

УДК 657

Коблянська І. О., кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування Інституту банківських технологій та бізнесу Вищого навчального закладу Університету банківської справи, м. Київ, Україна

Сиренко А. А., магістр кафедри обліку і оподаткування Інституту банківських технологій та бізнесу Вищого навчального закладу Університету банківської справи, м. Київ, Україна

Коблянська Г. Ю., кандидат економічних наук, асистент кафедри обліку та аудиту Київського національного університету імені Тараса Шевченка, м. Київ, Україна

МЕТОДИКА І ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ АКТИВАМИ

Стаття присвячена теоретичним, методичним та практичним питанням бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю запасів підприємства в системі управління активами. Розглянуті питання актуальності правильного ведення обліку та внутрішнього контролю запасів на підприємстві. Проведено дослідження типових операцій з запасами із застосуванням методики їх відображення в обліку. Розглянуто: класифікацію запасів, проведення їх оцінки, визначення первісної вартості; наведено типову кореспонденцію з обліку запасів. Здійснено порівняльну характеристику міжнародного і національного стандартів з обліку запасів. Розглянуто особливості, завдання внутрішнього контролю запасів на підприємстві, наведено нормативні документи з його організації, представлено порядок проведення внутрішнього контролю запасів на підприємстві та визначено характерні помилки, які зустрічаються під час його здійснення. Метою статті є надання пропозицій щодо удосконалення методики і організації обліку та внутрішнього контролю запасів для ефективного функціонування підприємств за сучасних умов господарювання на основі раціонального управління матеріальними ресурсами та створення взаємозв'язаних узгоджених систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю за діяльністю на підприємстві.

Ключові слова: *запаси, класифікація запасів, первісна вартість, внутрішній контроль.*

Коблянская Е. И., кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и налогообложения Института банковских технологий и бизнеса Высшего учебного заведения Университета банковского дела, г. Киев, Украина

Сиренко А. А., магистр кафедры учета и налогообложения Института банковских технологий и бизнеса Высшего учебного заведения Университета банковского дела, г. Киев, Украина

Коблянская Г. Ю., кандидат экономических наук, ассистент кафедры учета и аудита Киевского национального университета имени Тараса Шевченка, г. Киев, Украина

МЕТОДИКА И ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА И ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ ЗАПАСОВ ПРЕДПРИЯТИЯ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ АКТИВАМИ

Статья посвящена теоретическим, методическим и практическим вопросам бухгалтерского учета и внутреннего контроля запасов предприятия в системе управления активами. Рассмотрены вопросы актуальности правильного ведения

учета и внутреннего контроля запасов на предприятии. Проведено исследование типовых операций по запасам с применением методики их отражения в учете. Рассмотрено: классификацию запасов, проведение их оценки, определение первоначальной стоимости; приведена типовая корреспонденция по учету запасов. Осуществлена сравнительная характеристика международного и национального стандартов по учету запасов. Рассмотрены особенности, задачи внутреннего контроля запасов на предприятии, приведены нормативные документы по его организации, представлен порядок проведения внутреннего контроля запасов на предприятии и определены характерные ошибки, которые встречаются во время его осуществления. Целью статьи является предоставление предложений по совершенствованию методики и организации учета и внутреннего контроля запасов для эффективного функционирования предприятий в современных условиях хозяйствования на основе рационального управления материальными ресурсами и создание взаимосвязанных согласованных систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля за деятельностью предприятия.

Ключевые слова: запасы, классификация запасов, первоначальная стоимость, внутренний контроль.

Koblyanska Olena, PhD in Economics, Associate Professor of Accounting and Taxation of Institute of Technology and Business Banking Higher Education Institution Banking University, Kyiv, Ukraine

Sirenko Anastasiia, Master of Accounting and Taxation Department of Institute of Technology and Business Banking Higher Education Institution Banking University, Kyiv, Ukraine

Koblyanska Galina, PhD in Economics, Assistant of Department of Accounting and Auditing Taras Shevchenko National University of Kyiv, Ukraine

METHODOLOGY AND ORGANIZATION OF ACCOUNTING AND INTERNAL CONTROL OF INVENTORIES OF THE COMPANY IN THE SYSTEM OF ASSET MANAGEMENT

Introduction. The article is devoted to theoretical, methodological and practical issues of accounting and internal control of the company's stocks in the asset management system.

The purpose of the study is to deepen and consolidate the theoretical and practical knowledge of the issues of accounting and internal control of the company's stocks in the asset management system, identify practical problems with the implementation of the methodology and organization of accounting and internal control of the company's stocks and develop recommendations for the elimination of deficiencies and improve the accounting and internal control of the company's stocks.

