

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ**  
**ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**  
**ЧОРТКІВСЬКИЙ ІНСТИТУТ ПІДПРИЄМНИЦТВА І БІЗНЕСУ**

Кафедра обліку і аудиту

**ДЗИНДРА Володимир Іванович**

**СТРУКТУРА, ВХІДНА Й ВИХІДНА ІНФОРМАЦІЯ, АНАЛІЗ ДАНИХ У ПІДСИСТЕМІ**  
**“ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ”**

Спеціальність 8.03050901 – облік і аудит

Дипломна робота за освітньо – кваліфікаційним рівнем “магістр”

Виконав студент групи ОПчвм – 51

В.І. Дзиндра

---

Науковий керівник:

к.е.н., доцент П.А. Скакун

---

Дипломну роботу допущено

до захисту

“ \_\_\_ ” \_\_\_\_\_ 2013р.

В.о. завідувача. кафедри

д.е.н., професор П.Я. Хомин \_\_\_\_\_

## ЗМІСТ

|   |    |
|---|----|
| ВСТУП.....  | 3  |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО–ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА ЇХ<br>ХАРАКТЕРИСТИКА ЯК ОБ’ЄКТУ ОБЛІКУ І АУДИТУ...8   |    |
| 1.1 Роль і місце інформаційної підсистеми “виробничі запаси” в загальній<br>інформаційній системі підприємства..... | 8  |
| 1.2. Теоретичні засади класифікації виробничих запасів за національними<br>стандартами.....                         | 2  |
| 0   |    |
| 1.3. Визнання та оцінка виробничих запасів у бухгалтерському обліку згідно<br>чинного<br>законодавства.....         | 28 |
| Висновки до розділу   |    |
| 1.....  | 42 |
| РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКА<br>ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ.....                      | 43 |
| 2.1. Вхідні параметри облікової підсистеми “виробничі запаси” .....   | 43 |
| 2.2. Технологія облікового процесу руху виробничих запасів.....   | 54 |
| 2.3. Автоматизація як напрям вдосконалення обліку виробничих запасів.....   | 65 |
| Висновки до розділу   |    |
| 2.....  | 76 |
| РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ТА АУДИТ ФОРМУВАННЯ І ВИКОРИСТАННЯ<br>ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....                      | 77 |

|  |     |
|--|-----|
| 3.1. Аналітична оцінка наявності та ефективності використання виробничих запасів на “Білербек Україна перо-пухова фабрика” ..... | 77  |
| 3.2. Діюча практика аудиторської перевірки виробничих запасів .....  | 89  |
| 3.3. Напрями удосконалення ефективного використання виробничих запасів господарюючого суб’єкта.....                              | 98  |
| Висновки до розділу<br>3.....  | 107 |
| ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ .....  | 109 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....  | 115 |
| ДОДАТКИ.....   | 123 |

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Функціонування ринкової економіки в Україні, поява нових господарських структур різних форм власності, розвиток міжнародних економічних зв'язків зумовили необхідність удосконалення обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів. Розвиток ринкових відносин, впровадження різноманітних форм власності, реформування економічних відносин в Україні висувають дедалінові вимоги до бухгалтерського обліку, як до основного засобу контролю заведенням господарської діяльності підприємств. Сьогодні підприємства потребують суттєвого реформування структури управління господарською діяльністю. При цьому велике значення має визначення мінімальної величини виробничих запасів на підприємствах, оскільки матеріальні витрати займають найбільшу питому вагу. Оптимізація виробничих запасів – один із головних факторів виходу підприємств із кризового стану. Це зумовлює необхідність по новому визначити роль, місце і зміст обліку і аналізу виробничих запасів, обґрунтувати їх методику в системі управління. Адже в ринкових відносинах у найвигіднішому положенні виявляються ті підприємства, котрі вміють краще аналізувати виробничу ситуацію і приймати ефективні рішення (в тому числі й щодо оптимізації виробничих запасів), швидше адаптуватися до змін кон'юнктури. Зрозуміло, що методичні аспекти відіграють вирішальну роль у структуризації внутрішньої будови інформаційної системи підприємства та визначають технологію облікового процесу, а тому їх розвиток в умовах ринку є об'єктивною необхідністю.

