації. Усі ці три чинники є взаємопов'язані та можуть забезпечити достовірність даних проведеної інвентаризації.

При проведенні інвентаризації виробничі запаси записують в описи, за типовою формою М-21, за кожним окремим найменуванням із зазначенням номенклатурного номера, виду, сорту і кількості. На виявлені при інвентаризації непридатні або зіпсовані виробничі запаси складають акти де вказуються причини, ступінь і характер їх псування, та винних осіб. Тара вписується до опису за видами, цільовим призначенням, і якісним складом та складанням акту на списання на тару, що стала непридатною, із зазначенням причин псування.

При інвентаризації малоцінних та швидкозношуваних предметів, наданих в особисте користування працівникам, припускається складання групових інвентаризаційних описів із зазначенням відповідальних за ці предмети осіб, на яких відкриті особові картки, з проставлянням підпису в описі.

У процесі інвентаризації визначається фактична наявність цінностей, виявляються відхилення від даних бухгалтерського обліку і причини відхилень.

Передумовою визначення результатів інвентаризації є складання порівняльних (звірляльних) відомостей. Обов'язок складання таких відомостей покладається на працівників бухгалтерії з участю інвентаризаційної комісії. Згідно з п. 20 розд. II Положення № 879 у таких відомостях відображаються підсумкові результати, які представляють собою розбіжність даних

бухгалтерського обліку з даними інвентаризаційних описів тобто інвентаризаційні різниці [51].

До визначення результатів інвентаризації працівниками бухгалтерії підприємства проводиться ретельна перевірка вихідних даних. В облікових даних залишки повинні бути виведені по всіх поданих прибутково-видаткових документах на дату інвентаризації. Допускається складання порівняльних відомостей як вручну, так із застосуванням засобів обчислювальної техніки.

На підприємстві у відповідності до результатів проведеної інвентаризації видається наказ керівника, на основі якого будуть прийматись рішення щодо виявлених розбіжностей.

Форми звірятьних відомостей затвердженні наказом МФУ № 572 [52]. Для результатів інвентаризації виробничих запасів, за якими виявлено відхилення від облікових даних, використовують Звіральну відомість результатів інвентаризації запасів.

У таких відомостях наводять дані про пересортицю (лишки, які можуть бути зараховані в покриття нестач; нестачі, які можуть бути покриті лишками); нестачі, які можуть бути списані в межах норм природного втрачання; нестачі понад норми природного втрачання. Взаємний залік лишків і нестач може бути допущений тільки по запасах одного і того ж найменування, в такій же кількості, за період, що підлягав перевірці, та у однієї матеріально відповідальної особи.

За результатами проведеної інвентаризації складається протокол, у якому зазначаються стан складського господарства, результати проведеної інвентаризації, пропозиції про залік нестач і лишків, списуванні нестач у межах норм природного убутку, а також понад нормативні нестачі і втрати від псування цінностей, запропоновані заходи щодо попередження нестач і втрат у подальшому.

Нестачі, які можуть бути списані в межах норм природних втрат списуються на собівартість продукції, робіт, послуг. Брак понад норми природних втрат необхідно відносити на винних осіб.

У випадку наявності активів (запасів), що не є власністю даного підприємства (перебувають на відповідальному зберіганні, комісії, чи переробці) для таких активів складають окремі звіральні відомості. Їх копії передаються власникам таких товарів [15].

Згідно з п. 21 розд. II Положення № 879 порівняльні відомості складають у двох або більше примірниках. Сумове вираження надлишків та браку цінностей у порівняльних відомостях зазначають відповідно до їх оцінки у регістрах бухгалтерського обліку [51].

Інвентаризаційна різниця	Спосіб відображення
1) нестача виробничих запасів з встановленням винних осіб	* відшкодовуються винними особами відповідно до порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей.
2) нестача виробничих запасів без встановлення винних осіб	* списуються на результати господарської діяльності.
3) надлишок виробничих запасів	* підлягають оприбуткуванню і зарахуванню на результати господарської діяльності.