Results. The issue of relevance of proper accounting and internal control of stocks at the enterprise is considered. The research of typical operations with stocks was carried out with the use of the method of their reflection in the account. The classification of stocks, carrying out of their estimation, definition of the initial value, and also the typical correspondence from the account of stocks are resulted. A comparative characteristic of international and national inventory standards was implemented. The article deals with the features of the internal control of inventories at the enterprise, provides normative documents on its organization and methodology, describes the procedure for its implementation at the enterprise and identifies the typical mistakes that occur during its implementation.

Conclusions. The questions about theoretical, methodological and practical issues of accounting and internal control of the company's stocks in the asset management system were considered. A study of typical operations with stocks was carried out with the use of the method

of their reflection in the accounts and the features of the internal control of inventories at the enterprise.

Keywords: *stocks, inventory classification, initial cost, internal control*

JEL Classification: *M40.*

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання існує проблема неналагодженого та неефективно діючого процесу обліку та внутрішнього контролю запасів на підприємствах в системі управління активами, що полягає у визначенні достатнього обсягу та раціонального використання запасів. Це призводить до несвоечасного забезпечення виробництва необхідною сировиною і матеріалами або до надлишкового їх накопичення на складах підприємства у вигляді готової продукції чи незавершеного виробництва. Як наслідок неефективної господарської діяльності – зростання ризику одержання збитку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням обліку та внутрішнього контролю запасів присвячені праці таких вітчизняних та іноземних науковців: Ф. Ф. Бутинця, В. Г. Швеця, С. В. Андроса, П. С. Безруких, І. А. Волкова, С. Ф. Покропивного, І. Ю. Чаюн, І. Ю. Бондар та інших.

Формулювання цілей дослідження. Метою даної статті є дослідження теоретичних засад та практичного досвіду методики та організації бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю запасів на підприємстві в системі управління активами, розробка рекомендацій щодо усунення недоліків та поліпшення практики обліку і внутрішнього контролю запасів в системі управління активами.

Виклад основного матеріалу дослідження. Запаси є вагомою частиною активів підприємства, що підтримують виробничий процес. Вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Не менш важливу роль вони відіграють при визначенні результатів

господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан. Тому для ефективного здійснення діяльності та достовірного відображення її результатів, необхідно правильно вести облік та ефективно здійснювати внутрішній контроль запасів в системі управління активами.

Важливою передумовою обліку та внутрішнього контролю запасів є наявність єдиних і чітких підходів до тлумачення їх сутності та класифікації. Проте, на сьогоднішній день однозначної точки зору з приводу окресленої проблематики серед науковців не існує.

Розглянемо трактування поняття запасів як об'єкту бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю в табл. 1.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [11].

Відповідно до П(С)БО 9 класифікація запасів базується на 2-у класі рахунків бухгалтерського обліку, що викладена в табл. 2.

Саме 2-ий клас Плану рахунків передбачений для відображення інформації про стан запасів на рахунках бухгалтерського обліку. Рахунки цього класу призначені для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству готової продукції, товарів, предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів [12].

Таблиця 1 Визначення запасів в розрізі бухгалтерської літератури

№	Автори	Визначення сутності запасів
1	П(С)БО 9 «Запаси» [11]	Запаси – активи, які: утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством/установою, та відповідають наступним критеріям: – існує імовірність того, що підприємство/установа отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням; – їх вартість може бути достовірно визначена.
2	МСБО 2 «Запаси» [2]	Запаси – це активи, які: а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.
3	Бутинець Ф. [3, с.187]	Запаси – це придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві. Це річ, яка призначена для продажу або обміну на інші цінності. Вони формують запаси торгівельних підприємств.
4	Глена А. Велша, Деніела Г. Шорт [4, с. 87]	Виробничі запаси – це сировина і матеріали, які придбані чи видобуті і призначені для подальшої обробки з метою виробництва продукції. Вони відображаються в обліку як виробничі запаси сировини і матеріалів до тих пір, поки не будуть використані.
5	Єгорова Ю. [5, с.97]	Запаси – це найбільш важлива і значна частина оборотних активів підприємства, які обов'язково враховуються при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан.
6	Козловский В. [6, с. 187]	Запаси – являються одним із основних джерел виручки підприємства. Це активи, які призначені для продажу протягом звичайного операційного циклу або для виробничого споживання з метою виготовлення і реалізації продукції.
7	Живко З. [7, с. 128]	Запаси – це оборотні активи у матеріальній формі, які належать установі та забезпечують її функціонування (або перебувають у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг) і будуть використані, як очікується, протягом одного року.
8	Бутинець Ф., Пушкар М. [3, с.173]	Запаси – це матеріальні ресурси (засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності), необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, які зберігаються на складах або в інших місцях з метою їх наступного використання.
9	Чаюн І., Бондар І. [8, с.211]	Виробничі запаси, як матеріальні ресурси необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, які зберігаються на складах або в інших місцях з метою їх наступного використання.
10	Кім Г., Сопко В. [4, с.156]	Запасами називають предмети праці, з яких виготовляють продукцію, вони утворюють матеріальну основу продукції
11	Поддєрьогін А. [9, с.198]	Запаси – це матеріальні активи, які за нормальних обставин призначені для продажу чи будуть використані для виробництва товарів чи послуг
12	Райзберг Б. [10, с.178]	Запаси – це матеріальні цінності, оборотні засоби в вигляді сировини, матеріалів, палива, напівфабрикатів, готової продукції, які не використовуються на даний момент в виробництві, зберігаються на складах або в інших місцях

