

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет

Івано-Франківський інститут менеджменту
Кафедра обліку і фінансів

Сливанюк Ірина Василівна

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ
ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

Спеціальність 8.03050901 – Облік і аудит

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

Студент групи ОПзім-51:
Сливанюк І.В.

(підпис)

Науковий керівник:
к.е.н., доцент ***Питель С.В.***

(підпис)

Робота допускається до захисту:
завідувач кафедри обліку і фінансів
д.е.н., проф. ***Алексєнко Л. М.***

“ _____ ” _____ 2013 р.

ЗМІСТ

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. Економічна сутність та теоретичні основи побудови обліку виробничих запасів підприємства	8
1.1. Економічна сутність, класифікація та роль виробничих запасів у забезпеченні ефективної діяльності підприємства.....	8
1.2. Оцінка виробничих запасів та розкриття інформації про них у примітках до фінансової звітності.....	19
1.3. Принципи нормування і обліку використання матеріальних ресурсів у виробництві.....	29
Висновки до розділу 1.....	38
РОЗДІЛ 2.Методика обліку виробничих запасів та шляхи її вдосконалення	39
2.1. Складський облік виробничих запасів.....	39
2.2. Облік вибуття виробничих запасів.....	50
2.3. Інвентаризація виробничих запасів та відображення її результатів в обліку.....	63
2.4. Облік виробничих запасів в умовах автоматизованої обробки інформації.....	73
Висновки до розділу 2	87
РОЗДІЛ 3. Аналіз та аудит виробничих запасів	88
3.1. Джерела інформації та основні процедури при здійсненні аналізу виробничих запасів.....	88
3.2. Методика аналізу стану та ефективності використання виробничих запасів.....	95
3.3. Аудит стану та використання виробничих запасів.....	108
Висновки до розділу 3	131
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	132
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	137

ВСТУП

Головною метою діяльності будь-якого підприємства є отримання прибутку. Підприємства самостійно обирають напрямок для досягнення цієї мети. Виробничі підприємства отримують прибуток від реалізації виготовленої ними продукції, виконаних робіт, наданих послуг, але для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємствам всіх форм власності та галузей економіки необхідні виробничі запаси, які використовуються переважно в одному операційному циклі діяльності підприємства або в період до одного року. Вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності.

Виробничі запаси промислових підприємств становлять значну частку в активах балансу, тому від їх правильної оцінки та обліку залежать показники фінансового стану, на підставі яких приймаються управлінські рішення.

Окремі види виробничих запасів виконують різну роль у виробничому процесі, вони вимагають різних методик визнання норм споживання, страхових запасів, оптимальних партій поставок, правил зберігання тощо.

Виробничі запаси підприємств мають складну структуру і включають ту частину активів, яка є досить мобільною.

Важливе значення має раціональне й економне використання ресурсів у виробництві. Контроль за раціональним використанням виробничих запасів повинен бути в центрі уваги управлінського персоналу підприємства. Такий контроль здійснюється на основі цільової функції обліку матеріальних ресурсів.

Облік виробничих запасів займає значну питому вагу в загальному обсязі роботи бухгалтерії (25 – 30 %), а в собівартості продукції матеріальні витрати досягають 70 – 80 % у більшості галузей промисловості, що й визначає їх роль у діяльності промислових підприємств.

Від якості і ціни виробничих запасів, від того, наскільки вчасно вони надходять на підприємство залежить ефективність всього виробничого процесу.

Виходячи з вищевикладеного слід констатувати, що дана тема є актуальною і потребує детальнішого вивчення.

Метою дипломної роботи є дослідження і критична оцінка діючої практики обліку виробничих запасів. На основі поставленої мети зроблена спроба вирішити наступні завдання.

1. Розкрити економічну сутність виробничих запасів.
2. Розглянути класифікацію виробничих запасів.
3. Визначити роль виробничих запасів у забезпеченні ефективної діяльності підприємства.
4. Дослідити методи оцінки виробничих запасів.
5. Ознайомитися з принципами нормування і обліку використання матеріальних ресурсів.
6. Розглянути складський облік виробничих запасів.
7. Дослідити методи вибуття виробничих запасів.
8. Ознайомитися з процедурою проведення інвентаризації виробничих запасів та з способами відображення її результатів в обліку.
9. Розглянути і критично оцінити основні програмні системи, призначені для забезпечення автоматизації обліку виробничих запасів.
10. Визначити основні процедури та джерела інформації при здійсненні аналізу виробничих запасів.
11. Дослідити методику аналізу стану та ефективності використання виробничих запасів.
12. Ознайомитися з процедурою проведення аудиту стану та використання виробничих запасів.

Об'єктом дослідження є діюча практика обліку і аудиту виробничих запасів на ТОВ "Алькон".

Предметом дослідження є фінансовий облік і аудит стану та використання виробничих запасів.

Під час написання дипломної роботи використовувались такі методи наукового дослідження:

1. Емпіричний (спостереження за діяльністю служби матеріально-технічного забезпечення ТОВ "Алькон"; порівняння діючої практики обліку

виробничих запасів на ТОВ “Алькон” з загальноприйнятими способами ведення обліку виробничих запасів; співбесіда з працівниками бухгалтерії ТОВ “Алькон”).

2. Експериментально-теоретичний (аналіз структури виробничих запасів, узагальнюючих та індивідуальних показників ефективності використання матеріальних ресурсів на ТОВ “Алькон”).

У дипломній роботі запропоновано універсальне визначення запасів як негрошових оборотних активів, що використовуються суб'єктами підприємницької діяльності у виробничому або торгівельному обігу і постійно перебувають на різних дореалізаційних стадіях активного перетворення, починаючи з нульової (закупки).

Для забезпечення ефективної діяльності великих підприємств пропонуємо, крім відділу матеріально-технічного забезпечення, створювати виробничі та фінансові служби. Виробничі служби визначатимуть перелік виробничих запасів, що використовуються, їх кількість, якість, коефіцієнт використання, норми витрат. Фінансові служби визначатимуть максимальний розмір коштів, що необхідні для придбання виробничих запасів, встановлюватимуть нормативи запасів по кожній групі матеріальних цінностей, визначатимуть величину нормованих оборотних засобів.

Для запобігання дефіциту окремих видів виробничих запасів пропонуємо використовувати на складах сигнальні документи – вимоги з червоними смужками. За допомогою сигнальних документів можна визначити результат використання матеріалів, згрупувавши дані за відхиленнями в розрізі причин та винних осіб. Така інформація аналізується за короткі проміжки часу і подається зацікавленим особам для прийняття рішень.

Для попередження крадіжок виробничих запасів, надійного їх збереження та раціонального використання доцільно на підприємствах встановити матеріальну відповідальність за центрами витрат по всьому технологічному циклу виробничого процесу. Ввести посади комірників навряд чи має сенс в існуючих умовах, але зобов'язати бригадирів організовувати

облік руху матеріалів цілком можливо при умові доплати за роботу по складання звітів 10-20 % до суми заробітної плати.

На ТОВ “Алькон” з першого липня 2009 року для попередження дефіциту окремих видів виробничих запасів планується використовувати сигнальні документи, а також вирішується питання про встановлення матеріальної відповідальності за центрами витрат по всьому технологічному циклу виробничого процесу.

Дипломна робота складається з вступу, основної частини, висновків, списку використаних літературних джерел і додатків. Основна частина складається з трьох розділів. Дипломну роботу ілюструють: дві діаграми, п'ятнадцять рисунків, тринадцяти таблиць і чотирнадцять формул.

РОЗДІЛ 1.

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність, класифікація та роль виробничих запасів у забезпеченні ефективної діяльності підприємства

Виробничі запаси займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності; при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан. Виробничі запаси є складовою частиною групи матеріальних ресурсів. Матеріальні ресурси – це основні та оборотні засоби виробництва, які використовуються (або можуть бути використані) у виробничому процесі та є матеріальною базою підприємства чи галузі [33, 275].

Виробничі запаси формують економічні (виробничі) ресурси.

Класифікацію економічних (виробничих) ресурсів наведено на рис. 1.1 [21, 328].

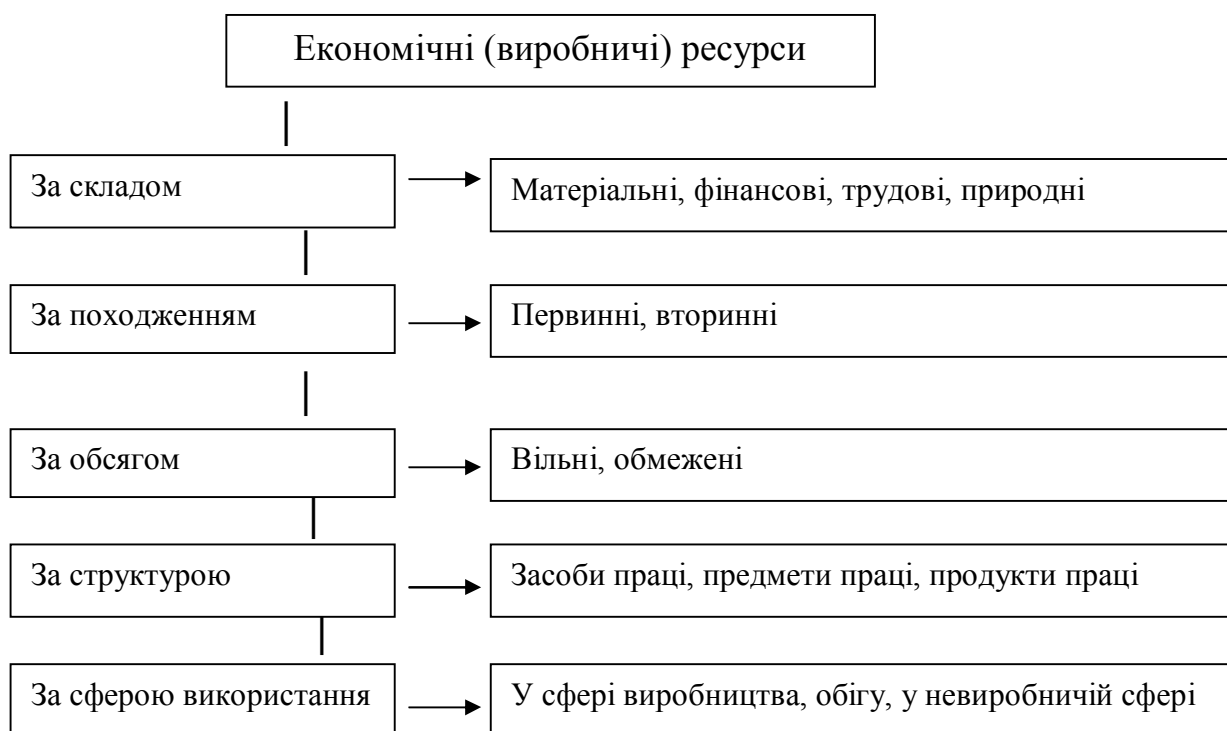


Рис.1.1. Класифікація економічних ресурсів

Місце виробничих запасів у складі економічних ресурсів наведено на рис. 1.2 [21, 328].

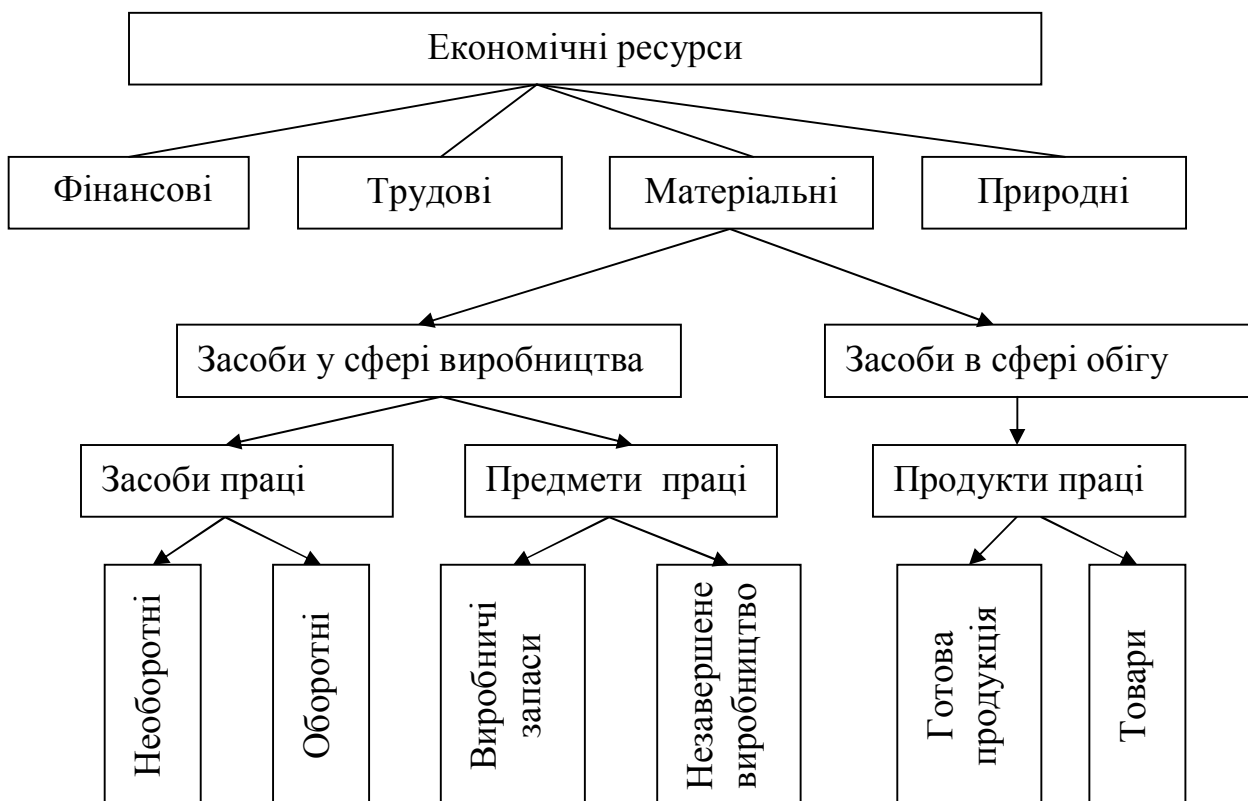


Рис. 1.2. Місце виробничих запасів у складі економічних ресурсів

В обліковій літературі можна зустріти багато різних понять, пов'язаних із запасами, проте, слід враховувати, що кожне з них має самостійне значення та власне тлумачення.

Використання терміну “запаси” викликає певні протиріччя, які пов'язані з тлумаченням його в довідковій літературі. Так, більшість авторів під терміном “запаси” розуміють резерв матеріальних ресурсів, які не використовуються в поточній діяльності підприємства і призначені для забезпечення безперервності процесу виробництва, зберігання на випадок необхідності [15, 28].

Каніщенко Л. дає таке визначення запасів: запаси – це 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 ще не використовуються [32, 583].

На думку Грачової Р. запаси – це матеріальні активи в обороті. У них вкладають гроші, щоб після закінчення господарського циклу повернути з прибутком [39, 3].

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 і зареєстрованим у Міністерстві юстиції України 2 листопада 1999 р. за № 751/4044, запаси – активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством [82, 116].

Вважаємо, що запаси – це негрошові оборотні активи, що використовуються суб'єктами підприємницької діяльності у виробничому або торговельному обігу і постійно перебувають на різних дореалізаційних стадіях активного перетворення, починаючи з нульової (закупки).

Запаси поділяються на товарні і виробничі.

Товарні запаси – придбані підприємством товари, призначені для подальшого продажу. При цьому підприємство, як правило, не вносить суттєвих змін у їх фізичну форму, вже під час закупки в постачальника вони є готовою продукцією.

Виробничі запаси – придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві [46, 206].

В економічній енциклопедії зустрічаємо таке визначення виробничих запасів – це частина оборотних коштів на підприємстві, які не залучено до процесу виробництва [32, 583].

Попович П.Я. розглядає виробничі запаси як частину матеріальних ресурсів, що не вступили у виробничий процес, але їх наявність на підприємстві в заданих розмірах є об'єктивною умовою ритмічної роботи [85, 153].

На нашу думку виробничі запаси – це запаси, що використовуються у процесі виробничої діяльності як предмети праці і споживаються цим виробництвом протягом одного господарського (операційного) циклу, після завершення якого цілком переносять свою вартість на вартість кінцевого продукту.

У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ 30.11.1999 р., № 291, для обліку запасів виділено клас 2, який називається “Запаси”. Для обліку виробничих запасів призначений рахунок першого порядку 20 “Виробничі запаси” [80].

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виробничі запаси та розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, загальна структура якого наведена на рис. 1.3 [21, 332].

Для правильної організації обліку виробничих запасів важливе значення має їх науково обґрунтована класифікація. Виробничі запаси можна класифікувати за наступними ознаками [21, 330].

1. За призначенням і причинами утворення виробничі запаси поділяються на постійні і сезонні.

До постійних належить частина виробничих запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими доставками.

До сезонних належать виробничі запаси, що використовуються при сезонному виробництві продукції чи при сезонному транспортуванні.

2. За місцем знаходження виробничі запаси поділяються на складські, у виробництві, в дорозі.

До складських належать виробничі запаси, що знаходяться на складах підприємства.

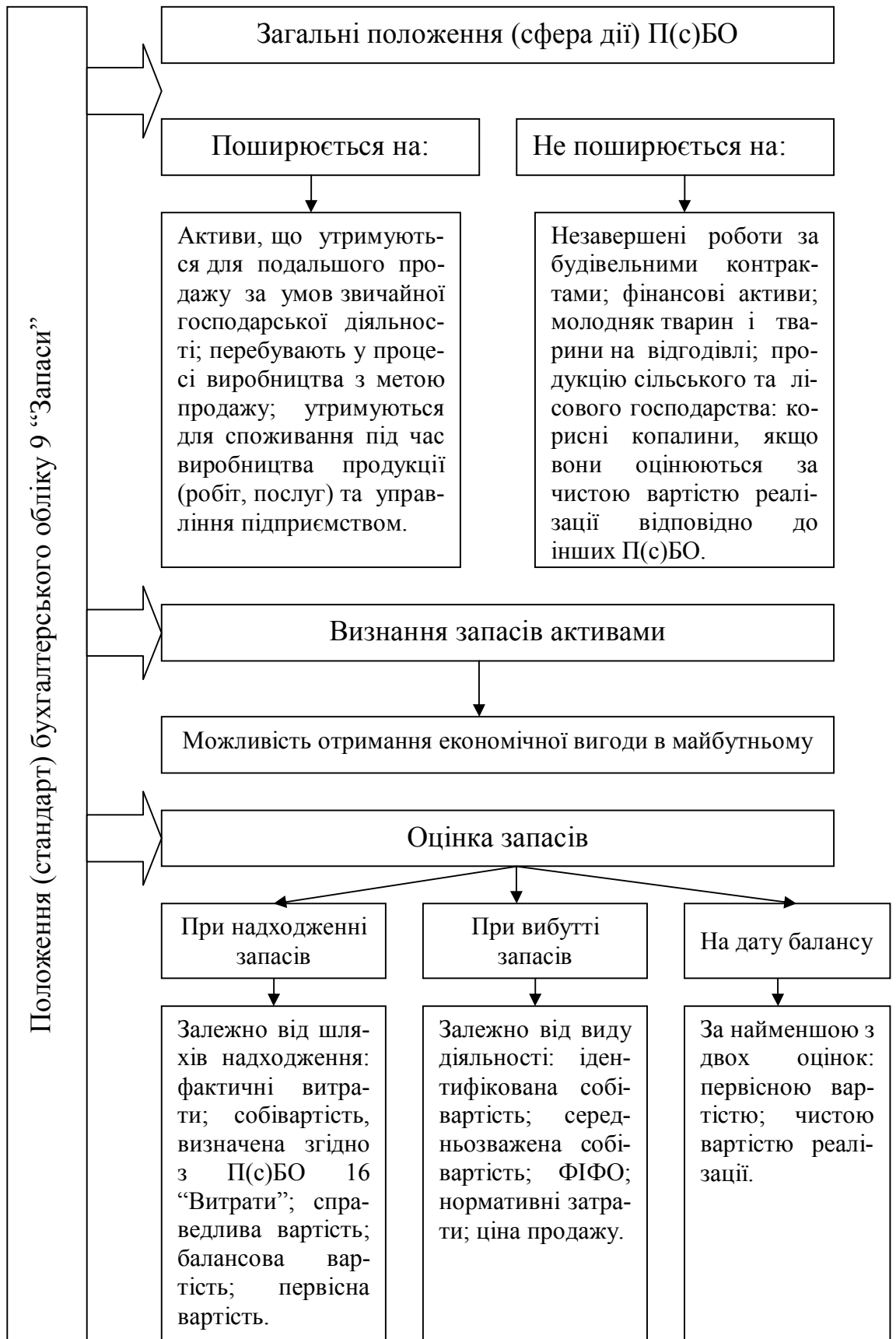


Рис. 1.3. Структура П(с)БО 9 “Запаси”

До виробничих запасів у виробництві належать виробничі запаси, що знаходяться в процесі обробки.

До виробничих запасів в дорозі належать виробничі запаси, що відвантажені споживачу, і ще ним не отримані, знаходяться в дорозі.

3. За рівнем наявності на підприємстві виробничі запаси поділяються на нормативні і понаднормовані.

До нормативних належать виробничі запаси, що відповідають запланованим обсягам виробничих запасів, необхідним для забезпечення безперебійної роботи підприємства.

До понаднормованих належать виробничі запаси, що перевищують їх нормативну кількість.

4. За наявністю на початок і кінець звітної періоду виробничі запаси поділяються на початкові і кінцеві.

До початкових виробничих запасів належить величина виробничих запасів на початок звітної періоду.

До кінцевих належить величина виробничих запасів на кінець звітної періоду.

5. По відношенню до балансу виробничі запаси поділяються на балансові і позабалансові.

Балансові виробничі запаси – це виробничі запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі.

Позабалансові виробничі запаси – це виробничі запаси, що не належать підприємству.

6. За ступенем ліквідності виробничі запаси поділяються на ліквідні і неліквідні.

До ліквідних виробничих запасів належать виробничі запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первинної вартості таких запасів.

До неліквідних належать виробничі запаси, які неможливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первинної вартості таких запасів.

7. За походженням виробничі запаси поділяються на первинні і вторинні.

Первинні виробничі запаси надходять на підприємство від інших підприємств і не підлягали обробці на даному підприємстві.

Вторинні виробничі запаси – це матеріали та вироби, що після первинного використання можуть застосовуватися вдруге у виробництві (відходи виробництва та споживання продукції).

8. За обсягом виробничі запаси поділяються на вільні та обмежені.

Вільні виробничі запаси знаходяться у надлишку на підприємстві.

Обмежені виробничі запаси знаходяться в обмеженій кількості на підприємстві.

Наведена класифікація виробничих запасів сприяє своєчасному документальному оформленню руху запасів; забезпечує контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням виробничих запасів та їх збереженням у місцях зберігання і на всіх стадіях обробки; дозволяє розраховувати фактичну собівартість витрачених виробничих запасів та їх залишків.

На різних підприємствах виробничі запаси можуть мати різне призначення залежно від функції, яку вони виконують у процесі виробництва. Розрізняють економічну й технічну класифікації.

В основу економічної класифікації виробничих запасів покладено їх значення для процесу виробництва, оскільки використовувані в ньому матеріали відіграють різну роль. Одні формують речовинну основу (субстанцію) майбутнього продукту (наприклад, метали для виготовлення обладнання), інші беруть участь у процесі виробництва, надаючи виробам відповідних властивостей (наприклад, фарби) або сприяючи виробничому процесові (обтиральні, тарні та ін.). Першу групу називають основними

матеріалами, другу – допоміжними. Зі складу основних матеріалів відокремлюють куповані напівфабрикати.

Використання виробничих запасів у процесі виробництва часто призводить до появи відходів. Частина з них має певну цінність і використовується ще раз як повторні матеріали або для виготовлення продукції чи для реалізації іншим підприємствам. Решта відходів є безповоротними для підприємства, і їх вважають втратами. Ці відходи оцінюванню не підлягають.

У першому випадку відходи оцінюють і їх вартість зменшує витрати виробництва. У другому – виробництво втрачає всю вартість невикористаної частини матеріалів. При цьому воно може завдавати шкоди навколишньому середовищу, а штрафні санкції за це є від'ємною вартістю втрат. З огляду на це необхідно впроваджувати безвідходну технологію [22, 197].

Зауважимо, що у бухгалтерському обліку класифікація виробничих запасів доцільна за групами (субрахунками):

1. Сировина й матеріали – це предмети праці, з яких виготовляють продукцію, вони утворюють матеріальну (речовинну) основу продукції.

2. Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби – це сировина і матеріали, які пройшли певні стадії обробки, але ще не є готовою продукцією. У виготовленні продукції вони виконують таку ж роль, як основні матеріали, тобто утворюють її матеріальну основу.

3. Паливо. Паливо виділяють в окрему групу з причин його великого економічного значення та специфіки споживання. Сюди належить паливо, придбане чи заготовлене для технологічних потреб, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії чи опалення приміщення.

4. Тара й тарні матеріали. До тари і тарних матеріалів належать предмети, які використовуються для пакування, транспортування, зберігання різних матеріалів і продукції (мішки, ящики, коробка тощо).

До тари відносять також деталі, матеріали, призначені для виготовлення або ремонту тари, що використовуються для пакування продукції (деталі для складання ящиків, діжкава клепка, фольга тощо).

Тару розрізняють:

— одноразового використання (паперова, картонна), що не підлягає поверненню, вартість якої, як правило, включається до відпускної ціни продукції;

— багаторазового використання, що підлягає обов'язковому поверненню (дерев'яні ящики, діжки, мішки із тканини тощо). Вартість цієї тари залежно від умов поставки продукції включається до відпускної ціни повністю, частково або оплачується покупцями окремо. Вартість металевої поворотної тари (бідони, діжки), як правило, не включається до вартості затареної в ній продукції [46, 207].

5. Будівельні матеріали. До них належать будівельні матеріали, конструкції і деталі, обладнання, що підлягають встановленню на об'єктах, які будуються (реконструюються), капітальних вкладень, інші матеріальні цінності, призначені для потреб капітального будівництва [99, 236].

6. Матеріали, передані в переробку – це матеріали, передані в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Затрати на переробку матеріалів, які оплачуються сторонніми організаціями, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, що отримані з переробки.

7. Запасні частини – це придбані чи виготовлені запасні частини, готові деталі, вузли, агрегати, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільні шини у запасі та обороті.

8. Матеріали сільськогосподарського призначення. До складу цієї групи входять: мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин, насіння, корми, посадковий матеріал як власного виробництва, так і куплений.

9. Інші матеріали – це відходи виробництва (обрубки, обрізки, стружка тощо), невикористаний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (брухт, утиль), зношені шини тощо.

При значній (великій) кількості виробничих запасів для правильного планування потреби у виробничих запасах, раціональної організації їх обліку й контролю за використанням у виробництві, крім економічної класифікації, використовують класифікацію за технічними ознаками. Залежно від технічних ознак матеріали класифікують (поділяють) на групи та підгрупи за найменуваннями, типом, гатунком, розміром і т. ін. Така класифікація матеріалів відображається у номенклатурах систематизованого переліку матеріалів, які розробляються безпосередньо на підприємстві.

Облік матеріальних цінностей запасів організують за назвою (видами) сировини й матеріалів, а в межах кожного виду – за розділами, типами, групами, гатунками й окремими найменуваннями, тобто за окремими номенклатурними номерами, одиницями виміру, кількості та якості й історичною собівартістю. Номенклатурний номер проставляється на всіх документах, пов'язаних з обліком виробничих запасів, він використовується також і в аналітичному обліку.

Наведена класифікація виробничих запасів забезпечує виконання основних завдань обліку та контролю виробничих запасів, серед яких: забезпечення відповідності складських виробничих запасів нормативам; достовірна оцінка виробничих запасів; відображення операцій з оприбуткування та витрачання запасів у системі бухгалтерського обліку тощо. Усі перераховані завдання сприяють формуванню інформації для управління виробничими запасами.

Виробничі запаси є однією з основних складових собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг тощо. У структурі витрат на виробництво промислової продукції найбільшу питому вагу (від 60 до 90 %) займають саме виробничі запаси. Для порівняння витрати на оплату праці становлять лише 8-

12 %. Від того наскільки правильно буде організовано їх облік, залежить точність визначення прибутку підприємства і, що не менш важливо, збереження самих запасів. Облік виробничих запасів є одним з найбільш трудомістких розділів обліку, оскільки оперує десятками, сотнями, а часом і тисячами найменувань виробничих запасів. Крім того, облік виробничих запасів є ніби довгим ланцюжком операцій, який зв'язує воєдино облік розрахунків з постачальниками та підрядчиками, підзвітними особами, облік запасів на складі і так далі до обліку розрахунків з покупцями і замовниками [86, 34].

Особливістю виробничих запасів є те, що вони у процесі виробництва використовуються повністю і тому для кожного нового процесу виробництва їх потрібно замінювати новими. Втрата часу через відсутність якогось виду із виробничих запасів вважається неприпустимою, тому для забезпечення безперебійної роботи підприємства на складах та у виробництві завжди повинні знаходитись виробничі запаси в межах норм, передбачених потребою підприємства. Цим займається спеціально створений на підприємствах відділ матеріально-технічного постачання.

На наш погляд, на великих підприємствах доцільно створювати не лише відділи матеріально-технічного постачання, але й виробничі та фінансові служби. Виробничі служби визначають перелік виробничих запасів, що застосовуються, їх кількість, якість, коефіцієнт використання, норми витрат. Фінансові служби визначають максимальний розмір коштів, що необхідні для придбання виробничих запасів, встановлюють нормативи запасів по кожній групі матеріальних цінностей, визначають величину нормованих оборотних засобів. Завдання фінансових служб – недопускати зберігання лишніх засобів у запасах, вчасно розраховуватись з постачальниками, застосовувати економічні штрафні санкції до постачальників, що затримують поставки. Підсумовуючи вищесказане можна зробити висновок, що виробничі запаси відіграють значну роль у забезпеченні ефективної діяльності підприємства. Їх питома вага у вартості всіх активів підприємства є найбільшою, а також вони

беруть безпосередню участь у виробництві продукції або є готовою продукцією, яка призначена для продажу.

1.2. Оцінка виробничих запасів та розкриття інформації про них у примітках до фінансової звітності

Одна з проблем обліку полягає в тому, що велика кількість нормативних документів, якими на сьогодні регламентується порядок ведення бухгалтерського та податкового обліку, не повною мірою узгоджена з П(с)БО.

З 01.04.2011 р. порядок оподаткування прибутку регулюється нормами Податкового кодексу. Відповідно до пп. 138.1.1 п. 138.1, п. 138.4, пп. 138.8.1 п. 138.8 ст. 138 цього Кодексу до складу витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, включається собівартість реалізованих товарів виходячи із ціни їх придбання і в тому періоді, у якому відображаються доходи від їх реалізації. Згідно із п. 138.6 ст. 138 зазначеного Кодексу собівартість придбаних і реалізованих товарів формується відповідно до ціни придбання з урахуванням ввізного мита й витрат на доставку й доведення до стану, придатного для продажу. Відповідно до п. 140.4 ст. 140 Податкового кодексу оцінка вибуття запасів здійснюється за методами, встановленими відповідним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку. Для всіх одиниць запасів, що мають однакові призначення й умови використання, застосовується тільки один із дозволених методів оцінки їх вибуття [81].

Вибір методу впливає на залишок і на об'єкт оподаткування, на розподіл витрат усередині періоду, за який уся придбана партія буде продана чи використана у виробництві.

Підприємству важливо правильно вибрати метод оцінки запасів, бо він має вплив на розмір прибутку. Обраний метод фіксується в наказі про облікову політику, який може змінюватися при уточненні статуту та коли це передбачено П(с)БО [97, 22]. Порядок оцінки виробничих запасів залежить від

багатьох факторів, основним з яких є обрана підприємством система обліку виробничих запасів.

Для послідовного обґрунтування методики оцінки необхідно розпочати з оцінки внаслідок придбання виробничих запасів.

Отже, придбані чи виготовлені виробничі запаси зараховують на баланс підприємства за первинною вартістю.