Здійснення ефективних заходів щодо стабілізації економіки України і перехід до ринкових відносин потребують принципово нових підходів до управління запасами підприємства. Це зумовлює необхідність удосконалення організації та методики обліку запасів підприємства та відповідності до вимог ринкової інфраструктури. Проблеми обліку виробничих запасів в умовах реформування економіки набувають особливої актуальності в зв'язку з потребою отримання точної і достовірної інформації. Система їх обліку, яка

склалася роками, не задовольняє вимоги ринку, оскільки умови функціонування значно розширюють коло операцій, що проводяться з запасами.

Важливе практичне значення та виробничу спрямованість мають питання аналізу забезпечення та використання запасів на підприємства, оскільки повне забезпечення виробничими запасами та їх ефективне використання є передумовою подальшого розвитку виробництва на підприємствах.

Великий внесок в розробку теоретичних основ і методичних підходів до проблеми функціонування інформаційної підсистеми “виробничі запаси”, їх відображення в обліку та аналізі ефективності використання внесли провідні вчені-економісти: М.Т.Білуха, В.Г.Гетьман, М.Я.Дем’яненко, В.П.Завгородній, Г.Г.Кірейцев, А.М.Кузьмінський, В.Г.Линник, Ю.Я.Литвин, М.Ф.Огійчук, В.Ф.Палій, Г.М.Підлісецький, П.Т.Саблук, Л.К.Сук та інші вчені. Однак ряд проблем організації обліку та аналізу виробничих запасів в умовах ринкових відносин потребують подальших досліджень та наукових розробок. В багатьох теоретичних концепціях стану та розвитку обліку, аналізу та аудиту запасів відсутня єдність: вони або недостатньо обґрунтовані або спірні. Зміна податкового механізму додала до своєї маси невирішених проблем нові, які до цього часу наукою не ставилися і не обґрунтовувалися.

Актуальність теми полягає у тому, що добре побудований, належним чином організований облік виробничих запасів, тобто якісна поінформованість про їх наявність та рух мають суттєве значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства. Тому сьогодні об’єктивно виникли умови для перегляду існуючої практики організації обліку та аналізу запасів.

**Мета і задачі дослідження.** Метою наукового дослідження є виявлення передумов, теоретичне й практичне обґрунтування функціонування інформаційної підсистеми “виробничі запаси” в умовах ринкових відносин на основі опрацьованого законодавства та інструктивного матеріалу, літературних джерел, діючої практики організації обліку та положень (стандартів) бухгалтерського обліку

Досягнення поставленої мети передбачило формування і виконання наступних наукових і практичних завдань:

- уточнити зміст виробничих запасів, їх склад, класифікацію на підприємстві за національними стандартами;
- визначити роль і місце інформаційної підсистеми виробничі запаси в загальній інформаційній системі підприємства;
- проаналізувати діючу організацію та методику обліку виробничих запасів, вплив на них зміни податкової політики та виявити шляхи їх вдосконалення;
- обґрунтувати можливість підвищення ефективності обліку виробничих запасів на досліджуваному підприємстві при застосуванні бухгалтерських програм;
- визначити рівень використання запасів і факторів, які впливають на них;
- розрахувати вплив використання запасів на обсяг продукції;
- розкрити особливості організації та розробити пропозиції щодо вдосконалення методики аудиту і аналізу матеріальних запасів на підприємствах.

**Предметом дослідження** визначено методологічні аспекти обліку та аналізу виробничих запасів в умовах ринкових відносин з урахуванням галузевої специфіки.

**Об’єкт дослідження** є функціонування інформаційної підсистеми “виробничі запаси”, а також аналіз наявності та ефективності їх використання.