Рис. 2.3. Порядок урегулювання інвентаризаційних різниць

В результаті проведеної інвентаризації можуть бути виявлені розбіжності, що є наслідком облікової помилки (несвоєчасність проведення документа в обліку, помилково оприбутковані чи списані позиції за накладною, двічі проведений документ тощо). Такі розбіжності не прийнято вважати фактичним надлишком або нестачею. Їх корегують згідно з порядком визначеним у П(С)БО 9 за допомогою бухгалтерської довідки.

При виявленні залишків, що не є обліковою помилкою, з'ясовують причину їх виникнення, адже від того залежить їх оприбуткування.

У випадку несвоєчасного оприбуткування у бухгалтерському обліку роблять наступні записи:

- 1) на суму вартості виробничих запасів:

Дт 20 “Виробничі запаси” – Кт 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”;

2) на суму податкового кредиту:

Дт 644 “Податковий кредит” – Кт 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”;

3) (за наявності ПН, зареєстрованої в ЄРПН):

Дт 641 “Розрахунки за податками” — Кт 644 “Податковий кредит”;

Якщо виробничі запаси були випадково списані, то це можна виправити наступним способом:

1) на суму списаних виробничих запасів в попередньому звітному році:

Дт 20 “Виробничі запаси” — Кт 44 “Нерозподілений прибуток”;

2) на суму списаних виробничих запасів в поточному звітному році (методом “червоне сторно”)

Дт 23, 90, 91, 92, 93, 94 — Кт 20.

У разі виявлення залишків виробничих запасів, без первинної документації, їх зараховують на баланс, відображаючи при цьому дохід. Згідно з п. 2.14 Методичних рекомендацій № 2 у разі реалізації запасів, оприбуткування відображають за чистою вартістю реалізації, якщо ж даний запас буде використовуватись на підприємстві, то його оприбутковують в оцінці можливого використання [33].

Нестачі виробничих запасів, які виявленні в процесі інвентаризації, поділяють на ті які знаходяться у межах норм природніх втрат або понад ці норми.

Під природним убутком розуміють зменшення кількості чи маси виробничих запасів в силу природних змін біологічних або фізико-хімічних властивостей при збереженні якісних характеристик. Причому обумовлені такими причинами втрати повинні вписуватися в граничні розміри — норми природного убутку. Усе, що за цими межами, прийнято вважати понаднормовими нестачами [36].

Понаднормовими є ті, що виникли внаслідок псування, їх розкрадання, не правильного зберігання, недотримання правил транспортування, реалізації тощо.

Розглянемо, як відрізняється відображення в обліку різних видів нестач.

У бухгалтерському обліку запаси, які фактично відсутні на підприємстві повинні списуватись з балансу, адже в такому випадку відсутні підстави вважати такі запаси активом [46].

Нестачі виробничих запасів, як у межах норм природних втрат так і понад межі включаються до складу інших операційних витрат, про це йдеться у п.2 ПСБО 16 і відображаються за дебетом 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” у кореспонденції з кредитом відповідним субрахунком виробничих запасів.

Норми природного втрачання підприємством застосовується тільки у разі, якщо виявлені фактичні нестачі і проведено взаємозалік нестач запасів і лишків унаслідок пересортиці. У разі відсутності норм природного втрачання згідно з абзацом 4 п. 4 розд. IV Положення № 879 всі втрати вважаються понаднормовими [8].

Для відображення суми нестачі понад норми природного втрачання одночасно зі списанням на витрати використовують позабалансовий субрахунок 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”. Після встановлення винної особи суму понаднормової нестачі списують за кредитом субрахунку 072, із одночасним визнанням заборгованості винної особи і доходу (Дт 375 — Кт 716).