Джерело: розроблено авторами за даними [2; 3; 4; 5; 6; 7; 8; 9; 10; 11]

Також в організації обліку запасів необхідно звернути увагу на Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [11], оскільки національні стандарти обліку розроблені на основі міжнародних і не

повинні суперечити їм. Розглянемо порівняння П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» [2] в табл. 3.

Таблиця 2 Групування запасів за П(С)БО 9 «Запаси»

№	Ознаки групування	Вид запасів
1	Призначені для реалізації в умовах звичайної діяльності	Готова продукція, товари
2	Знаходяться в процесі виробництва з метою виробництва	Незавершене виробництво, напівфабрикати, брак у виробництві
3	Призначені для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг, а також управління підприємством	Виробничі запаси, МШП

Джерело: розроблено авторами за даними [11]

Таблиця 3 Порівняльна характеристика П(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси»

П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
Сфера застосування:	
Норми цього стандарту не розповсюджуються на: незавершене виробництво, поточні біологічні активи та фінансові активи	Стандарт застосовується до всіх запасів, за винятком: незавершеного виробництва, фінансових інструментів, біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю
Склад активів, які визначаються стандартами як запаси:	
До складу запасів включаються: сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб; незавершене виробництво; готова продукція; малоцінні та швидкозношувані предмети; товари	До складу запасів включаються: 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.
Оцінка запасів при надходженні:	
Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів	Запаси оцінюються за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації
Оцінка запасів при вибутті:	
ідентифікована собівартість відповідної одиниці запасів; середньозважена собівартість; собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних затрат; ціни продажу.	метод стандартних витрат; метод роздрібних цін
Оцінка запасів на дату балансу	
запаси відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації	чиста вартість реалізації
Розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності	
Балансова вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу	Сума будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду

Джерело: розроблено авторами за даними [2; 11]

Важливим етапом функціонування та управління підприємства є затвердження облікової політики з доцільним визначенням методів обчислення собівартості запасів, які надходять на підприємство, а також найбільш

ефективного методу вибуття запасів із метою отримання максимальних економічних вигід від використання таких запасів [13, с. 22-23].

Виділимо основні завдання облікової політики підприємств в частині обліку запасів:

- визначення матеріально відповідальної особи (МВО) за ведення бухгалтерського обліку;
- затвердження переліку посад, які відповідають за запаси; визначення складу постійно діючої інвентаризаційної комісії та встановлення строків інвентаризації;
- встановлення відповідальних осіб за первинний облік запасів;
- затвердження робочого плану рахунків;

- організація аналітичного обліку руху запасів;
- розроблення методики бухгалтерського обліку на підприємстві за елементами основних складових облікової політики [14, с. 117-118].

Важливою передумовою організації обліку запасів є оцінка запасів, адже вона впливає на точність фінансових результатів підприємства. Розглянемо визначення первісної вартості запасів згідно П(С)БО 9 «Запаси» [11] в табл. 4.

Таблиця 4 **Визначення первісної вартості запасів згідно П(С)БО 9 «Запаси»**

Джерело надходження	Первісна вартість
придбано підприємством за плату	усі витрати, пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні до використання в запланованих цілях, в т. ч.: – сплачена постачальнику сума згідно з договором без непрямих податків, включаючи націнки, надбавки; – ввізне мито (для імпорту); – непрямі податки, що включені у їх вартість і не відшкодовуються підприємству; – транспортно-заготівельні витрати; – витрати зі страхування ризиків транспортування; – інші прямі витрати, пов'язані з придбанням запасів та доведенням їх до стану, в якому вони будуть придатні для використання у запланованих цілях
вироблено на підприємстві	за собівартістю їх виробництва (згідно із П(С)БО 16 «Витрати»)
внесено до статутного фонду	за справедливою вартістю, погодженою із засновниками (учасниками) з урахуванням всіх витрат згідно П(С)БО 9 «Запаси»
отримано безоплатно	за справедливою вартістю
отримано в порядку обміну на подібні запаси	отримані подібні запаси оцінюються за балансовою вартістю переданих по обміну запасів (якщо балансова вартість переданих запасів дорівнює справедливій вартості отриманих запасів). Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує справедливу вартість отриманих, то вони оприбутковуються за справедливою вартістю. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду
отримано в порядку обміну на неподібні запаси	за справедливою вартістю отриманих запасів

Джерело: розроблено авторами за даними [11]

Організація способів відображення носіїв облікової інформації потребує додержання трьох особливостей бухгалтерського обліку як процесу.