До первинної вартості виробничих запасів, придбаних за плату, відносять суми таких фактичних затрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальникові;
- суми, що сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші подібні послуги у зв'язку з пошуком та придбанням виробничих запасів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням виробничих запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- затрати на заготівлю, навантажувально-розвантажувальні роботи, транспортування виробничих запасів до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування виробничих запасів;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням виробничих запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях. До таких витрат належать, зокрема, прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик виробничих запасів.

Первинною вартістю виробничих запасів, виготовлених власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва, яка визначається за П(с)БО 16 “Витрати” [83].

Первинною вартістю виробничих запасів, що внесені до статутного капіталу підприємства, визначається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Не включаються до справедливої вартості виробничих запасів, а належить до витрат того періоду, в якому вони були здійснені:

— понаднормові втрати і нестачі виробничих запасів;

— проценти за користування позиками;

— витрати на збут;

— загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою виробничих запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях [46, 211].

Отже, первинна вартість виробничих запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, проте за певних умов усе ж можливими є такі зміни – псування, старіння, тобто втрата очікуваної економічної вигоди. У таких випадках виробничі запаси відображають за чистою вартістю, яку визначають за кожною одиницею виробничих запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат за завершення виробництва і збут. Різницю між первинною та чистою вартістю таких виробничих запасів списують на витрати звітного періоду.

Таким чином, ціни придбання (виготовлення) однойменних виробничих запасів протягом звітного періоду (місяця), як правило, є різними, у зв'язку з чим виникає проблема їх оцінки в разі списування виробничих запасів із балансу.

Відповідно до П(с)БО 9 “Запаси” існує п'ять методів оцінки запасів у разі їх списування: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці виробничих запасів, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження виробничих запасів (ФІФО), нормативних затрат і ціни продажу [16, 120].

Для всіх одиниць бухгалтерського і податкового обліку виробничих запасів, що мають однакове призначення й однакові умови використання, застосовується тільки один із наведених методів, який не можна змінювати протягом звітного податкового року [8, 40].

Розглянемо перший метод оцінки вибуття виробничих запасів: оцінка за ідентифікованою собівартістю. Згідно з П(с)БО 9 “Запаси”, цей метод застосовується для оцінки вибуття виробничих запасів, придбаних з метою їх реалізації на спеціальне замовлення, і для оцінки вибуття виробничих запасів, які не замінюють один одного [82].

Однак не зовсім зрозуміло, навіщо у П(с)БО 9 “Запаси” запроваджено таке обмеження в застосуванні методу ідентифікованої собівартості. Можливо, наголос на спецзамовленні і незамінності не треба розуміти як обмеження, а лише в тому сенсі, що застосовувати цей метод оцінки зможуть усі підприємства для спецзамовлень, а у разі незамінності – в обов’язковому порядку. На багатьох підприємствах давно налагоджено автоматизований облік надходження і вибуття виробничих запасів за ідентифікованою собівартістю, і оскільки цей метод є найбільш точним, немає сенсу замінювати і перебудовувати програми заради впровадження приблизного обліку, яким є облік вибуття за: середньозваженою собівартістю, ФІФО і інші. У нашій країні даний метод завжди переважав і використовувався практично у всіх галузях економіки. Обов’язкова умова для цього – можливість за кожною одиницею виробничих запасів установити саме її ціну (історичну собівартість).

Оцінювання за середньозваженою собівартістю проводять окремо для кожної сукупності взятих на облік виробничих запасів, однакових за призначенням і споживчими характеристиками. Середньозважена собівартість одиниці, що вибуває, визначається за формулою 1.1 [39, 13]:

$$C_c = (З_{п.м.} + О_{п.м.}) / (КЗЗ_{к.м.} + КЗО_{п.м.}) \quad (1.1)$$

де C_c – середньозважена собівартість одиниці запасів, грн.;

$З_{п.м.}$ – залишок запасів на початок місяця, грн.;

$О_{п.м.}$ – отримано ідентичних запасів протягом місяця, грн.;

$КЗЗ_{к.м.}$ – кількість запасів, що залишилася на початок місяця;

$КЗО_{п.м.}$ – кількість ідентичних запасів, отриманих протягом місяця.

Отже, в чисельнику формули проставляються значення в грошовому (вартісному) вимірі, у знаменнику ці ж значення – у кількісному (тобто в фізичних одиницях).

Метод ФІФО, тобто метод оцінки вибуття виробничих запасів за цінами перших закупівель, ґрунтується на припущенні, що виробничі запаси, які надійшли першими, першими і реалізуються (first – in, first – out – method FIFO) [39, 14].

Основним його недоліком є вплив зовнішніх чинників економічного життя держави на показник валового прибутку окремо взятого підприємства. Так, в умовах постійно зростаючих цін метод ФІФО дає найвищий показник валового прибутку. А якщо взяти до уваги, що в умовах загального зростання цін кожне

підприємство прагне підвищити також і ціни на реалізований товар, то при застосуванні методу ФІФО до оцінки вибуття показник валового прибутку, що зазначається у Звіті про фінансові результати, можна вважати невиправдано завищеним.

Відповідно, в умовах постійного зниження цін спостерігається зворотній процес: показник валового прибутку внаслідок застосування методу ФІФО до оцінки вибуття виробничих запасів і вимушеного зниження відпускних цін на продукцію, що реалізує підприємство, виходить у звіті невиправдано заниженим.

Водночас, оскільки виробничі запаси, які купують в умовах постійно зростаючих цін і оцінюються при вибутті методом ФІФО, списуються у реалізацію за найменшою з цін, то виробничі запаси, які залишаються на балансі підприємства, виявляються оціненими за вартістю, більш-менш наближеною до ринкової. А це означає, що при аналізі балансу такого підприємства показники власних оборотних коштів, оборотного капіталу і, відповідно, коефіцієнти покриття будуть не просто оптимістичними, але і реальними порівняно з тим, якби це підприємство використало інший метод оцінки вибуття виробничих запасів.

Використання методу ФІФО означає, що залишки виробничих запасів оцінюються за собівартістю останніх за часом придбання (оприбуткування) виробничих запасів. Отже, застосування даного методу (наприклад, для підприємств торгівлі) вимагає проведення на кінець кожного звітного періоду повної інвентаризації виробничих запасів з подальшим розрахунком їх сумарної вартості виходячи з вартості останніх закупок. А це означає, що необхідно зробити величезну і, на нашу думку, нікому не потрібну додаткову роботу.

Нормативний метод обліку вибуття виробничих запасів є частиною давно відомого в нашій країні нормативного методу обліку витрат (облік за планово-розрахунковими цінами) і базується на нормативному методі калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Відповідно до п. 2.1 П(с)БО 9 “Запаси” “Оцінка за нормативними витратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормативних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних витрат до фактичних витрат і ціни, вони повинні регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися” [19, 121].

Основні принципи нормативного методу обліку витрат (у тому числі вибуття виробничих запасів) і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) зводяться до такого. В основу калькуляції фактичної собівартості окремого виду продукції покладено заздалегідь складену калькуляцію нормативної собівартості цього виду продукції за затвердженими самим підприємством поточними нормами витрат сировини і матеріалів, праці тощо. При дотриманні цих норм (і при їх своєчасному перегляді) фактична собівартість відповідає нормативній. У разі виявлення відхилень від норм фактичну собівартість продукції визначають так: до нормативної собівартості додають (у разі перевитрат) або від неї віднімають (у разі економії) виявлені відхилення від поточних норм, а також додають (віднімають) витрати,

зумовлені зміною цих норм протягом звітнього періоду за кожною статтею витрат.

Діючими нормами прийнято називати норми і нормативи, зумовлені технологічним процесом, відповідно до якого передають матеріали у виробництво, оплачують виконані роботи [39, 14].

Нормативний метод оцінки вибуття виробничих запасів нарівні з іншими методами оцінки вибуття виробничих запасів, потрібен не лише для оцінки при вибутті виробничих запасів з підприємства, а й при переведенні їх з однієї балансової статті до іншої, що теж кваліфікується як вибуття.

Оцінку за цінами продажу засновано на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотка торговельної націнки товарів. Цей метод можуть застосовувати (якщо інші методи оцінки вибуття виробничих запасів не виправдані) підприємствами, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Розмір торговельної націнки на реалізовані товари визначається за формулою 1.2 [17, 20]:

$$P_{т.н.} = P_{в.} \times C_{вт.н.} \quad (1.2)$$

де $P_{т.н.}$ – розмір торговельної націнки на реалізовані товари;

$P_{в.}$ – продажна вартість реалізованих товарів;

$C_{вт.н.}$ – середній відсоток торговельної націнки.

Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітнього місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітньому місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітнього місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітньому місяці товарів [17, 20].

Даний метод оцінки вибуття запасів не використовується для оцінки вибуття виробничих запасів.

Вибір оптимального для того чи іншого підприємства методу оцінки вибуття виробничих запасів залежить від великої кількості зовнішніх чинників, які по-різному впливають на діяльність кожного окремо взятого підприємства.

Податкове законодавство не містить застережень щодо обов'язковості застосування методів оцінки вибуття виробничих запасів у бухгалтерському чи податковому обліку. Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакові призначення й умови використання, застосовується тільки один з дозволених методів оцінки вибуття.

На наш погляд, на сьогоднішній день найбільш прийнятним для великої кількості підприємств є метод оцінювання вибуття виробничих запасів за середньозваженою собівартістю, оскільки кожне наступне списання проводиться за середньою собівартістю, що, у свою чергу, не має різкого впливу на коливання собівартості готової продукції.

На дату балансу виробничі запаси оцінюються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Використання такого підходу при оцінці виробничих запасів ще називають правилом нижчої оцінки. За чистою вартістю виробничі запаси відображаються, якщо їх ціна знизилась порівняно з первісною, вони зіпсувались або втратили свої властивості. Наприклад, якщо зросли очікувані матеріальні витрати на завершення виробництва, але вартість продажу готової продукції не збільшилася, то виробничі запаси, що використовуються для потреб виробництва, не принесуть за цієї умови більшу корисність і тому підлягають уцінці.

Чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею виробничих запасів вирахуванням з очікуваної ціни продажу витрат на завершення виробництва і збут. Недоцільно уцінювати виробничі запаси цілої галузі або всі наявні на підприємстві. Лише за деяких умов об'єднання виробничих запасів у групи для потреб переоцінки це може бути доцільним.

Чиста вартість реалізації виробничих запасів повинна бути досить надійною їх оцінкою, яка базується виходячи з можливої вартості їх реалізації за вирахуванням витрат на реалізацію. При цьому слід враховувати можливі коливання цін або собівартості, які можуть бути до моменту реалізації виготовленої із наявних виробничих запасів продукції. Основою для такої оцінки можуть бути дані прайс-листів підприємств-виробників виробничих запасів, спеціальні дослідження тенденцій коливання ринку, пов'язаних з цінами на певні види виробничих запасів, економічні прогнози аналітиків. Чиста вартість реалізації виробничих запасів залежить від напряму їх використання підприємством та стану ринку. У даному випадку можливі такі варіанти:

— якщо виробничі запаси використовуються для виготовлення продукції в звичайних умовах, то найкращою оцінкою виробничих запасів буде їх відновна вартість;

— якщо коливання цін вказують на те, що собівартість готової продукції буде перевищувати ціну продажу, виробничі запаси оцінюються за чистою вартістю реалізації;

— якщо готову продукцію можна продати за собівартістю або вище від собівартості, переоцінка запасів не проводиться;

— якщо підприємство отримало спеціальне замовлення, яке визначає і ціну відвантаження готової продукції, то вартість запасів залежить від умов контрактних зобов'язань.

Переоцінка запасів за чистою вартістю реалізації необхідна за таких умов.

1. Пошкодження виробничих запасів.
2. Часткового старіння виробничих запасів.
3. Зниження ціни реалізації виробничих запасів.
4. Зростання очікуваних витрат на завершення виробництва або збут.

Сума, на яку первісна вартість виробничих запасів перевищує чисту вартість їх реалізації та вартість повністю втрачених виробничих запасів, списується на витрати звітного періоду.

Якщо чиста вартість реалізації тих виробничих запасів, які раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше від суми попереднього зменшення, сторнується запис про попереднє зменшення цих виробничих запасів. Сума податкового кредиту з податку на додану вартість при цьому не відновлюється.

Суми нестач і втрат від псування цінностей до прийняття рішення про конкретних винуватців відображаються на позабалансових рахунках. Після встановлення осіб, які мають відшкодувати втрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості або інших активів і доходу звітного періоду [62, 239].

Проведення дооцінки протягом звітного періоду (на початок кожного місяця, в окремих випадках – на дату надходження) регламентовано Порядком проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей, який затверджений спільним наказом Міністерства економіки України від 31.05.93 р. № 37-20/248 та Міністерства фінансів України від 31.05.93 р. № 07-104 [84]. Згідно з цим Порядком дооцінці підлягають покупні виробничі запаси за умови зміни їх ціни (як цін постачальника, так і цін на аналогічні вироби, виготовлені підприємствами України) [22, 11].

Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей потребує доповнень, які відповідатимуть економічному змісту дооцінки та більшою мірою задовольнятимуть інтереси господарюючих суб'єктів, а саме: дооцінку виробничих запасів доцільно здійснювати не лише на підставі цін на аналогічні виробничі запаси, виготовлені в Україні, а й враховувати рівень цін на внутрішньому ринку на аналогічні виробничі запаси іноземного виробництва.

Підсумовуючи вище сказане можна зробити висновок, що в умовах частого коливання цін суб'єкти підприємницької діяльності, щоб зберегти обігові кошти, просто змушені періодично здійснювати переоцінку виробничих запасів. Підставою для її здійснення повинен бути наказ адміністрації підприємства, і здійснюється вона, як правило, на підставі даних інвентаризації запасів.

Інформація про оцінку виробничих запасів міститься в Примітках до фінансової звітності у розділі VIII “Запаси”.

У розділі VIII “Запаси” розшифровується інформація до рядків 100-140 Активу Балансу. В графах розділу показується інформація про залишки запасів на кінець року і суми їх уцінки протягом року. Для заповнення рядків використовується інформація з рахунків класу 2 “Запаси”, а також з рахунків, які кореспондують з ними.

Запаси згідно з П(с)БО 9 у звітності відображаються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. У рядку 921 розділу показують суму запасів, відображених за чистою вартістю реалізації. Дані для заповнення рядка беруть з активів уцінок запасів та записів, якими відображена така уцінка [48, 149].

У примітках до фінансової звітності наводиться лише істотна інформація, що здатна вплинути на прийняття рішення.

1.3. Принципи нормування і обліку використання матеріальних ресурсів у виробництві

Матеріальні витрати мають значну питому вагу в собівартості продукції, тому промислові підприємства велику увагу приділяють формуванню норм і нормативів матеріальних витрат. Саме нормування є чинником, що сприяє підвищенню ефективності використання матеріальних ресурсів.

Під нормою витрат матеріальних ресурсів розуміють гранично допустиму величину сировини, матеріалів, палива, енергії, яка може бути витрачена для випуску одиниці продукції (або для виконання певної роботи) визначеної якості за певних організаційно-технічних умов. Таким чином, норми витрат матеріальних ресурсів регламентують величину виробничих витрат матеріалів, сировини, напівфабрикатів, палива, енергії. Основні і частково допоміжні матеріали нормуються на одиницю продукції, а деякі допоміжні матеріали, що слугують для забезпечення ритмічної роботи устаткування, – на одиницю часу його роботи [31, 154].

Норми витрачання за кожним видом запасів повинні зазначатися в картках складського обліку (як це робиться у світовій практиці). При цьому необхідно систематично контролювати фактичні залишки запасів шляхом порівняння їх з нормативними. У випадках перевищення фактичних залишків над нормативними, тобто наявності понаднормативних залишків запасів, необхідно вживати заходів до їх скорочення, а у випадку дефіциту – ставити питання про нові закупки [13, 103].

Норми витрат матеріальних ресурсів класифікують за такими ознаками: періодом дії; масштабами застосування; ступенем деталізації об'єкта нормування; ступенем деталізації номенклатури матеріалів; призначенням.

За періодом дії розрізняють норми:

- перспективні, що враховують прогресивні напрямки використанні сировини, матеріалів протягом кількох років;
- річні, що визначають середньорічні витрати матеріальних ресурсів;
- поточні, які пов'язані з конкретним технологічним процесом в обмеженому календарному періоді.

За масштабом застосування розрізняють норми індивідуальні, що застосовуються для виготовлення окремого виду продукції, і групові.

За ступенем деталізації об'єкта нормування розрізняють такі норми витрат матеріальних ресурсів: на одиницю готової продукції, на вузол, на деталь.

За ступенем деталізації номенклатури матеріалів розрізняють норми специфіковані (на вид ресурсів за конкретними їх параметрами) і зведені (на вид ресурсів зі звуженою номенклатурою).

За призначенням застосовують норми витрат окремих видів матеріальних ресурсів – сировини, основних матеріалів, палива, енергії тощо [31, 154].

Відносно продукції норми матеріальних витрат поділяються на наступні групи (табл. 1.1) [13, 103].

Витрачання матеріалів на виготовлення виробу в цілому розраховують на основі по детальних і по вузлових норм витрачання та норм застосування деталей у вузлах та збірних з'єднаннях, а останніх – у виробках (рис.1.4) [13, 104].

Таблиця 1.1

Групи норм матеріальних витрат

Норми	Характеристика
Поопераційна	Регламентує витрачання запасів на окрему операцію. Систематизуючи ці норми у відомості поопераційних норм витрат за виробничими одиницями, можна отримати кошторис матеріальних витрат за підрозділами. Поопераційні норми витрачання запасів використовуються для розробки нормативно-технічних карт, кошторисів матеріальних витрат і нормативних калькуляцій.
Подетальна	Отримують у результаті узагальнення поопераційних норм, що відносяться до окремого найменування деталей. Систематизацію проводять у спеціальних відомостях подетальних норм.
Повузлова	Регламентує витрачання запасів на окремі вузли, які можуть бути використані на самому підприємстві, реалізовані на сторону в складі запасних частин або у складі товарної продукції.
Функціональна	Розраховується при удосконаленні технології виробництва та її організації, збільшенні серійності та використанні поточних методів виробництва окремих виробів, вузлів, деталей тощо. В цілому функціональні норми характеризують процес функціонування матеріалів, що використовуються у виробництві. Такі норми застосовують у конструкторських розробках, створенні та удосконаленні технологічних процесів виробництва конкретних видів продукції.

Норми витрат матеріальних ресурсів розробляються, як правило, самим підприємством. У деяких випадках на замовлення підприємств ці норми можуть розроблятися галузевими науково-дослідними організаціями. Норми

витрат матеріальних ресурсів мають бути прогресивними, технічно та екологічно обґрунтованими (з урахуванням досягнень науки і техніки, передового досвіду, перспектив на майбутнє).

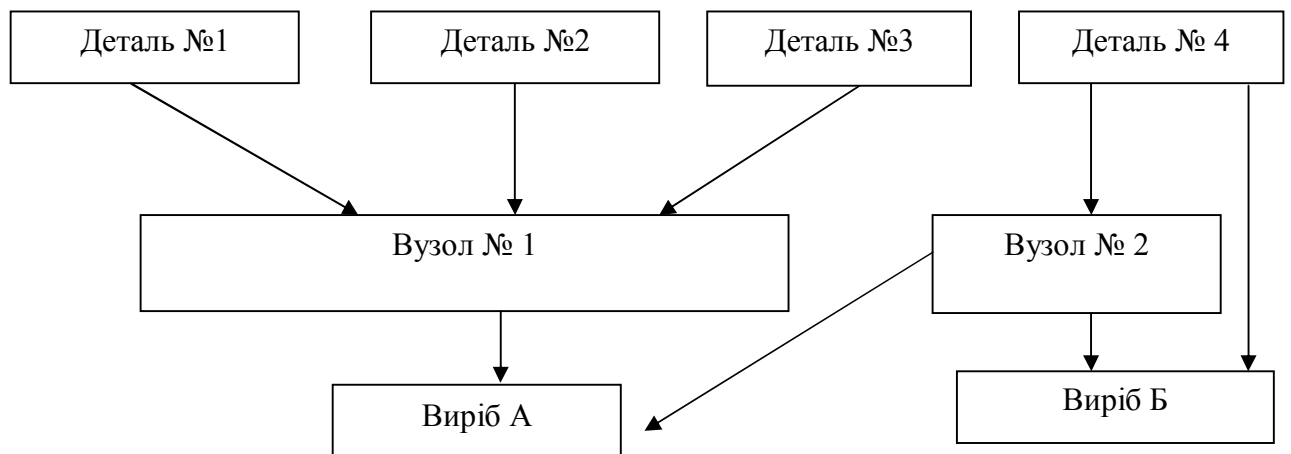


Рис. 1.4. Процедури формування норм матеріальних витрат на виріб

Техніко-економічне обґрунтування норм витрат матеріальних ресурсів пов'язане з аналізом їх структури. Структура норм витрат матеріальних ресурсів являє собою склад і співвідношення окремих її елементів. Для більшості матеріалів структура норми витрат можна розрахувати за формулою 1.3 [31, 154]:

$$N_B = B_K + B_{\text{тех}} + q \quad (1.3)$$

де N_B – норма витрат;

B_K – чисті витрати матеріалу на одиницю продукції або виробничої роботи (корисні витрати);

$B_{\text{тех}}$ – неминучі технологічні відходи та втрати;

q – інші організаційно-технологічні втрати, що виникають у процесі транспортування, зберігання тощо.

Чим менші складові норми $B_{\text{тех}}$ і q , тим якість норм витрат вища.

Нормування витрат окремих видів матеріальних ресурсів зумовлює дотримання певних його наукових принципів. Найважливіші з них – це:

- а) прогресивність;
- б) технологічна й економічна обґрунтованість;
- в) динамічність і забезпечення зниження норм [52, 155].

До основних методів нормування матеріальних ресурсів відносять: аналітично-розрахунковий; дослідно-виробничий; звітно-статистичний.

Аналітично-розрахунковий метод є найбільш прогресивним і ґрунтується на детальному аналізі первісної конструкторської та технологічної документації, результатів науково-дослідних робіт, експериментів, конкретних виробничих умов, на урахуванні можливостей впровадження в плановому періоді нової техніки, технології та прогресивних методів організації виробництва.

Застосування цього методу дає змогу техніко-економічно обґрунтувати складові елементи норм, виявити втрати й резерви, розробити відповідні організаційно-технічно заходи щодо забезпечення економії сировини та матеріалів.

Дослідно-виробничий метод ґрунтується на встановленні норм дослідних випробувань, проведених безпосередньо на робочих місцях та в цехах. Він ефективний у тих випадках, коли норму неможливо розрахувати через відсутність даних або складність розрахунків. Цей метод застосовується при нормуванні витрат допоміжних матеріалів та інструменту.

Звітно-статистичний метод полягає в розрахунку норм на базі звітних даних про фактичне використання матеріалів, сировини у звітному періоді з коригуванням їх у бік можливого зниження [31, 155].

Ці норми не є прогресивними, бо не сприяють виявленню внутрішніх резервів, тому застосування їх допустиме як виняток для приблизних розрахунків та для нормування малоцінних та рідко використовуваних матеріалів.

Можуть бути встановлені нормативи на непередбачувані витрати.

Основними джерелами формування нормативної бази прямих матеріальних витрат є:

- конструкторська документація – специфікація деталей, вузлів і збірних з'єднань;
- технологічна документація – технологічні описи виникнення та обробки деталей та вузлів, подетально-маршрутні відомості закріплення деталіоперацій за цехами, виробничими ділянками;
- специфікація вузлування;
- комплектівочні відомості покупних напівфабрикатів і виробів.

Документи конструкторської і технологічної підготовки виробництва розробляються у відділах головного конструктора, головного технолога, головного механіка, головного енергетика тощо. Відділи несуть відповідальність за забезпечення інформацією, підтримування її у необхідних розмірах і своєчасне повідомлення про всі зміни зацікавленим службам та підрозділам підприємства.

Покажемо технологію розрахунків деяких нормативів.

Норматив оборотних засобів у виробничих запасах ($N_{в.зап.}$) визначається шляхом множення денної потреби у певному виді матеріальних ресурсів (D) на норму запасу в днях ($Z_{дн.}$) (див. формулу 1.4) [13, 154]:

$$N_{в.зап.} = D \times Z_{дн.} \quad (1.4)$$

Денна потреба (норма) визначається за формулою 1.5 [13, 154]:

$$D = M_{заг}/360 \quad (1.5)$$

де D – денна потреба у виробничих запасах;

$M_{заг}$ – загальна річна потреба в певному виді ресурсів у натуральних одиницях.

Загальна річна потреба в певному виді матеріальних ресурсів в натуральних одиницях знаходиться за формулою 1.6 [13, 154]:

$$M_{\text{заг.}} = \sum_{i=1}^m N_i \times q_i \quad (1.6)$$

де N_i – обсяг випуску i -го виду в натуральних одиницях;

q_i – маса (площа) заготовки однієї деталі (виробу) i -го виду в натуральних одиницях.

Маса (площа) заготовки (q_i) визначається, виходячи із коефіцієнта використання матеріалу ($K_{\text{вик.матер.}}$) і чистої ваги деталі (виробу) (M_i) за формулою 1.7 [13, 154]:

$$q_i = M_i / K_{\text{вик.матер.}} \quad (1.7)$$

Норма запасу матеріальних ресурсів, виражених в днях, включає: транспортний запас; технологічний запас; поточний і строковий запаси.

Поточний запас ($Z_{\text{поточ}}$) обчислюють за формулою 1.8 [13, 155]:

$$Z_{\text{поточ}} = D \times T_{\text{пост}} \quad (1.8)$$

де $T_{\text{пост}}$ – поставки певного матеріального ресурсу у в днях.

Максимальний запас (Z_{max}) визначають за формулою 1.9 як суму мінімального (страхового) і поточного запасів [13, 155]:

$$Z_{\text{max}} = Z_{\text{min}} + Z_{\text{поточ}} \quad (1.9)$$

де Z_{max} – максимальний запас;

Z_{min} – мінімальний запас;

$Z_{\text{поточ}}$ – поточний запас.

Середній запас певного виду матеріальних ресурсів ($Z_{\text{сер}}$) визначають за формулою 1.10 [13, 156]:

$$Z_{\text{сер}} = Z_{\text{min}} + 0,5 \times Z_{\text{поточ}} \quad (1.10)$$

де $Z_{\text{сер}}$ – середній запас;

Z_{min} – мінімальний запас;

$Z_{\text{поточ}}$ – поточний запас.

Величина прямих нормативних матеріальних витрат на одиницю готової продукції ($V_{\text{пл}}$) визначається за формулою 1.11 [13, 103]:

$$V_{\text{пл}} = K \times Ц \quad (1.11)$$

де K – кількість запасів, передбачених нормативом на одиницю готової продукції;

$Ц$ – ціна одиниці запасів.

Необхідно зауважити, що на сьогоднішній день нормування на підприємствах знаходиться у занедбаному стані, оскільки немає спеціального підрозділу, який би виконував функції створення, цілеспрямованого оновлення норм матеріалів на основі досягнень науково-технічного прогресу.

Нормативна база повинна бути приведена у відповідність з новим механізмом господарювання, що заснована на антивитратній концепції використання матеріальних ресурсів. Проблема створення і підтримки на необхідному рівні норм витрат матеріалів до цього часу не вирішена ні науково, ні організаційно, ні економічно.

Вирішити проблему створення добре відпрацьованого і функціонуючого нормативного господарства можна тільки за допомогою нормативного бюро, яке б підпорядковувалось безпосередньо головному інженеру чи головному економісту.

Ця служба повинна займатися вирішенням таких завдань.

1. Створення централізованого фонду норм та нормативів.
2. Узгодження норм та нормативів з усіма технічними та економічними службами.
3. Визначення форм нормативних документів та інструкцій по їх заповненню.
4. Розробка методик нормування та розрахунку зведених норм та форм документів по коригуванню діючих норм.

5. Аналіз нормативного господарства та розробка заходів по вдосконаленню нормативного господарства.

Служба нормування ресурсів може впоратися з покладеними на неї завданнями тільки при колективному підході до вирішення проблем ресурсозберігаючих технологій – зниження маси деталей та виробів, підвищення якості обробки матеріалів, зменшення втрат та відходів, використання нових конструкційних матеріалів.

В умовах добре організованого нормативного господарства облік може забезпечити інформацією не тільки про загальні витрати матеріалів на виробництво, але й деталізувати за нормами, відхиленнями від норм та змінами норм, що дозволить отримати дані про ефективність їх використання.

Система нормування і нормативний метод обліку витрат матеріалів дозволяє керувати процесом ресурсозбереження, забезпечуючи інформацією щодо реальної величини зниження витрат з кожного виду ресурсів за місяць, квартал, рік. За умов незадовільного нормування ресурсів дуже важко займатися зниженням матеріаломісткості, тому планування цього показника здійснюється в процентному відношенні до суми спожитих матеріальних ресурсів опосередковано в цілому по підприємству.

При нормативному методі можна отримати дані про витрати матеріалів за будь-яким колом показників – в розрізі цехів, дільниць, бригад; норм, відхилень від норм і змін норм; причин і винуватців перевитрат або ініціаторів економії, за рахунок зміни техніки, технології, організації праці тощо. Така організація планування та обліку дає можливість вести цілеспрямовану політику по зниженню матеріаломісткості в залежності від можливостей окремих структурних підрозділів.

Раціональне використання матеріальних ресурсів і зниження матеріаломісткості може бути забезпечене лише при певних зусиллях управлінського персоналу і залежить від організації справи. Досвід роботи багатьох колективів свідчить про те, що найбільшого успіху в ресурсозбереженні досягають колективи, котрим доводяться до відома норми і

нормативи споживання окремих видів ресурсів, де є в наявності реєстратори споживання матеріалів, пального, енергії. Завдання полягає в розробці таких методик обліку, які б забезпечували надійний контроль за використанням матеріалів у бригадах, визначення економії або перевитрат і стимулювання працівників за досягнуту економію.

Вітчизняним підприємствам необхідно більше уваги приділяти питанню нормування матеріальних ресурсів і враховувати досвід інших підприємств при здійсненні господарської діяльності.

Висновки до розділу 1.

Дослідження теоретичних основ побудови обліку й аналізу виробничих запасів дає змогу зробити такі висновки:

- запаси є основою створення матеріальних благ і відтворення виробничого процесу, вони визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням та їх вартість може бути достовірно визначена.
- важливою передумовою ефективності виробництва є правильна організація планової і нормативної роботи, відповідно до чого менеджмент підприємства повинен визначати необхідні розміри виробничих запасів, коригуючи їх відповідно до виробничої програми. Це, безумовно, призведе до мінімізації складських витрат, недопущення перевитрат сировини у виробництві і, відповідно, до зниження собівартості виробленої продукції.
- нормативна база повинна бути приведена у відповідність з сучасними умовами господарювання, що заснована на антивитратній концепції використання матеріальних ресурсів. Вирішити проблему створення добре відпрацьованого і функціонуючого нормативного господарства можна тільки за допомогою нормативного бюро, яке б підпорядковувалось безпосередньо головному інженеру чи головному економісту.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА ШЛЯХИ ЇЇ ВДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Складський облік виробничих запасів

Маршрути руху виробничих запасів до кінцевих споживачів можуть бути найрізноманітнішими. Але незалежно від довжини та складності цих маршрутів, виробничі запаси неодмінно попадають на склад.

Склад – це місце, де зберігаються товарно-матеріальні цінності, це одне з найважливіших джерел інформації про те, наскільки успішно працює фірма, тобто наскільки продуманою є її асортиментна і цінова політика, ефективною робота служб закупівлі та продажу тощо. Саме тому багато підприємств, плануючи свою виробничу діяльність, починають її зі складського обліку.

Складський облік організують за видами об'єктів, що зберігаються, за місцем зберігання, за кількістю матеріальних цінностей. За необхідності складський облік організують за партіями надходження виробничих запасів. Отже, складський облік є важливим фактором контролю за зберіганням матеріальних цінностей підприємства.

Для забезпечення складського обліку та зберігання виробничих запасів виділяють окремі складські приміщення (склади) [46, 220].

Крім центральних складів, в різних структурних підрозділах підприємства можуть бути комори, які виконують функції проміжних складів. Кожному складу наказом по підприємству присвоюється порядковий номер, який надалі зазначається на всіх документах, що відносяться до операцій даного складу [73, 377].