Досить поширеним явищем на підприємствах вважається пересортиця. За результатами інвентаризації може бути встановлений факт наявності одночасно нестач одного виду виробничих запасів (перевищення облікових показників над фактичними), та лишків інших. У такій ситуації підприємство має право провести взаємозалік лишків і нестач унаслідок виникнення пересортиці.

Проте, можливо це у випадках, передбачених п. 5 розд. IV Положенням № 879, якщо лишки і нестачі:

- 1) виникли за ТМЦ, що мають однакові найменування;
- 2) тотожні за кількістю;
- 3) виникли в період, що перевіряється;
- 4) виявлені однієї і тієї ж матеріально відповідальної особи, що перевіряється.

Пересортицею не вважається залишок запасів на одному складі, а їх нестача на іншому, також коли лишок і нестача запасів одного найменування виявлені в однієї і тієї ж особи, але в різних періодах, що перевіряються [75].

Ідеальним варіантом при заліку запасів за пересортицею — це коли ті, що перебувають у надлишку, збігаються з вартістю тих, за якими виявлена нестача.

Залік нестач і надлишків у результаті пересортиці можна розглядати як перший етап регулювання інвентаризаційних різниць.

У випадку перевищення вартості виробничих запасів у лишку, над вартістю тих яких не вистачає, додатну сумову різницю відносять до інших операційних доходів. При цьому збільшують облікові дані за тими рахунками і субрахунками обліку запасів, за якими виявлено лишок [57]. У цьому випадку роблять такі проводки:

- 1) на суму заліку пересортиці:

Дт 20 “Виробничі запаси” (надлишок) — Кт 20 “Виробничі запаси” (нестача);

- 2) на суму доходу від пересортиці:

Дт 20 “Виробничі запаси” (надлишок) — Кт 719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

А при виявленні від’ємної сумової різниці (при перевищенні вартості, за якими виникла нестача) цю суму відносять на винних осіб. Якщо ж винних осіб не знайдено, сумову різницю розглядають як нестачу цінностей понад норми природного убутку, відображаючи її у складі інших витрат операційної діяльності підприємства (Дт 947).

При від’ємній сумовій різниці за пересортицею в бухгалтерському обліку роблять такі проводки:

1) на суму заліку пересортиці: Дт 20 “Виробничі запаси” (надлишок) — Кт 20 “Виробничі запаси” (нестача);

2) на суму втрат від пересортиці: Дт 947 “Нестачі і втрати від псування цінностей” — Кт 20 “Виробничі запаси” (нестача).

У результаті проведення інвентаризації можуть бути виявлені виробничі запаси які потребують переоцінки. Відповідно до вимог П(С)БО 9 та МСБО 2 запаси в обліку та звітності відображають за найменшою із двох оцінок – первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.

Будь-яка вартість запасів може змінюватись як у більший так і в менший бік. Якщо змінена вартість має бути відображена в обліку та в звітності, то у разі збільшення необхідну здійснити дооцінку, у разі зменшення – уцінку.

Потреба у проведенні переоцінки виникає якщо ціна запасів знизилась, вони зіпсовані або застаріли, або ж іншим чином втратили свою економічну вигоду. У будь-якій із перелічених ситуацій чиста вартість реалізації менше первісної вартості, а отже, має бути проведено уцінку.

Величину уцінки визначає комісія опираючись на експертні оцінки, із врахуванням ступеня втрати споживчих властивостей виробничих запасів. Запаси раніше уцінені та ще не реалізовані, можуть бути до оцінені до рівня цін можливої реалізації. Ті запаси, які перебувають на матеріальному зберіганні, чи ті, які оформленні у заставу не підлягають уцінці.

Суму, на яку проводять уцінку запасів відображають за дебетом 946 “Втрати від знецінення запасів”. Дооцінку запасів відображають за кредитом 719 “Інші доходи від операційної діяльності”. Також дооцінка раніше уцінених запасів може бути здійснена на суму попередньої уцінки даного запасу.