Перша особливість бухгалтерського обліку як процесу полягає у тому, що кожний господарський факт має бути насамперед зафіксований на носії як доказ, тобто як документ. Основою для записів у бухгалтерські облікові реєстри є тільки

оформлені належним чином документи [9, с.266].

Тому передумовою раціональної організації бухгалтерського обліку наявності запасів та їх використання є своєчасне складання первинних документів та дотримання правил їх приймання та видачі.

Другою особливістю бухгалтерського обліку є те, що всі господарські факти із первинних документів, тобто доказів про реальність їх, підлягають обов'язковому

запису і накопиченню в облікових реєстрах. Це означає, що облікові реєстри, після того як у них буде зроблено запис про відповідні господарські факти та інші математичні процедури додавання, віднімання та визначення нового стану об'єкта обліку, стають носіями облікової інформації [15, с.379].

Третя особливість бухгалтерського обліку полягає у тому, що облік як процес не закінчується визначенням нового стану об'єкта в облікових реєстрах, а підсумкові дані повинні бути перенесені із облікових реєстрів у звітні форми, які після заповнення

їх автоматично стають носіями облікової інформації [14, с.116].

На етапі підсумкового обліку готують два види носіїв: звітні форми та розрахункові таблиці.

Отже, при організації обліку запасів важливим етапом є порядок відображення інформації по них при журнальній формі. На підприємствах для обліку витрат діяльності та відображення кредитових оборотів на рахунках обліку запасів застосовується Журнал 5 або 5А та Відомість обліку руху запасів, що в подальшому використовуються при формування фінансової звітності (рис. 1).



Рисунок 1 – Порядок відображення інформації по запасам при журнальній формі обліку

Джерело: розроблено авторами за даними [11]

Відомість 5.1 аналітичного обліку запасів призначена для обліку товарно-виробничих запасів у розрізі синтетичних рахунків або субрахунків і ведеться за центрами відповідальності, матеріально-відповідальними особами, місцями зберігання та напрямками витрат. Записи у Відомості 5.1 здійснюються на підставі первинних документів або зведених відомостей, у яких узагальнюються дані з надходження на склади або до цехових комор виробничих запасів та їх вибуття з відповідних місць зберігання за звітний період. У фінансовій звітності повинна міститися вся інформація про господарські операції, пов'язані з наявністю та рухом запасів, здатних впливати на рішення, які приймаються на її основі, що забезпечується завдяки дії принципу повного висвітлення [16, с.149].

Розглянемо основні господарські операції та кореспонденцію по обліку запасів на підприємстві, що відображають їх надходження та витрачання, що наведено в таблиці 5.

Ефективна система внутрішнього контролю є однією з найважливіших

складових системи управління підприємством. Відсутність дієвої системи внутрішнього контролю не дозволяє відповідним чином оцінювати результати роботи окремих підрозділів і працівників.

Основними завданнями внутрішнього контролю операцій із запасами є:

- перевірка організації складського господарства, стану збереження запасів;
- встановлення законності проведених операцій з запасами;
- визначення правильності віднесення витрат до складу собівартості з виробництва і реалізації продукції;
- перевірка дотримання норм витрат матеріалів, сировини і палива;
- перевірка правильності і ефективності використання запасів;
- перевірка нормативів запасів;
- перевірка дотримання правил витрачання запасів;
- оцінка системи внутрішнього контролю за використанням запасів у виробництві;
- перевірка правильності реалізації надлишків запасів;