Склади мають бути забезпечені справними вагами, вимірювальними приладами та мірною тарою.

На складах (у коморах) матеріальні цінності розміщують за секціями, а всередині них – за групами, типо- та сорторозмірами в штабелях, ящиках, контейнерах, на стелажах, полицях, у комірках, піддонах, що забезпечує

швидке їх приймання, відпуск та контроль за відповідністю фактичної наявності встановленим нормам (ліміту).

Складські приміщення мають бути пристосовані для зберігання виробничих запасів з урахуванням їхньої специфіки. Зокрема, ті виробничі запаси, які обліковуються поштучно, повинні розміщуватись на стелажах, полицях, в ящиках, шафах і т. п., щоб не допустити їхнього змішування (пересортування). Виробничі запаси, що обліковуються за масою, мають зберігатися в окремих засіках, секціях, які відгороджені герметичними перегородками, щоб не допустити змішування різних видів, сортів, репродукцій.

Нафтопродукти повинні зберігатися на спеціально обладнаних складах в окремих ємностях за їхніми видами. Тут повинні бути калібрувальні таблиці і паспорти на резервуари, за якими можна визначити об'єм нафтопродуктів, виходячи з рівня заповнення ємностей. При цьому треба мати на увазі, що нафтопродукти надходять на підприємство за масою в кілограмах, а кількість, яка знаходиться на складі, визначається за об'ємними одиницями-літрами. Тому необхідний перерахунок маси отриманих нафтопродуктів в об'ємні одиниці з урахуванням їхньої питомої ваги, яка залежить від температури [23, 88].

Кожному виду матеріальних цінностей присвоюється номенклатурний номер, що повторюється в усіх первинних документах. Перші три цифри номенклатурного номера означають номер рахунку і субрахунку, наступні дві – номер групи, а інші – порядковий номер матеріальних цінностей у групі. За цими номерами організують і бухгалтерський облік матеріальних цінностей, що дозволяє проводити кількісне звірення даних оперативного складського та аналітичного бухгалтерського обліку.

Облік виробничих запасів на складі здійснює завідувач складу (комірник), який є матеріально відповідальною особою. Його приймають на роботу, як правило, за погодженням із головним бухгалтером підприємства. Із

комірником укладають типовий договір установленної форми про повну матеріальну відповідальність [46, 220].

Так, статтею 135-1 Кодексу законів про працю України передбачено, що письмові договори про повну матеріальну відповідальність може бути укладено підприємством, установою, організацією з працівниками (що досягли вісімнадцятирічного віку), які займають посади або виконують роботи, безпосередньо пов'язані із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей. Перелік таких посад і робіт, а також типовий договір про повну індивідуальну матеріальну відповідальність затверджуються в порядку, який визначається Кабінетом Міністрів України [46, 221].

В той же час у статті 135-2 Кодексу законів про працю України зазначено, що при спільному виконанні працівниками окремих видів робіт, пов'язаних із зберіганням, обробкою, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих їм цінностей, коли неможливо розмежувати матеріальну відповідальність кожного працівника і укласти з ним договір про повну матеріальну відповідальність, може запроваджуватися колективна (бригадна) матеріальна відповідальність [46, с. 222].

Колективна (бригадна) матеріальна відповідальність встановлюється власником або уповноваженим ним органом за погодженням з профспілковим комітетом підприємства, установи, організації. Письмовий договір про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність укладається між підприємством, установою, організацією і всіма членами колективу (бригади).

Перелік робіт, при виконанні яких може запроваджуватися колективна (бригадна) матеріальна відповідальність, умови її застосування, а також типовий договір про колективну (бригадну) матеріальну відповідальність розробляються за участю профспілкових об'єднань України та затверджуються Міністерством праці України [50, с. 130].

Працівник складу несе відповідальність за те, що матеріали: доступні для використання, захищені від погіршення якості, крадіжки, пожежі; економічно зберігаються.

В місцях зберігання для кожного виду виробничих запасів (сорт, сортамент, номенклатурний номер тощо) має бути прикріплений матеріальний ярлик типової форми М-16 із характеристикою саме цього виду запасів. Форма М-16 застосовується для характеристики матеріалів кожного номенклатурного номера, що знаходиться в місцях зберігання.

Бланк форми М-16 заповнюється завідувачем складу на кожний номенклатурний номер матеріальних цінностей.

Заповнений всіма необхідними даними ярлик прикріплюється до місця зберігання матеріальних цінностей та слугує для них паспортом [102, 80]. В матеріальному ярлику повинні бути вказані назви, шифри, ціна матеріалів, вимірники (тонни, центнери, кілограми, грами, штуки, кубометри, літри), за якими обліковують ці матеріали. Шифри розробляють за серійною схемою. Особливо важливе застосування таких шифрів на тих підприємствах, де велика кількість комплектуючих матеріалів, подібних за зовнішнім виглядом, майже однакових за вартістю. Повинна бути повна відповідність даних ярликів (назва матеріалу, марка, одиниця виміру, сорт) і “Карток складського обліку матеріалів” тип. ф. № М-12, які є основним реєстром, в якому відображається наявність виробничих запасів.

Картки відкривають за встановленою класифікацією матеріалів на кожний номенклатурний номер окремо. Залишок матеріалів на початок місяця завіряє своїм підписом бухгалтер з обліку запасів. Картки видають завідуючим складами під розписку у реєстрі видачі, зберігаються вони у картотеці за обліковими групами: сировина, матеріали, запасні частини, напівфабрикати і т. п., а в середині групи – в порядку зростання номенклатурних номерів. Завідуючий складом вказує у кожній картці місця зберігання матеріалів (номер стелажа, полиці і т. п.). Групи і підгрупи матеріалів у картотеці відділяються закладками, на яких проставлені номери карток.

Щоденно на основі належним чином оформлених первинних документів завідуючий складом записує у відповідних картках всі операції з надходження і вибуття виробничих запасів, виводить залишок [23, 89].

У зв'язку з різними виробничими умовами споживання виробничих запасів та їх фізичними властивостями існує декілька варіантів їх складського обліку.

На малих підприємствах з обмеженою номенклатурою виробничих запасів складський облік ведуть у спеціальних книгах, які об'єднують складський облік і звітність комірника.

При веденні обліку матеріальних цінностей на складах у книгах складського обліку бухгалтерія видає ці книги кожному завідувачеві складу в заздалегідь підготовленому вигляді (усі сторінки пронумеровані, а на останній сторінці головний бухгалтер записує, скільки всього сторінок у книзі, і засвідчує це своїм підписом). Книги складського обліку видають під розписку з відображенням у реєстрі їх видачі. Для кожного виду (сорт) продукції та матеріалів у книзі складського обліку, залежно від кількості операцій за тим чи іншим видом матеріальних цінностей, виводиться кілька сторінок. У відкритті книги (карток) складського обліку обов'язково бере участь бухгалтер матеріального обліку. Його обов'язок – простежити за повнотою та правильністю заповнення всіх реквізитів і суворим дотриманням класифікації цінностей [46, 221].

Записи в книгу здійснюються в двох примірниках, один з яких (перший, відривний) є звітом завідувача складу. У книзі записуються залишки виробничих запасів на початок звітної періоду, дані про надходження та вибуття за кожним документом і виводять залишки на кінець звітної періоду. Потім перший лист книги зі всіма прибутковими та видатковими документами здають в бухгалтерію. У випадку знаходження помилок в обидва примірники листів книги вносяться виправлення.

На більшості підприємств харчової промисловості, де щоденно проводять багато записів з руху виробничих запасів, рекомендується

використовувати книгу (картки) партійного обліку виробничих запасів. Комірник відкриває у ній рахунки на кожну партію виробничих запасів, які надійшли. Оскільки за надходженням кожної партії виробничих запасів може бути тільки один запис, а за витрачанням – декілька, записи з їх надходженням та витрачання здійснюється в одній графі.

На великих підприємствах складський облік виробничих запасів доцільно вести не в книгах, а в картках складського обліку. На складі картки зберігаються в спеціальних картотеках за обліковими групами, а в групах – у порядку зростання номенклатурних номерів.

Картки відкриваються в бухгалтерії на кожний номенклатурний номер виробничих запасів та передаються на склад. У них вказується номер складу, найменування виробничих запасів, номенклатурний номер, сорт, одиниця виміру, облікова ціна та ін. Комірники заповнюють в них колонки надходження, витрачання та залишок виробничих запасів у натуральному вираженні. Записи у картках комірник здійснює на основі господарських операцій. Після кожного запису в них обов'язково виводиться залишок виробничих запасів. Завдяки цьому склад володіє оперативними відомостями про стан виробничих запасів.

Ведення складського обліку виробничих запасів у картках складає основу сортового аналітичного обліку виробничих запасів.

В умовах функціонування автоматизованого складського господарства замість карток і книг застосовують машинограми-відомості, які відображають залишки та рух виробничих запасів. В них на основі первинних документів відображають ті ж самі дані, що в картках і книгах складського обліку, проте на відміну від них машинограми-відомості складають у розрізі складів і матеріально-відповідальних осіб. Використання машинограм посилює контроль за рухом і станом виробничих запасів на складі та підвищує ефективність оперативного управління виробництвом.

У встановлені строки завідувачі складами на основі первинних прибуткових і видаткових документів складають звіти про рух матеріальних

цінностей, які здаються в бухгалтерію для подальшої перевірки та обробки. Керівники цехів (майстри) можуть складати виробничі звіти. Форми та порядок складання звітів залежать від галузевих особливостей, виробничих потужностей підприємства, ступеня автоматизації обліково-розрахункових робіт та інших факторів. Звіт про рух матеріальних цінностей складають у двох примірниках та подають їх у бухгалтерію разом із прибутковими та видатковими документами. Після відповідної перевірки другий примірник звіту повертають матеріально-відповідальній особі. Дані про надходження або вибуття виробничих запасів, а також про їх залишки матеріально-відповідальні особи записують, як правило, лише в кількісному вираженні. Таксування (оцінка) і підрахунок підсумків у вартісному вираженні проводять у бухгалтерії підприємства. Отже, бухгалтер після перевірки повноти оприбуткування всіх записів на вибуття, правильності виведення залишків матеріальних цінностей та їх оцінки (таксування) зазначає кількість прийнятих прибуткових та видаткових документів і підписує звіт. Виправлення у звіті мають бути завірені підписами матеріально відповідальної особи і бухгалтера, який приймав звіт.

Під час складання звіту велике значення має правильне групування статей надходження і вибуття цінностей (від власного виробництва, придбано від постачальників; реалізовано на сторону; списано на виробництво тощо). Кількість і зміст статей надходження та вибуття у звіті про рух матеріальних цінностей залежить від характеру виробництва і господарських операцій [46, 221].

Після перевірки звіту бухгалтер складає бухгалтерські проводки за кожною господарською операцією та робить записи в облікові реєстри.

В бухгалтерії підприємства поряд з синтетичним обліком виробничих запасів паралельно ведеться аналітичний облік. Існують різні варіанти аналітичного обліку виробничих запасів (табл. 2.1) [13, 101].

Вартісний аналітичний облік виробничих запасів на підприємствах залежно від застосованої форми бухгалтерського обліку може вестися у книгах, картках, відомостях, журналах і машинограмах.

Найбільший ефект в організації обліку виробничих запасів досягається при застосуванні автоматизованої форми бухгалтерського обліку, використанні персональних комп'ютерів і прогресивних програм. В цьому випадку всі прибутково-видаткові документи оброблюються щоденно в міру їх надходження зі складів.

Таблиця 2.1

Варіанти обліку виробничих запасів у бухгалтерії підприємства

Варіант	Зміст
Сортовий	На підставі первинних документів на кожен вид виробничих запасів відкривається картка аналітичного обліку, де їх обліковують в натуральному та грошовому вимірниках. По закінченню місяця за кінцевими даними всіх карток за кожним складом та в цілому підприємства складають сортові відомості аналітичного обліку.
Партійний	Первинні документи групуються за номенклатурними номерами, і в кінці звітної періоду кінцеві дані за кожним з номерів заносяться до оборотних відомостей. В основному застосовують на підприємствах харчової промисловості за тими видами сировини і матеріалів, за якими необхідний суворий контроль за дотриманням строків зберігання та використання.
Сальдовий (оперативно-бухгалтерський)	Сальдовий метод обліку базується на використанні аналітичного обліку – карток складського обліку. Щоденно (щотижня, раз на 10 днів) працівником бухгалтерії перевіряється правильність записів надходження і витрачання виробничих запасів на складі та підтверджується залишок у картці складського обліку особистим підписом, а кожного першого числа місяця залишок за кожним номенклатурним номером переноситься до відомості обліку залишків виробничих запасів на складі. На підставі даних відомості виводяться підсумки за складом. Оперативно-бухгалтерський спосіб обліку виробничих запасів – один з найбільш ефективних, особливо в умовах ручної обробки облікових даних та малої механізації обліку. Його застосування дозволяє уникати ведення громіздкого натурально-вартісного обліку в бухгалтерії і не допускає його дублювання з записами складського обліку.

Для полегшення процесу обліку виробничих запасів на складі доцільно використовувати персональні комп'ютери, що спрощує ведення аналітичного обліку (картки складського обліку замінює електронний документ). При використанні комп'ютерних технологій всі необхідні реєстри при сальдовому методі обліку матеріалів складаються з застосуванням комп'ютерної техніки (рис. 2.1) [73, 379].

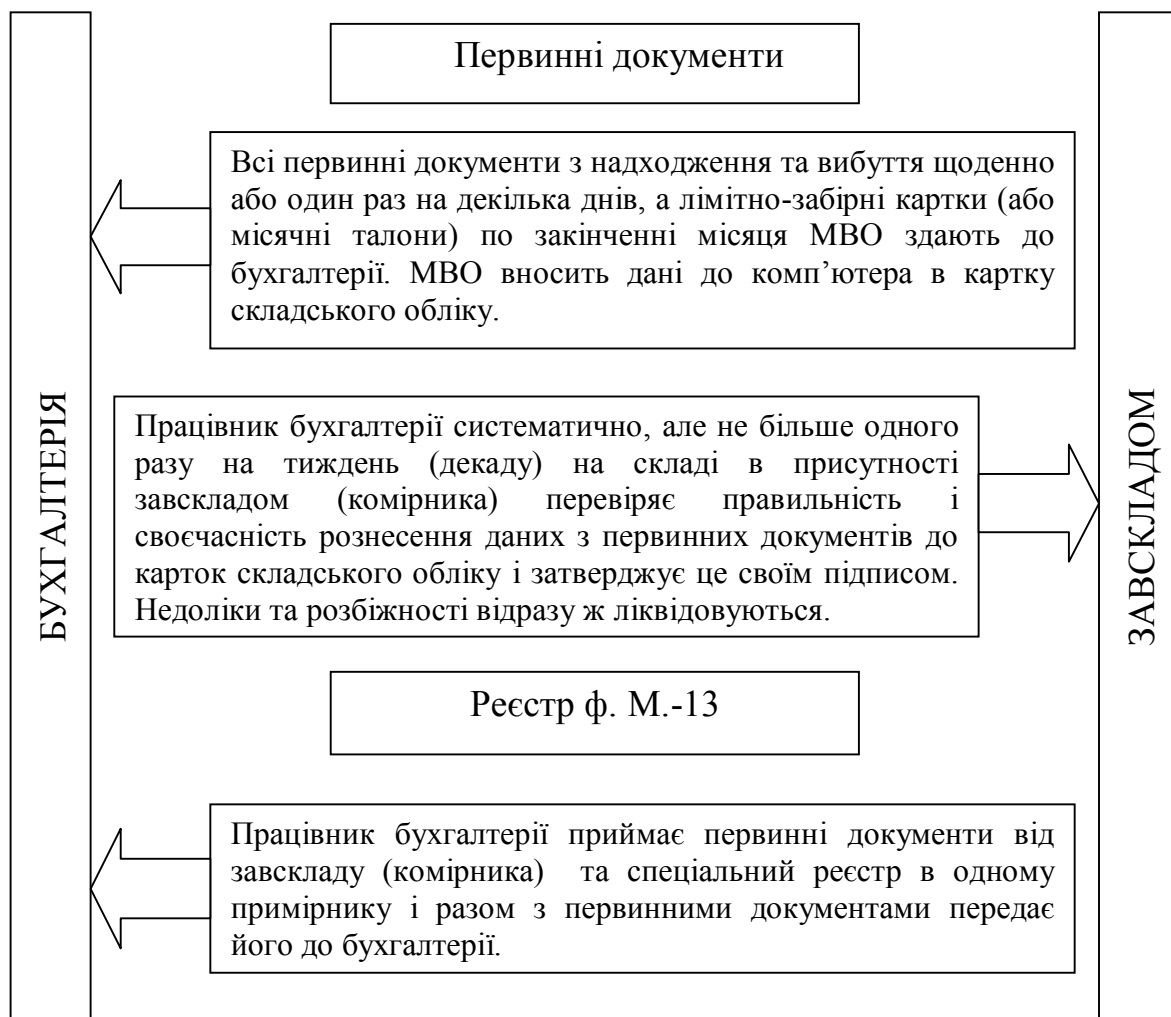


Рис.2.1. Схема організації обліку виробничих запасів при застосуванні комп'ютерної техніки

Порядок організації обліку виробничих запасів на складах і в бухгалтерії наведено на рис.2.2 [13, 102].

У тих випадках, коли необхідного виду матеріалу на складі немає і його замінюють іншим, виписується сигнальний документ – вимога з червоною смужкою. Тут відображається кількість матеріалу, його ціна та сума і виводиться результат (економія чи перевитрати за кількістю та в сумі).

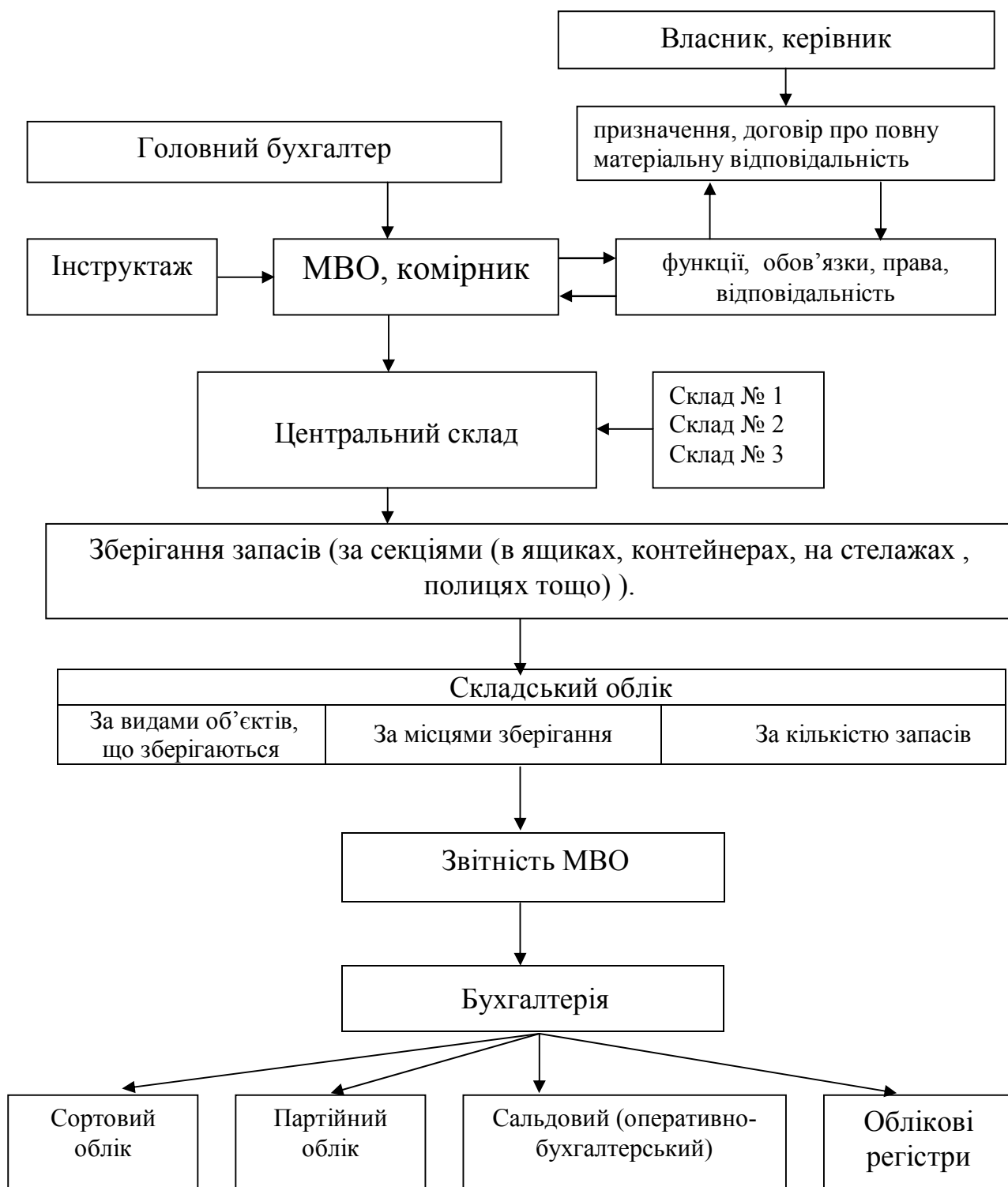


Рис. 2. 2. Схема обліку виробничих запасів на складах і в бухгалтерії

Разом з цим вказується причина та винний у заміні, підписи тих посадових осіб, що дозволили заміну (головний інженер, головний технолог, головний конструктор та інші).

За допомогою сигнальних документів можна визначити результат використання матеріалів, згрупувавши дані за відхиленнями в розрізі причин та винних осіб. Така інформація аналізується за короткі проміжки часу і подається зацікавленим особам для прийняття рішень [86, 235].

Загальні витрати на зберігання виробничих запасів на складі складаються з багатьох статей, тому не просто визначити скільки коштує підприємству утримання виробничих запасів. Крім того, діючий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій не сприяє формуванню та накопиченню інформації щодо витрат на зберігання виробничих запасів.

Складність отримання або відсутність чіткої інформації про витрати на зберігання виробничих запасів унеможливорює більш докладно розглянути питання поділу таких витрат залежно від їх значного або незначного впливу на вартість запасів і на визначення фінансового результату діяльності, а також на прийняття управлінських рішень з проведенням відповідного аналізу щодо контролю за такими витратами.

Тому, доцільним є витрати на зберігання виробничих запасів обліковувати на окремому рахунку чи субрахунку.

На наш погляд, витрати на зберігання виробничих запасів необхідно обліковувати на окремому рахунку у складі витрат діяльності. Ми пропонуємо 93 рахунок “Витрати на збут” перейменувати на “Витрати на зберігання та збут”. На даному рахунку можна виділити 93.1 субрахунок “Витрати на зберігання”. Сюди можна віднести витрати складування; витрати на упаковку; вартість оренди; вартість обладнання для упакування; витрати, пов'язані зі зберіганням на складі, оплата праці працівників складу та відрахування до соціальних фондів; експлуатаційні витрати; витрати на охорону; витрати на внутрішнє транспортування; амортизація; інші витрати.

Залежно від способу перенесення на результати господарської діяльності витрати на зберігання виробничих запасів відносять до непрямих витрат, а залежно від впливу на прийняття рішень – до умовно-постійних.

При практичному застосуванні такого групування витрат на зберігання виробничих запасів фахівці отримують змогу періодично порівнювати понесені витрати відносно закладених нормативів або з попередніми періодами, а також використовувати цю інформацію в процесі бюджетування та стратегічного планування господарської діяльності підприємства.

2.2. Облік вибуття виробничих запасів

Для обліку надходження і вибуття виробничих запасів використовують рахунок 20 “Виробничі запаси”, за дебетом якого відображається надходження та збільшення вартості виробничих запасів, а за кредитом – їх вибуття та уцінки. Даний рахунок має такі субрахунки :

- 20.1 “Сировина і матеріали”
- 20.2 “Купівельні матеріали і комплектуючі вироби”
- 20.3 “Паливо”
- 20.4 “Тара і тарні матеріали”
- 20.5 “Будівельні матеріали”
- 20.6 “Матеріали , передані в переробку”
- 20.7 “Запасні частини”
- 20.8 “Матеріали сільськогосподарського призначення”
- 20.9 “Інші матеріали”.

На субрахунку 20.1 “Сировина і матеріали” відображають наявність і рух сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні (забудовники облік будівельних матеріалів і конструкцій ведуть на субрахунку 20.5 “Будівельні матеріали”). На цьому субрахунку ведеться облік основних матеріалів, що використовуються підрядними будівельними організаціями при

здійсненні будівельно-монтажних, ремонтних робіт. Допоміжні матеріали, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб, технічних цілей та сприяння у виробничому процесі, також відображають на субрахунку 20.1. Підприємства, що заготовляють сільськогосподарську продукцію для переробки, також відображають її вартість на цьому субрахунку.

На субрахунку 20.2 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби” відображають наявність та рух куплених напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів (включаючи в підрядних будівельних організаціях будівельні конструкції та вироби – дерев’яні, залізобетонні, металеві, інші), придбаних для комплектування продукції, що випускається, і які потребують додаткових витрат праці на їх обробку або складання. Вироби, придбані для комплектації готової продукції, вартість яких не включається до собівартості продукції цього підприємства, відображаються на рахунку 28 “Товари”.

На субрахунку 20.3 “Паливо” (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали) обліковують наявність та рух палива, що купується чи заготовлюється для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для вироблення енергії та опалення будівель. Тут також обліковуються оплачені талони на нафтопродукти та газ.

Якщо деякі види палива використовують одночасно і як матеріали, і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 20.1 “Сировина і матеріали” або на субрахунку 20.3 “Паливо” – за ознакою переважності використання на цьому підприємстві.

Якщо на підприємстві для технологічних та експлуатаційних потреб, для вироблення енергії та опалення будівель створюються запаси газу (у газосховищах), то їх облік ведеться на субрахунку 20.3 “Паливо”.

На субрахунку 20.4 “Тара і тарні матеріали” відображають наявність і рух усіх видів тари, крім тари, яка використовується як господарський інвентар, а також матеріали і деталі, які використовуються для виготовлення тари та її ремонту (деталі для складання ящиків, бочкова клепка тощо).

На субрахунку 20.5 “Будівельні матеріали” підприємства-забудовники відображають рух будівельних матеріалів, конструкцій, деталей, обладнання і комплектуючих виробів, які належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, необхідних для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей та конструкцій.

На субрахунку 20.5 “Будівельні матеріали” не враховується обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, вільно розміщені верстати, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірювальні та інші прилади, виробничий інвентар та інше. Витрати на придбання такого обладнання, що не потребує монтажу, відображається безпосередньо на рахунку 15 “Капітальні інвестиції” у міру надходження їх на склад чи інше місце зберігання, експлуатації.

Устаткування і будівельні матеріали, що передані підрядникові для монтажу й виконання будівельних робіт, списується зі субрахунку 20.5 “Будівельні матеріали” на рахунок 15 “Капітальні інвестиції” після підтвердження їх монтажу й використання.

На субрахунку 20.6 “Матеріали, передані в переробку” обліковуються матеріали, передані в переробку на сторону та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Затрати на переробку матеріалів, які оплачуються сторонніми організаціями, відображаються безпосередньо за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, що отримані з переробки. Аналітичний облік матеріалів, що передані в переробку, ведеться в розрізі, що забезпечує інформацію про підприємства-переробники і контроль за операціями з переробки і відповідними витратами. Передання матеріалів у переробку відображається на субрахунках рахунку 20 “Виробничі запаси”.

На субрахунку 20.7 “Запасні частини” ведеться облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машини, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті. На цьому ж субрахунку ведеться облік обмінного фонду

повнокомплектних машин, устаткування, двигунів, агрегатів, що створюються в ремонтних підрозділах підприємств, на ремонтних підприємствах.

За дебетом субрахунку 20.7 “Запасні частини” відображають залишок і надходження, за кредитом – витрачання, реалізацію та інше вибуття запасних частин.

На субрахунку 20.8 “Матеріали сільськогосподарського призначення” обліковують мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками та хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. Тут також відображаються саджанці, насіння та корми (купівельні та власного вирощування), що використовуються для висаджування, висівання та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві.

На субрахунку 20.9 “Інші матеріали” обліковують відходи виробництва (обрубки, обрізки, стружка тощо), невиправний брак, матеріальні цінності, одержані від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, паливо або запасні частини на цьому підприємстві (брухт, утиль), зношені шини тощо [54, 169].

Списання виробничих запасів із балансу може відбуватися з таких причин:

- реалізація на сторону;
- відпуск у виробництво;
- списання у зв’язку з невідповідністю виробничих запасів критеріям визначення активу;
- списання у зв’язку з розкраданням, псуванням тощо;
- передача до статутного капіталу іншого підприємства;
- безоплатна передача [46, 226].

Основну масу виробничих запасів відпускають для виробничого споживання або господарських потреб. Крім того, можливі випадки реалізації непотрібних матеріалів. Іноді матеріали переміщують від складу до складу.

Документальне оформлення відпуску виробничих запасів зі складу залежить від різних умов: технології і організації виробництва, частоти відпуску. В усіх випадках у документах, які відображають видачу сировини та матеріалів, має бути зафіксовано, кому, що, скільки, на які потреби відпущено.

За характером документи на видачу зі складів сировини та матеріалів поділяють на разові, нагромаджувальні та лімітно-нормативні [22, 200].

Залежно від структури підприємства виробничі запаси відпускаються з центральних (головних) складів, на склади підрозділів або безпосередньо на самі підприємства (за відсутності в них складів) і з цехових складів (комор) у виробництво (відділів, бригад, безпосередньо на робочі місця) відповідно до встановлених норм і обсягів виробничої програми.

Порядок передачі виробничих запасів для потреб виробництва наведено на рис.2.3 [13, 105].

Відпуск виробничих запасів у виробництво та на інші потреби оформляють лімітно-забірними картками, вимогами-накладними, накладними, вимогами на додатковий відпуск матеріалів. Використання лімітно-забірних і забірних карток значно зменшує кількість документів.

Для продажу, реалізації й безкоштовного передавання матеріальних цінностей за розпорядженням інших організацій складають накладну на відпуск матеріалів на сторону (форми № М-14 або № М-15). Останнім часом поширився бездокументний відпуск матеріалів у виробництво. При цьому зберігається принцип лімітування, оскільки в картці зазначають ліміт відпуск та інші дані.

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” (форма № М-11).

Накладна-вимога виписується в двох примірниках і підписується головним бухгалтером або особою, на те уповноваженою.

У випадку відпуску матеріалів підрозділам свого підприємства один примірник передається одержувачам (цеху, дільниці та ін.), другий – складу, який потім передається до бухгалтерії.



Рис.2.3. Організація процесу передачі виробничих запасів для потреб виробництва

У випадку переміщення матеріалів із одного підрозділу до іншого накладну-вимогу складає матеріально-відповідальна особа складу (цеху), що здає цінності. Один примірник служить складу (цеху), що здає, основою для списання цінностей, а другий – складу (цеху), що приймає для оприбуткування.

Графа 11 “Інвентарний номер” заповнюється в тому випадку, якщо облік малоцінних та швидкозношуваних предметів ведеться за інвентарними номерами.

У випадку відпуску матеріальних цінностей підрозділам свого підприємства, що розташовані за межами його території або стороннім організаціям накладну-вимогу виписують на основі договорів, нарядів і інших відповідних документів. Перший примірник передають складу як основу для відпуску матеріалів, другий – одержувачеві матеріалів. При відпуску матеріалів накладну-вимогу, підписану одержувачем, комірник передає в бухгалтерію для виписки розрахунково-платіжних документів, якщо матеріали відпускалися із наступною оплатою.

Для обліку відпуску матеріалів понад встановленого ліміту або при заміні і списанні матеріалів зі складу використовується “Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів” (форма № М-10).

Акт-вимога виписується на один вид матеріалів та його багаторазовий відпуск у межах ліміту у двох примірниках: один примірник для одержувача (цеху, дільниці та т. п.), другий – для складу.

Комірник відмічає в обох примірниках акту-вимоги дату та кількість відпущеного матеріалу, після чого визначає залишок.

В акті-вимозі одержувача (цеху, дільниці і т. п.) розписується завідуючий складом (комірник), в акті-вимозі складу – представник одержувача (цеху, дільниці).