**Методи дослідження.** У дипломній роботі використовувалися такі методи дослідження: аналіз – для деталізації і розчленування об’єкта дослідження на окремі важливі складові елементи; синтез – для узагальнення розрізнених аспектів методики обліку, аналізу та аудиту запасів; статистичні та аналітичні розрахунки – для дослідження факторної облікової інформації; порівняння – для зіставлення даних підприємства у динаміці; групування – для визначення залежностей одних показників від інших; середніх і відносних величин – для дослідження рівня використання облікової інформації в управлінській

діяльності; табличний (графічний) – для наочного зображення результатів дослідження.

Інформаційну основу дослідження становлять законодавчі акти України, нормативні документи та галузеві інструкції, щодо регулювання операцій з матеріальними запасами, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених, матеріали наукових праць та науково-практичних конференцій, облікові дані підприємств цукрової галузі промисловості.

**Наукова новизна одержаних результатів.** Наукова новизна проведеного дослідження полягає у вдосконаленні вхідної та вихідної інформації системи обліку “виробничі запаси”, та дослідження і висвітлення проблеми аналізу їх використання.

В роботі було вирішено наступні основні задачі:

- уточнено зміст виробничих запасів, їх склад, класифікацію на підприємстві;
- визначено роль і місце інформаційної підсистеми виробничі запаси в загальній інформаційній системі підприємства;
- проаналізовано діючу організацію та методику обліку виробничих запасів, вплив на них зміни податкової політики та виявити шляхи їх вдосконалення;
- обґрунтовано можливість підвищення ефективності обліку виробничих запасів на досліджуваному підприємстві при застосуванні бухгалтерських програм;
- визначено рівень використання запасів і факторів, які впливають на них;
- розраховано вплив використання запасів на обсяг продукції;
- розкрито особливості організації та розроблено пропозиції щодо вдосконалення методики аудиту і аналізу виробничих запасів на підприємствах.

**Практичне значення одержаних результатів,** полягає в тому, що реалізація пропозицій сприятиме підвищенню ефективності бухгалтерського обліку (його аналітичності, оперативності, зниженню трудомісткості облікових робіт) і аудиту (посилення контрольної функції) виробничих запасів.

Результати проведеного дослідження можуть бути використані в процесі удосконалення системи бухгалтерського обліку і формування аудиту підприємств в галузях економіки України.

Основні положення і практичні результати дипломного дослідження за освітньо-кваліфікаційним рівнем “магістр” оприлюднені на студентській науково-практичній конференції, присвяченій Дням науки: “Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством”, 11-12 квітня 2013 року (м. Чортків, інститут підприємництва і бізнесу ТНЕУ) і опубліковано тези.

Результати наукового дослідження прийняті до уваги та можуть бути впроваджені в господарську практику ДП “Чортківське лісове господарство” Тернопільської області.

**Структура і обсяг роботи.** Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел та додатків.

У першому розділі висвітлено роль і місце інформаційної підсистеми виробничі запаси в загальній інформаційній системі підприємства; розкрито класифікацію, особливості визнання та оцінки виробничих запасів.

Другий розділ присвячено особливостям організації та методики відображення в обліку запасів.

У третьому розділі проведено аналіз та аудит формування та використання запасів на підприємстві та обґрунтовано напрями удосконалення ефективного використання виробничих запасів.

Дипломна робота викладена на 133 сторінках комп’ютерного тексту, містить 11 таблиць, 16 рисунків, 6 додатків. Список використаних джерел складається з 84 найменувань, поданих на 9 сторінках.



## ТЕОРИКО–ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА ЇХ ХАРАКТЕРИСТИКА ЯК ОБ’ЄКТУ ОБЛІКУ І АУДИТУ

### 1.1 Роль і місце інформаційної підсистеми “виробничі запаси” в загальній інформаційній системі підприємства

Становлення економіки нашої держави переживало немало етапів спаду і росту, в ній приймали участь як і видатні професори та спеціалісти, так і звичайні люди, але завжди під час цього процесу творення була присутня система. Система в обличчі економіки, держави, так і будь-якого підприємства яке було частиною малої системи і входило в свою чергу до більш укрупнених систем, тому кожне явище завжди характеризується як складова, або частина системи. Різні системи значно відрізняються між собою як по складу, так і за головними цілями і в залежності від того, де вона використовується, відрізняється їхня головна мета (табл.1.1).