Таблиця 5 Типова кореспонденція з обліку запасів на підприємстві

№ п/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	Оприбутковано на склад виробничі запаси, які виготовлені на підприємстві (або повернення невикористаних)	20 «Виробничі запаси» 22 «МШП» 25 «Напівфабрикати»	23 «Виробництво»
2	Переведено до складу виробничих запасів готову продукцію і товари, які призначалися для реалізації	20 «Виробничі запаси»	26 «Готова продукція» 28 «Товари»
3	Оприбутковано виробничі запаси, які придбані підзвітними особами	20 «Виробничі запаси»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
4	Оприбутковано виробничі запаси, отримані в результаті обміну на неподібні активи	20 «Виробничі запаси»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
5	Оприбутковано виробничі запаси у рахунок внеску до статутного капіталу	20 «Виробничі запаси»	40 «Статутний капітал»
6	Відображено суму дооцінки запасів	20 «Виробничі запаси» 21 «Поточні біологічні активи», 22 «МШП» 25 «Напівфабрикати»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
7	Оприбутковано лишки виробничих запасів, виявлені в ході інвентаризації	20 «Виробничі запаси» 21 «Поточні біологічні активи», 22 «МШП» 25 «Напівфабрикати»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
8	Оприбутковано виробничі запаси, які отримані безоплатно	20 «Виробничі запаси»	718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»
9	Спрямовано виробничі запаси на здійснення капітальних інвестицій з метою створення основних засобів	15 «Капітальні інвестиції»	20 «Виробничі запаси» 21 «Поточні біологічні активи» 22 «МШП»
10	Витрачено виробничі запаси на основне виробництво	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»
11	Переведено виробничі запаси до складу товарів з метою їх подальшої реалізації	28 «Товари»	20 «Виробничі запаси» 22 «МШП»
12	Списано виробничі запаси на адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»	20 «Виробничі запаси» 22 «МШП»
13	Відображено суму уцінки виробничих запасів	946 «Втрати від знецінення запасів»	20 «Виробничі запаси» 21 «Поточні біологічні активи» 22 «МШП»
14	Списується фактична собівартість реалізованих виробничих запасів	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»	20 «Виробничі запаси»
15	Безоплатно передані виробничі запаси	977 «Інші витрати звичайної діяльності»	20 «Виробничі запаси»

Джерело: розроблено автором за даними [11]

– перевірка правильності формування собівартості продукції по об'єктах калькуляції витрат;

– визначення правильності синтетичного і аналітичного обліку витрат на виробництво і

реалізацію продукції, які включаються у собівартість;

– перевірка дотримання підприємствами податкового законодавства щодо операцій, пов'язаних з формуванням собівартості продукції;

– оцінка повноти і правильності Розглянемо основні законодавчо-відображення господарських операцій з нормативні документи з організації і запасами в бухгалтерському обліку і звітності методики внутрішнього контролю запасів в [17, с.50]. табл. 6.

Таблиця 6 Нормативні документи з організації та методики внутрішнього контролю запасів

№ з/п	Назва документа	Назва видавника, реквізити	Короткий зміст регламентації
1	Міжнародний стандарт аудиту 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»	Аудиторська палата України; видання від 2013 р.	Визначає відповідальність аудитора за ідентифікацію та оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансових звітів через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи його внутрішній контроль; розкриває сутність внутрішнього контролю, розглядає компоненти внутрішнього контролю
2	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Міністерство фінансів України; від 02.09.2014 № 879	Визначає порядок проведення інвентаризації запасів, та основні вимоги, щодо оформлення результатів інвентаризації.
3	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку	Міністерство фінансів України; від 24.05.1995 № 88	Встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської звітності підприємствами, їх об'єднаннями та госпрозрахунковими організаціями незалежно від форм власності, установ та організацій, основна діяльність яких фінансується за рахунок коштів бюджету
4	Порядок проведення дооцінки залишків матеріальних цінностей	Міністерство фінансів України; 31.05.1993 № 37-20/248/07-104 зі змінами і доповненнями	Встановлює порядок дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей.
5	Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей	Кабінет Міністрів України; від 22 січня 1996 р. № 116 зі змінами і доповненнями	Встановлює механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, крім дорогоцінних металів, дорогоцінного каміння та валютних цінностей.
6	Типовий порядок визначення норм запасів товарно-матеріальних цінностей	Мінфін України; Порядок від 31.05.1993 № 17-60/29, 07-102	Розроблення норм і нормативів оборотних коштів по окремих видах (групах) сировини, матеріалів та інших товарно-матеріальних цінностей і витрат по кожному елементу оборотних коштів, а також в цілому по підприємству

Джерело: розроблено авторами

На підприємствах рекомендується здійснювати внутрішній контроль виробничих запасів у певній послідовності, за стадіями господарської діяльності: придбання, виробництво та реалізація (рис. 2).

Під час здійснення внутрішнього контролю над придбанням запасів необхідно проконтролювати кожний із запропонованих

елементів даного процесу, адже від вибору постачальника буде залежати якість придбаних запасів, а отже, якість виготовленої продукції. Під час надходження запасів необхідно перевірити, чи були вони доставлені в строки, передбачені договором, чи відповідають вони кількісним та якісним характеристикам [18, с.368].