Здача актів-вимог до бухгалтерії або на обробку засобами обчислювальної техніки здійснюється після видачі всієї кількості матеріалу, що вимагається.

Понадлімітний відпуск матеріалів та заміна одних видів матеріалу іншими допускається тільки з дозволу директора підприємства (організації), головного інженера або осіб, на те уповноважених, і після погодження з відповідними відділами підприємства [50, 135].

Загалом, відповідне оформлення списання виробничих запасів залежить від характеру їх списання. Так, якщо списання зі складу мають разовий характер за центрами використання, то тут складають накладну внутрішньогосподарського призначення – у двох примірниках, один з яких залишається на складі, а другий передається одержувачеві. Вони мають бути підписані особами, уповноваженими на це керівником підприємства.

У випадках постійного (почергового) списання виробничих запасів на певний об'єкт доцільно оформляти відпуск виробничих запасів за лімітно-забірними картками. Є чотири види лімітно-забірних карток:

- форма № М-8. Вона слугує для оформлення багаторазового відпуску одного номенклатурного номера товарно-матеріальних цінностей на один місяць;

- форма № М-9. За нею виробничі запаси можна відпускати чотири рази. Її використовують, коли оформляють відпуск виробничих запасів, на які встановлено ліміт і які відносять до одного виду витрат на різні замовлення або на різні види витрат у межах одного замовлення. В останньому випадку потрібно обов'язково заповнювати графу “Кореспондуючий рахунок”;

- форми № М-28 і № М-28а застосовують у будівництві для оформлення відпуску товарно-матеріальних цінностей зі складу на будівельні об'єкти. Їх ведуть протягом всього будівництва, причому окремо на кожний об'єкт, і зберігають у виконавця робіт. Одночасно складають щомісячну лімітну карту за формою № М-28а. Вона зберігається на тому складі, звідки виконавець одержує будматеріали. Відпускаючи товарно-матеріальні цінності зі складу, комірник ставить свій підпис у картці форми № М-28, а одержувач – у картці форми № М-28а. У кінці місяця після інвентаризації матеріалів, що залишилися, виконавець робіт заповнює графу 14 форми № М-28. Фактичне витрачання виробничих запасів за місяць визначають, підсумовуючи кожний рядок (крім рядків повернення і залишку на об'єкті на кінець місяця).

Отже, перші дві лімітні карти передбачені для виробництва, другі дві – для будівництва. Всі вони слугують підставою для списання товарно-

матеріальних цінностей зі складу і призначені для контролю за встановленим лімітом використання виробничих запасів [98, 15].

Лімітно-забірні картки виписують на одну чи декілька позицій виробничих запасів. Лімітно-забірну картку виписує плановий відділ постачання у двох примірниках, як правило, строком на один місяць. У них вказують: вид операцій; номер складу, який відпускає виробничі запаси; цех одержувач; шифр витрат; найменування та номенклатурний номер виробничих запасів, що відпускаються; одиницю виміру і ліміт місячних витрат виробничих запасів, який визначається відповідно до виробничої програми на місяць та діючих норм витрат. Один примірник лімітно-забірної картки до початку місяця передають структурному підрозділу – споживачу запасів, другий – складу. Комірник проставляє в обох примірниках дату та кількість відпущених виробничих запасів, після чого виводить залишок ліміту за номенклатурним номером виробничих запасів. Представник структурного підрозділу розписується про отримання виробничих запасів у картці складського обліку.

На кінець місяця обидва примірники лімітно-забірних карток передаються до бухгалтерії для відображення витрачання виробничих запасів на відповідних рахунках бухгалтерського звіту. Лімітно-забірні картки сприяють посиленню контролю за відпусканням виробничих запасів зі складу в межах передбаченого ліміту та скорочують кількість разових документів. Однак за допомогою лімітно-забірних карток неможливо контролювати використання виробничих запасів безпосередньо на підприємстві.

У заготівельних цехах швейної, взуттєвої, машинобудівельної та деяких інших галузей промисловості використовують розкрійні карти, за якими здійснюється відпуск виробничих запасів у виробництво. В них фіксуються результати використання випущених виробничих запасів за кожною партією. У розкрійних картах вказується номер складу, найменування та номенклатурний номер виробничих запасів, їх кількість, шифр, ціна та вартість. Після закінчення розкрою в карті відмічають фактичну кількість отриманих деталей, витрачання виробничих запасів за нормою та фактично, результат розкрою

(економія або перевитрати). Ці карти також використовуються в якості первинних документів за звітом виробітки та випуску нових виробів.

Оформлення відпуску виробничих запасів у наслідок великої кількості та різноманіття первинних документів, що виписуються, є трудомістким і потребує великих затрат часу. Тому важливе значення має спрощення обліку на цій ділянці.

Для скорочення кількості первинних документів там, де це можливо, відпуск виробничих запасів доцільно оформляти безпосередньо в картках складського обліку. В цьому випадку документи на відпуск виробничих запасів не оформлюються, а сама операція здійснюється на основі встановлених лімітів. Факт отримання виробничих запасів підтверджується підписом представника цеха-одержувача безпосередньо в картці складського обліку.

Відпущені підрозділом підприємства виробничі запаси вважаються внутрішнім переміщенням, тобто обліковуються за відповідними підрозділами на рахунках обліку виробничих запасів. При витрачання виробничих запасів до бухгалтерії подають первинні документи на витрачання, на підставі яких бухгалтерія підприємства списує з підзвіту підрозділу виробничі запаси та відносить на відповідні рахунки обліку витрат.

Виходячи з конкретних умов діяльності, підприємства крім форм первинних документів, які містяться в альбомах уніфікованих форм первинної облікової документації, можуть застосовувати самостійно розроблені форми первинних документів з обліку виробничих запасів [13, 105].

Підприємство може здійснювати реалізацію надлишків виробничих запасів. Така реалізація відноситься до іншої операційної діяльності, тому для відображення доходів від їх реалізації використовується субрахунок 71.2 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”, для відображення витрат за принципом відповідності – субрахунок 94.3 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”. Для відображення даної операції необхідно скласти такі облікові записи:

1. Визнання доходу від реалізації виробничих запасів:

Дебет 37.7 “Розрахунки з іншими дебіторами”

Кредит 71.2 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”

Одночасно на суму податкових зобов’язань з ПДВ:

Дебет 71.2 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”

Кредит 64.1 “Податкові зобов’язання”

2. Списано собівартість реалізованих виробничих запасів:

Дебет 94.3 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”

Кредит 20 “Виробничі запаси”

3. Отримано виручку від реалізації виробничих запасів:

Дебет 31.1 “Поточні рахунки в національній валюті”

Кредит 37.7 “Розрахунки з іншими дебіторами”.

Списання виробничих запасів із балансу може відбуватися через невідповідність критеріям визнання активом. Тоді складають такі облікові записи:

1. Списано застарілі виробничі запаси з балансу:

Дебет 94.6 “Витрати від знецінення запасів”

Кредит 20 “Виробничі запаси”

2. Списано раніше визнану суму податкового кредиту з ПДВ методом «червоного сторно»:

Дебет 64.1 “Розрахунки за податками”

Кредит 94.6 “Витрати від знецінення запасів”.

При передачі виробничих запасів до статутного капіталу іншого підприємства вони оцінюються за справедливою вартістю, затвердженою засновниками. Передача виробничих запасів до статутного капіталу іншого підприємства розглядається як їх реалізація і складаються такі облікові записи:

1. Передача виробничих запасів до статутного капіталу іншого підприємства за справедливою вартістю:

Дебет 94.3 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”

Кредит 20 “Виробничі запаси”

Одночасно нараховані податкові зобов’язання з ПДВ:

Дебет 94.9 “Інші витрати операційної діяльності”

Кредит 64.1 “Розрахунки за податками”

Відображено виникнення на балансі фінансової інвестиції:

Дебет 14 “Довгострокові фінансові інвестиції”

Кредит 71.2 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”

2. Визнано витрати від перевищення балансової вартості виробничих запасів над їх справедливою вартістю:

Дебет 94.6 “Втрати від знецінення запасів”

Кредит 20 “Виробничі запаси”.

Облік вибуття виробничих запасів відображається записами, наведеними в табл.2.2 [62, 236].

Таблиця 2.2

Основні бухгалтерські проведення, за якими відображається вибуття виробничих запасів

Зміст операцій	Дебет	Кредит
1	2	3
Відображено дохід від реалізації виробничих запасів Нарахована сума податкових зобов'язань з ПДВ Списана собівартість реалізованих запасів	37.7 “Розрахунки з іншими дебіторами” 71.2 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”. 94.3 “Собі вартість реалізованих виробничих запасів”	71.2 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” 64.1 “Податкові зобов'язання” 20 “Виробничі запаси”
Використано виробничі запаси для потреб виробництва	23 “Виробництво”	20 “Виробничі запаси”
Використано виробничі запаси для загально виробничих потреб	91 “Загальновиробничі витрати”	20 “Виробничі запаси”
Використано виробничі запаси для адміністративних потреб	92 “Адміністративні витрати”	20 “Виробничі запаси”
Використано виробничі запаси на збут.	93 “Витрати на збут”	20 “Виробничі запаси”
Використано виробничі запаси для потреб не виробничих підрозділів	94.9 “Інші витрати операційної діяльності”	20 “Виробничі запаси”
Використано виробничі запаси для капітального будівництва, яке здійснюється підприємством	15.1 “Капітальне будівництво”	20 “Виробничі запаси”

Продовження табл.2.2

1	2	3
Передано матеріали на переробку іншим підприємствам	20.6 "Інші матеріали"	20 "Виробничі запаси"
Використання виробничих запасів для виправлення браку	24 "Брак у виробництві"	20 "Виробничі запаси"
Безоплатна передача виробничих запасів Одночасно на суму ПДВ	94.9 "Інші витрати операційної діяльності" 94.9 "Інші витрати операційної діяльності"	20 "Виробничі запаси" 64.1 "Розрахунки за податками"
Використано виробничі запаси для виготовлення основних засобів	15.2 "Придбання (виготовлення) основних засобів"	20 "Виробничі запаси"
Використано виробничі запаси для виготовлення інших необоротних матеріальних активів	15.3 "Придбання (виготовлення) інших необоротних матеріальних активів"	20 "Виробничі запаси"

Отже, від правильно організованого обліку руху виробничих запасів залежить правильність списання виробничих запасів, процес формування собі вартості тощо.

Для попередження крадіжок виробничих запасів, надійного їх збереження та раціонального використання доцільно на підприємствах встановити матеріальну відповідальність за центрами витрат по всьому технологічному циклу виробничого процесу. Ввести посади комірників навряд чи має сенс в існуючих умовах, але зобов'язати бригадирів організувати облік руху матеріалів цілком можливо при умові доплати за роботу по складання звітів 10-20 % до суми заробітної плати.

2.3. Інвентаризація виробничих запасів та відображення її результатів в обліку

Відповідно до статті 10 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства зобов’язані періодично проводити інвентаризацію своїх активів і зобов’язань [36].

Інвентаризація – це перевірка наявності та стану виробничих запасів та вкладень підприємства, розрахунків і зобов’язань і звірка фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку.

Проведення інвентаризації регулюють такі нормативні акти:

1. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. [36].

2. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків (затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. № 69) [29, 46].

3. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей (затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 22 січня 1996 р. № 116) [19, 247].

Основними завданнями інвентаризації є:

а) виявлення фактичної наявності матеріальних запасів, нематеріальних активів, коштів, цінних паперів та інших грошових документів, обсягів незавершеного виробництва;

б) підрахунок надлишку або нестачі запасів і коштів шляхом порівняння фактичної наявності з даними бухгалтерського обліку;

в) виявлення виробничих запасів, які частково втратили свою первісну якість, а також матеріальних цінностей, що не використовуються;

г) перевірка дотримання умов та порядку збереження виробничих запасів та грошових цінностей, а також ефективності експлуатації основних засобів;

д) встановлення реальної вартості зарахованих на баланс основних засобів, виробничих запасів, цінних паперів, фінансових вкладень, грошових коштів, дебіторської і кредиторської заборгованості [94, 46].

Інвентаризації поділяються на постійну або безперервну, періодичну та річну.

Періодична інвентаризація – вибіркова перевірка довільно вибраних найменувань виробничих запасів. Її мета – уточнення даних внутрішнього контролю виробничих запасів.

Постійна або безперервна інвентаризація проводиться один раз на рік або частіше і є важливим інструментом управління виробничими запасами.

Річна інвентаризація проводиться перед складанням річного звіту з метою забезпечення точних фактичних даних про залишки виробничих запасів [13, 108].

Інвентаризації поділяються також на повні і часткові. Інвентаризація, яка охоплює всі засоби, кошти і розрахунки підприємства, називається повною. Часткова інвентаризація охоплює один вид засобів або проводиться в окремій відповідальній особі.

Відповідальність за проведення інвентаризації несе керівник підприємства. Їх кількість, дати проведення, перелік майна і зобов'язань, що підлягають інвентаризації, самостійно визначається підприємством, крім випадків, коли проведення інвентаризації є обов'язковим.

Відповідно до Порядку подання фінансової звітності (затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419) проведення інвентаризації є обов'язковим [19, 231]:

а) у разі передачі майна державного підприємства в оренду, приватизації майна державного підприємства, перетворенні державного підприємства в акціонерне товариство, а також в інших випадках, передбачених законодавством;

б) перед складанням річної фінансової звітності, крім майна, цінностей, коштів і зобов'язань, інвентаризація яких проводиться не раніше 1 жовтня

звітнього року. Інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних засобів може проводитися один раз на три роки, а бібліотечних фондів – один раз на п'ять років;

в) у разі зміни матеріально-відповідальних осіб (на день приймання-передачі справ);

г) у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів);

д) за приписом судово-слідчих органів;

е) у разі техногенних аварій, пожеж чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ);

є) при передачі підприємств та їх структурних підрозділів (на дату передачі). Інвентаризація може не проводитися у разі передачі підприємств та їх структурних підрозділів в межах одного органу, до сфери управління якого входять ці підприємства;

ж) у разі ліквідації підприємства;

з) при колективній (бригадній) матеріальній відповідальності проведення інвентаризації обов'язкове у разі зміни керівника колективу (бригадира) , вибуття з колективу (бригади) більше половини його членів, а також за вимогою хоча б одного члена колективу (бригади).

У випадках, коли проведення інвентаризації є обов'язковим, інвентаризації підлягають також майно і матеріальні цінності, що не належать підприємству та облік яких ведеться на позабалансових рахунках.

У разі одержання відмови постачальника задовольнити претензію щодо недовантаження товарів або при одержанні від покупця претензії щодо недовантаження товарів проводиться вибіркова інвентаризація тих товарів, на які заявлені вказані претензії.

На деяких підприємствах інвентаризації проводять не як разові заходи, а як постійний процес.

При проведенні раптових інвентаризацій всі матеріальні цінності готуються до інвентаризації у присутності інвентаризаційної комісії, у інших

випадках – заздалегідь. Вони мають бути згруповані, розсортовані і розкладені за назвами, сортами, розмірами у порядку, зручному для підрахунку.

Для проведення інвентаризаційної роботи на підприємствах розпорядчим документом їх керівника створюються постійно діючі інвентаризаційні комісії у складі керівників структурних підрозділів, головного бухгалтера, які очолюються керівником підприємства або його заступником.

Якщо на підприємстві через великий обсяг робіт проведення інвентаризації не може бути забезпечено однією комісією, для безпосереднього проведення інвентаризації у місцях зберігання та виробництва керівником підприємства створюються робочі інвентаризаційні комісії у складі інженера, технолога, механіка, виконавця робіт, товарознавця, економіста, бухгалтера та інших досвідчених працівників, які добре знають об'єкт інвентаризації, ціни та первинний облік. Робочі інвентаризаційні комісії очолюються представником керівника підприємства. Забороняється призначати головою робочої інвентаризаційної комісії тих самих матеріально-відповідальних осіб, одного і того самого працівника на два роки підряд.

До початку проведення інвентаризації у присутності комісії матеріально-відповідальна особа складає звіт про рух матеріальних цінностей і разом з документами здає в бухгалтерію.

Відповідальні особи дають комісії розписку, у якій зазначають, що всі прибуткові і видаткові документи здані до бухгалтерії і всі матеріальні цінності, довірені їхньому зберіганню, знаходяться в приміщенні складу або в інших місцях.

Наявність цінностей при інвентаризації встановлюється шляхом обов'язкового підрахунку, зважування, обміру у порядку їх розміщення у даному приміщенні. Вона повинна проводитися в присутності матеріально-відповідальних осіб. Результат інвентаризації заносять в інвентаризаційні описи.

Якщо інвентаризаційна комісія залишає об'єкт інвентаризації, матеріально-відповідальна особа в присутності комісії зачиняє і відчиняє

приміщення, що інвентаризується, а голова комісії опечатує його контрольним пломбінатором, який видається йому перед початком проведення інвентаризації.

Для оформлення результатів інвентаризації застосовуються типові форми документів. Вони можуть бути заповнені від руки або засобами обчислювальної техніки. У цих документах помарок і підчисток не допускаються. Помилки виправляють закресленням неправильних записів і написанням зверху правильних. Виправлення повинні бути підтвержені підписами членів комісії та матеріально відповідальної особи.

Якщо після інвентаризації матеріально відповідальні особи виявляють помилки в описах, вони повинні негайно заявити про це комісії, яка після перевірки вказаних фактів та їх підтвердження виправляє помилки.

Результати інвентаризації з пропозиціями щодо врегулювання інвентаризаційних різниць відображаються в протоколі комісії та акті.

Під час інвентаризацій приймання і видача матеріальних цінностей обмежується. На прибуткових документах, які надійшли під час інвентаризації, матеріально-відповідальна особа у присутності членів інвентаризаційної комісії за підписом її голови робить позначку “Після інвентаризації”. Позначка робиться в аналогічному порядку також і на видаткових документах. Цінності, що надійшли під час інвентаризації, заносять в окремий опис.

Якщо інвентаризацію проводять для приватизації, матеріали інвентаризації (описи, акти, звіральні відомості, протоколи) оформляються не менше як у двох примірниках, один з яких передається державному органу приватизації або орендодавцю, а другий залишається на підприємстві або в організації і є підставою для відображення результатів інвентаризації в бухгалтерському обліку [94, 46].

Дані інвентаризації кожного виду матеріальних цінностей заносяться в інвентаризаційний опис (ф.-21), який складається в двох примірниках і підписується всіма членами комісії. Один примірник опису залишається у матеріально відповідальної особи, а другий – передається до бухгалтерії. В

бухгалтерії фактичні залишки матеріальних цінностей, зафіксовані в описах, звіряють з даними бухгалтерського обліку. Матеріальні цінності, за якими виявлені розходження (залишки, недостача), записують в порівняльну відомість, а матеріально-відповідальна особа повинна дати інвентаризаційній комісії письмове пояснення про причини їх виникнення.

Свої висновки і пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних різниць комісія оформляє протоколом і подає на затвердження керівнику підприємства. Керівник повинен прийняти рішення про оприбуткування лишків і списання недостач матеріальних цінностей і затвердити протокол у 5-денний строк. У бухгалтерському обліку результати інвентаризації відображають в такому порядку. Залишки виробничих запасів зараховують в доход операційної діяльності записом:

Дебет 20 “Виробничі запаси” (відповідний субрахунок);

Кредит 71.9 “Інші доходи від операційної діяльності”.

Вартість недостачі виробничих запасів списується з кредита рахунка 20 “Виробничі запаси” (відповідний субрахунок) на дебет рахунка 94.7 “Нестачі і втрати від псування цінностей”.

Недостачі і втрати від псування цінностей з вини матеріально-відповідальних осіб відносяться на їх рахунок записом:

Дебет 37.5 ”Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”;

Кредит 71.6 ”Відшкодування раніше списаних активів”. Якщо на час виявлення недостачі виробничих запасів конкретні винуватці не встановлені, то вартість такої недостачі відображається на забалансовому рахунку 07 “Списані активи”, субрахунок 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”. Після встановлення осіб, які повинні відшкодувати витрати, належна до відшкодування сума зараховується до складу дебіторської заборгованості в доход звітного періоду записом:

Дебет 37.5 ”Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”;

Кредит 71.6 “Відшкодування раніше списаних активів”.

Розмір збитку по недостачі і псуванню матеріальних цінностей, який підлягає відшкодуванню винними особами, визначається відповідно до Закону України “Про визначення розміру збитків, нанесених підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінних каменів і валютних цінностей”, затвердженого постановою Верховної Ради України від 06.06.95 № 218, і Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, недостачі (псування) матеріальних цінностей, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 № 116 (із змінами, внесеними відповідно з Постановами КМУ від 27.08.96 № 1009, від 20.01.97 № 34, від 15.12.97 № 1402) [4, 235].

Згідно з Законом України № 218 “Про визначення розміру збитків, нанесених підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінних каменів і валютних цінностей” збитки, нанесені підприємству (установі, організації) працівниками, які виконують операції, пов'язані з придбанням, продажем, обміном, доставкою, зберіганням або використанням у процесі виробництва дорогоцінних металів, дорогоцінних каменів, а також валютні операції і які є винними у розкраданні, знищенні (псуванні), недостачі цінностей, визначаються в таких розмірах [4, 235]:

1. Дорогоцінних металів (золота, срібла, платини тощо), дорогоцінних каменів, алмазних інструментів та алмазних порошків з природних алмазів – у подвійному розмірі їх вартості за відпускними цінами, які діяли на день виявлення нанесеного збитку.

2. Оброблених дорогоцінних каменів, ювелірних та побутових виробів, виготовлених з використанням дорогоцінних металу і дорогоцінних каменів – у потрійному розмірі їх вартості за відпускними цінами, що діяли на день виявлення нанесених збитків.

3. Платіжних документів та інших цінних паперів в іноземній валюті – в сумі, еквівалентній потрійній сумі (вартості) зазначених валютних

цінностей перерахованих у валюту України за обмінним курсом МБУ на день виявлення нанесених збитків.

За іншими матеріальними цінностями (крім дорогоцінних металів, дорогоцінних каменів і валютних цінностей) для визначення розміру збитків від розкрадання, псування і недостачі керуються Постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. № 116 “Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) цінностей” [4, 235].

Згідно з зазначеним Порядком розмір збитків від розкрадання, псування, недостачі матеріальних цінностей визначається за балансовою вартістю цих цінностей (за вирахуванням амортизаційних відрахувань), але не менше 50 % від їх балансової вартості на час виявлення таких фактів з урахуванням індексу інфляції (який щомісячно визначається Держкомстатом України), відповідного розміру ПДВ і акцизного збору за формулою 2.1 : [94, 49].

$$Pз = [(Бв - А) \times I_{\text{інф.}} + \text{ПДВ} + Аз] \times К \quad (2.1)$$

де Pз – розмір збитку;

Бв – балансова вартість;

А – сума нарахованої амортизації;

I_{інф.} – індекс інфляції;

ПДВ – податок на додану вартість;

Аз – акцизний збір;

К – коефіцієнт, що застосовується до відповідної групи цінностей.

Вартість вузлів, деталей і напівфабрикатів та іншої продукції, яка виготовляється підприємствами для внутрішньовиробничих потреб, а також вартість продукції, виробництво якої не завершено, визначається виходячи із собівартості її виготовлення з урахуванням середньої по підприємству норми прибутку на цю продукцію з застосуванням коефіцієнта 2.

Вартість спирту етилового (питного, ректифікованого, сирцю), спирту, який використовується для виробництва вин, спиртових соків і настоек,

визначається виходячи з оптової ціни підприємства-виробника з урахуванням ПДВ і акцизного збору. До визначеної таким чином ціни застосовується коефіцієнт 3.

Вартість плодючих соків, консервованих з використанням сірчистого ангідриду або бензокислого натрію, визначається виходячи з оптової ціни підприємства-виробника з урахуванням ПДВ і акцизного збору. До визначеної таким чином ціни застосовується коефіцієнт 3.

Вартість продовольчих товарів, роздрібні ціни на які дотуються державою, оцінюється з додаванням до роздрібною ціни суми дотацій.

Розмір збитків від розкрадання, недостачі, знищення (псування) бланків цінних паперів і документів суворого обліку визначається з застосуванням коефіцієнтів:

5 - до номінальної вартості, вказаної на бланках цінних паперів і документів суворого обліку, або до вартості документів суворого обліку, встановленої законодавством;

50 - до вартості придбання (виготовлення) бланків цінних паперів і документів суворого обліку, на яких не вказана номінальна вартість або вартість яких не встановлена законодавством.

Розмір збитків від розкрадання банкнотного паперу або захищеного паперу, персоніфікованої захисної стрічки визначається: з застосуванням коефіцієнта 1,5 до максимальної суми грошей, які можуть бути виготовлені на цьому банкнотному папері; в 5000-му розмірі від вартості захищеного паперу і персоніфікованої захисної стрічки.

У бухгалтерському обліку на суму вартості збитку і недостачі цінностей, визначену відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 22.01.96 р. № 116 “Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) цінностей” або Законом України № 218 “Про визначення розміру збитків, нанесених підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінних каменів і валютних цінностей”, яка підлягає відшкодуванню

винними особами, роблять запис по дебету рахунка 37.5 “Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків” і кредиту рахунка 71.6 “Відшкодування раніше списаних активів” [29, 48].

У разі відшкодування винними особами належної суми збитку від недостачі і псування матеріальних цінностей роблять запис по дебету рахунка 30 “Каса”, 31 “Рахунки в банках” (або рахунка 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” , якщо керівником підприємства прийнято рішення про утримання суми збитку із заробітної плати винуватця) і кредиту рахунка 37.5 “Розрахунки по відшкодуванню завданих збитків”.

Із суми, сплаченої винними особами згідно із зазначеним нормативним актом, відшкодовуються збитки, нанесені підприємству від недостачі і псування цінностей, решта суми (різниця між балансовою вартістю недостачі (псування) цінностей і відшкодованою сумою) підлягає перерахуванню до бюджету, що в бухгалтерському обліку відображається записом по дебету рахунка 71.6 “Відшкодування раніше списаних активів” і кредиту рахунка 64.2 “Розрахунки за обов'язковими платежами”.

При регулюванні інвентаризаційних різниць взаємний залік залишків і недостач запасів, що виникають внаслідок пересортиці, може бути допущений як виняток, якщо пересортиця виникла у однієї і тієї самої матеріально-відповідальної особи, за один і той же період і з матеріальними цінностями одного і того самого найменування (якщо цінності мають схожість за зовнішнім виглядом або упаковані в однакову тару – при відпуску її без розпаковки тари). Проте, різниця у вартості недостач і залишків при більшій вартості недостач цінностей списується на рахунок осіб, що допустили пересортицю, і з них стягується.

Якщо конкретні винуватці пересортиці не встановлені, то сумові різниці розглядаються як недостачі цінностей понад норми природного збитку з віднесенням їх на результати діяльності підприємства. У цьому разі в протоколі інвентаризаційної комісії має бути наведено обґрунтоване рішення, чому такі різниці не можуть бути віднесені на винних осіб.

Перевищення вартості цінностей, що виявилися в надлишку, проти вартості цінностей, що виявилися у недостачі при пересортиці, відноситься на доходи операційної діяльності підприємства.

Результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку в тому місяці, в якому закінчено інвентаризацію, але не пізніше грудня звітного року. У пояснювальній записці до річного бухгалтерського звіту наводяться відомості про результати проведених у звітному році інвентаризацій за встановленою формою [94, 49].

Отже, інвентаризація є найбільш чітким, але одночасно і самим трудомістким методом контролю за витрачанням виробничих запасів.

2.4. Облік виробничих запасів в умовах автоматизованої обробки інформації

Основні господарські процеси багатьох підприємств, особливо тих, які працюють у сфері виробництва, торгівлі, постачання та збуту, безпосередньо пов'язана з рухом запасів. Саме запаси є тією частиною оборотних активів, яку використовують підприємства у своїй господарській діяльності, тобто:

- у виробництві продукції, виконанні робіт, наданні послуг;
- організації зберігання для подальшого продажу;
- у процесі виробництва.

Така широка функціональна спрямованість запасів та їх великий номенклатурний спектр роблять цю досить важливу ділянку обліку ще й досить трудомісткою та рутинною.

Тому програма для автоматизації обліку виробничих запасів повинна швидко і якісно виконувати бухгалтерську роботу, вчасно видавати потрібну інформацію.

Вимоги до бухгалтерських програмних продуктів формують три різні категорії користувачів: бухгалтери – безпосередні користувачі комп'ютерної

системи бухгалтерського обліку; спеціалісти з інформаційних систем – програмісти і техніки; керівництво підприємства – управлінці. Вимоги до бухгалтерських програм – це складний комплекс функціональних, технічних, комерційних та ергономічних питань. Перелік вимог для порівняння комп’ютерних бухгалтерських програм наведено в таблиці 2.3 [42, 245].

Уміле та раціональне використання цих засобів дозволяє :

— по-перше, суттєво скоротити час і трудовитрати на відображення в обліку поточних операцій із запасами;

— по-друге, оперативно отримувати інформацію про наявність і рух запасів як загалом по підприємству, так і в розрізі місць зберігання та використання (складів, цехів, матеріально-відповідальних осіб) із можливістю деталізації за найменуваннями ТМЦ (з урахуванням окремих партій їх надходження).

Така можливість реалізується завдяки тому, що у програмі на всіх рахунках класу 2 “Запаси”, а також на всіх субрахунках позабалансового рахунку 02 “Активи на відповідальному зберіганні” реєстрацію господарських операцій ведуть у кількісно-сумовому вираженні не загалом за рахунком, а окремо за кожною номенклатурною одиницею запасів із прив’язкою до конкретного місця зберігання (використання) та партії надходження (зарахування) на баланс. Тому кількість проводок під час реєстрації господарської операції прямо пов’язана з кількістю найменувань запасів, які беруть участь в операції. У зв’язку з цим для найтипівіших і часто використовуваних операцій, пов’язаних з надходженням і вибуттям запасів, їхнім внутрішнім переміщенням, зміною облікової вартості тощо (рис. 2.4), процедуру формування проводок програма здійснює автоматично після заповнення і проведення екранних (діалогових) форм відповідних первинних документів. Водночас програма має у своєму розпорядженні універсальний засіб для введення “вручну” будь-якої сукупності проводок – документ “Операція”, який слід використовувати для тих операцій із запасами, для яких не передбачено автоматичне формування проводок.