Результати інвентаризації, після затвердження, відображаються у бухгалтерському обліку у тому місяці, в якому проведена (закінчена) інвентаризація, але не пізніше грудня звітного року.

У пояснювальній записці до річного звіту підприємства, установи наводяться відомості про результати проведених протягом року інвентаризацій.

Увесь процес проведення інвентаризації можна відобразити на рис. 2.4.



Рис. 2.4. Порядок та послідовність визначення, регулювання та відображення результатів інвентаризації

Отже, проведення інвентаризації є засобом контролю за раціональним збереженням виробничих запасів, забезпеченням відповідності бухгалтерських показників фактичній наявності та стану виробничих запасів, що не використовуються, перевіркою реальності відображення вартості запасів у балансі.

Висновки до розділу 2

1. Однією з передумов достовірності даних фінансової звітності є правильність ведення синтетичного, аналітичного та складського обліку виробничих запасів.

2. В ході дослідження визначено, що для синтетичного обліку виробничих запасів призначено рахунок 2-го класу Плану рахунків 20 “Виробничі запаси” на якому узагальнюють дані про рух цих запасів.

3. Усі операції пов'язані з рухом виробничих запасів повинні відображатись як на рахунках обліку так і у первинних документах. На законодавчому рівні затверджено типові форми первинних документів, які призначені для обліку надходження, витрачання а також організації складського обліку. Окрім зазначених у цьому наказі документів, підприємствам необхідно використовувати інші документи, форми яких затверджуються на рівні підприємства.

4. На сьогодні багато підприємств ведуть облік за журнально-ордерною формою, що значно ускладняє цей процес. Тому, для полегшення роботи працівників підприємства важливою умовою є перехід на автоматизовані форми обліку.

5. За цілісністю та фактичною наявністю виробничих запасів призначено проводити інвентаризацію. З метою полегшення роботи, інвентаризаційний процес прийнято поділяти на етапи. Позитивне значення на її результати мають правильно прийняті рішення керівництва.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

В ході проведеного дослідження опираючись на науково-економічну літературу та чинну нормативно-правову базу з питань обліку виробничих запасів можна сформулювати наступні висновки та пропозиції:

1. Під виробничими запасами варто розуміти: предмети праці у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів, палива, запасних частин та інших матеріалів, що призначені для використання у процесі виробництва, які мають разовий характер та переносять свою вартість на новостворений об'єкт (готову продукцію).

2. Основним нормативним документом з обліку виробничих запасів вважати П(С)БО 9 “Запаси”, у разі ведення бухгалтерії за міжнародними стандартами керуватись МСБО 2 “Запаси”. Аналіз інших нормативно-правових документів свідчить про їх велику кількість, але й водночас про узагальнений характер, деякі питання в яких залишають не вирішеними. Також можна зробити висновок про наближеність вітчизняних стандартів до міжнародних, що з одного боку є позитивним а з іншого є не доречним, оскільки не відповідає запитам наших підприємств. Тому важливим фактором є удосконалення нормативно-правової бази із врахуванням національних особливостей та потреб підприємств.

3. Оцінку запасів здійснювати відповідно до вищезазначених стандартів, опираючись також із виду та мети діяльності підприємства. На СУП ТОВ “М'ясовіта” згідно наказу про облікову політику підприємства при вибутті запасів використовують метод ФІФО. Даний метод пропонується замінити на оцінку за середньозваженою собівартістю, яка дасть змогу підприємству оптимізувати виробничі запаси.

4. Важливим чинником правильної організації обліку є класифікація запасів створена у відповідності до специфіки підприємства.

5. Синтетичний облік виробничих запасів вести на рахунку 20 “Виробничі запаси” в розрізі наступних субрахунків: сировина і матеріали; купівельні

напівфабрикати та комплектуючі вироби; паливо; тара і тарні матеріали; будівельні матеріали; матеріали, передані в переробку; запасні частини; матеріали сільськогосподарського призначення; інші матеріали. Також до складу виробничих запасів можна включати МШП. Так СУП ТОВ “М’ясовіта” в склад виробничих запасів включає сировину та матеріали, а також паливо-мастильні матеріали.