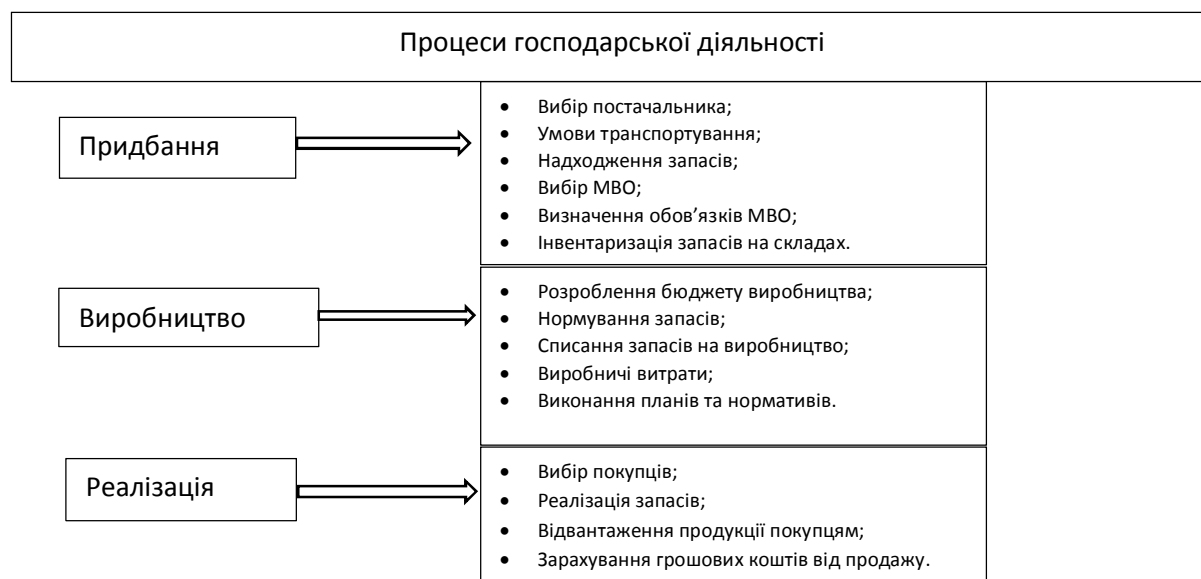


Рисунок 2 – Порядок проведення внутрішнього контролю запасів у розрізі процесів господарської діяльності підприємства

Джерело: розроблено авторами за даними [19]

Після оприбуткування запасів на склад призначається матеріально-відповідальна особа для запобігання розкраданню. Визначаються її обов'язки, згідно з якими вона відповідає за збереження майна і в разі виявлення недостач бере на себе матеріальну відповідальність [19, с.75].

Організація проведення інвентаризації на підприємстві є невід'ємною основою внутрішнього контролю. Вона дає можливість виявити залишки або недостачу, а також упевнитися в дотриманні умов зберігання запасів. Це дає інформацію, відповідно до якої будуть прийматися нові управлінські рішення щодо внутрішнього контролю [20, с.368].

Організаційні особливості інвентаризації запасів визначено п. 4 Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879 та п.5 для підприємств, здійснюючих сільськогосподарську діяльність [1].

Під час здійснення наступного господарського процесу необхідно виконати низку певних контрольних дій, які забезпечать безперервний хід виробничого циклу. Потрібно визначити рівень запланованих витрат, де враховуватимуться

всі необхідні витрати запасів, а також витрат, які додатково понесені в ході виробництва продукції. Також потребує контролю нормування кількості списання запасів на виробництво і кількості оприбуткування готової продукції з виробництва. Так само потрібно контролювати фактично понесені витрати під час виробництва, тому що саме вони будуть впливати на собівартість виготовленої продукції.

Потрібно здійснювати контроль над дотриманням усіх розроблених раніше планів та нормативів, адже їх дотримання буде свідчити про ефективну систему внутрішнього контролю запасів на підприємстві [21, с.67].

Заключним етапом, який потребує внутрішнього контролю з боку керівництва, є процес реалізації запасів. Він передбачає контроль над вибором покупців, який полягає в тому, що необхідно знайти покупця, який запропонує найбільш вигідну і максимально високу ціну за продукцію.

Типові помилки з обліку, документального оформлення запасів на підприємстві розглянемо в табл. 7.

Таблиця 7 Характерні помилки, які зустрічаються під час внутрішнього контролю запасів

№ з/п	Вид помилок	Зміст допущеної помилки
1.	Помилки під час обліку запасів	<ul style="list-style-type: none"> – неправильно і несвоєчасно оформляються документи по оприбуткуванню, витраті і руху виробничих запасів; – неукладені договори про матеріальну відповідальність із комірниками (матеріально відповідальними особами); – неправильно формується фактична собівартість виробничих запасів; – не ведеться аналітичний облік руху виробничих запасів в бухгалтерії; – нерегулярно проводиться звірка даних руху виробничих запасів у бухгалтерії і на складах організації; – порушення обов'язковості (або регулярності) проведення інвентаризації; – на складах зберігається велика кількість виробничих запасів, що не використовуються; – неправильно проводиться списання виробничих запасів за видами витрат (на основне виробництво, допоміжне виробництво, обслуговуючі господарства, непрямі витрати, витрати на продаж, фінансові результати та ін.); – під час списання виробничих запасів спосіб визначення фактичної собівартості відрізняється від установленого в обліковій політиці; – невірно ведеться облік ПДВ виробничих запасів та інші.
2.	Помилки під час документального оформлення операції, пов'язаної з використанням та рухом запасів	<ul style="list-style-type: none"> – не оформляються бухгалтерські довідки під зниження вартості матеріальних цінностей; – не оформляються прибуткові накладні, виписані самою організацією – одержувачем цих цінностей; – відсутні довіреності на отримання товарно-матеріальних цінностей
3.	Помилки під час занесення інформації в реєстри бухгалтерського обліку	<ul style="list-style-type: none"> – порушується відповідність синтетичних даних аналітичним у реєстрах бухгалтерського обліку; – не оформляються бухгалтерські довідки, тобто не дотримується вимога до обов'язковості всіх реквізитів первинних документів реєстрів бухгалтерського обліку