**Характеристика вимог до програмного забезпечення
бухгалтерського обліку**

Види	Вимоги	Коротка характеристика
Функціональні	Ведення журналу операцій	Здатність вводити і накопичувати всі господарські операції, що відображають господарську діяльність підприємства
	Аналітичний облік	Можливість вести аналітичний облік у таких розрізах і з таким рівнем деталізації, як цього вимагають потреби управління
	Кількісний облік	Можливість ведення обліку в натуральному вимірнику
	Валютний облік	Облік у валютах, що відрізняються від базової (основної) валюти
	Гнучкість	Можливість пристосувати програму до особливостей конкретного підприємства та змін у законодавстві
Технічні	Невибагливість до апаратного забезпечення	Можливість ефективно працювати на комп'ютерах із середніми технічними характеристиками
	Редактор документів	Вбудовані в програму засоби створення і коригування форм первинних документів, розрахунків та звітів
	Експорт-імпорт даних	Можливість обмінюватися даними з іншими програмами та пристроями
	Робота в мережах	Здатність працювати на кількох комп'ютерах із поєднанням даних за допомогою комп'ютерної мережі
	Захист інформації	Забезпечення кодування інформації та обмеження доступу за допомогою системних паролів
	Архів документів	Вбудовані засоби архівації даних з можливістю швидкого відновлення інформації
Комерційні вимоги	Ціна	Прийнятна для підприємства ціна програмного забезпечення та його супровіду
	Супровід	Послуги з навчання користувачів, оперативні консультації, оновлення програмного забезпечення
	Документація	Якісна детальна друкована документація до програм
Ергономічні вимоги	Інтерфейс користувача	Зручні та нешкідливі для здоров'я користувача засоби забезпечення діалогу "людина-комп'ютер"
	Програмна допомога	Розвинена система програмної допомоги, що дозволяє отримати "підказку" щодо будь-якої функції або дії в програмі

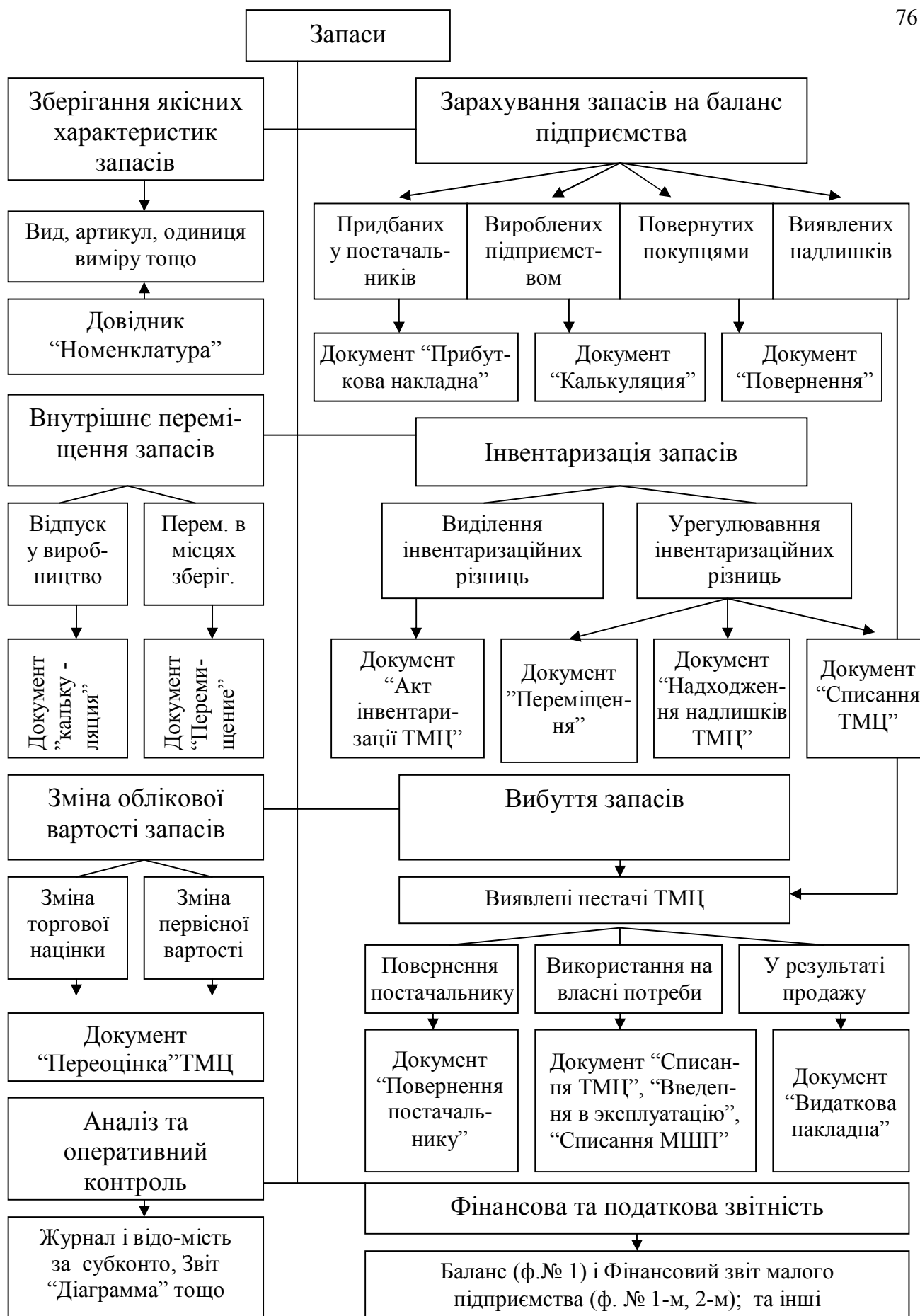


Рис. 2.4. Основні операції з запасами та пов'язані з ними програмні засоби

Специфічні критерії вибору програмного забезпечення комп'ютерної системи бухгалтерського обліку для підприємств різного розміру наведено в таблиці 2.4 [42, 250].

Таблиця 2.4

Специфічні критерії вибору програмного забезпечення комп'ютерної системи бухгалтерського обліку для підприємств різних розмірів

Підприємство	Критерії вибору програмного забезпечення
Мале	Уніфікована форма подання даних
	Єдине програмне середовище
	Вбудовані об'єктно-орієнтовані інструментальні засоби
	Функціонування в одноранговій мережі або в мережі з виділеним середовищем
	Наявність у регіоні сертифікованих для впровадження системи дилерів фірми-виробника програмного забезпечення
	Можливість простої взаємодії зі стандартним офісним програмним забезпеченням інших виробників
Середнє	Побудова системи як повно функціонального набору спеціалізованих за ділянками обліку програмних модулів
	Можливість розвитку функцій системи з використанням професійних засобів розробки
	Функціонування в мережі персональних комп'ютерів з виділеним сервером (архітектура "клієнт-сервер")
	Функції розмежування прав доступу користувачів до даних
	Можливість взаємодії з програмним забезпеченням інших виробників, в тому числі з програмним забезпеченням власної розробки
Велике	Побудова системи у вигляді повно функціонального набору вузькоспеціалізованих за ділянками обліку програмних модулів
	Можливість розвитку функцій системи за рахунок професійних засобів розробки
	Можливість функціонування в неоднорідних мережах, значна незалежність у виборі користувачем апаратних засобів, операційних систем і систем управління базами даних
	Розвинуті функції розмежування прав доступу до даних і авторизації дій, які виконує користувач
	Розмежування функцій оперативного, бухгалтерського і стратегічного обліку; взаємодія з підсистемами планування, аналізу, техніко-економічної підготовки виробництва
	Можливість взаємодії з програмним забезпеченням інших виробників, в тому числі з програмним забезпеченням власної розробки
	Відповідність перерахованим вимогам стосовно окремих підприємств і самостійних підрозділів
Об'єднання підприємств	Розвинуті засоби використання даних відокремленими підрозділами
	Наявність засобів консолідації даних для побудови консолідованої звітності, у тому числі з можливістю ведення обліку в різних облікових стандартах

Програма “1 С: Бухгалтерія” має у своєму розпорядженні необхідний набір спеціалізованих засобів (Довідників, Документів, Звітів) для обліку й аналізу результатів більшості операцій із запасами (рис.2.4) [25, 50].

Оперативний аналіз залишків запасів та їхні обороти за будь-який період (мінімальний період – один день) можна здійснити за допомогою сукупності стандартних бухгалтерських звітів, звернувшись до меню “Отчеты”. При цьому програма підтримує стандартні методи групування результатів господарських операцій. Сальдо й обороти за рахунками (субрахунками) автоматично розраховують і зберігають як суму сальдо й оборотів на всіх складах; а сальдо й обороти за кожним складом розраховують як сальдо і обороти за всіма запасами на цьому складі. У свою чергу, сальдо й обороти за окремою номенклатурною одиницею запасів визначають виходячи з сумарного сальдо й оборотів за всіма партіями цієї одиниці запасу. Причому всю потрібну інформацію для такого багаторівневого групування результатів господарських операцій програма бере тільки з проводок. Отже, сукупність проводок, накопичених у програмі за весь період обліку, є основою для формування різних звітів, включаючи фінансову та податкову звітність.

Склад інформації, яка характеризує об’єкти аналітичного обліку у проводці, обмежено тільки найменуванням. У проводці, крім найменування об’єкта обліку, є ще і його адреса у відповідному довіднику, у якому і зберігається необхідна додаткова інформація. Для запасів – це довідник “Номенклатура”, для складів – довідник “Місця зберігання”, для партії товарів – “Партії ТМЦ”. Для кожної окремої одиниці обліку в довіднику заповнюють так звану картку елемента, у якій і міститься вся необхідна інформація щодо цього об’єкта обліку (елемента довідника). Крім цього, кожній картці елемента присвоюють унікальний код, який дозволяє програмі надалі однозначно ідентифікувати цей об’єкт обліку серед багатьох інших. Картки однотипних об’єктів можна об’єднувати у групи (підгрупи), які, у свою чергу, можуть входити до групи вищого першого рівня. Кожна група (підгрупа) характеризується кодом і найменуванням. Отже, програма визначає адресу

будь-якого елемента у довіднику так: адреса = “код групи” / “код підгрупи” / “код картки”.

Отже, під час організації та ведення обліку запасів за допомогою програми “1 С: Бухгалтерія” слід враховувати такі ключові моменти.

1. Одиницею обліку запасів у програмі “1 С: Бухгалтерія” є їх найменування. Аналітичний облік кожної одиниці запасів ведуть за місцями зберігання та використання (склади, магазини, матеріально-відповідальні особи) із можливістю виділення облікової вартості за окремими партіями надходження. Кожна одиниця запасів, крім найменування, характеризується такими параметрами, як:

- вид (товар, продукція, матеріал, тара, МШП тощо);
- артикул або штрих-код;
- базова одиниця виміру та список можливих додаткових одиниць виміру;
- купівельна і відпускна ціна;
- бухгалтерський рахунок обліку під час надходження запасів;
- бухгалтерський рахунок і вид витрат під час списання тощо.

Значення для цих параметрів встановлюють і зберігають на картці відповідного елемента (одиниці запасів) у довіднику “Номенклатура”.

2. Відображення в обліку будь-якої зміни поточного стану запасів (надходження, вибуття, переоцінка, переміщення тощо) здійснюють шляхом формування проводок. У свою чергу проводки можуть бути сформовані автоматично – під час оформлення у програмі первинних документів, які фіксують факт здійснення відповідних господарських операцій, або вручну – шляхом заповнення спеціальної форми для введення проводок. Особливістю формування бухгалтерських проводок є те, що в кореспонденції, яка стосується запасів, крім бухгалтерського рахунку обліку, містяться відомості про запас, його місце зберігання та партію надходження.

3. Сукупність проводок, сформована за весь період обліку, є основним джерелом для отримання оперативної інформації про стан і рух запасів на будь-

який день і за будь-який період, а також для формування показників за відповідними статтями у фінансовій і податковій звітності [25, 52].

Для обліку запасів в програмі “Парус-Предприємство 7.11” призначено розділ “Товарні запаси”, модуля “Реалізація і склад”, який забезпечує:

- облік запасів у розрізі “склад – запас – модифікація – партія”;
- автоматичний облік оприбуткування запасів на підставі даних прибуткового ордера з формуванням картки складського обліку при реєстрації чергової модифікації запасів;
- автоматичне формування витрат і поточного залишку запасів на підставі товарних документів;
- автоматичне формування резерву запасів на підставі рахунків на оплату і при реєстрації інших товарних документів;
- перегляд товарних документів по обраній партії запасів;
- друк карток складського обліку.

Інформація, що зберігається в цьому розділі, використовується програмою при складанні специфікацій товарних документів.

У таблиці “Товарні запаси” міститься список модифікацій запасів із зазначенням модифікації складу, сумарних значень залишку і резерву, номеру картки складського обліку. У таблиці “Партії” для кожної модифікації з таблиці “Товарні запаси” міститься або список партій (для запасів, по яких ведеться партійний облік) із зазначенням характеристик кожної партії, або (для запасів, по яких ведеться сортовий облік) сумарних величин оприбуткування, витрачання, залишку і резерву модифікації запасів.

При відображенні документів в даному розділі автоматично враховуються зміни наявної кількості запасів, здійснюється їх резервування (і скасування резервування), а також, при відображенні прибуткових документів, автоматично створюються записи про запаси та їх партії. При обробці видаткових документів зазначені в них запаси автоматично знімаються з резерву і відображаються в обліку як витрачання запасів.

Важливою особливістю розділу “Товарні запаси” є те, що програма не допускає ручного введення і виправлення даних про запаси. Для виправлення виявлених помилок необхідно відмінити обробку в бухгалтерському обліку:

- всіх документів, сформованих на підставі помилкового запису про товарні запаси;
- всіх документів, на підставі яких відбувалася реєстрація товарних запасів.

Потрібно виправити вихідні документи і зробити їх повторне відображення в обліку.

Програма не допускає знищення всіх про партії певної модифікації запасу. При виправленні (знищенні) вихідних документів, що призводить до знищення з даного розділу всіх записів про партії модифікації запасу, знищується також запис про цю модифікацію.

Як і для особових рахунків, для виробничих запасів передбачена функція перегляду пов'язаних документів. Для цього необхідно вибрати запис про партію товару і скористатись пунктом контекстного меню: “Перегляд” – “Надходження”, “Перегляд” – “Рахунки” .

Операції по переміщенню запасів між складами та матеріально-відповідальними особами оформляються у розділі “Внутрішні документи”. Таким документом є документ “Внутреннее перемещение”. Внутрішній документ має специфікацію – список запасів, над якими проводиться операція, при цьому вибір запасів при заповненні специфікації здійснюється зі словника “Номенклатор”. [14, 357].

Київська компанія “Суничні прилуки” випустила програму обліку ТМЦ, в якій ефективно поєднані чотири взаємозалежні варіанти обліку: складський, реалізаторський, бухгалтерський і податковий. Це система для ведення обліку ТМЦ (у кількісному й вартісному вираженні) і формування всіх необхідних первинних і звітних документів (сальдових відомостей, матеріальних звітів, реєстраторів, довідок і т. д.).

Національна законотворчість, особливо в частині податкового законодавства, вимагає від бухгалтера оперативного реагування на будь-які облікові зміни. Дана програма дозволяє максимально адаптуватися і розширити її облікові можливості. Вона має ряд переваг :

1. Легке настроювання і додавання податків до накладних (ПДВ, пенсійного фонду і т. д.). Необхідно зайти в режим “Довідники – Податки”, натиснути кнопку “Внести”. Потім в діалозі виписуємо нову назву податку, вводимо величину відсотка, встановлюємо позначку “Розрахунок для кожного документа”. Зберігаємо зміни, і тепер у кожному документі буде розраховуватися новий податок, зазначатися у підсумках, а також друкуватися на паперовому носії.

2. Можливість підключення додаткових звітів, процедур, обробок даних, написаних користувачем або розробником. Необхідно зайти на сайт розробника й у розділі для клієнтів вибрати у списку вже існуючих процедур користувача потрібну . Потім стягуємо її на свій персональний комп’ютер, заходимо у режим “Друк – Користувачеві процедури” і, натиснувши кнопку “Внести”, записуємо готову процедуру. Доступ до неї теж дуже простий – відповідна піктограма, розташована на панелі інструментів.

3. Високий ступінь авторизованого доступу на рівні складів, документів і цін. Крім того, можна забезпечити доступ до конфіденційної інформації вузькому колу посадових осіб. Необхідно настроїти, щоб усі документи і звіти в закупівельних цінах були доступні для перегляду тільки директору і головному бухгалтеру.

Аналогічні обмеження можна накласти і на всю інформацію зі складів. Завідувач одного складу не зможе подивитися, що знаходиться на сусідньому складі, тільки бухгалтерія і керівництво підприємства зможуть одержувати і переглядати звіти по всіх складах. До того ж документ, виписаний одним працівником, не може бути відкоригований або видалений іншим працівником, якщо для нього спеціально не дозволено такий режим.

Права доступу встановлюють простим клацанням миші адміністратор або особа з відповідними повноваженнями. Для інших користувачів режим установлення прав недоступний.

Облік товарно-матеріальних цінностей, особливо на підприємстві, що здійснює активний оборот товарно-матеріальних цінностей, вимагає багатогранного підходу до цього завдання. У програмі київської компанії “Суничні прилуки” пропонується потужний механізм для її реалізації.

1. Ведення обліку за кількома цінами, валютами, одиницями вимірювання. Кожен виробничий запас у системі може обліковуватися за п'ятьма довідниковими цінами. До того ж можна одержувати будь-які звіти з перерахунком у зазначену довідкову ціну.

2. Відпуск товару в різних одиницях вимірювання з автоматичним перерахунком.

3. Можливість одержувати звіти з перерахуванням валют. З огляду на сучасні реалії, фінансові підрахунки на підприємствах ведуться, як правило, у так званих “умовних одиницях”, але за законом вся діяльність підприємства повинна вестися в національній валюті. У програмі враховані ці національні особливості обліку – усі звіти можна одержувати як в основній валюті, так і в необмеженій кількості інших валют. Необхідно тільки регулярно вносити їхні курси, і тоді кожна операція буде перерахована за курсом, що діє на момент її здійснення.

4. Реалізовано кілька схем списання товарно-матеріальних цінностей (ідентифікованої собівартості відповідної одиниці виробничих запасів, середньозваженої собівартості, собівартості перших за часом надходження виробничих запасів (ФІФО), нормативних затрат і ціни продажу) [1, 42].

Система БЕСТ-ПРО, яку випускає компанія “Інтелект-Сервіс”, відрізняється від інших програмних продуктів наявністю могутньої підсистеми обліку запасів, яка максимально враховує основні потреби як співробітників складу, так і бухгалтерії підприємства.

Функціональні можливості системи дозволяють її застосовувати на підприємствах різних галузей і форм власності для вирішення таких завдань щодо обліку виробничих запасів:

- облік наявності матеріальних запасів на складах підприємства;
- облік наявності запасів, переданих у виробництво;
- облік наявності запасів, переданих на реалізацію і відповідальне зберігання;
- облік тари, що підлягає поверненню;
- облік руху матеріальних запасів (надходження, вибуття, внутрішнє переміщення);
- розрахунок фактичної собівартості виробничих запасів;
- проведення інвентаризації наявності виробничих запасів і переоцінки виробничих запасів.

Отже, система управління запасами комплексу БЕСТ-ПРО дозволяє організувати повний функціональний облік різних операцій з обліку наявності, руху й оцінки виробничих запасів на підприємстві.

Система БЕСТ-ПРО надає користувачам розвинені засоби конфігурації номенклатури виробничих запасів відповідно до вимог, які ставлять перед цим блоком на підприємствах різних видів діяльності.

Класифікатор запасів у системі БЕСТ-ПРО має ієрархічну структуру.

Для кожного виду запасів у системі можна визначити:

- довільний артикул і додаткові аналітичні та статистичні коди;
- додатковий набір довільних атрибутів, таких як колір, марка, розмір тощо;
- безліч одиниць вимірювання (причому перерахунок з однієї одиниці вимірювання в іншу можна виконувати за довільно визначеним алгоритмом залежно від зовнішніх чинників);
- різні якісні характеристики, такі як вологість, жирність, засміченість тощо;
- правила оподаткування;

— параметри планування та підтримування рівня запасів у необхідних обсягах.

Система підтримування атрибутів дозволяє створити для кожної номенклатури запасів список додаткових характеристик, які можна використовувати з метою обліку або оцінки запасів. Система підтримує можливість визначення необмеженої кількості додаткових характеристик номенклатури (атрибутів) запасів. При цьому з метою обліку та ціноутворення можуть бути використані до восьми атрибутів.

Значення атрибутів вводяться у документи обліку руху запасів, преїскуранти, різні специфікації та зберігаються у картках обліку запасів. Вводити значення атрибутів можна з довільно сформованих довідників.

Кожний з облікових атрибутів можна віднести до одного з двох типів:

— описового – використовують з метою кількісного обліку наявності та руху запасів;

— ціноутворюючого – використовують з метою кількісного обліку й оцінки запасів. Номенклатури з різними значеннями ціноутворюючого атрибута може мати різну вартість.

Часто кількість або вартість номенклатури запасів залежить від якісних характеристик (вологість, щільність, жирність, засміченість тощо). Для вирішення подібних завдань система БЕСТ-ПРО (поряд зі стандартними значеннями характеристик запасів) надає можливість визначати для номенклатури запасів довільну кількість якісних характеристик. Дані про якісні характеристики можуть бути використані для перерахунку одиниць вимірювання номенклатури (кількісно-якісний облік) із використанням певних формул у різних документах обліку запасів.

Комплекс БЕСТ-ПРО пропонує користувачеві широкий спектр можливостей ведення картотеки складського обліку. Процес формування картотеки повністю автоматизовано. До картотеки складського обліку вручну вводять тільки початкові залишки. Для зручності роботи користувача передбачено два способи перегляду картотеки:

- у розрізі окремого складу;
- за запасами підприємства загалом.

Облік запасів ведуть на спеціальних картках за характеристиками номенклатури: артикулами, атрибутами (колір, марка, сорт, розмір тощо), партіями, місцями зберігання, постачальниками. На кожний артикул (найменування номенклатури) у системі створюють окрему картку складського обліку, але на один і той самий артикул система автоматично може створювати різні картки у тому разі, коли інші характеристики номенклатури відрізнятимуться.

На кожний вид виробничих запасів зберігається повна історія їх надходжень, вибуття і внутрішніх переміщень. Для партій виробничих запасів контролюються терміни придатності та реалізації. За потреби система автоматично виконує резервування виробничих запасів при формуванні різних документів відвантаження (замовлень, рахунків, накладних тощо).

Наявність виробничих запасів можна контролювати як за окремо взятим місцем зберігання, так і загалом по підприємству [30, 53].

Отже, сьогодні на ринку програмних продуктів є безліч систем, призначених для автоматизації обліку виробничих запасів. Але досить важко обрати програмну розробку, яка найповніше відповідає б вимогам конкретного підприємства.

Важливо, щоб програма мала високу швидкість і надійність, включала такі ситуації, як нескінченно довгий пошук у базі даних позиції, яка нас цікавить, а також “зникнення” інформації про ті чи інші виробничі запаси.

Не менш важливим є і гнучкий підхід до обліку особливостей і властивостей обліковуваної на складі номенклатури виробничих запасів. Для підприємств, які працюють з великою номенклатурою виробничих запасів, необхідна програмна підтримка обліку за партіями. Це потрібно для правильного визначення ціни списання та контролю терміну придатності тієї або іншої партії виробничих запасів. У програмі повинні бути і засоби для аналізу виробничих запасів. Особливо важливим є: можливість системи

адаптуватися до змін у податковому законодавстві; підтримувані системою методи оцінки собівартості виробничих запасів і умови формування бухгалтерських проводок за документами.

Це основні вимоги до програмного продукту, на які повинно звернути увагу підприємство при виборі системи для автоматизації обліку виробничих запасів.

Висновки до розділу 2.

Матеріал другого розділу дає змогу зробити такі висновки:

- для ефективного документообігу необхідно визначити первинні документи та господарські процеси, у яких беруть участь запаси. Доцільно застосовувати систему документообігу, яка б включала: річний план продажу продукції, календарний бюджет закупівлі матеріалів, лист маршрутизації та інші, які дадуть змогу отримувати оперативну інформацію про запаси та рух матеріалопотоків;

- на наш погляд, витрати на зберігання виробничих запасів необхідно обліковувати на окремому рахунку у складі витрат діяльності. Нами запропоновано 93 рахунок «Витрати на збут» перейменувати на «Витрати на зберігання та збут». На даному рахунку можна виділити 93.1 субрахунок «Витрати на зберігання»;

- для підприємств, які працюють з великою номенклатурою виробничих запасів, необхідна програмна підтримка обліку запасів за партіями. Це потрібно для правильного визначення ціни списання та контролю терміну придатності тієї або іншої партії виробничих запасів. У програмі повинні бути і засоби для аналізу виробничих запасів. Особливо важливим є: можливість системи адаптуватися до змін у податковому законодавстві; підтримувані системою методи оцінки собівартості виробничих запасів і умови формування бухгалтерських проводок за документами.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ТА АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

3.1. Джерела інформації та основні процедури при здійсненні аналізу виробничих запасів

Необхідною умовою виробництва продукції є забезпечення його виробничими запасами: сировиною, матеріалами, паливом, енергією, комплектуючими виробами, напівфабрикатами тощо.

У процесі споживання виробничі запаси трансформуються в матеріальні витрати. Матеріальні витрати при калькулюванні собівартості продукції враховуються як прямо (у статті “Сировина і матеріали”), так і в комплексних статтях витрат (загальновиробничі витрати, адміністративні витрати тощо). У загальній сукупності витрати на виробництво займають, як правило, найбільшу частку, що свідчить про високу матеріаломісткість продукції. Відповідно виробнича діяльність підприємства та її результати залежать від ефективної організації постачання і раціонального та економного використання виробничих запасів.

Мета аналізу використання виробничих запасів полягає у визначенні забезпеченості підприємства всіма видами виробничих запасів, пошуку резервів більш раціонального їх використання і зниження матеріаломісткості продукції, що в свою чергу призведе до підвищення ефективності виробництва за рахунок раціонального використання виробничих запасів. Основні завдання, об’єкти та етапи аналізу використання виробничих запасів наведено на рисунку 3.1 [34, 494].

В ринкових умовах господарювання докорінно змінилася система постачання виробничих запасів. Суттєво розширилася зона вибору контрагентів ринку сировинних ресурсів.

У ході аналізу забезпеченості підприємства виробничими запасами необхідно:

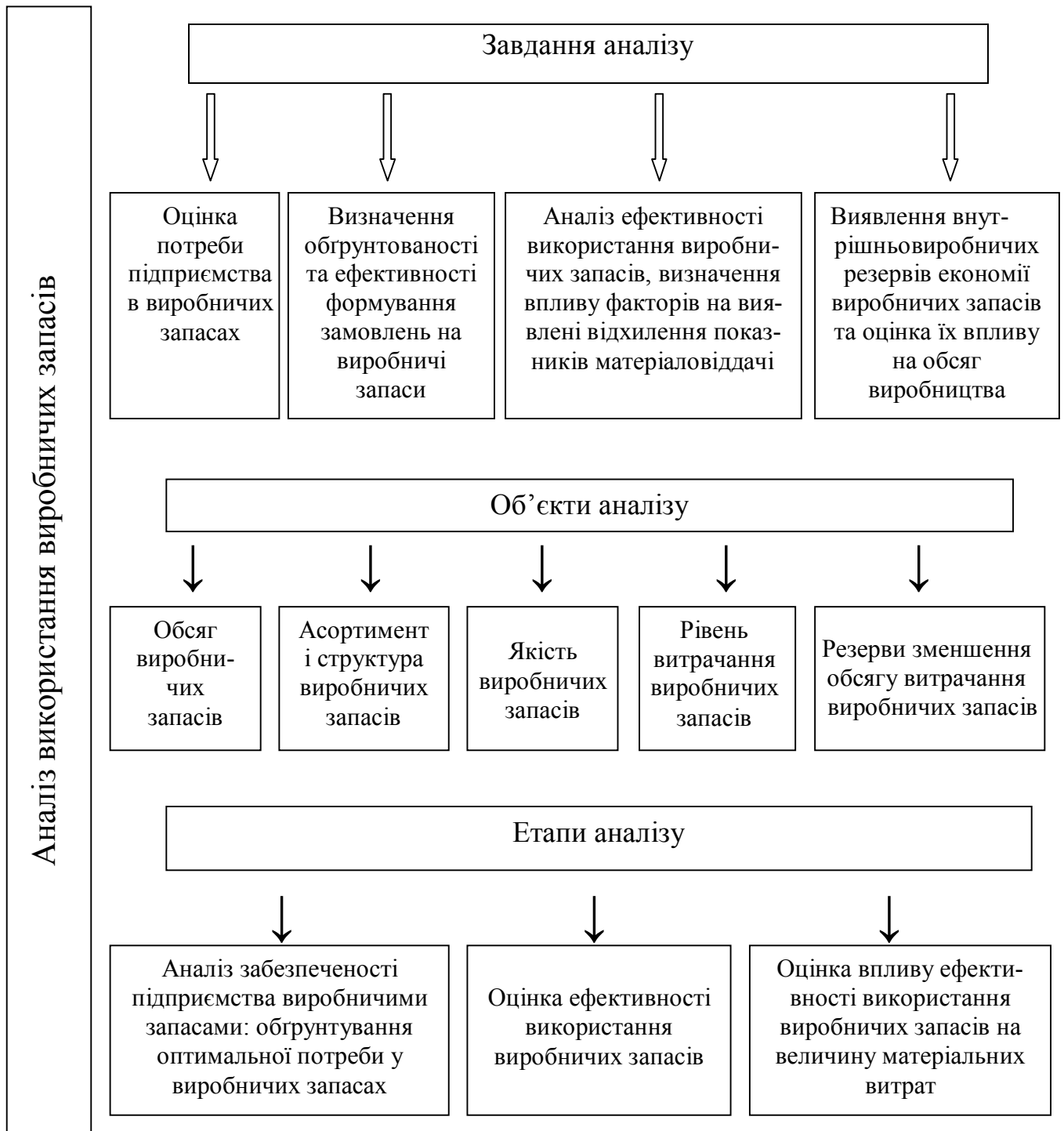


Рис. 3.1. Завдання, об'єкти та етапи аналізу використання виробничих запасів

1) перевірити розрахунок потреби в виробничих запасах; оцінити забезпечення потреби у виробничих запасах договорами на їх постачання (за строками, обсягами та асортиментом партій, якістю матеріалів тощо), обґрунтованість договорів та їх фактичне виконання;

2) визначити відповідність фактичної забезпеченості виробничими запасами плановій потребі, враховуючи обсяг і склад недоліків, обсяг списаних витрат;

3) виявити зниження обсягу виробництва у зв'язку з недостатньою забезпеченістю виробничими запасами, причини виникнення понаднормових виробничих запасів.

Важливим фактором забезпеченості підприємства виробничими запасами є правильність розрахунку потреби в них, раціонально організоване матеріально-технічне постачання (вибір постачальників, форм поставок і систем розрахунків).

Планування потреб у виробничих запасах здійснюється на підставі наукових методів. Методи визначення потреби у виробничих запасах – це способи встановлення кількості виробничих запасів, необхідної для здійснення виробничої та іншої діяльності підприємства. У практиці планування матеріально-технічного забезпечення використовують різні методи визначення потреби в матеріалах залежно від наявності даних, специфіки технологічних процесів виготовлення продукції, призначення виробничих запасів та інших особливостей виробництва та споживання виробничих запасів [34, 496].

Після аналізу забезпеченості підприємства виробничими запасами здійснюється оцінка ефективності їх використання. До основних показників ефективності використання виробничих запасів відносяться матеріаломісткість продукції і матеріаловіддача. Ці показники можна розглядати в цілому для всієї товарної продукції, а також для окремих виробів. Слід вивчити зміну цього показника в динаміці та в порівнянні з іншими підприємствами, врахувати галузеві особливості формування витрат, сконцентрувати увагу на пошук

причин зміни цих показників і можливих резервів економії. В процесі аналізу використовують як допоміжні показники рівня відходів і браку продукції, коефіцієнт корисного використання виробничих запасів, норми витрат матеріалів, палива, енергії на окремі вироби.

Аналіз виконання норм витрат матеріалів і інших ресурсів є одним з головних питань для підприємства. Досліджуючи зміну норм витрат виробничих запасів, слід врахувати, що основними причинами, які зумовлюють поступове їх зниження, є:

- а) конструктивне поліпшення виробів, у тому числі спрощення;
- б) вдосконалення технології виробництва;
- в) повторне використання відходів виробництва;
- г) коригування рецептур;
- д) зменшення частки кінцевого браку продукції;
- е) зміна якості матеріалів (сировини), що споживаються, а також продукції, що виробляється;
- є) інші.

Під час аналізу слід оцінити обґрунтованість норм, своєчасність їх перегляду. Сучасне нормативне господарство – важлива умова для ощадливого використання виробничих запасів. Тому прискіпливий аналіз якості норм і засад їх формування дає змогу ефективніше використовувати виробничі запаси [41, 71].

Раціональне й економне використання виробничих запасів в процесі виробництва має важливе економічне значення. Це зумовлюється всезростаючими масштабами абсолютного споживання сировини, матеріалів, енергії у виробництві продукції у різних галузях народного господарства, переважаючою часткою матеріальних витрат у загальній вартості продукції. Економія виробничих запасів, що характеризується зниженням абсолютної і питомої ваги їх окремих видів, дає змогу з однієї і тієї самої кількості сировини і матеріалів виготовляти більше продукції без додаткових витрат суспільної

праці, підвищувати ефективність виробництва в цілому на кожному підприємстві.

Для визначення ступеня ефективності використання виробничих запасів є певна система техніко-економічних показників. Ці показники диференційовані залежно від особливостей виробництва на тих чи інших підприємствах і окремих видів предметів праці [52, 157].