*Таблиця 1.1*

Склад систем та визначення їх цілей

| Система                   | Елементи системи   | Головна мета системи               |
|---------------------------|--|------------------------------------|
| Фірма                     | Люди, устаткування, матеріали, будинки й ін.                     | Виробництво товарів                |
| Комп’ютер                 | Електронні й електро-механічні елементи, лінії зв’язку й ін.     | Обробка даних                      |
| Телекомунікаційна система | Комп’ютери, модеми, кабелі, мережне програмне забезпечення й ін. | Передача інформації                |
| Інформаційна система      | Комп’ютери, люди, інформаційне і програмне забезпечення          | Виробництво професійної інформації |

Якщо розглядати в загальному, то система – це будь-який об’єкт, що одночасно розглядається і як єдине ціле, і як об’єднана в інтересах досягнення

поставлених цілей сукупність різнорідних елементів. Додавання до поняття “система” слова “інформаційна” відбиває мету її створення і функціонування. Інформаційні системи забезпечують збір, збереження, обробку, пошук, видачу інформації, необхідної в процесі прийняття рішень з будь-якої області. Вони допомагають аналізувати проблеми і створювати нові продукти.

Інформаційна система – це взаємозалежна сукупність засобів, методів і персоналу, використовуваних для збереження, обробки і видачі інформації в інтересах досягнення поставленої мети [48, с.56].

Сучасне розуміння інформаційної системи припускає використання в якості основного технічного засобу переробки інформації персональний комп’ютер. Крім того, технічне втілення інформаційної системи саме по собі нічого не буде значити, якщо не буде врахована роль людини, для якого призначена вироблена інформація і без якої неможливе її одержання і представлення.

Необхідно розуміти різницю між комп’ютерами й інформаційними системами. Комп’ютери, оснащені спеціалізованими програмними засобами, є технічною базою й інструментом для інформаційних систем. Інформаційна система немислима без персоналу, взаємодіючого з комп’ютерами і телекомунікаціями.

Процеси, що забезпечують роботу інформаційної системи будь-якого призначення, умовно можна представити у вигляді трьох основних блоків:

- введення інформації з зовнішніх чи внутрішніх джерел;
- обробка вхідної інформації і представлення її в зручному вигляді;
- удосконалення та формування інформації для представлення споживачам чи передачі в іншу систему;

Інформаційна система визначається наступними властивостями:

- будь-яка інформаційна система може бути піддана аналізу, побудована і керована на основі загальних принципів побудови систем;
- інформаційна система є динамічна і така, що розвивається;

- при побудові інформаційної системи необхідно використовувати системний підхід;
- вихідною продукцією інформаційної системи є інформація, на основі якої приймаються рішення;
- інформаційну систему варто сприймати як людино-комп'ютерну систему обробки інформації.

В даний час склалася думка про інформаційну систему як про систему, реалізовану за допомогою комп'ютерної техніки, проте неправильно розуміти її тільки у комп'ютерному середовищі. Щоб розібратися в роботі інформаційної системи, необхідно зрозуміти суть проблем, що вона вирішує, а також організаційні процеси, у які вона включена. Наприклад, при визначенні можливості економічної інформаційної системи для підтримки прийняття рішень варто враховувати:

- структурованість розв'язуваних управлінських задач;
- рівень ієрархії керування фірмою, на якому рішення повинне бути прийняте;
- приналежність розв'язуваної задачі до тієї чи іншої функціональної сфери бізнесу;
- вид використовуваної інформації.