Джерело: розроблено авторами за даними [19]

Дослідження шляхів удосконалення обліку та внутрішнього контролю запасів дозволяє зробити такі висновки:

- для прийняття обґрунтованих управлінських рішень по використанню виробничих запасів необхідна своєчасна, достатня та достовірна інформація, яка формується в системі бухгалтерського обліку;
- величина виробничих запасів повинна бути чітко визначена, достатня для забезпечення безперервного виробничого процесу і ритмічної роботи підприємства;
- достовірне визначення собівартості, рентабельності, величини прибутку від реалізації окремих виробів, в значній мірі залежить від вибраної оцінки виробничих запасів при їх надходженні і вибутті;

– необхідність удосконалення технічного рівня виробництва (раціоналізація конструкції виробів; використання взаємозамінюючих матеріалів);

– необхідність удосконалення процесу виробництва (впровадження безвідходної технології та ліквідація втрат від браку);

– важливість удосконалення організації виробництва і праці (організація використання запасів, зменшення втрат при перевезенні та складуванні);

– необхідність удосконалення управління використанням запасів (створення системи прогресивних нормативів витрат основних і допоміжних матеріалів, оптимізація використання матеріалів).

Висновки. Дослідження сукупності теоретичних, методичних та організаційних засад обліку та внутрішнього контролю запасів в системі управління активами дозволило сформулювати висновки, які висвітлюють вирішення основних завдань статті відповідно до поставленої мети:

1. Під час написання статті була здійснена порівняльна характеристика міжнародного та національного стандартів з обліку запасів.

2. Для характеристики об'єкту дослідження уточнено підходи до сутності поняття «запаси» та їх класифікації, як об'єкту обліку та внутрішнього контролю.

3. Уточнено особливості бухгалтерського обліку запасів як процесу, порядок відображення інформації по запасах при журнальній формі обліку, наведена типова кореспонденція з обліку запасів.

4. В ході написання статті було розглянуто завдання внутрішнього контролю операцій із запасами, наведені нормативні документи з організації та методики внутрішнього контролю запасів, представлений порядок проведення внутрішнього контролю запасів у розрізі процесів господарської діяльності підприємства та визначені характерні помилки, які зустрічаються під час внутрішнього контролю запасів.

Література:

1. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [Електронний ресурс] : наказ від 02.09.2014 р. № 879. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
2. Запаси [Електронний ресурс] : міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 від 01.01.2012 р. – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_021
3. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський словник : навч. посіб. – 1-ше вид. – Ж. : Бутинець, 2011.
4. Велш Г. А. Основи фінансового обліку: навч. посіб. / Г. А. Велш, Д. Г. Шорт ; пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач. – К. : Основи, 2013.
5. Єгорова Ю. Податковий облік товарів та виробничих запасів [Електронний ресурс] / Ю. Єгорова. – Режим доступу: <https://goo.gl/fbNJFc>
6. Козловський В. А. Логістичний менеджмент : навч. посіб. / В. А. Козловський. – 2011. – СПб. : Політехніка. – 275 с.
7. Живко З. Б. Словник сучасних економічних термінів : навч. посіб. – Львів : Край, 2014.
8. Чаюн І. О. Управління матеріально-технічним забезпеченням підприємства : навч. посіб. – К. : Київ. нац. торг-екоп. ун-т, 2002.
9. Поддєрьогін А. М. Податкова система України на шляху розвитку // Фінанси України. – 2001. – № 11. – С. 3–12.
10. Райзберг Б. А. Сучасний економічний словник : навч. посіб. / Б. А. Райзберг. – М. : Інфра, 2017.
11. Запаси : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 : наказ від 31.03.99 р. №87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс] : наказ від 30.11.1999 № 291 / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99
13. Щука А. М. Податкова система України на шляху розвитку // Фінанси України. – 2017. – № 11. – С. 22-25.
14. Рудницький В. С. Організація і методика аудиту : підручник / В. С. Рудницький, З. О. Душко. – К. : УБС НБУ, 2014.
15. Томних Є. В. Економічний аналіз підприємства : навч. посіб. – К. : Знання, 2011.
16. Хамайдюк О. Якщо запаси стають основними засобами // Баланс. – 2007. – № 21. – С. 46-49.
17. Давидов Г. М. Аудит : підручник / Г. М. Давидов. – К. : Знання, 2014.
18. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників від 28.12.2001 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uazakon.com/document/spart20/inx20247.htm>
19. Яценко В. М. Внутрішній контроль на підприємствах України: проблеми розвитку та шляхи їх вирішення // Фінанси, бухгалтерський облік і аудит. – 2016. – Вип. 22. – с. 75.
20. Шара Є. Ю. Фінансовий облік : навч. посіб. / Є. Ю. Шара. – К. : Центр учбової літератури, 2016.
21. Чумаченко М. Г. Економічний аналіз : навчальний посібник. – К. : КНЕУ, 2016.