Для аналізу використання виробничих запасів необхідне відповідне інформаційне забезпечення. Інформаційне забезпечення економічного аналізу господарської діяльності – це система даних і способи їх обробки, що дають змогу виявити реальну діяльність об'єкта, який вивчається, дію чинників, що його вивчають, а також можливості здійснення необхідних керівних дій. Інформаційне забезпечення економічного аналізу разом із кадровим, матеріально-технічним та іншим створює необхідні умови для його проведення. Змістовність аналізу, його глибина і повнота обліку всіх чинників, що впливають на об'єкт, який вивчають, певною мірою визначає стан інформаційного забезпечення.

У структурі інформаційного забезпечення економічного аналізу розглядають два елементи: інформаційний фонд (базу) і процеси перетворення даних, що спостерігаються в ньому.

Формування інформаційного фонду має підпорядковуватись певним вимогам. До загальних вимог належать: достовірність інформації, необхідність і доступність її обсягу, своєчасність передачі і подання.

Закономірність економічної інформації, її адекватність господарським явищам визначають достовірність результатів аналізу, правильність, обґрунтованість висновків і пропозицій, що з них випливають. Використання в аналізі недостовірних даних спотворює наше уявлення про реальну економічну дію і призводить до помилкових висновків. Тому вся інформація, необхідна для аналізу, має підлягати ретельній перевірці.

Дотримання умов необхідності і достатності має подвійне значення. Умова необхідності означає, що для високоякісного проведення аналізу

потрібно мати всю необхідну для цього інформацію. При недостатності даних стан керівного об'єкта буде вивчений недостатньо, що може призвести до непідтверджених, помилкових рішень.

Небажаним також є надлишок інформації, бо, по-перше, при затратах на збір і обробку зайвих даних зростають загальні затрати на управління, а, по-друге – збільшується період використання інформаційної бази і проведення аналізу, що також призводить до несвоєчасності керівних дій.

Обсяг необхідної і достатньої інформації визначають залежно від завдання і виду проведеного економічного аналізу.

До основної інформації, яку використовують у галузі господарської діяльності об'єднань (підприємств), належать такі її види: нормативна, планова, облікова і не облікова.

В Україні затверджена єдина система науково обґрунтованих техніко-економічних норм і нормативів для планування економічного і соціального розвитку. Єдина система норм і нормативів передбачає їх склад, порядок та методи формування, оновлення і використання при розробці перспективних та поточних планів. Мета створення норм і нормативів – досягнення наукової обґрунтованості, пропорційності і збалансованості планів, повніше виявлення і використання резервів виробництва, подальше підвищення його ефективності.

Планова інформація – це сукупність даних про склад запланованого об'єкта і тенденцію його розвитку. Вона відображена в оперативних, змінних і перспективних планах, а також у довготермінових прогнозах розвитку підприємства, об'єднань і галузей промисловості.

За обсягом і змістом основною є бухгалтерська інформація. Така її роль зумовлена низкою важливих особливостей, серед яких: суцільне і безперервне відображення всіх операцій, їх документальне оформлення й узагальнення у вартісних вимірниках [85, 63].

Джерела інформації для аналізу використання виробничих запасів наведені в табл. 3.1 [34, 495].

Інформаційна база аналізу використання виробничих запасів

Група	Джерела інформації
Первинні документи	Журнали обліку вантажів, що надійшли, довіреності, прибуткові ордери, акти приймання матеріалів, лімітно-забірні картки, акти-вимоги на заміну (додатковий відпуск) матеріалів, накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів, картки складського обліку матеріалів, відомості обліку залишків матеріалів на складі, матеріальні ярлики, сигнальні довідки про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм виробничих запасів, матеріальні звіти, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти закупівлі запасів, акти про брак
Рахунки бухгалтерського обліку	20 “Виробничі запаси”
Облікові реєстри	Журнал 5, 5А, відомість 5.1
Фінансова звітність	Ф.№1 “Баланс”, ф.№2 “Звіт про фінансові результати”, ф.№5 “Примітки до річної фінансової звітності”
Статистична звітність	Ф.№1-підприємство “Звіт про основні показники діяльності підприємства”, ф. № 4-МТП “Звіт про залишки і використання палива та паливо-мастильних матеріалів”
Податкова звітність	Декларація про прибуток підприємства
Інші джерела	Бізнес-план, замовлення, оперативні дані відділу технічного постачання, договори (контракти) на постачання сировини та матеріалів, планові й звітні калькуляції, дані системи норм і нормативів витрачання виробничих запасів, норм запасу, інформація маркетингових досліджень тощо

Перераховані джерела інформації використовуються для проведення ретроспективного аналізу використання виробничих запасів. Оперативний аналіз проводиться за даними первинного бухгалтерського обліку (за інформацією по рахунках 23, 25, 26, 36 і т. д.).

3.2. Методика аналізу стану та ефективності використання виробничих запасів

Найбільшу частку матеріальних ресурсів ТОВ “Алькон” становлять виробничі запаси. Певна неритмічність, а також недопостачання виробничих запасів можуть бути повністю або частково нейтралізовані за допомогою складських запасів матеріалів та інших ресурсів. Отже, такі запаси виконують функцію амортизатора в постачанні. У розпорядженні ТОВ “Алькон” знаходиться п’ятнадцять складів, які забезпечують виробничий процес різноманітними виробничими запасами.

Аналізуючи складські запаси матеріальних ресурсів ТОВ “Алькон”, дамо оцінку загальної величини складських запасів, динаміки їх залишків, структури, комплектності, наявності непотрібних і зіпсованих матеріалів та сировини.

На основі даних бухгалтерського балансу (форма № 1) і приміток до нього (форма № 5) проведемо аналіз динаміки зміни в обсязі виробничих запасів усього і за видами за звітний період порівняно з даними базового періоду (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Зміна обсягу і динаміки виробничих запасів на ТОВ “Алькон”

Показники	Базовий рік (2011)	Звітний рік (2012)	Абсолютне відхилення	Темп зростання, % до базового року
1.Сировина і матеріали, тис. грн.	4088,0	10942,1	6854,1	267,7
2.Купівельні напів-фабрикати, тис. грн.	1838,0	1536,6	-301,4	83,6
3.Паливо, тис. грн.	63,5	112,5	49,0	177,2
4.Тара , тис. грн.	135,6	29,6	-106,0	21,8
5.Будівельні мат., тис. грн.	484,0	450,7	-33,3	93,1
6. Запасні частини, тис. грн.	1588,8	1821,2	232,4	114,6
7.Разом, тис. грн.	8197,9	14892,7	6694,8	181,7

Як видно з табл. 3.2, підприємство ТОВ “Алькон” у 2012 році збільшило величину складських запасів порівняно з 2011 роком на 6694,8 тис. грн. або на 181,7 %. В основному це відбулося за рахунок ефективнішого використання сировини і матеріалів. В 2012 році підприємство збільшило обсяги використання даного виду виробничих запасів на 6854,1 тис. грн. або на 267,7 %. Це призвело до збільшення обсягів випуску готової продукції з 1964,1 тис. грн. в 2011 році до 4646,1 тис. грн. в 2012, тобто на 2682 тис. грн. або на 236,6 %.

Для аналізу зміни структури виробничих запасів за видами складемо табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Зміна структури виробничих запасів на ТОВ “Алькон”

Показники	2011 рік		2012 рік		Відхилення	
	Сума, тис. грн.	у % до підсум- ку	Сума, тис. грн.	у % до підсум- ку	Сума, тис. грн.	у % до підсум ку
1.Сировина і матеріали	4088,0	49,9	10942,0	73,5	6854,0	23,6
2.Купівельні напів-фабрикати і комплектуючі вироби	1838,0	22,4	1536,6	10,3	-301,4	-12,1
3.Паливо	63,5	0,8	112,5	0,8	49,0	0
4.Тара і тарні матеріали	135,6	1,7	29,6	0,2	-106,0	-1,5
5.Будівельні матеріали	484,0	5,9	450,7	3,0	-33,3	-2,9
6.Запасні частини	1588,0	19,3	1821,2	12,2	232,4	-7,1
Разом	8197,9	100,0	14892,7	100,0	6694,8	-

Наочно структуру виробничих запасів на 2011 і 2012 роки на основі даних табл. 3.3 наведено на рис. рис. 3.2 і 3.3 відповідно.

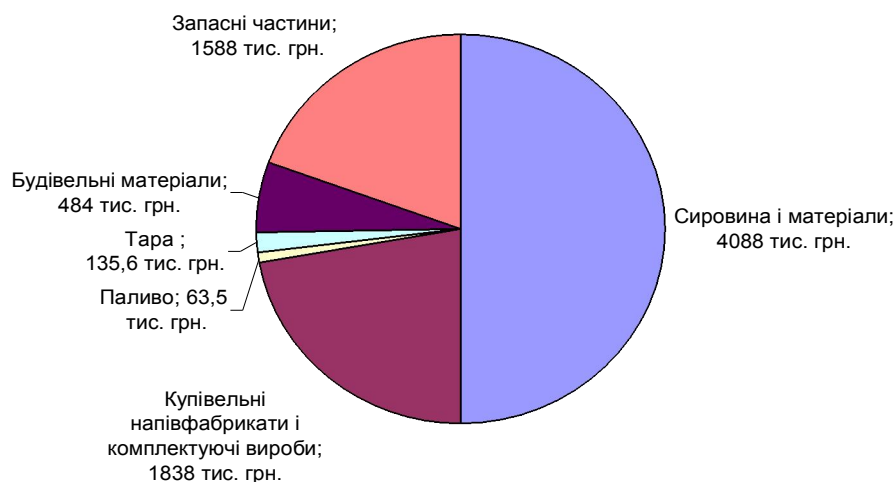


Рис 3.2. Структура виробничих запасів ТОВ “Алькон” на 2011 рік

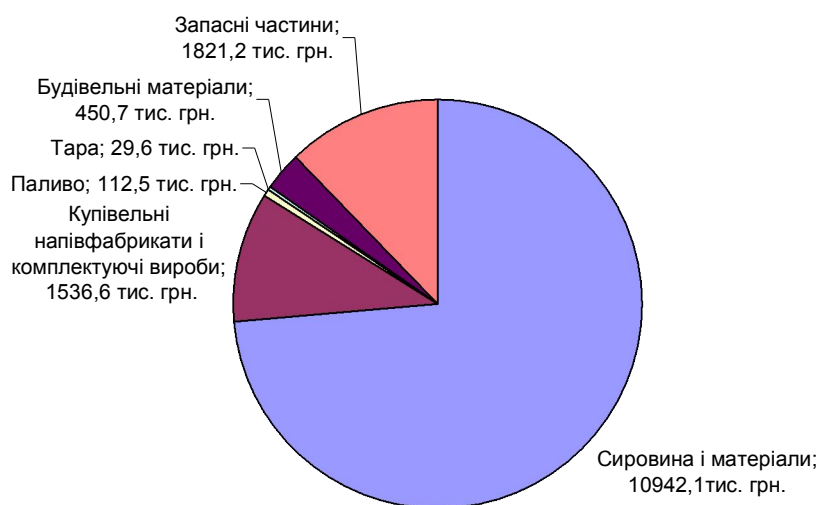


Рис 3.3. Структура виробничих запасів ТОВ “Алькон” на 2012 рік

З даних табл. 3.3 і рис. 3.2, 3.3 видно, що в структурі виробничих запасів найбільшу питому вагу і в 2011, і в 2012 роках має сировина і матеріали

(відповідно 49,9 % і 73,5 %). Зростання рівня цього виду виробничих запасів у звітному періоді можна оцінити позитивно, тому що ці вкладення спрямовані на збільшення обсягу випуску продукції.

Зменшилася в 2012 році питома вага купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів в структурі виробничих запасів відповідно на 301,4 тис. грн. або на 12,1 %; 106,0 тис. грн. або на 1,5 %; 33,3 тис. грн. або на 2,9 %.

На основі проведеного аналізу можна зробити висновок, що на ТОВ “Алькон” задовільно працює служба матеріально-технічного постачання. На складах існує дефіцит металопрокатів та допоміжних матеріалів (додаток Е). Це може спричинити неритмічність виробництва, навіть його тимчасові зупинки. Зайві запаси, або понаднормативні залишки, також небажані, оскільки потребують додаткових приміщень і фінансових ресурсів.

Основними причинами відхилень від нормативів є:

- зміна суми вступних складських запасів для виробництва;
- відхилення, пов'язані з надходженням виробничих запасів на підприємство;
- зміна обсягів випуску продукції;
- зміна норм витрат виробничих запасів на виробництво окремих видів продукції;
- асортиментно-структурні зрушення у виробництві;
- недоліки в плануванні, обліку і зберіганні сировини й матеріалів;
- прорахунки в обчисленні нормативів тощо.

Отже, можна зробити висновок, що на ТОВ “Алькон” необхідно розробляти заходи щодо оптимізації рівня складських запасів, поліпшення стану їх зберігання і ефективнішого функціонування служби матеріально-технічного постачання.

Недоліки в постачанні, зменшення обсягів матеріалів у поточних запасах можуть до певної міри компенсуватися економією їх у процесі виробництва. І, навпаки, перевитрати виробничих запасів та їх використання не за прямим

призначенням спричиняють невиконання плану виробництва продукції при задовільному матеріальному постачанні.

Оцінка ефективності використання виробничих запасів на практиці аналітичної роботи здійснюється за допомогою системи різноманітних показників:

1) узагальнюючі показники: матеріаломісткість продукції, матеріаловіддача, питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції, коефіцієнт використання матеріалів;

2) індивідуальні показники: ефективність споживання окремих елементів виробничих запасів (основних, допоміжних матеріалів, палива, енергії тощо), а також встановлення зниження матеріаломісткості окремих виробів (питомої матеріаломісткості). Питома матеріаломісткість окремих виробів може визначатися у вартісному, натурально-вартісному та натуральному вираженні.

Матеріаломісткість продукції є узагальнюючим вартісним показником, визначається як співвідношення суми матеріальних витрат до вартості виготовленої продукції і показує, скільки матеріальних витрат припадає на кожну гривню виготовленої продукції. Матеріаломісткість визначає суму матеріальних витрат: зростання матеріаломісткості збільшує суму матеріальних витрат, зниження – зменшує.

Матеріаловіддача – це обернений до матеріаломісткості показник, що характеризує вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів і розраховується як співвідношення вартості продукції до суми матеріальних витрат.

Для розрахунку питомої ваги матеріальних витрат в собівартості продукції сума матеріальних витрат ділиться на собівартість виготовленої продукції. Цей показник відображає не тільки рівень використання матеріальних ресурсів, але й структуру витрат виробництва продукції, тобто чи є воно матеріаломістким.

Коефіцієнт використання матеріалів визначається як співвідношення суми фактичних матеріальних витрат до величини матеріальних витрат, розрахованої виходячи з планових калькуляцій і фактичного випуску та асортименту продукції. Він відображає рівень ефективності використання матеріалів, дотримання норм витрачання матеріалів. Якщо коефіцієнт використання більше одиниці, то це свідчить про перевитрачання матеріалів, якщо менше одиниці – про економію матеріальних ресурсів.

Порядок розрахунку узагальнюючих показників наведено в табл. 3.4 [34, 505].

Для характеристики матеріаломісткості на ТОВ “Алькон” розрахуємо такі узагальнюючі показники: матеріаломісткість товарного випуску, матеріаловіддачу, питому вагу матеріальних витрат у собівартості продукції та коефіцієнт використання матеріалів, використавши при цьому аналітичну табл. 3.5.

Таблиця 3.4

**Узагальнюючі показники ефективності
використання матеріальних ресурсів**

Показники	Алгоритм розрахунку	Умовні позначення
Матеріаломісткість продукції	$M_m = M/ВП$	M_m – матеріаломісткість продукції, M – сума матеріальних витрат, тис. грн., $ВП$ – обсяг продукції (робіт, послуг), тис. грн.
Матеріаловіддача	$M_v = ВП/M$	M_v – матеріаловіддача
Питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції	$MВ = M/C \times 100$	$MВ$ – питома вага матеріальних витрат в собівартості продукції, %, C – повна собівартість продукції (робіт, послуг), тис. грн.
Коефіцієнт використання матеріалів	$K_{vm} = M_{ф}/M_{ум}$	K_{vm} – коеф. використання матеріалів, $M_{ф}$ – сума фактичних матеріальних витрат, тис. грн., $M_{ум}$ – умовна величина матеріальних витрат, розрахована з планових калькуляцій і фактичного випуску та асортименту продукції, тис. грн.

Таблиця 3.5

**Показники матеріаломісткості продукції
на прикладі ТОВ “Алькон”**

Показники	2011 рік	2012 рік	Відхилення
Матеріальні витрати, тис. грн.	36149,0	44981,0	8832,0
Товарна продукція, тис. грн.	1964,1	4646,1	2682,0
Повна собівартість продукції, тис. грн.	53207,7	71242,1	18034,4
Матеріаломісткість товарної продукції, грн.	18,405	9,681	-8,724
Матеріаловіддача, грн.	0,054	0,103	0,049
Перевитрати (+), економія (-) матеріалів за рахунок зміни матеріаломісткості, тис. грн.	×	×	(-8,724 × 36149,0) - 315363,87
Зміна випуску продукції у результаті зміни її матеріаломісткості, тис. грн.	×	×	(8832 × 0,054) 476,928
Питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції, %.	67,9	63,1	-4,8

Отже, на основі проведеного аналізу (див. табл. 3.5) можна зробити наступні висновки:

По-перше, у 2012 році матеріальні витрати зменшилися на 8,724 грн. на кожну гривню товарної продукції.

По-друге, у 2012 році порівняно з 2011 роком вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів збільшився на 0,049 грн.

По-третє, як результат зменшення матеріаломісткості товарної продукції у 2012 році спостерігається економія матеріалів у розмірі 315363,87 тис. грн. По-четверте, в результаті зменшення матеріаломісткості на 8,724 грн. у 2012 році обсяг випуску продукції на ТОВ “Алькон” збільшився на 476,928 тис. грн. і становить 4646,1 тис. грн.

По-п’яте, питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції у 2012 році становить 63,1 %, тобто порівняно з 2011 роком вона зменшилася на 4,8 %.

Ефективніше використання матеріальних ресурсів на ТОВ “Алькон” стало можливим внаслідок проведення сучасної політики ресурсозбереження.

Застосування узагальнюючих показників в аналізі дозволяє отримати лише уяву про рівень ефективності використання матеріальних ресурсів і резерви її підвищення. Більш детальну інформацію забезпечує аналіз індивідуальних показників.

Залежно від специфіки виробництва індивідуальними показниками можуть бути: сировиномісткість – у переробній галузі; металомісткість – у машинобудуванні та металообробній промисловості; паливомісткість, енергомісткість – на підприємствах тепло-електроцентралі; напівфабрикатомісткість – у збиральних виробництвах тощо.

Питома матеріаломісткість окремих виробів може бути розрахована як у вартісному, натуральному, так і в умовно-натуральному вираженні. Вартісний показник питомої матеріаломісткості розраховується як відношення вартості всіх спожитих матеріалів на одиницю продукції до її ціни. Питома матеріаломісткість у натуральному та умовно-натуральному вираженні вимірюється кількістю витрачених матеріальних ресурсів на один виріб.

У економічній літературі і в практичній діяльності застосовуються також показники параметричної, конструктивної, технологічної, відносної, питомої матеріаломісткості, коефіцієнт використання окремих видів матеріалів.

Питома параметрична матеріаломісткість визначається як відношення матеріальних витрат на одиницю потужності, продуктивності, вантажопідйомності й вимірюється у вартісних і натуральних показниках (на 1 кВт/год., 1 к. с. тощо).

Однак індивідуальна питома та параметрична матеріаломісткість не відображають вагової характеристики виробів, тому виникає потреба у визначенні конструктивної питомої матеріаломісткості.

Конструктивна питома матеріаломісткість – відношення чистої ваги виробів на одиницю технічного параметру; визначається у натуральному вираженні.

Для удосконалення конструкції виробів можливе застосування прогресивних видів матеріалів, при обробці яких досягається найбільший ефект. Тому розраховується відносна матеріаломісткість, яка є відношенням конструктивної матеріаломісткості до коефіцієнта використання матеріалів на його виготовлення.

Коефіцієнт використання матеріалів доцільно визначати не тільки за всім обсягом випуску продукції (табл. 3.4), але й за окремими виробами, вузлами, деталями. У цьому випадку він обчислюється як співвідношення корисного витрачання або чистої ваги деталі, виробу в натуральному вираженні до норми або фактичного витрачання матеріалів, використаних на їх виготовлення [34, 507].

Аналіз індивідуальних показників ефективності використання матеріальних ресурсів на ТОВ “Алькон” наведено у таблиці 3.6

Таблиця 3.6

Аналіз індивідуальних показників ефективності використання матеріальних ресурсів на ТОВ “Алькон”

Показники	2011 рік		Відхилення	2012 рік		Відхилення
	План	Факт		План	Факт	
Сировино-місткість продукції	3921844/ 20989315= 0,19	4759081/ 20989315= 0,23	0,23- 0,19= 0,04	15813122/ 45894700 =0,35	14957381/ 45894700 =0,33	-0,02
Паливо-енергомісткість	655232/ 20989315= 0,0312	685880/ 20989315= 0,0327	0,0015	1544247/ 45894700 =0,0336	983754/ 45894700 =0,0214	-0,0122
Напівфабрикатомісткість	(456293+ 6552068)/ 20989315= 0,33	(141313+ 7832708)/ 20989315= 0,38	0,05	7230034/ 45894700 =0,16	7354267/ 45894700 =0,16	0

Отже, на основі проведеного аналізу можна зробити висновки, що сировиномісткість продукції у 2012 році зменшилася на 0,02 або на 2 % порівняно з запланованим обсягом використання матеріалів, але у 2012 році, порівняно з 2011 роком, ТОВ “Алькон” розпочало випуск нової продукції, в

якій частка сировини зросла від 0,19 до 0,35, тобто на 0,16. Отже підприємство розпочало випуск матеріаломісткої продукції.

Паливо-енергомісткість також зменшилася на 0,01222 або на 1,22 % порівняно з запланованою часткою палива та енергії у вартості продукції і на 0,0113 або на 1,13 % порівняно з 2011 роком.

Вартість покупних напівфабрикатів у собівартості продукції становить 0,16 або 16 %. У 2012 році підприємство зменшило залежність продукції від купованих напівфабрикатів порівняно з 2011 роком на 0,22 або на 22 %. Це свідчить про те, що підприємство ефективніше стало використовувати власні матеріали і комплектуючі.

Для оцінки ефективності використання матеріальних ресурсів необхідно визначити наступні показники, що характеризують використання матеріальних ресурсів як компоненту оборотних засобів:

- швидкість оборотності (тривалість обороту);
- коефіцієнт оборотності (кількість оборотів);
- коефіцієнт завантаження [34, 508].

Коефіцієнт оборотності виробничих запасів – це відношення обсягу реалізації до суми матеріальних запасів або даний коефіцієнт можна розрахувати за формулою 3.1 [34, 280]:

$$\text{Ко.в.з.} = \text{ЧД}/\text{Вв.з.} \quad (3.1)$$

де Ко.в.з. – коефіцієнт оборотності виробничих запасів;

ЧД – чистий дохід;

Вв.з. – вартість виробничих запасів.

Швидкість оборотності (тривалість обороту) виробничих запасів – це кількість оборотів, що роблять за період активи підприємства або їх складові. Даний коефіцієнт розраховується за формулою 3.2 [34, 284]

$$\text{То.} = 360/\text{КОв.з.} \quad (3.2)$$

де T_o . – тривалість обороту;

Ков.з. – коефіцієнт оборотності виробничих запасів.

Методика обчислення наведених вище коефіцієнтів, а також їх аналіз наведений у таблиці 3.7 на прикладі ТОВ “Алькон”.

Результати розрахунків показника оборотності виробничих запасів ТОВ “Алькон” за три роки покажемо графічно (рис. 3.4).

Коефіцієнт оборотності виробничих запасів іноді називають показником інтенсивності використання виробничих запасів. На основі проведених розрахунків (табл. 3.6) можна зробити висновок, що у 2012 році порівняно з 2011 роком інтенсивність використання виробничих запасів зменшилася на 1,35 або на 72 %. Причиною зменшення коефіцієнта оборотності виробничих запасів є надлишкові виробничі запаси, які є непродуктивними і представляють інвестиції з низьким чи нульовим доходом. Але порівняно з 2003 роком показник оборотності виробничих запасів збільшився на 0,47 або 47 %.

Тривалість одного обороту виробничих запасів в 2010 році становила 122 дні, в 2011 році – 75 днів, а в 2005 -105 днів, тобто в 2012 році вона зменшилася на 17 днів порівняно з 2010 роком і збільшилася на 30 днів або на 40 % порівняно з 2011 роком. Наведені аргументи ще раз підтверджують, що служба матеріально-технічного постачання не справляється зі своїми обов’язками.

Ефективніше використання виробничих запасів передбачає перш за все вирішення конкретних завдань щодо економії сировини, матеріалів, палива, електроенергії. Розрізняють джерела і шляхи економії виробничих запасів:

Таблиця 3.7

**Оцінка ефективності використання матеріальних ресурсів
як компоненту оборотних засобів на прикладі ТОВ “Алькон”**

Показники	2010 рік	2011 рік	2012 рік	Абсол. відхил.	Віднос. відх. у %
-----------	----------	----------	----------	-------------------	----------------------

				2012 від 2011 р.	2012 від 2011 р.
Коефіцієнт оборотності виробничих запасів	35902,4/ (7011,3 +41,8 + 3134,8 + 1984,5) = 2,95	65439,0/(8 813 + 1002,2 + 1964,1 +1925,6) =4,77	76084,3/ (15689,5 + 788,1 +4646,1 + 1114,6) =3,42	-1,35	72
Тривалість обороту, в днях	360/2,95=1 22	360/4,77=7 5	360/3,42= 105	30	140

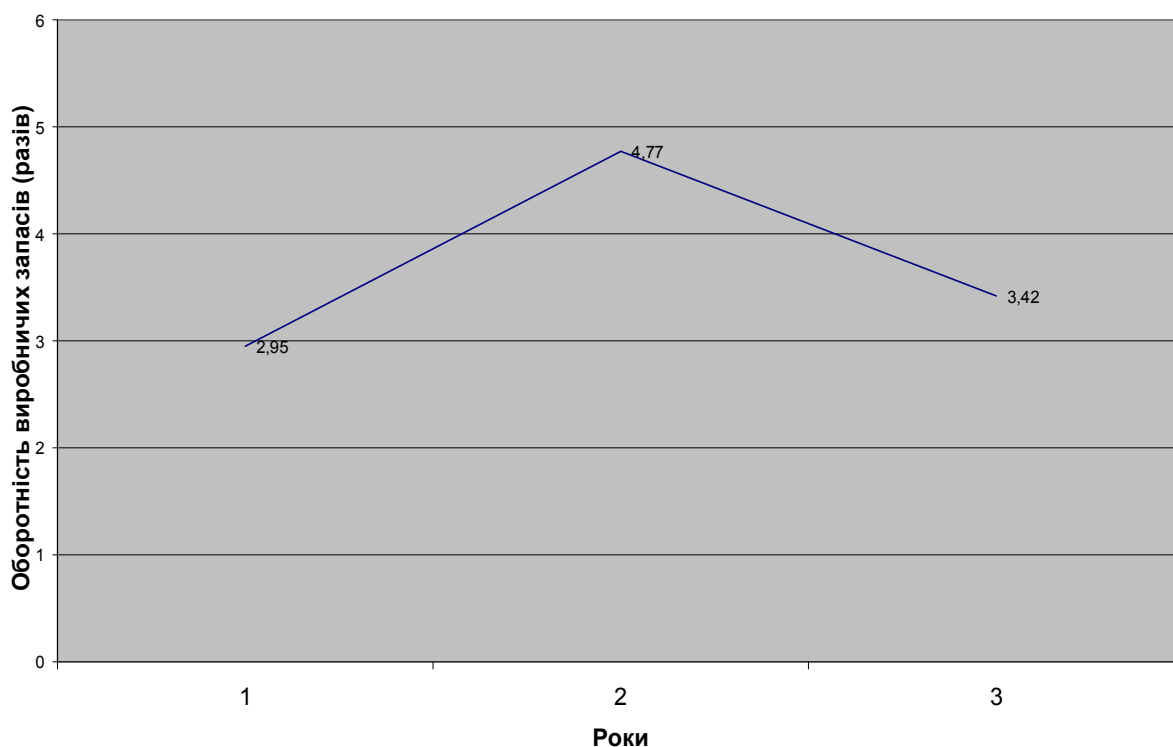


Рис. 3.4. Графік розрахунку показник оборотності виробничих запасів на ТОВ “Алькон”

— джерела економії показують за рахунок чого може бути досягнуто економії ресурсів;

— шляхи економії — яким чином, за допомогою яких заходів можна заощаджувати ті чи інші види виробничих запасів.

Раціональне використання виробничих запасів визначається багатьма факторами. Конструктори, проєктанти нових видів продукції шукають шляхи досягнення кращих параметрів якості, економії затрат матеріалів, застосовуючи

найбільш прогресивні їх види. Серед усієї сукупності можливих заходів економії виробничих запасів слід виокремити, насамперед, виробничо-технічні та організаційно-економічні заходи (рис.3.5) [52, 158].



Рис. 3.5. Джерела та шляхи економії виробничих запасів

Найбільші за величиною резерви підвищення рівня використання найважливіших видів виробничих запасів пов'язані з комплексною і ефективною переробкою сировини та оптимальним використанням відходів, тобто вторинних ресурсів.

На ТОВ “Алькон” з 2012 року проводиться політика ресурсозбереження – це сукупність заходів щодо комплексної переробки сировини. Комплексна переробка сировини – це процес її промислової переробки, результатом якої є добування з вихідної сировини усіх можливих компонентів та їх повне використання, включаючи технологічні відходи. Економічна доцільність комплексної переробки сировини обумовлена великою цінністю супутньої продукції, яка міститься у вихідній сировині. Внаслідок проведення політики ресурсозбереження, а також ефективнішого використання виробничих запасів на ТОВ “Алькон” у 2012 році порівняно з 2011 роком матеріаломісткість продукції зменшилася на 8,724 грн., а матеріаловіддача збільшилася на 0,049 грн. Крім того, питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції зменшилася на 4,8 %. Це є позитивним моментом у діяльності підприємства, але неефективною залишається діяльність служби матеріально-технічного забезпечення, адже на складах існує дефіцит металопрокатів та допоміжних матеріалів, а деякі види виробничих запасів є надлишковими. Отже, необхідно звернути увагу на ефективність функціонування служби матеріально-технічного забезпечення і вжити відповідних заходів. Вирішивши проблему з матеріальним забезпеченням підприємство зможе вчасно забезпечити виробничий процес всіма необхідними видами матеріальних ресурсів і ТОВ “Алькон” матиме можливість швидшими темпами нарощувати виробництво продукції.

3.3. Аудит стану та використання виробничих запасів

Виробничі запаси є основою господарської діяльності підприємств. Від достовірності та об'єктивності відображення в бухгалтерському обліку й звітності операцій із виробничими запасами залежить правильність визначення основних показників, які характеризують результати господарської діяльності та реальний фінансовий стан підприємства (залишки оборотних коштів, темпи

їх обігу, собівартість, прибуток, рентабельність, показники прибутковості акцій тощо). Тобто від достовірності, об'єктивності, правдивості та повноти відображення господарських фактів, пов'язаних із рухом виробничих запасів, залежить правдивість і неупередженість усіх суттєвих для користувачів показників.

Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та “Про аудиторську діяльність” визначено, що і бухгалтерський облік, і аудит забезпечують надання користувачам фінансової звітності для прийняття відповідних рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, власний капітал, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Виходячи з вимог чинного законодавства, метою аудиту виробничих запасів є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків виробничих запасів на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам.

Для досягнення основної мети аудиту, а також задоволення потреб користувачів в отриманні повної, правдивої та неупередженої інформації щодо виробничих запасів аудитором необхідно виконати такі завдання [11, 157]:

- перевірити правильність визнання запасів активами суб'єкта господарювання;
- перевірити, чи відповідають чинному законодавству методи оцінки та обліку виробничих запасів в обліковій політиці підприємства, та встановити, наскільки вибір суб'єкта господарювання є оптимальним;
- встановити, чи дотримується підприємство прийнятих методів оцінки та обліку виробничих запасів;
- перевірити й оцінити стан внутрішнього контролю та системи обліку виробничих запасів;
- перевірити, чи здійснюється контроль за збереженням виробничих запасів у місцях їх зберігання та на всіх етапах їх руху;

- встановити, чи здійснюється контроль за використанням виробничих запасів у виробництві;
- встановити, чи своєчасно виявляються залишки виробничих запасів, непотрібні для підприємства, з метою їх реалізації чи обміну;
- перевірити, чи правильно та своєчасно здійснюється документальне відображення операцій, і чи забезпечуються достовірною інформацією користувачі інформації із заготівлі, надходження, відпускання та використання виробничих запасів;
- перевірити, чи правильно та своєчасно здійснені господарські операції з виробничими запасами відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- встановити, чи немає на підприємстві протизаконних дій, пов'язаних із рухом виробничих запасів, суттєвих порушень і помилок у бухгалтерському обліку та звітності.