Побудова інформаційної системи можна порівняти з будівлею будинку. Цеглини, цвяхи, цемент та інші матеріали, складені разом, не можуть бути будинком. Потрібний проект, землевпорядження, будівництво, щоб з'явився будинок. Аналогічно для створення і використання інформаційної системи необхідно спочатку зрозуміти структуру, функції і політику організації, мету керування і прийнятих рішень [3, с.27-30].

Інформаційна система є частиною організації, а ключові елементи будь-якої організації – структура й органи керування, стандартні процедури, персонал, субкультура.

Побудова інформаційної системи повинно починатися з аналізу структури керування організацією а потім і визначення цілей. Наприклад

Інформаційні системи по зниженню витрат виробництва відслідковують усі фази виробничого процесу, сприяють поліпшенню керування і контролю, більш раціональному плануванню і використанню персоналу і, як наслідок, зниженню собівартості виробленої продукції і послуг.

Інформаційна система “виробничі запаси” є також однією з найбільш вагомих складників підприємства, за допомогою якого воно розпочинає певну, притаманну йому технологію виробництва. Тому моніторинг цієї ділянки є дуже важливий оскільки з впевненістю можна сказати що інформаційна система присутня на кожному підприємстві, так само як запаси використовуються на всіх підприємствах. Жодне підприємство – як у сфері матеріального виробництва, так і у виробничій сфері – не може обійтися без запасів. Для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовуються товарно-виробничі запаси, які є найбільш важливою і значною частиною активів підприємства. Вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Товарно-виробничі запаси є складовою частиною групи матеріальних ресурсів, які формують економічні (виробничі) ресурси [3, с.27-29].

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

У навчальній літературі часто застосовується поняття “виробничі запаси”, замінене поняттям “матеріали”. Деякі автори при визначенні поняття матеріальних оборотних активів застосовують термін “цінності”. Однак, поняття “цінність” є описовою категорією, ознакою, якісним або критеріальним показником, що характеризує запаси як економічні елементи, які мають користь для їх власника і можуть принести йому економічні вигоди.

Вивчаючи і досліджуючи особливості бухгалтерського обліку та методику проведення аудиту матеріальних запасів на підприємствах промисловості України, ми стикаємося з проблемою щодо чіткого визначення у

економічній літературі термінів “запаси”, “виробничі запаси”, “матеріальні запаси”, “запаси матеріально-технічних ресурсів”, “матеріальні ресурси”, які часто ототожнюються, хоча на наш погляд це є не зовсім вірним.

Опрацювавши наукові праці як українських так і зарубіжних вчених-бухгалтерів і вчених-економістів ми зробили висновок про неоднозначність підходу до застосування “проблемних” термінів та їх змісту.

Під виробничими запасами Борщ Н.О. [6] розуміють різноманітну сировину, матеріали, паливо, предмети та засоби праці, які кожне підприємство купує для виробництва продукції та інших господарських потреб. Причому до виробничих запасів належать не всі засоби праці, а лише та частина, яка відноситься до засобів у обороті як малоцінні та швидкозношувані предмети (далі – МШП). Загалом таке трактування є вірним, але, якщо вже автори почали перелічувати ті матеріальні цінності, що входять до складу виробничих запасів, то чому вони забули про тару, запчастини, купівельні напівфабрикати ?

Завгородній В.П. [23, с.352] акцентуючи увагу на істотному місці, яке займають виробничі запаси серед об’єктів управління підприємством дає їм таке визначення: виробничі запаси – це оборотні засоби, що включають у себе: сировину, основні та допоміжні матеріали, паливо, запасні частини, будівельні матеріали та обладнання до встановлення, малоцінні та швидкозношувані предмети. Ця трактування виробничих запасів є найбільш широким.