References:

1. Ministry of Finance of Ukraine (2014), "Resolution of Ministry of Finance of Ukraine "On Approval of the Regulation on the inventory of assets and liabilities", available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (Accessed 28 January 2018).
2. International Accounting Standards Board (2012), "International Accounting Standard 2 Inventories", available at: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (Accessed 28 January 2018).
3. Butinets, F. F.(2011), *Bukhaltersky slovnyk* [Accounting Dictionary], ed. Butinets F.F., Zhytomyr, Ukraine.
4. Velsh, G. A. and Short, D. G. (2013), *Osnovy bukhalterskogo obliku* [Fundamentals of Financial Accounting], Fundamentals, Kyiv, Ukraine.
5. Egorova, Ju. (2015), "Tax accounting of goods and inventories" [Online], available at: <https://goo.gl/fbNJFc> (Accessed 28 January 2018).
6. Kozlovsky, V. A. (2011), *Lohistychnyj menedzhment* [Logistic management], Polytechnic, St. Petersburg, Russia.
7. Zhivko, Z. B.(2014), *Slovnyk suchasnykh ekonomichnykh terminiv* [Dictionary of Modern Economic Terms], Kraj, Lviv, Ukraine.
8. Chaiun, I. O. (2002), *Upravlinnia material'no-tekhnichnym zabezpechenniam pidpriemstva* [Management of material and technical support of the enterprise], National University of Trade and Economics of Ukraine, Kyiv, Ukraine.
9. Poddier'ohin, A. M.(2001), *Podatkova systema Ukrainy na shliakhu rozvytku* [Tax system of Ukraine on the way of development], Finansy Ukrainy, Kyiv, Ukraine.
10. Rajzberh, B. A.(2017), *Suchasnyj ekonomichnyj slovnyk* [Modern Economic Dictionary], Infra, Moscow, Russia (Accessed 28 January 2018).
11. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Polozhennia (standart) bukhalters'koho obliku 9", available at: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (Accessed 28 January 2018).
12. Ministry of Finance of Ukraine (1999), "Instruktsiia pro zastosuvannia Planu rakhunkiv bukhalters'koho obliku aktyviv, kapitalu, zobov'iazan' i hospodars'kykh operatsij pidpriemstv i orhanizatsij", available at: <http://zakon.rada.gov.ua/go/z0893-99> (Accessed 28 January 2018).
13. Schuka, A. M. (2017), *Podatkova systema Ukrainy na shliakhu rozvytku* [Tax system of Ukraine on the way of development], Finance of Ukraine, vol. 11, pp. 22-25.
14. Rudnyts'kyj, V. S. and Dushko, Z. O.(2014), *Orhanizatsiia i metodyka audytu* [Organization and methodology of audit], UBS NBU, Kyiv, Ukraine.
15. Tomnykh, Ye. V. (2011), *Ekonomichnyj analiz pidpriemstva* [Economic analysis of the enterprise], Znannia, Kyiv, Ukraine.
16. Khamajdiuk, O. (2007), *Yakscho zapasy staiut' osnovnymy zasobamy* [If stocks become the main means], Balans, vol. 21, pp. 46-49.
17. Davydov, H. M. (2014), *Audyt* [Audit], Znannia, Kyiv, Ukraine.
18. Ministry of Finance of Ukraine (2001), "Dovidnyk kvalifikatsijnykh kharakterystyk profesij pratsivnykiv", available at: <http://www.uazakon.com/document/spart20/inx20247.htm> (Accessed 28 January 2018).
19. Yatsenko, V. M. (2016), *Vnutrishnij kontrol' na pidpriemstvakh Ukrainy: problemy rozvytku ta shliakhy ikh vyrishennia* [Internal control at Ukrainian enterprises: problems of development and ways of their solution], *Finansy bukhalters'kyj oblik i audit*, vol. 22, p. 75.
20. Shara, Ye. Yu. (2016), *Finansovyj oblik* [Financial Accounting], Center for Educational Literature, Kyiv, Ukraine.
21. Chumachenko, M. H. (2016), *Ekonomichnyj analiz* [Economic analysis], KNEU, Kyiv, Ukraine.