Загальне визначення завдання аудиту виробничих запасів полягає у встановленні достовірності й повноти відображення в бухгалтерському обліку та звітності всіх господарських фактів відносно залишків і руху виробничих запасів.

Виникнення реальних власників, інвесторів, кредиторів, які бажають отримати свої доходи у вигляді дивідендів, процентів тощо, а також не втратити своїх коштів, поряд з іншими причинами привело, з одного боку, до переходу на ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності на підставі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а з іншого – до потреби суб'єктів господарювання в послугах аудиту, особливо аудиту виробничих запасів, частка яких у собівартості продукції досить значна.

Перед аудитором, який проводить аудит виробничих запасів, постає завдання: встановити й підтвердити аудиторським висновком дотримання суб'єктом господарювання вимог чинного законодавства, яке регулює бухгалтерський та податковий облік із цього питання.

Кількість нормативних документів, що регулюють господарські операції з виробничими запасами, є досить значною, крім того, вони часто змінюються та є особливими для окремих суб'єктів господарювання залежно від галузі.

В таблиці 3.8 запропоновані не конкретні нормативно-довідкові документи, а їх групи як джерела інформації [47, 363].

Таблиця 3.8

**Нормативно-довідкові документи, які використовуються
в ході аудиту запасів**

Джерело інформації	Зміст операції	Використання інформації аудитором
П(с)БО 9 “Запаси”	Методика обліку запасів на підприємстві, розкриття інформації в фінансовій звітності.	Нормативно-правове регулювання при дослідженні операцій, пов'язаних з рухом запасів
Нормативні документи про поставки продукції	Договірні відносини між постачальниками та покупцями	Доцільність придбання продукції та її використання, дотримання правил приймання за кількістю та якістю.
Нормативні документи про інвентаризацію запасів	Організація і проведення інвентаризації запасів	Дотримання нормативних актів при здійсненні контролю за цілісністю запасів, визначення розмірів нестачі, пошкодження запасів, установлення осіб, відповідальних за збитки
Нормативні документи про документи і документообіг	Порядок оформлення первинних документів при виконанні господарських операцій, надання їм юридичної сили	Дослідження господарських операцій, пов'язаних з рухом запасів, використання первинних документів у системі доказів

Джерела інформації аудиту виробничих запасів являють собою предметну область дослідження. Це нормативні документи, облікова політика підприємства та джерела, в яких зафіксована інформація, що характеризує залишки і рух виробничих запасів.

Здійснюючи аудиторське дослідження, аудитор вивчає документи, за допомогою яких відтворює ланцюг господарських фактів від придбання запасів, їх зберігання і до списання. Дослідження не обмежується вивченням бухгалтерських документів. Аудит виробничих запасів не може здійснюватися без досліджень оперативного обліку (наприклад, щоденні оперативні дані про рух дефіцитних основних і допоміжних матеріалів та інша оперативна інформація, визначена керівництвом суб'єкта господарювання залежно від його специфіки), інформації з діловодства(накази про зміну матеріально відповідальних осіб; про проведення ревізій, інвентаризацій; про розгляд результатів ревізій та інвентаризацій тощо), висновків спеціалістів (щодо якості та придатності запасів, доцільності їх придбання, списання).

У ході аудиту використовуються акти ревізій та перевірок запасів, складені відповідними контролюючими органами, а також інформація, одержана в ході попереднього аудиту. Ці джерела інформації мають допоміжний характер, проте їх дослідження дає можливість встановити місця підвищеного інформаційного ризику.

Предметна область дослідження виробничих запасів включає: внутрішні нормативні та загальні документи клієнта; політику клієнта щодо обліку виробничих запасів; договори з матеріально відповідальними особами; договори з контрагентами; документацію суб'єктів внутрішнього контролю з питань контролю за раціональним використанням та збереженням виробничих запасів; первинні документи та реєстри обліку по рахунках, призначених для ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів; реєстри зведеного синтетичного обліку (Головна книга), оперативну, статистичну та фінансову звітність; інші документи, що відображають факти господарської діяльності, пов'язані з придбанням та списанням виробничих запасів; місця зберігання виробничих запасів, включаючи ваговимірні пристрої; технологічний процес виробництва, а саме інформаційні потоки щодо руху сировини і матеріалів від складу матеріалів до складу готової продукції, тобто проходження матеріалів

від однієї стадії виробництва до іншої, їх перетворення на готову продукцію [4, 132].

Вивчаючи внутрішні нормативні та загальні документи клієнта, можна одержати інформацію про підприємство; його діяльність; особливості технології; перелік виробничих запасів, їх потребу та наявність; кількість місць зберігання. Особлива увага приділяється вивченню наказів про призначення та просування по службі матеріально відповідальних осіб, а також наказів про проведення тих чи інших заходів внутрішнього контролю – ревізій та інвентаризацій. Це дасть змогу аудиторі встановити обсяг інформації, що підлягає дослідженню, оцінити власні можливості, а також час, необхідний для проведення перевірки.

При дослідженні внутрішніх нормативних та загальних документів аудитор визначає питання, на яких необхідно загострити свою увагу при подальшому вивченні інформації. Так, якщо в результаті дослідження аудитор дійшов висновку, що окремий вид сировини є дефіцитним, то виникає необхідність простежити за її рухом та встановити, чи не було випадків її недовкладання або підміни іншою зі зниженням якості виготовленої продукції. Аналіз інформації з наказів про призначення матеріально відповідальних осіб та їх характеристик за даними особової справи дає можливість сконцентрувати увагу на ступені довіри до них. Наявність наказів про проведення контрольних заходів щодо збереження виробничих запасів, про одержані результати ревізій та інвентаризацій формує думку аудитора щодо довіри до системи внутрішнього контролю.

Вивчення договорів (індивідуальних та колективних) із матеріально відповідальними особами дає можливість аудиторі скласти думку про дотримання вимог чинного законодавства клієнтом у роботі з цією категорією працівників [63, 231].

Аудитор у процесі свого дослідження повинен чітко відстежувати інформаційні потоки, пов'язані з господарськими діями чи подіями, від прийняття рішення про здійснення господарської операції до відображення

факту здійснення в первинних документах, зведених документах, регістрах обліку та звітності.

Основні первинні документи, якими оформлюються операції з руху виробничих запасів [47, 370].

Значна частина виробничих запасів споживається під час виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг та управління суб'єктом господарювання. Тому аудитор, вивчаючи факти минулого, повинен чітко простежити інформаційні потоки з руху виробничих запасів. На рис. 3.8 показані інформаційні потоки облікової інформації з руху виробничих запасів [47, 373].

Залежно від мети аудиторського дослідження, завдань, передбачених договором, та власних можливостей аудитор на свій розсуд обирає методику проведення аудиту виробничих запасів. Основна мета обраної методики зводиться до встановлення об'єктивної істини про досліджуваний об'єкт.

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

На цьому етапі доцільно провести тестування, в результаті якого з'ясувати: чи необхідно проводити суцільну фактичну перевірку; чи є необхідним проведення суцільної документальної перевірки окремих напрямів надходження і використання (руху) запасів; встановити необхідну кількість аудиторських процедур [4, с. 136].

Тестування дає змогу вивчити слабкі та сильні сторони внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку.

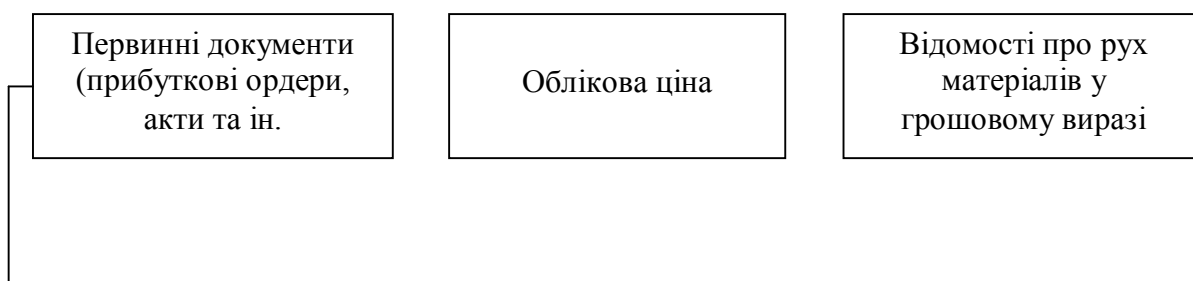




Рис. 3.8. Схема інформаційних потоків облікової інформації з руху виробничих запасів

Шляхом тестування та інших методів внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку необхідно вивчити такі питання [90, 276]:

1. Із внутрішнього контролю: чи перевіряється правильність оцінки і обліку запасів службами внутрішнього контролю; чи перевіряється законність і доцільність витрачання запасів; чи порівнюються первинні дані про витрачання

запасів із даними обліку прорух запасів із наданими звітами; чи виявляються особи, винні в перевитрачанні сировини і матеріалів; чи перевіряється використання запасів за різними напрямками діяльності; чи проводиться перевірка повноти і своєчасності оприбуткування запасів; чи виконує ревізійна комісія програму внутрішньогосподарського контролю; чи проводиться інвентаризація запасів, коли і скільки разів; чи є посадові інструкції або положення про роботу служб внутрішнього контролю; чи є служба внутрішнього аудиту, ревізійна комісія, постійно діюча інвентаризаційна комісія; чи є програма внутрішньогосподарського контролю; чи відповідає зберігання запасів вимогам щодо належного зберігання: охорона, страхування (технологічні умови, необхідні пристрої, запобігання псуванню) тощо; чи закріплені запаси, що знаходяться на складі і в експлуатації, за особами, відповідальними за їх зберігання і використання; наявність договорів про повну матеріальну відповідальність із працівниками, які безпосередньо пов'язані зі зберіганням, обробкою, продажем (відпусканням), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих йому запасів, якщо вони обіймають посади, передбачені спеціальним переліком; чи ведеться облік по кожній підзвітній особі; працівників, безпосередньо пов'язаних зі збереженням та відпусканням запасів, зобов'язують брати відпустку, призначають на час відпустки інших осіб, здійснюють передачі, інвентаризації; доступ до комп'ютеризованих записів про запаси є тільки у осіб, для яких це пов'язано з посадовими обов'язками; чи використовуються попередньо пронумеровані документи, чи їх видача реєструється в журналі (книгах), пронумерованому, прошнурованому, скріпленому печаткою; періодичність проведення інвентаризації: раз на рік; частіше; чи відображається в обліку результат інвентаризації; невикористані частини інвентаризаційних описів прокреслюються літерою (Z); чи виявлені у звітному періоді факти крадіжки та псування запасів та на яку суму; чи списувалися за нормами природний убуток запасів та їх сума; чи ліквідовувалися у звітному періоді запаси та їх сума; чи оприбутковували зайві матеріальні цінності, виявлені в результаті інвента-

ризації, та на яку суму; чи списувалися неліквідні й залежані ТМЦ та на яку суму; чи проводяться на підприємстві незаплановані (раптові) інвентаризації окремих видів запасів, груп, в окремих місцях зберігання та в підзвіті; чи проводиться звірка даних реєстрів бухгалтерського обліку запасів із даними Головної книги; чи здійснюється звірка за відпусканням запасів на підставі лімітно-забірних карт із документами на витрачання; чи проводиться контроль за фактами списань від псування та знищення запасів; чи здійснюється контроль за своєчасністю пред'явлення претензій щодо якості та кількості одержаних записів; чи проводиться контроль за списанням запасів від браку у виробництві; чи звіряються корінці книжки довіреностей із журналом реєстрації довіреностей ф. М-3; чи проводиться контроль за точністю підрахунку первинних документів; ціни, підрахунки в інвентаризаційних описах перевіряються третьою особою; реєстри бухгалтерського обліку ведуться особами, обов'язки яких не залежать від обов'язків за вибуття, рух та зберігання запасів; посадові особи періодично виявляють зіпсовані, морально застарілі і т. ін. запаси; наявні запаси, право власності на які належить іншим, вилучаються із підрахунків ?

2. З організації обліку: чи систематично звіряються дані аналітичного і синтетичного обліку; чи складаються акти про списання МШП, які стали непридатними; чи виділяється ПДВ окремим рядком у розрахункових, товарних і платіжних документах; чи здаються в бухгалтерію звіти про рух запасів згідно з документообігом; чи організований аналітичний облік запасів на необхідному рівні, чи ведуться картки складського обліку; чи використовується розрахунок середнього процента для списання відхилень від вартості матеріалів; чи розроблений наказ про облікову політику в частині рахунків щодо виробничих запасів; чи відображені в обліковій політиці методи оцінки і обліку на рахунках запасів; чи проведена класифікація запасів на відповідні групи для їх обліку; хто веде бухгалтерський облік руху запасів (освіта, бухгалтерський стаж, родинні зв'язки з МВО та розпорядниками); якими нормативними документами користується бухгалтер даної ділянки; яким чином здійснюється внутрішній

контроль виробничих запасів; чи є на підприємстві план (графік) схем документообігу й альбом із переліком і зразками заповнених типових первинних документів; чи обґрунтовано, оптимально і доцільно здійснено вибір організаційних, методичних і технічних аспектів в обліковій політиці; чи є на підприємстві схема постановки обліку руху виробничих запасів на рахунках бухгалтерського обліку; які методи внутрішнього контролю застосовуються для перевірки відхилень фактичного витрачання виробничих запасів від норм (інвентаризація; попартійний розкрій; нормативний облік; контрольний запуск; контрольний обмір тощо); чи дотримуються терміни проведення інвентаризації запасів і порядок оформлення результатів інвентаризації; чи наявні правильно оформлені договори про матеріальну відповідальність матеріально відповідальних осіб; чи наявні журнали реєстрації первинних документів, включаючи доручення; чи наявні накази про постійно діючі інвентаризаційні комісії, склад комісій тощо?

Результати тестування перевірки стану внутрішнього контролю та системи бухгалтерського обліку виробничих запасів дають можливість вибрати спосіб організації аудиту: суцільний, вибіркового чи комбінований.

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

Незалежно від обраного способу організації перевірки аудитор складає програму перевірки, де встановлює перелік аудиторських процедур, які б дали змогу: встановити достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху виробничих запасів; перевірити повноту і своєчасність відображення первинних даних з обліку запасів у зведених документах та облікових регістрах; перевірити правильність ведення обліку запасів відповідно до чинних законодавчих та нормативних актів, облікової політики суб'єкта господарювання; перевірити достовірність відображення залишку запасів у звітності суб'єкта господарювання; перевірити стан забезпечення збереження запасів у суб'єкта господарювання; підтвердити або спростувати показники фінансової звітності суб'єкта господарювання, які

залежать від достовірності, повноти й своєчасності відображення господарських операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів.

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

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

При встановленні розбіжностей аудитор повинен з'ясувати, який із показників є достовірним, відповідає дійсності. Для встановлення об'єктивної істини аудитор проводить опитування відповідальних осіб, проводить глибинні тести, використовуючи дедуктивний та індуктивний методи. При першому інформація вивчається від загального до конкретного (Головна книга – регістри синтетичного обліку – регістри аналітичного обліку – зведені документи – первинні документи); при іншому інформація вивчається у зворотному напрямі.

За необхідності встановлення об'єктивної істини щодо залишків запасів та їх оборотів виникає потреба у проведенні інвентаризації запасів та застосування прийому сканування, який полягає в безперервному, поелементному перегляді інформації про рух запасів.

Якщо в процесі сканування виявляється, що не всі господарські операції знайшли відображення в бухгалтерському обліку, то необхідно призупинити роботу над проведенням аудиторського дослідження й запропонувати клієнту відновити бухгалтерський облік [4, 154].

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

Якщо тестування внутрішнього контролю свідчить про низький рівень фактичного контролю, це викликає необхідність у проведенні інвентаризації. До початку інвентаризації аудитор повинен: скласти перелік цінностей, які підлягають інвентаризації; домовитись із керівником суб'єкта господарювання про створення комісії (до складу комісії за наказом керівника залучити представників організації, спеціалістів, працівників бухгалтерії); вимагати від матеріально відповідальної особи звіт про оприбуткування і відпускання (витрачання) цінностей на дату початку інвентаризації (один примірник здається до бухгалтерії, а другий звіт із прикладеними первинними документами візується членами інвентаризаційної комісії); отримати розписку від матеріально відповідальної особи про те, що всі документи, які належать до оприбуткування або витрачання цінностей, здано до бухгалтерії, і що неоприбуткованих або несписаних на витрачання запасів не залишилося; отримати аналогічні розписки від осіб, які мають підзвітні суми на придбання запасів або доручення на їх отримання.

Під час інвентаризації аудитор повинен установити: чи використовуються складські приміщення за призначенням; чи правильно розташовуються запаси на складі; чи відповідають складські приміщення вимогам умов зберігання цінностей; як охороняються складські приміщення; чи не зберігаються цінності просто неба або в непристосованих приміщеннях і чи не піддаються вони внаслідок цього псуванню; переконатись в акуратності проведення всіх процедур інвентаризаційною комісією; вимагати перерахунку, вимірювання запасів, якщо це необхідно; фіксувати результати інвентаризації за кожним видом запасів в інвентаризаційних описах, які складаються за місцем знаходження (зберігання) і за матеріально відповідальними особами, в одиницях виміру, прийнятих в обліку; скласти окремий опис на цінності, які належать іншим підприємствам, а потім зустрічною перевіркою з'ясувати, кому вони належать і чому зберігаються на складі іншої фірми; звернути особливу увагу на номери, марки, найменування матеріальних цінностей, відповідність їх номерам, маркам, зазначеним у паспортах і прибуткових документах (особливо

це стосується запасних частин до автотранспорту, номери і марки яких повинні бути ідентичні паспорту і прибутковому документу); по деяких запасах (продукти, корми, насіння тощо), за необхідності, провести відбір проб для лабораторного аналізу якості (проби необхідно відбирати в двох екземплярах і опечатувати. Один екземпляр проби у відповідному посуді передають до лабораторії для аналізу, другий залишають на підприємстві під розписку, яка передається аудитору. На відібрані для аналізу проби складають акт, де зазначають назву підприємства, вагу, обсяг, місце відбору проби, температуру повітря в місці зберігання, вологість тощо. Акт відбору підписують члени комісії, аудитори і матеріально відповідальні особи); перевірити правильність складання порівняльних відомостей у бухгалтерії по запасах, щодо яких виявлені відхилення від облікових даних (їх підписують головний бухгалтер і матеріально відповідальна особа); отримати від матеріально відповідальних осіб письмове пояснення причин виявлених недостач та залишків запасів; перевірити правильність відображення в обліку виявлених нестач та залишків запасів. Необхідно пам'ятати, що списання природного убутку в межах встановлених норм може бути проведено лише за виявленими нестачами; зберегти копії зазначених (робочих) документів, які будуть використовуватись у подальшому при проведенні перевірки [63, 234].

Під час перевірки повноти оприбуткування, правильності списання, оцінки та обліку запасів аудитор повинен: перевірити правильність ведення складського обліку, обґрунтованість записів завідуючим складом (комірником) у картках; перевірити повноту оприбуткування, правильність списання матеріалів, які надійшли зі сторони. Порушення порядку оприбуткування і списання цінностей призводить до їх крадіжок, а також створення залишків сировини, з яких потім виготовляють неоприбутковану продукцію, реалізуючи її без відображення операцій в обліку з метою приховування доходів від оподаткування і привласнення отриманих коштів.

На цьому етапі аудитор за допомогою аудиторських процедур вивчає достовірність, об'єктивність та законність відображених господарських операцій із виробничими запасами.

Методичні прийоми аудиту операцій в запасах здійснюються за допомогою певних аудиторських процедур. Розрахунково-аналітичні прийоми складаються з економічного аналізу, аналітичних і статистичних розрахунків та економіко-математичних методів. Економічний аналіз застосовується при встановленні ритмічності поставок сировини на підприємстві, виявленні відхилень від норм при витрачання матеріалів і встановленні факторів, що зумовлюють перевитрачання сировини тощо.

Аналітичні та синтетичні розрахунки передбачають застосування обчислювально-розрахункових і логічних процедур. Такі процедури включають складання порівняльних відомостей, таблиць порівняння витрат матеріалів та їх накопичення за певні періоди, виявлення фактів порушення технології тощо.

Економіко-математичні методи допомагають виявити факти перевитрачання сировини та матеріалів і передбачають: аналіз розрахунково-платіжних документів, які підтверджують надходження матеріальних цінностей від постачальників: платіжні вимоги-доручення, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні з різного роду додатками (специфікаціями, сертифікатами, засвідченнями якості тощо); зіставлення даних документів з оплати постачальникам і даних документів на оприбуткування матеріальних цінностей, а також перевірку наявності правильно оформлених договорів за цими угодами; зіставлення даних первинних документів про надходження цінностей із даними складського обліку та реєстрів бухгалтерського обліку; перевірку правильності оцінки (згідно з обліковою політикою) запасів при надходженні (заготівлі), придбанні; оцінки за фактичною вартістю (собівартістю) придбання (заготівлі); за обліковими цінами (за плановою або нормативною собівартістю придбання, купівельними цінами). Залежно від обраного варіанта обліку затрат на виробництво, відпускання та оприбуткування готової продукції можна відображати в оцінці за одним із варіантів, обраним в

обліковій політиці: за фактичною повною виробничою собівартістю; за плановою (нормативною) повною виробничою собівартістю. Товари, придбані для реалізації та збуту, в організаціях можуть обліковуватися за купівельною вартістю або за продажною вартістю; проведення письмових запитів, усних опитувань (працівників, спеціалістів, третіх осіб), зустрічних перевірок із метою встановлення істини щодо кількості, якості та вартості придбаних запасів; перевірку правильності обліку ПДВ; перевірку правильності кореспонденції рахунків з оприбуткування запасів – чи немає випадків, коли матеріальні цінності, що надійшли, не оприбутковані, а віднесені на інші рахунки (обліку затрат, розрахунків, фондів); зіставлення (порівняння) даних документів на списання цінностей та відповідних регістрів бухгалтерського обліку. Особливу увагу необхідно звернути на списання запасів на реалізацію, а також на операції, пов'язані з видачею виробничих запасів за рахунок оплати праці (натуроплата). Часто зустрічаються помилки, пов'язані з невідображенням в обліку виручки від реалізації, наслідком чого є застосування податковою інспекцією фінансових санкцій до підприємства; перевірку правильності оцінки запасів, списаних на витрати виробництва, обігу та реалізованих запасів; перевірку правильності кореспонденції рахунків із списання запасів зі складу, витрачання у виробничій та невиробничій діяльності, реалізації тощо. Тут часто допускають помилки та пропуски, особливо при списанні відхилень від облікових цін [4, 138].

Важливим є вивчення питань дотримання правил видачі довіреностей на одержання цінностей. Аудитор повинен упевнитися, чи не списують матеріальні цінності на витрати виробництва без попереднього їх оприбуткування (відміток завскладу) та без оформлення на них видаткових документів.

Особлива увага приділяється дослідженню операцій зі списання запасів. Списання запасів із балансу згідно з П(с)БО 9 “Запаси” може відбуватись у таких випадках: відпускання у виробництво; реалізація за грошові кошти; передача до статутного капіталу іншого підприємства; безоплатна передача;

списання у зв'язку з невідповідністю критерію активу; списання через втрати від стихійного лиха; списання нестач у межах норм і понад норми природного убутку. При списанні матеріалів у виробництво необхідно провести документальну перевірку, яка допоможе встановити [4, 142]:

- а) відповідність норм у документах на списання нормативним даним (аналітичні тести);
- б) відповідність кількості фактично списаної сировини витрачанням цієї сировини за нормами.

Результати такого зіставлення можуть бути трьох варіантів [4, 143]:

1. Фактична кількість списаної сировини та матеріалів відповідає нормам.
2. Фактична кількість списаної сировини більша від норми.
3. Фактична кількість списаної сировини менша від норми.

Якщо списано більше, ніж передбачено нормами, то необхідно визначити причини, отримавши пояснення від технологів, начальника цеху. Причинами перевитрат можуть бути: погана якість сировини (тоді необхідно встановити, від кого вона надійшла, хто укладав договір від клієнта, за якою ціною була закуплена сировина, встановити, чи можна було закупити подібну сировину в іншого постачальника і за якою ціною. Запропонувати заходи щодо покращання стану клієнта); значна кількість сировини йде у відходи через недосконалість технології та обладнання.

В обох випадках документальний контроль бажано підтвердити результатами фактичної перевірки: експертною оцінкою сировини, якщо така є в наявності; контрольним запуском сировини у виробництво (за участю спеціалістів, технологів, експертів).

Крім того, широко застосовуються такі прийоми, як опитування та підтвердження, якщо списано сировини менше, ніж передбачено нормами. Причини можуть бути такі: використання нового обладнання і норм на списання сировини (передбачених для обладнання, яке використовувалося раніше і було менш ефективним); недостатня кількість сировини для випуску

тієї кількості продукції, яка була оприбуткована (можливі приписки, що мотивуються отриманням премій); випуск низькоякісної продукції через недовкладення відповідної сировини (прийоми: документальна перевірка; тести узгодженості, зустрічні перевірки документів); перевірити відповідність відображеної в документах сировини тій, що фактично використана у виробництві на предмет підміни (прийоми: опитування, спостереження).

Як і будь-який інший господарський факт, який відбувається на підприємстві, операції з придбання та використання виробничих запасів знаходять своє відображення в податковому обліку.

Придбання виробничих запасів може здійснюватись як за готівковим, так і за безготівковим розрахунком, як у платника ПДВ, так і у неплатника ПДВ.

У підприємства-платника ПДВ при придбанні виробничих запасів, які використовують у господарській діяльності, у постачальника, який також є платником ПДВ, крім валових витрат, виникає податковий кредит.

У разі придбання запасів, що використовуються в господарській діяльності, суб'єктом господарювання – неплатником ПДВ у продавця, який зареєстрований як платник податку на додану вартість, сума сплаченого продавцю ПДВ входить до валових витрат покупця.

Якщо продавцем запасів є суб'єкт господарювання, який не зареєстрований як платник ПДВ, то у підприємства-покупця податкового кредиту не виникає (вартість запасів у повному розмірі оприбутковується на рахунки запасів).

При придбанні запасів, які не використовуються в господарській діяльності, у підприємства не виникає витрат, які враховуються для визначення об'єкта оподаткування, а також податкового кредиту з податку на додану вартість, який сплачується в ціні придбання, оскільки згідно з Податковим кодексом України у разі придбання товарів (робіт, послуг), вартість яких не відноситься до складу валових витрат виробництва (обігу) та не підлягає

амортизації, податки, сплачені у зв'язку з таким придбанням, відшкодовуються за рахунок відповідних джерел [81].

Операції з придбання запасів знаходять відображення в Книзі обліку придбання товарів (робіт, послуг), декларації з податку на додану вартість та декларації з податку на прибуток.

Аудитор, який здійснює аудит виробничих запасів протягом усієї перевірки, формує робочу документацію, необхідну для: розробки планів; підтвердження виконання плану перевірки; систематизації інформації; створення основи для визначення ефективності виконаної аудитором роботи.

Наведений перелік свідчить про складання аудитором значної кількості робочих документів, які дають можливість у кінці перевірки систематизувати її результати, оцінити одержану інформацію з метою встановлення об'єктивної істини, достовірності, повноти і законності інформації, яка підтверджується в підсумкових документах.

Операції із запасами є не такими складними, як чисельними, і для їх перевірки суцільним методом витрачається невиправдана кількість часу і праці.

Тому, враховуючи оцінку стану обліку й внутрішнього контролю, аудитор може прийняти рішення щодо проведення вибіркової перевірки.

Вибіркова перевірка передбачає застосування аудиторських процедур менше, ніж до 100 % масивів інформації, які дають змогу аудитору отримати аудиторські докази і, оцінивши окремі характеристики вибраних даних, поширити дієвість цих доказів на всю сукупність даних [11, 165].

Аудитор повинен уважно формувати вибірку з урахуванням мети аудиту, сукупності даних (генеральної сукупності) і обсягу вибірки, оскільки застосування вибіркового способу тісно пов'язане з виникненням ризику невиявлення помилок в обліку та звітності клієнта. Ризик невиявлення збільшується, тому що за межами вибірки можуть залишитися факти порушень та помилок.

Вибірка повинна бути репрезентативною, тобто відображати всі основні властивості генеральної сукупності.

Розмір вибірки залежить від різних факторів. Так, від оцінки аудитором стану обліку і внутрішнього контролю на підприємстві будуть залежати й усі його подальші дії, тобто якщо в результаті вивчення звітності клієнта і бесід із персоналом аудитор впевниться в тому, що звітність складена правильно на основі достовірних вихідних даних, то він може взагалі обмежитись оглядовою перевіркою.

Якщо ж такої впевненості немає, проводиться аудиторська перевірка. Але жодна з аудиторських перевірок не може і не повинна охоплювати всіх господарських операцій, здійснених протягом періоду, що аналізується. Якщо для кожної обраної процедури аудитор мав би вивчити кожний елемент сукупності, то було б майже неможливо провести повну аудиторську перевірку у визначений термін. У зв'язку з цим аудиторські фірми (аудитор) проводять вибіркочну перевірку, яка є більш ефективною в порівнянні із суцільною.

Вибірковий метод перевірки дає змогу аудитору з найменшими втратами отримати результат щодо довіри до системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та скласти думку про достовірність, доцільність і законність господарських операцій, відображених у бухгалтерському обліку і звітності.

Якщо при вибіркочному дослідженні встановлені серйозні порушення або помилки, то відповідна сукупність інформації повинна бути перевірена суцільним методом. Так, наприклад, у процесі збору даних аудитор повинен прийняти рішення щодо кожного положення, що міститься як у документах, так і в бухгалтерській звітності. Такі рішення стосуються питання про те, яку кількість даних необхідно одержати, тобто яким повинен бути обсяг перевірки при аналізі господарської діяльності.

На рис. 3.9 наведена загальна схема проведення вибіркового дослідження [107, 107].

Розглянемо поетапно порядок проведення вибіркового дослідження виробничих запасів.