Саме коротке визначення виробничих запасів знаходимо у Костюченка В.А. [32, с.20] – сукупність всіх матеріалів, які має підприємство. Аналогічне визначення є і у Бухгалтерському словнику Бутинця Ф.Ф. [8, с.67]. На думку Карєва В.І, Лавренова В.Д., Міронова О.М., Варені В.І. та Барона В.А. [29] поділ виробничих запасів на матеріали, сировину, паливо тощо умовний. Навіть в межах одного підприємства те, що вчора було придбано як товар, завтра може стати сировиною або матеріалами, і навпаки. Будівельні матеріали можуть стати паливом, а паливо сировиною і так далі. Це тим більш ймовірно, чим більше видів діяльності провадить підприємство. Але звернувшись до трактувань Економічною енциклопедією [22] понять “матеріали”, “сировина”,

“паливо”, “тара”, “запчастини” ми все ж відкидаємо таку точку зору – адже не зможе сировина перетворитись на запчастини, а паливо стати тарою. У праці Бутинця Ф.Ф. [46, с.67] є ще декілька визначень виробничим запасам:

- придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві;
- частина оборотних засобів на підприємстві, ще не залучених до процесу виробництва і таких, що не надійшли на робочі місця;
- матеріальні елементи виробництва, які одноразово та повністю переносять свою вартість на новостворений продукт. Ми вважаємо, що такі визначення спрямовані скоріше на розкриття функціонального призначення виробничих запасів ніж їх змісту.

З зарубіжних вчених-бухгалтерів лише праця Девіда Міддлтона дає трактування виробничих запасів – це запаси виробничої компанії, до складу яких входять: а) запаси матеріалів (сировини); б) незавершене виробництво; в) готова продукція. У працях інших західних вчених-бухгалтерів термін “виробничі запаси” не зустрічається, через його нехарактерність у західному бухгалтерському обліку.

Вчені-економісти трохи іншої думки щодо виробничих запасів ніж бухгалтери. Предметами праці, які ще не залучені у виробничий процес і знаходяться на складах підприємства у вигляді запасів вважають виробничі запаси Бойчик І.М., Харів П.С., Хопчан М.І. та Піча Ю.В. [34]. Карєва Я.А. [30] деталізує це поняття, зазначаючи, що до складу виробничих запасів, як основної частини оборотних фондів, належать: сировина, основні та допоміжні матеріали, паливо, пальне, купівельні та комплектуючі вироби, запасні частини для ремонтів основних виробничих фондів тощо. Він також ототожнює поняття виробничі запаси і запаси матеріально-технічних ресурсів.

З нашої точки зору, проаналізувавши наведені вище визначення терміна “виробничі запаси”, можна зробити такі висновки:

- термін є суто українським, тобто застосовується для позначення певних матеріальних цінностей лише українськими вченими;

– дискусійним при трактуванні терміну “виробничі запаси” є питання віднесення чи невіднесення малоцінних та швидкозношуваних предметів до складу виробничих запасів. З наведених визначень видно, що більшість вчених-бухгалтерів все-таки дотримуються думки, що МШП – це складова виробничих запасів. А з розглянутих нами праць вчених-економістів можна зробити висновок, що МШП не є складовою виробничих запасів.

МШП – це частина засобів праці, що знаходяться у складі оборотних засобів, з терміном служби менше одного року або з відносно невеликою вартістю. Вони використовуються у процесі діяльності підприємства без зміни натуральної форми й поступово зношуються в процесі експлуатації.

Що ж стосується виробничих запасів, то вони:

- предмети праці, а не засоби праці;
- споживаються, а не експлуатуються;
- змінюють натуральну форму перетворюючись у речовинну основу створеного у процесі виробництва продукту, чи надаючи продукту певних властивостей.

Проаналізувавши вищенаведені визначення виробничих запасів, наведемо таке, яке більш повною мірою розкриває суть виробничих запасів підприємств: виробничі запаси – це придбані підприємством для виробництва продукції та інших господарських потреб предмети праці у вигляді основної та допоміжної сировини, матеріалів (у тому числі сировини й матеріалів, які є в дорозі та в переробці), купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива, тари й тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин, відходів основного виробництва та інших матеріалів, які ще не залучені у виробничий процес і знаходяться на складах підприємства.