6. При русі виробничих запасів із паралельним відображенням на рахунках бухгалтерського обліку відображати дані у первинних документах, затверджених наказом Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини і матеріалів” № 193. Інші документи, перелік яких відсутній у наказі встановлювати самостійно у довільній формі із застосуванням обов’язковим вимог до первинних документів.

7. Облік виробничих запасів є досить трудомістким процесом. Тому, на підприємствах які ведуть облік за журнально-ордерною формою пропонується застосування автоматизованої форми обліку, що дасть змогу спростити роботу працівникам підприємства.

8. Одним із способів контролю за виробничими запасами вважати інвентаризацію. Основною метою якої є виявлення наявності та оцінка стану об’єкта, що перевіряється, виявлення відхилень від нормативних, облікових, планових та інших характеристик. Проводити інвентаризацію в обов’язковому порядку згідно “Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань №879”. Для зручності та ефективності проведення інвентаризації прийнято процес поділяти на 4 етапи.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Багрій П. І. Економічний словник / П. І. Багрій, С. І. Дорогунцов. – Укр. Радянська енциклопедія Академії наук УРСР, 1973. – 621 с.
2. Безруких, П. С. Бухгалтерский учет [Текст] / П. С. Безруких. — М.: Бухгалтерский учет, 2002. — 719 с
3. Белова, Ірина. Інвентаризація як метод обліку і контролю : зміст, мета та завдання [Текст] / Ірина Белова, Ірина Єфимець // 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.
4. Белова, Ірина. Історичний огляд правового забезпечення розвитку обліку та контролю [Текст] / Ірина Белова // 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.
5. Беляєв Ю. Політична економія / Ю. Беляєв // КНЕУ. – 2002.
6. Бержанір І. А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку виробничих запасів / І. А. Бержанір, Т. А. Демченко, А. А. Кістол // Економічний простір. - 2016. - № 107. - С. 161-168.
7. Бизнес: словник-довідник / укл. В. Бойко та ін. — К.: Україна, 1995. — 157 с.
8. Білова Н. Інвентаризуємо товарно-матеріальні цінності / Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. - 2013. - № 94. - С. 9-12.
9. Бородкин А. С. Учет в объединении и предприятии / А. С. Бородкин, М. А. Шевчук. – К. : Техника, 1978. – 174 с.
10. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / Р. Ф. Бруханський. - Тернопіль : ТНЕУ, 2016. - 480 с.

11. Бруханський, Р. Ф. Облікова інформація у забезпеченні прийняття ефективних управлінських рішень стратегічного характеру [Текст] / Р. Ф. Бруханський // Інноваційна економіка. – 2012. – № 8. – С. 267-270.
12. Бутинець, Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] : [підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / Ф. Ф. Бутинець. - [8-ме вид., доп. і перероб.]. - Житомир: ПП “Рута”, 2009. - 912 с.
13. Бухгалтерський фінансовий облік в сільськогосподарських підприємствах [Текст] / М. Г. Михайлов, М. І. Телегунь, А. М. Кадацька, О. О. Баранік ; за заг. ред. М. Г. Михайлова. – К. : ЦУЛ, 2018. – 468 с.
14. Виноградова М.О. Методичні підходи до обліку запасів в Україні і Росії та їх відповідність міжнародним стандартам / М.О. Виноградова, Г.В.Комлач // Вісник Національного університету “Львівська політехніка” Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. –2007. -№577. –С. 58–66.
15. Відображаємо результати інвентаризації в обліку / Амброзьяк Н., Вороная Н., Нестеренко М., Чернишова Н. // Податки та бухгалтерський облік. – листопад. 2018 / № 94. С.75-88.
16. Гаджинский А.М. Логистика: учебник / А.М. Гад- жинский. — 20-е изд. — М.: Издательско-торговая корпорация “Дашков и К”, 2012. — 484 с.
17. Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. — К.: ТОВ “Автоінтерсервіс”, 1996. — 544 с.
18. Гончаров, Ю. В. Оцінка виробничих запасів: вітчизняний та зарубіжний досвід [Текст] / Ю. В. Гончаров, І. В. Кравченко // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. – С. 50-53.
19. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: навч. посіб./ Н.М. Грабова. - Київ “А.С.К.”. – 2001. – 271 с.
20. Економічна сутність поняття виробничі запаси / А. В. Дмитренко, І. В. Балабась // Економіка і регіон. - 2016. - № 2. - С. 149-152.