1. Формулювання мети. Мета вибіркової перевірки обліку запасів полягає у встановленні правильності оформлення і реєстрації прибуткових і

видаткових документів, правильності їх відображення в бухгалтерському

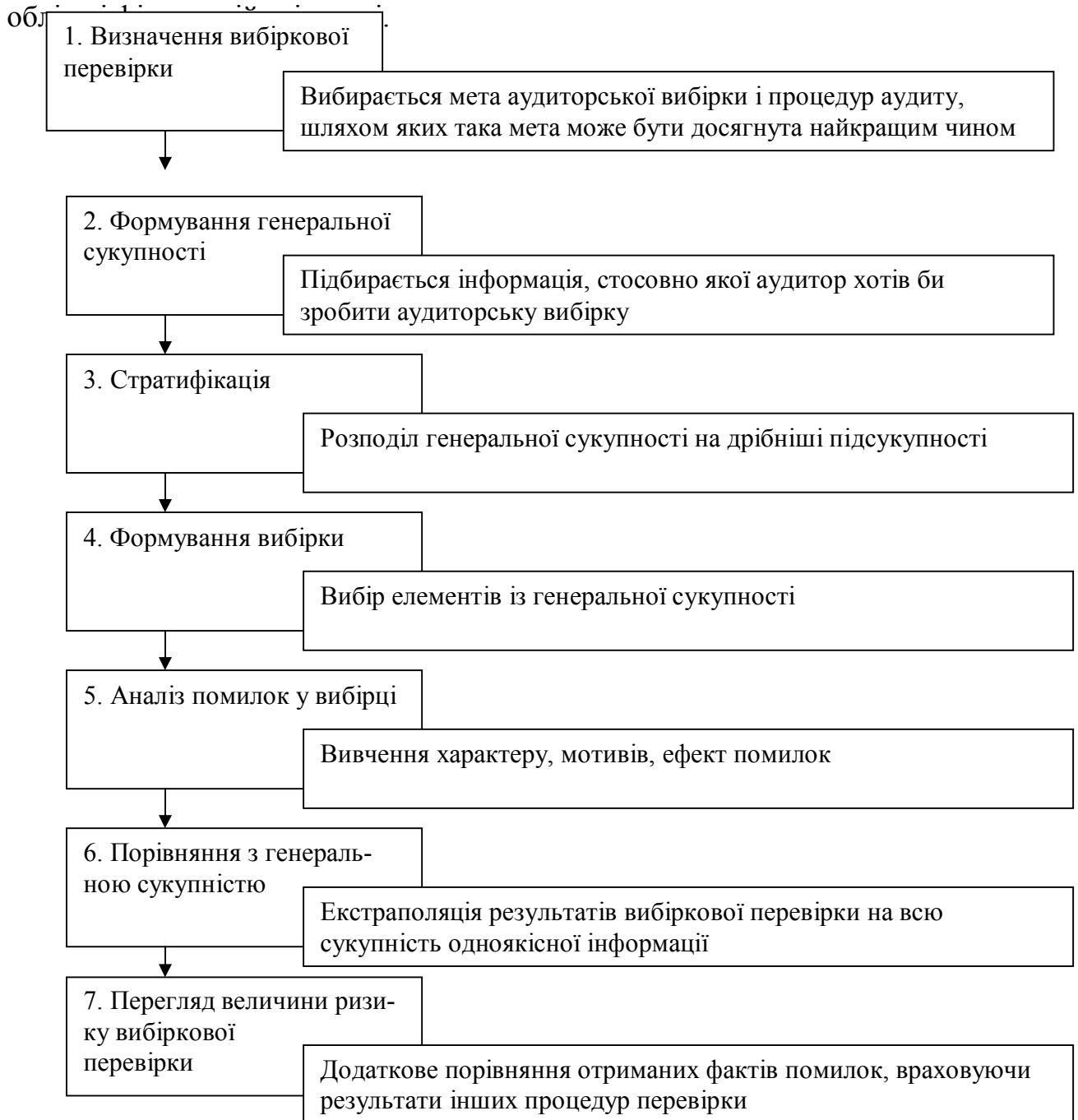


Рис 3.9. Послідовність вибіркового дослідження

2. Формування генеральної сукупності. Підбір документів, стосовно яких буде здійснюватися вибірка: первинні документи з надходження запасів: (накладна, прибутковий ордер (М-3), товарно-транспортна накладна (М-5, М-6), акт про приймання матеріалів (М-7), накладна на внутрішнє переміщення матеріалів (М-12)); первинні документи з вибуття запасів: (лімітно-забірна

картка (М-8, М-8а, М-9, М-9а), вимога (М-10, М-10а, М-11), накладна на відпускання матеріалів на сторону (М-14, М-15)).

3. Формування вибірки. Вибір окремих документів із підскупностей прибуткових і видаткових первинних документів шляхом застосування статистичних чи нестатистичних методів відбору (рис.3.10).

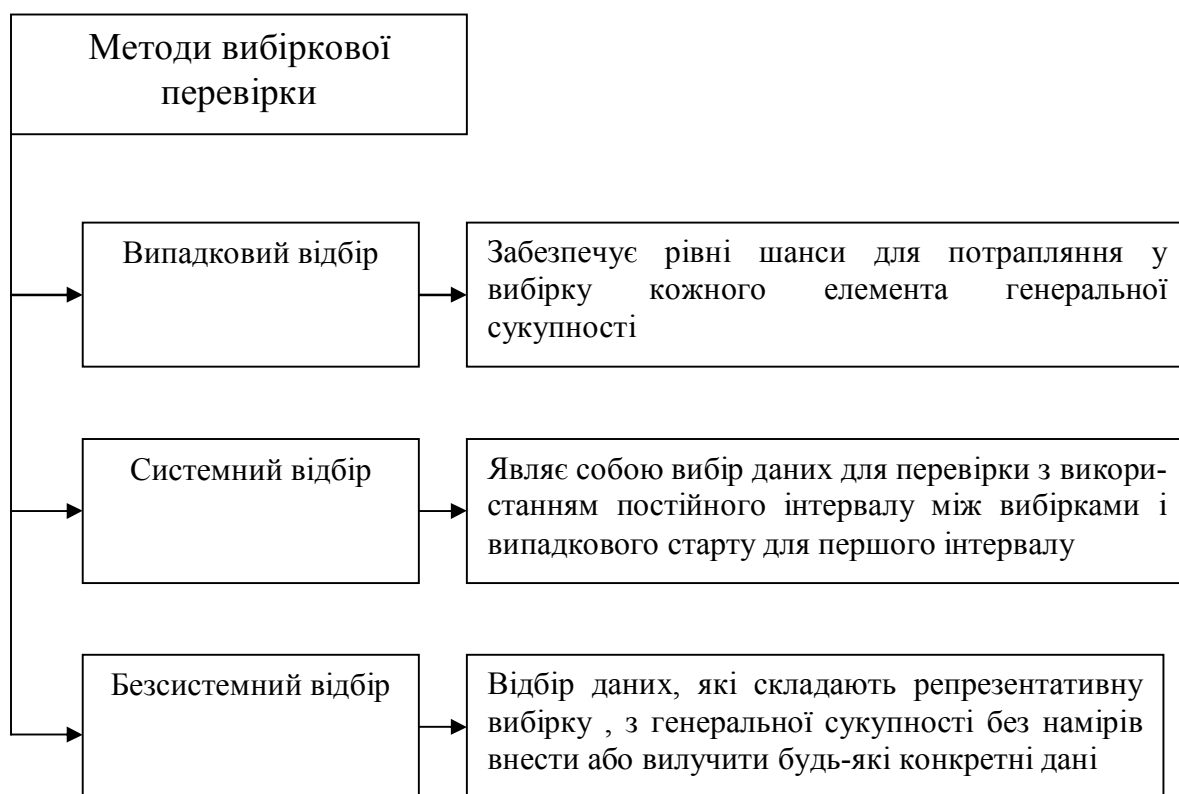


Рис. 3.10. Основні методи відбору

Існує ризик неефективності вибіркової перевірки. Його вплив на ефективність аудиту показаний на рис. 3.11 [47, 390].

4. Аналіз помилок у вибірці. Аудитор вивчає характер виявлених помилок, які мотиви викликали їх виникнення, який вплив виявлених помилок на достовірність облікових і звітних даних підприємства.

5. Порівняння з генеральною сукупністю. Екстраполяція результатів вибіркової перевірки на всю сукупність одноякісних даних. Аудитор порівнює помилки, виявлені у вибірці, з генеральною сукупністю, узагальнює результати і встановлює репрезентативність вибірки

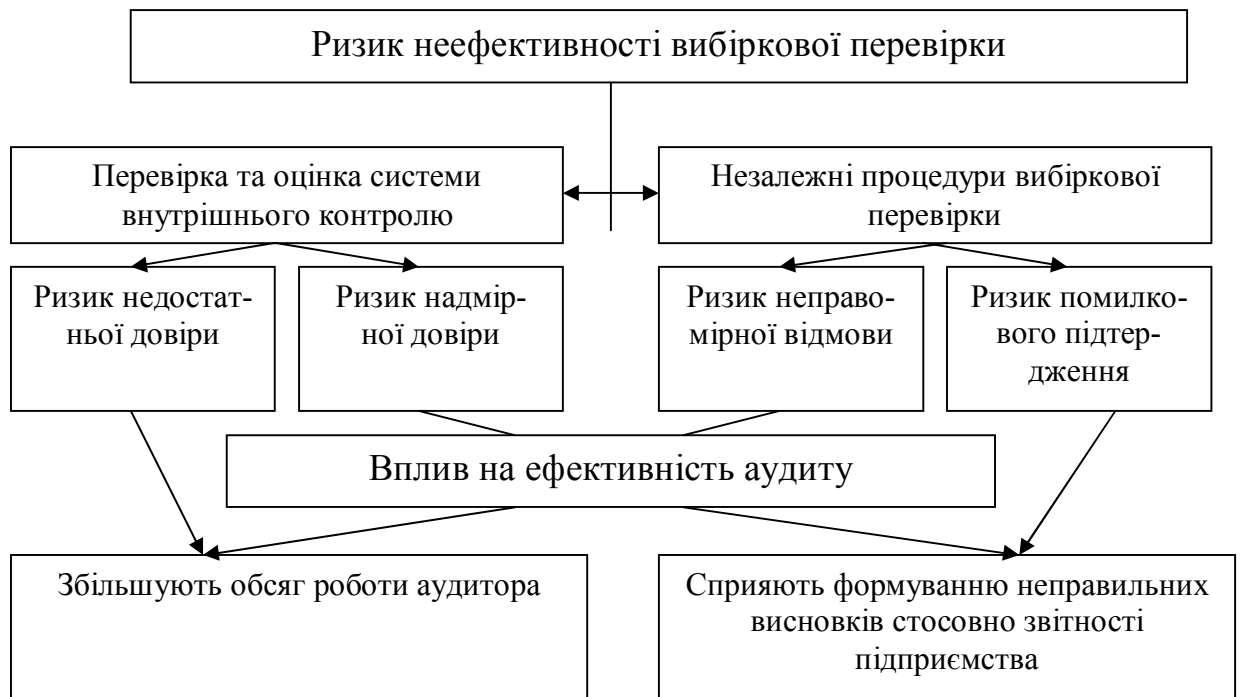


Рис. 3.11. Вплив неефективної вибірки на ефективність аудиту

6. Перегляд величини ризику вибіркової перевірки. Аудитор додатково порівнює отримані факти помилок, урахувавши результати інших процедур перевірки, які стосуються обліку запасів.

Аудитор може зробити висновок про необхідність розширення процедур перевірки або здійснення альтернативних процедур аудиту запасів.

За результатами проведеного аудиту формують відповідні висновки для підсумкових документів.

Висновки за розділом 3.

Аналіз й аудит виробничих запасів дав змогу зробити такі висновки:

- аналіз ефективного використання матеріальних ресурсів необхідний для об'єктивної й точної оцінки наявності в підприємства різних видів матеріальних ресурсів з погляду забезпечення його конкурентоспроможності,

оцінки ефективності управлінських рішень щодо формування портфеля замовлень на матеріальні ресурси, виявлення резервів підвищення ефективності їх використання, розробку заходів для їх мобілізації;

- ТОВ “Алькон” необхідно розробляти заходи щодо ефективнішого використання виробничих запасів, оптимізації рівня складських запасів, поліпшення стану їх зберігання і ефективнішого функціонування служби матеріально-технічного постачання;

- завдання аудиту виробничих запасів полягає у встановленні достовірності й повноти відображення в бухгалтерському обліку та звітності всіх господарських фактів відносно залишків і руху виробничих запасів. За результатами проведеного аудиту формують відповідні висновки для підсумкових документів.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Дослідження економічної сутності та теоретичних основи побудови обліку і аналізу виробничих запасів підприємства дало можливість зробити такі висновки:

1. Запаси є основою створення матеріальних благ і відтворення виробничого процесу. В економічній літературі існують різні погляди щодо визначення запасів, але всі вони зводяться до думки, що виробничі запаси є частиною оборотних активів підприємства, які використовуються в процесі виробництва продукції. На нашу думку під запасами слід розуміти негрошові оборотні активи, що використовуються суб'єктами підприємницької діяльності у виробничому або торговельному обігу і постійно перебувають на різних дореалізаційних стадіях активного перетворення, починаючи з нульової (закупки). Запаси визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням та їх вартість може бути достовірно визначена.

2. Важливою передумовою ефективності виробництва є правильна організація планової і нормативної роботи, відповідно до чого менеджмент підприємства повинен визначати необхідні розміри виробничих запасів, коригуючи їх відповідно до виробничої програми. Це, безумовно, призведе до мінімізації складських витрат, недопущення перевитрат сировини у виробництві і, відповідно, до зниження собівартості виробленої продукції.

3. Відповідно до Податкового Кодексу до складу витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування, включається собівартість реалізованих товарів виходячи із ціни їх придбання і в тому періоді, у якому відображаються доходи від їх реалізації. Згідно із п. 138.6 ст. 138 зазначеного Кодексу собівартість придбаних і реалізованих товарів формується відповідно до ціни придбання з урахуванням ввізного мита й витрат на доставку й доведення до стану, придатного для продажу. Відповідно до п. 140.4 ст. 140 Податкового кодексу оцінка вибуття запасів здійснюється за методами, встановленими відповідним положенням (стандартом)

бухгалтерського обліку. Для всіх одиниць запасів, що мають однакові призначення й умови використання, застосовується тільки один із дозволених методів оцінки їх вибуття. Вибір методу впливає на залишок і на об'єкт оподаткування, на розподіл витрат усередині періоду, за який уся придбана партія буде продана чи використана у виробництві.

4. Підприємству важливо правильно вибрати метод оцінки запасів, бо він має вплив на розмір прибутку. Обраний метод фіксується в наказі про облікову політику, який може змінюватися при уточненні статуту та коли це передбачено П(с)БО. Порядок оцінки виробничих запасів залежить від багатьох факторів, основним з яких є обрана підприємством система обліку виробничих запасів.

5. На сьогоднішній день найбільш прийнятним для великої кількості підприємств є метод оцінювання вибуття виробничих запасів за середньозваженою собівартістю, оскільки кожне наступне списання проводиться за середньою собівартістю, що, у свою чергу, не має різкого впливу на коливання собівартості готової продукції.

6. Структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечувати вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів.

Основними первинними документами, якими оформляється відпуск матеріалів є: лімітно-забірні картки, акти, вимоги, накладні. Широке застосування лімітно-забірних карт веде до зменшення документообігу підприємства.

Лімітні карти на ТОВ „Алькон” виписуються на місяць, але доцільно при стабільності виробництва і добре поставленому нормуванні матеріалів застосовувати і кварталні карти з відривними місячними талонами. Це, скоротило б трудомісткість робіт зі складання карт і зменшує їх кількість. Цьому також сприяє централізована виписка первинних документів із застосуванням ЕОМ.

7. Значним резервом росту ефективності виробництва є впровадження науково обґрунтованих норм витрат матеріалів і суворе їхнє дотримання. На жаль практика контролю за використанням матеріалів у виробництві на досліджуваному підприємстві має ряд недоліків. Для усунення цих недоліків необхідна організація комплексної системи контролю за використанням матеріалів у виробництві. Для цього необхідно розширити рамки даного контролю, перетворити його в комплексну систему, що включає всю сукупність техніко-економічних показників, що впливають на рівень використання матеріальних ресурсів. Щоб ця система була дійсно комплексною і цілісною, її варто організувати на рівні виробництв, цехів, відділень, ділянок і інших підрозділів.

Для контролю за використанням сировини і матеріалів у виробництві застосовуються такі основні методи: документальне оформлення відхилень від норм та інвентарний метод. Застосування цих методів контролю повинно здійснюватись у комплексі, що дасть вагомий економічний ефект.

8. Використання комп'ютерних інформаційних технологій в обліковій роботі значно полегшує роботу облікових працівників, робить її більш ефективною. На підприємстві було б доцільним автоматизувати всі ділянки обліку і створити єдину автоматизовану систему управління підприємством. Це дозволило б скоротити штат облікових працівників, зменшивши тим самим витрати на оплату праці.

9. Аналіз ефективного використання матеріальних ресурсів необхідний для об'єктивної й точної оцінки наявності в підприємства різних видів матеріальних ресурсів з погляду забезпечення його конкурентоспроможності, оцінки ефективності управлінських рішень щодо формування портфеля замовлень на матеріальні ресурси, виявлення резервів підвищення ефективності їх використання, розробку заходів для їх мобілізації.

Основною метою аналізу використання виробничих запасів є визначення забезпеченості підприємства всіма видами виробничих запасів, пошук резервів більш раціонального їх використання і зниження

матеріаломісткості продукції, що в свою чергу призведе до підвищення ефективності виробництва за рахунок раціонального використання виробничих запасів.

Підприємство ТОВ “Алькон” у 2012 році збільшило величину складських запасів порівняно з 2011 роком на 6694,8 тис. грн. або на 181,7 %. В основному це відбулося за рахунок ефективнішого використання сировини і матеріалів. В 2012 році підприємство збільшило обсяги використання даного виду виробничих запасів на 6854,1 тис. грн. або на 267,7 %. Це призвело до збільшення обсягів випуску готової продукції з 1964,1 тис. грн. в 2011 році до 4646,1 тис. грн. в 2012, тобто на 2682 тис. грн. або на 236,6 % .

В структурі виробничих запасів найбільшу питому вагу і в 2011, і в 2012 роках має сировина і матеріали (відповідно 49,9 % і 73,5 %).

У 2012 році матеріальні витрати зменшилися на 8,724 грн. на кожну гривню товарної продукції; у 2012 році порівняно з 2011 роком вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів збільшився на 0,049 грн.; як результат зменшення матеріаломісткості товарної продукції у 2012 році спостерігається економія матеріалів у розмірі 315363,87 тис. грн.; в результаті зменшення матеріаломісткості на 8,724 грн. у 2012 році обсяг випуску продукції на ТОВ “Алькон” збільшився на 476,928 тис. грн. і становить 4646,1 тис. грн.; питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції у 2005 році становить 63,1 %, тобто порівняно з 2011 роком вона зменшилася на 4,8 %.

Ефективніше використання матеріальних ресурсів на ТОВ “Алькон” стало можливим внаслідок проведення сучасної політики ресурсозбереження.

Сировиномісткість продукції у 2012 році зменшилася на 0,02 або на 2 % порівняно з запланованим обсягом використання матеріалів, але у 2012 році, порівняно з 2011 роком, ТОВ “Алькон” розпочало випуск нової продукції, в якій частка сировини зросла від 0,19 до 0,35, тобто на 0,16. Отже підприємство розпочало випуск матеріаломісткої продукції.

Тривалість одного обороту виробничих запасів в 2010 році становила 122 дня, в 2011 році – 75 днів, а в 2012 -105 днів, тобто в 2012 році вона

зменшилася на 17 днів порівняно з 2010 роком і збільшилася на 30 днів або на 40 % порівняно з 2011 роком. Наведені аргументи ще раз підтверджують, що служба матеріально-технічного постачання не справляється зі своїми обов'язками.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Автоматизація обліку ТМЦ. // Дебет-Кредит. – 2010. – № 37. – С 42-44.
2. Айвазова Г. Облік запасів у бюджетних установах // Баланс. – 2009. – № 6. – С 3-7.
3. Аналіз господарської діяльності: Опорний конспект лекцій / Укл. Барабаш Н. – К.: КНТЕУ, 2008. – 252 с.
4. Аудит і ревізія підприємницької діяльності: Навчальний посібник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 409 с.
5. Ахтирська О. Вибуття запасів. Документальне оформлення та методи оцінки // Галицькі контракти. Дебет-Кредит. – 2004. – 29 січня. – С 46-53.
6. Бабицький А.Ф. Методологія аналізу економічних процесів і управління: Навчальний посібник. – Київ: МАУП, 2006. – 128 с.
7. Бакун Ю. Good bye, метод Ліфо: [Бухгалтерський облік запасів] // Бухгалтерія. – 2005. – №41. – С 47-50.
8. Бакун Ю. Особливості проведення переоцінки запасів відповідно до П(с)БО // Дебет-Кредит. – 2007. – № 48. – С 10-16.
9. Бондаренко О. М., Нельга А. С. Організація обліку: навч. посіб. – К.: НАУ-друк, 2009. – 216 с.
10. Борисенко М. Необхідність ведення бухгалтерського обліку в електронному варіанті // Головбух. – 2008. – № 44. – С 84-85.
11. Бондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С.М. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: Навчальний посібник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2010. – 300 с.
12. Брага В.В., Левкин А.А. Компьютерные технологии в бухгалтерском учете на базе автоматизированных систем. Практикум: Учебное пособие. – М.: Финстатинформ, 2007. – 152 с.

13. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. /Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, З.Ф. Канура, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-тє вид., доп. і перероб. –Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 480 с.
14. Бутинець Ф.Ф. та ін. Інформаційні системи бухгалтерського обліку: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”./ Ф.Ф. Бутинець, С.В. Івахненко, Т.В. Давидюк, Т.В.Шахрайчук. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 2-ге вид., перероб. і доп. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 544 с.
15. Буфатіна І. Облік запасів // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – №34. – С. 27-40.
16. Буханцева М. Вибуття запасів: оцінка та відображення в обліку // Вісник податкової служби України. – 2011. – № 23. – С. 51-55.
17. Бухгалтерський облік запасів на підприємстві // Праця і зарплата. – 2009. – № 18. – С. 20.
18. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник / За ред. Савченка А.Г. – 2-ге видання. – Київ: Центр навчальної літератури, 2011. – 272 с.
19. Бухгалтерський облік: нормативна база. – 10-те вид., перероб. і доп. / Уклад. Я. Кавторєва, Ф. Федорченко. – Х.: Фактор, 2012. – 512 с.
20. Бухгалтерський облік: Основи обліку. Фінансовий облік. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: Навчальний посібник / В. Сопко, З. Гуцайлюк, М. Щирба, М. Бенько. – Тернопіль: Астон, 2005. –495 с.
21. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 6-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 756 с.
22. Волкова І. А., Реслер М. В., Калініна О. Ю. Облік зовнішньоекономічної діяльності: навч. посіб. – К.: ЦУЛ, 2011. – 304 с.

23. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Бруханський Р.Ф., Хомин П.Я. Первинний та аналітичний облік на підприємстві. Навчальний посібник. – Тернопіль. – 2005. – 464 с.
24. Голощевич І. Дешевий продаж: чи завжди потрібна уцінка? // Бухгалтерія. – 2010. – №24. – С. 54-58.
25. Горщар В. 1С: облік запасів // Бухгалтерія. –2008. – №3/1. – С. 49-52.
26. Грачова Р. Загальний огляд: [Запаси. Облік] // Дебет-Кредит. Запаси. –2007. – №36. – С. 6-7.
27. Грачова Р. Знайти і облікувати: Відображення в бух обліку втрат від нестачі запасів // Дебет-Кредит. – 2007. – № 52. – С. 18-20.
28. Грачова Р. Оцінка запасів // Дебет-Кредит. Запаси. – 2007. – №50. – С. 8-17.
29. Должанський М.І., Должанський А.М. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: Навчальний посіб. : – Л.: Львівський банківський інститут НБУ, 2009. – 494 с.
30. Долженко В. Облік запасів у системі БЕСТ-ПРО // Бухгалтерія. – 2008. – № 17/1. – С. 53-56.
31. Економіка підприємства: Навчальний посібник / А.В.Шегда, Т.М. Литвиненко, М.П. Нахаба та ін.; За ред. А.В. Шегди. – 2-ге вид., стер. – К.: Знання-Прес, 2006. – 335 с.
32. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1 / Редкол. С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.
33. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 2 / Редкол. С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2001. – 848 с.
34. Економічний аналіз: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит”. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2003. – 680 с.
35. Жукова О. Облік методом ФІФО: порада для лінивих // Бухгалтерія. –2009. –№ 44. – С. 49-50.

36. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

37. Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 № 3125-XII. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.

38. Занько Б., Остапчук Н. Чотири кроки до уцінки: [Облік запасів] // Дебет-Кредит. – 2008. – № 40. – С. 21-23.

39. Запаси: бухгалтерський облік // Нова бухгалтерія. – [2007]. – С. 3-140.

40. Звітність підприємств. Навчальний посібник / За ред. професора Вериги Ю.А. – Київ: Центр навчальної літератури, 2008. – 656 с.

41. Івахненко В.М. Курс економічного аналізу: Навчальний посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: Знання-Прес, 2002. – 190 с.

42. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навчальний посібник. – К.: Знання-Прес, 2009. – 349 с.

43. Кавторєва Я. Облік сировини і матеріалів. Реєстр приймання-здавання документів (форма № М-13) // Податки та бухгалтерський облік. – 2006. – № 36. – С. 50-51.

44. Каменська Т. Облік матеріалів у виробництві // Бухгалтерія. – 2010. – № 13. – С. 44-49.

45. Коблянська О. І. Фінансовий облік: Навчальний посібник. – Київ: Знання, 2008. – 437 с.

46. Кудря-Висоцька О.П. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – Київ: Алерта, 2004. – 303 с.

47. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: Навчальний посібник. – 2-е вид. – К.: Каравела, 2005. – 560 с.

48. Лень В.С., Гливенко В.В., Бочок М.П., Іванов Л.П. Звітність підприємств: Підручник. – К.: Знання-Прес, 2009. – 474 с.

49. Лень В.С. Управлінський облік: Навчальний посібник. – Київ: “Знання-Прес”, 2008. – 287с.
50. Лишиленко О. В.Бухгалтерський фінансовий облік. Навчальний посібник. – Київ: Видавництво “Центр учбової літератури”, 2009. – 524 с.
51. Малюга Н.М. Наукові дослідження в бухгалтерському обліку / За ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2006. – 476 с.
52. Манів З.О., Луцький І.М. Економіка підприємства: Навчальний посібник. – К.: Знання, 2011. – 580 с.
53. Матвійчук М. Перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні // Наукові записки. – 2010. – № 1. – С. 14-16.
54. Мельник М. Місце бухгалтерського обліку в системі управління виробничими запасами // Наукові записки. – серія: економіка. – 2009. – № 10. – С 192-195.
55. Методи оцінки вибуття запасів // Головбух. – 2007. –№ 9-52. – С. 76-80.
56. Микитюк Н.Я. Організація обліку виробничих запасів в сучасних умовах // Наукові записки: збірник наукових праць. Кафедра економічного аналізу. – Тернопіль, 2006. – вип. 3 ч. 2. – С. 9-10.
57. Міняйло В. Творчий підхід до пункту 5.9 [Облік запасів] // Дебет-Кредит. – 2007. – № 42. – С. 16-21.
58. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник. – Київ: Центр навчальної літератури, 2008. – 412 с.
59. Назарбаєва Р. “Попутні” запаси: класифікація, визнання, оцінка, облік // Бухгалтерія. – 2011. – №28. – С. 63-69.
60. Назаренко І. Як правильно організувати облік запасів // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – №41. – С. 12-14.
61. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

62. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – К.: Кондор, 2009. – 503 с.
63. Облік, аналіз і аудит: Навчальний посібник (Т.М. Серікова, В.Д. Понікаров, Є.П. Кожанова, І.П. Отенко). – Харків: В-во “Інжек”, 2011. – 380 с.
64. Облік запасів // Галицькі контракти. Дебет-Кредит. – 2005. – № 17. – С 34-48.
65. Облік запасів на підприємствах комунальної галузі // Бібліотека головбуха. – 2007. – № 6. – С. 80-84.
66. Облік запасів у бюджетних установах // Головбух. – 2008. – № 6. – С. 49-63.
67. Облік запасів у промисловості // Баланс-Комплект. – 2006. – № 19. – С. 41-48.
68. Облік окремих операцій // Бібліотека головбуха. – 2007. – № 6. – С. 126-213.
69. Облік операцій з матеріалами // Все про бухгалтерський облік. – 2002. – № 57. – С 15-22.
70. Облік операцій з матеріалами // Все про бухгалтерський облік. – 2009. – №60. – С. 23-25.
71. Облік паливно-мастильних матеріалів // Вісник податкової служби України. – 2011. – № 16. – С. 61-65.
72. Облік сировини і матеріалів. Реєстр приймання-здавання документів (форма № 13) // Податки та бухгалтерський облік. – 2011. – № 36. – С. 50-51.
73. Організація бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун і ін. – Житомир: ЖІТІ, 2001. – 576 с.
74. Павлюк І. Проблеми бухгалтерського обліку запасів, товарів та пропозиції щодо їх вирішення // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 6. – С. 40-56.
75. Пантелєєв В. Облік запасів // Галицькі контракти. Дебет-Кредит. – 2006. – №2. – С 24-32.

76. Патрушина С.М. Информационные системы в бухгалтерском учете: (Серия “Информационные системы”). – М.: “МарТ”, 2003. – 368 с.

77. Первинний облік матеріальних запасів // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2004. – № 7. – С. 2-6.

78. Первинний та аналітичний облік на підприємстві: Навчальний посібник / П.М. Герасим, Г.П. Журавель, Р.Ф. Бруханський, П.Я. Хомин. – Тернопіль: “Астон”, 2005. – 464 с.

79. Перерахунок балансової вартості запасів: “1С: Бухгалтерський облік для України” // Дебет-Кредит. – 2007. – №14. – С. 40-43.

80. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ 30.11.1999 р., № 291. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.

81. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

82. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства України від 20.10.99 р. № 246. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

83. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджений наказом Міністерства України від 31.12.99 р. № 318. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

84. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 “Об'єднання підприємств” від 07.07.1999 № 163. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.

85. Попович П.Я. Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Підручник. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 416 с.

86. Пушкар М. С., Пушкар Р. М. Контролінг – інформаційна підсистема стратегічного менеджменту: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2004. – 370 с.

87. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
88. Савицкая Г. В. Анализ эффективности и рисков предпринимательской деятельности: методологические аспекты. – М.: Инфра-М, 2008. – 672 с.
89. Савицкая Г.В. Экономический анализ: Учебник. – 12-е изд. испр. и доп. – М.: Новое знание, 2006. – 679 с.
90. Серікова Т.М., Понікаров В.Д., Кожанова Є.П., Отенко І.П. Облік, аналіз і аудит: Навчальний посібник. – Х. : ВД “ІНЖЕК”, 2009. – 380 с.
91. Скотнікова Л.П., Миланич Т.А., Солодовкін О.О. Бухгалтерський облік і фінансова звітність на підприємствах: Навчальний посібник. – Х.: ВД “Інжек”, 2010. – 328 с.
92. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.:КНЕУ, 2004. – 578 с.
93. Сопко І. Облік запасів діяльності // Акционерное и бухгалтерское дело. –2001. – № 23. – С. 2-6.
94. Сук Л.К. Інвентаризація матеріальних запасів та облік її результатів // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2006. – № 10. – С. 46-49.
95. Сук Л.К. Облік виробничих запасів, готової продукції і товарів: [в с. г.] // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 3. – С. 2-18.
96. Сук Л.К. Облік і контроль запасів // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2004. – № 23. – С 23-33.
97. Сук Л.К. Облік і контроль запасів // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 1. – С. 20-32.
98. Ткаченко Н. Для чого потрібні лімітно-забірні картки: [Облік запасів] // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – №8. – С. 15-18.
99. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. - 5-те вид., доповн. і переробл. – К.: Алтера, 2011. – 976 с.
100. Ушій О. До питання автоматизації бухгалтерії // Наукові записки. – 2009. – № 1. – С 31-33.

101. Фаріон І.Д., Писаренко Т.М. Бухгалтерський управлінський облік: Навчальний посібник. / За ред. доктора ек. наук, професора І.Д. Фаріона. – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 566 с.

102. Фінансовий облік: первинна документація та облікова реєстрація: Навчальний посіб. / М. Р. Лучко, М. Я. Остап'юк, Й. Я. Даньків та ін. – К.: Знання, 2005. – 319 с.

103. Хлопальська В. Значення оцінки вартості в обліку запасів товарно-матеріальних цінностей на підприємстві // Бухгалтерський облік і аудит. –2011. – № 3. – С. 25-32.

104. Хлопальська В. Облік надходжень і зберігання запасів оборотного капіталу в прийнятті управлінських рішень // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 11. – С. 37-47.

105. Хорошак О. Проблеми оцінки запасів згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку // Економіка. Фінанси. Право. – 2007. – № 48. – С. 30-35.

106. Церетелі Л. Облік запасів // Вісник податкової служби України. – 2004. – №8. – С. 55-59.

107. Чернелевський Л. М., Беренда Н. І. Аудит. Навчальний посібник. – К.: Міленіум, 2008. – 466 с.

108. Чижевська Л.В., Пархоменко В.М., Кривоший М.М. Звітність підприємств: навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 “ Облік і аудит”. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖІТІ, 2003. – 436 с.

109. Швець В.Г. Теорія Бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. – К.: Знання-Прес, 2003. – 444 с.

110. Щирба М. Т. Облікова політика в системі управлінського обліку: монографія. – Тернопіль: ТНЕУ, 2011. – 340 с.