21. Закон України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” від 01.10.18 р. № 2258- VIII.
22. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” від 16.07.99 р. № 996-XIV зі змінами та доповненнями.
23. Закон України “Про основні принципи та вимоги до безпечності та якості харчових продуктів” № 771/97-ВР.
24. І. Я. Максименко, О. П. Зоря, Г. Р. Горлачова / Інвентаризація як складова внутрішньогосподарського контролю в процесі управління підприємством // Економіка та держава. 2016. № 8. С.116-118.
25. Інвентаризація – один із головних методів обліку і контролю / Т. П. Смержанюк // Молодий вчений. - 2015. - № 2(3). - С. 66-69.
26. Калюга Є.В. Зміст, порядок проведення і вдосконалення методичних прийомів інвентаризації/ Калюга Є.В. // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 5. – С. 24–30.
27. Ковалев, В. В. Введение в финансовый менеджмент [Текст] / В. В. Ковалев. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 768 с.
28. Коваленко А.М. Бухгалтерський облік в Україні: Від теорії до практики / А.М. Коваленко, С.С. Хомяк, І.Г. Киян, О.Г. Харитоновна; за ред. А.М. Коваленко. — Дніпро- петровськ: ВКК “Баланс — Клуб”, 2006. — 1024 с.
29. Коваль Н. І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти / Н. І. Коваль // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2017. - № 7. - С. 93-105.
30. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні [Електронний ресурс] : монографія / З.-М. В Задорожний, Я. Д. Крупка, І. Я. Омецінська [та ін.] ; за наук. ред. З.-М. В. Задорожного. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 320 с. – Режим доступу : http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/5793/1/Kontseptsia_rorvytku_buhgalterskogo_obliku-2015.pdf

31. Коритник Л.П. Сучасні погляди на інвентаризацію як методичний прийом обліку і контролю / Коритник Л.П // Вісник БДФА. Облік, аудит і аналіз. – С. 320-325.
32. Костишин Н.С. Значення готової продукції та особливості організації її обліку на м'ясопереробних підприємствах / Н.С. Костишин // Економіка та суспільство : електронне наукове фахове видання. Випуск 11. К.: Вид-во Мукачівський держ. ун-т, 2017. 515–522 с.
33. Крот Ю. Інвентаризація-2017: показуємо в обліку по-новому / Ю. Крот // Бюджетна бухгалтерія. - жовтень 2017. № 40. С. 25-29.
34. Круковська, О. В. Удосконалення обліку, інвентаризації та контролю наявності та руху виробничих запасів на підприємствах [Текст] / О. В. Круковська // Інвестиції : практика та досвід. – 2018. – № 7. – С. 58-61.
35. Кудіна, О. М. Процесний підхід до організації обліку виробничих запасів підприємства [Текст] / О. М. Кудіна // Інноваційна економіка. – 2015. – № 1. – С. 220-226.
36. Кузьмін Д.Л. Інвентаризація на підприємстві: принципи, процес, технологія. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2008. № 3(12). С. 271–290.
37. Кузьмін Д.Л. Інвентаризація як економічна категорія: визначення, значення / Кузьмін Д.Л. // Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 3(45). – С. 120-132.
38. Кузьмін, Дм. Л. Проблемні питання обліку виробничих запасів в дисертаційних дослідженнях [Текст] / Дм. Л. Кузьмін // Торгівля, комерція, підприємництво. – 2014. – Вип. 16. – С. 214-216.
39. Лавруша О. Г. Класифікація виробничих запасів на металургійних підприємствах [Текст] / О. Г. Лавруша // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності : збірник наукових праць : у 2-х вип. / ПДТУ. - Маріуполь, 2012. - Вип. 1, Т. 2. - С. 135-139.
40. Лень, В. С. Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика [Текст] : навч. посібн. / В. С. Лень, В. В. Гливенко. - К. : Центр навчальної літератури, 2006. - 556 с.

41. Лист ДФС від 14.11.2017 № 2613/6/99-99-15-02-02-15/ПК – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/72622.html>
42. Лишиленко, О. В. Бухгалтерський облік [Текст] : підручник / О. В. Лишиленко. – 3-тє вид., переробл. і доповн. – К. : ЦУЛ, 2009. – 670 с.
43. Лопатіна В.В. Економічна сутність виробничих запасів / В.В. Лопатіна // Наукові праці. Економіка. – 2012. – Випуск 177. Том 189. – С. 67-71
44. Лучко М.Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навчальний посібник / М.Р. Лучко, І.Д. Бенько. — Тернопіль: Економічна думка, 2004.
45. Мельянкова, Л. В. Особливості первинного обліку надходження та руху виробничих запасів [Текст] / Л. В. Мельянкова // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2012. – № 14. – С. 13-17.
46. Мельянкова, Л. В. Порядок проведення інвентаризації виробничих запасів та відображення її результатів в обліку [Текст] / Л. В. Мельянкова, Н. В. Гапоненко // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2012. – № 23-24. – С. 47-48.
47. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10 січня 2007 р. № 2.
48. Михалевич, С. Класифікація виробничих запасів для ефективної організації обліку (на прикладі швейних підприємств) [Текст] / Світлана Михалевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 4. – С. 36-40.
49. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 “Запаси” – IAS/ Офіційний сайт Міністерства фінансів України – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_021
50. Назарбаєва, І. Операції з виробничими запасами у податковому обліку [Текст] / І. Назарбаєва // Збірник систематизованого законодавства. – 2006. – Вип. 12. – С. 179-189.
51. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Положення про інвентаризацію активів та зобов’язань” від 02.09.2014р. № 879

[Електронний ресурс] – Режим доступу :
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

52. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження типових форм для відображення бюджетними установами результатів інвентаризації” 17.06.2015р. № 572.

53. Наказ Фонду державного майна України “Про порядок віднесення майна до такого, що включається до складу цілісного майнового комплексу державного підприємства” – [Електронний ресурс] – Режим доступу:
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0109-11>

54. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 123 “Запаси” [Електронний ресурс] – Режим доступу :
<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1019-10>

55. Норд, Г. Л. Особливості класифікації виробничих запасів підприємств-виробників будівельних виробів з пластмаси та металу [Текст] / Г. Л. Норд, В. В. Белікова // Інвестиції : практика та досвід. – 2013. – № 10. – С. 122-126.

56. Оглобин А.А. Планирование и контроль запасов материальных ресурсов предприятий в условиях новой экономической реформы: Дис. канд. эк. наук: 08.00.21. — Свердловск, 1989. — 243 с.

57. Олійник Т.О. Інвентаризація запасів / Олійник Т.О. // Бухгалтерія. – 2010. – № 3. – С. 116-119.

58. Осадча, Г. Г. Проблеми обліку виробничих запасів на підприємствах харчової промисловості [Текст] / Г. Г. Осадча, О. К. Сукненко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2016. – № 12. – С. 93-100.

59. Особливості проведення інвентаризації на підприємстві / Д. І. Шеленко // Сталий розвиток економіки. - 2015. - № 1. - С. 175-179.

60. Палюх, Микола Контрольна функція бухгалтерського обліку [Текст] / Микола Палюх // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] / редкол. :

П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. - С. 161-164.

61. Пархоменко В.М. “Інвентаризація – інструмент забезпечення достовірності фінансової звітності” / Вісник податкової служби України, 19.11.2012, № 43. – С. 20–29.

62. 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.

63. Пилявець, І. М. Нормативно-правова база обліку виробничих запасів на аграрних підприємствах [Текст] / І. М. Пилявець // Вісник Київського інституту бізнесу та технологій. – 2016. – № 2. – С. 25-26.

64. Податковий кодекс України – Офіційний документ ВРУ № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/2755-17>

65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” Затверджене наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.99 р. (ред.01.01.15р.) – [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99/ed20150101>

66. Попович, О. В. Вибір методу оцінювання виробничих запасів в умовах постійно зростаючого рівня інфляційних процесів [Текст] / О. В. Попович, М. І. Тиндик // Формування ринкових відносин в Україні. – 2015. – № 5. – С. 119-122.

67. Постанова Правління Національного Банку України “Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку запасів матеріальних цінностей банків України” – [Електронний ресурс] – Режим доступу: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1650-04>

68. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку – Наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88.

69. Про затвердження Правил перевезень вантажів автомобільним транспортом в Україні – Наказ Міністерства транспорту України від 14.10.1997 № 363 зі змінами та доповненнями.

70. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів – Наказ Міністерства статистики України № 193 від 21 черв. 1996 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0193202-96>

71. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник / М.С. Пушкар. - Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 660 с.

72. Річна інвентаризація – 2017: що потрібно знати / Вікторія Мервенецька [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://uteka.ua/ua/publication/agro-4-gospodarski-operacii-v-agrosektori-35-godovaya-inventarizaciya-%E2%80%932017-cho-nuzhno-znat>

73. Роева, О. С. Проблемні питання визначення економічної сутності виробничих запасів [Текст] / Ольга Сергіївна Роева // Економічний аналіз. – 2017. – Т. 27. – С. 224-229.

74. Розвиток підходів до класифікації виробничих запасів на підприємствах гірничо-металургійного комплексу України / О. С. Роева // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. - 2016. - Вип. 29. - С. 163-169.

75. Самарченко, О. Інвентаризація запасів: порядок проведення, документальне оформлення [Текст] / О. Самарченко // Збірник систематизованого законодавства. – 2006. – Вип. 12. – С. 169-175.

76. Сонко, В. Бухгалтерський облік [Текст] : [навч. посібн. для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищ. навч. закл.] / В. Сонко. — Тернопіль: Астон, 2005. — 496 с.

77. Сук, Л. К. Первинний облік виробничих запасів [Текст] / Л. К. Сук, П. Л. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2014. – № 19. – С. 31-40.

78. Суков Г.С.Вирішення проблем обліку запасів / Суков Г.С. // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – № 2 (32). – 340 с. - С.187-195.

79. Титенко Л.В. Економічна сутність виробничих запасів / Л.В. Титенко // Фінанси, облік і аудит. – 2011. - № 18. – С. 361-369.

80. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: [підручник] / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І.Беленкова [та ін.]; за ред. проф. М.Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2011. – 1042 с.

81. Чумак О.В. О проблеме учета и контроля запасов промышленного предприятия/ О.В. Чумак // Логистика проблемы и решения международный научно-практический журнал. – 2007. - №1. – С. 78-79.

82. Швець, И. Б. Управление производственными запасами на предприятии [Текст] : монография / НАН Украины. Ин-т экономики пром-ти. – Донецк, 2003. — 182 с.

83. Юркова, І. Економічна сутність виробничих запасів та напрямки їх дослідження [Текст] / Інна Юркова // Економічний аналіз. – 2012. – Вип. 11, ч. 4. – С. 301-304.