Інша проблема – ототожнення виробничих запасів з матеріальними запасами.

Досить змістовне трактування матеріальних запасів підприємства (фірми) наводять Харитонова А.К. [74] визначаючи їх як запаси матеріальних ресурсів,

включаючи незавершену і готову продукцію, якими володіє підприємство (фірма).

Необхідно відмітити, що західні та американські вчені-економісти використовують термін “матеріальні ресурси” не замість терміну “матеріальні запаси”. Матеріальні ресурси більш широке поняття. До нього разом зі звичними нам складовими матеріальних запасів входить також капітал. Поняття “капітал” у західній економічній літературі охоплює всі вироблені засоби виробництва, тобто всі види інструментів, машин, обладнання, фабрично-заводські, складські, транспортні засоби та збутову мережу, що використовуються у виробництві товарів і послуг та доставці їх кінцевому споживачу. Цей факт вказує на повну неможливість ототожнення понять “матеріальні запаси” та “матеріальні ресурси” і вживання поняття “матеріальні ресурси” у визначенні матеріальних запасів. Краще використати термін “матеріальні цінності”. На відміну від трактування матеріальних запасів Коноплицьким В.А. та Філіною А.І., трактування, що міститься у Бухгалтерському словнику Бутинця Ф.Ф.– резерви матеріальних ресурсів, запаси засобів виробництва, призначені для забезпечення безперервності процесу виготовлення продукції – застосовувати не варто взагалі, бо до складу засобів виробництва належать й основні засоби називати які матеріальними запасами невірно[8].

Слід зазначити, що як українські так і закордонні законодавчі та нормативно-правові акти з питань бухгалтерського обліку на сьогодні не мають визначення терміну “матеріальні запаси”.

На нашу думку більш правильним буде таке визначення матеріальних запасів: матеріальні запаси – це сукупність предметів праці для забезпечення виробничого процесу, що знаходяться на складах підприємства і які ще не залучені у виробничий процес (виробничі запаси основної і допоміжної сировини, матеріалів, палива, комплектуючих виробів, запасних частин тощо), предметів праці, обробка (переробка) яких незавершена і які знаходяться на різних стадіях виробництва (незавершене виробництво), частина засобів



виробництва у обороті, що використовуються протягом не більше одного року (МШП) та продукти праці, які отримують підприємства на конечній стадії виробництва (готова продукція).

З наведеного вище визначення можна зробити висновок, що виробничі запаси – це складова частина матеріальних запасів підприємства, а не всі матеріальні запаси. На наш погляд саме до матеріальних запасів слід відносити малоцінні та швидкозношувані предмети. Тож наведемо визначення поняття запаси згідно П(С)БО 9 “Запаси”. Запаси – активи: 1) які зберігаються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; 2) перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; 3) утримуються для споживання під час виробництва, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством[51]. З цього трактування терміну “запаси” нескладно визначитись і з матеріальними цінностями, що входять до складу запасів. До складу запасів входять, згідно з П(С)БО 9 “Запаси”, молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукція сільського і лісового господарства, якщо вони оцінюються за цим П(С)БО.

У зв’язку з тим, що виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція і МШП є складовими матеріальних запасів, запаси можна визначити, як оборотні активи у вигляді матеріальних запасів, товарних запасів і (для сільськогосподарських підприємств) молодняку тварин і тварин на відгодівлі, продукції сільського і лісового господарства.

Отже поняття “виробничі запаси”, “матеріальні запаси”, “матеріальні ресурси” і “запаси” не можна ототожнювати, а доречно вживати таким чином: виробничі запаси у значенні складової частини матеріальних запасів, а матеріальні запаси у значенні складової частини запасів. Хоча, на наш погляд, поняття “матеріальні запаси” може замінити у деяких випадках поняття “запаси”.

Терміни “запаси” і “матеріальні запаси” є еквівалентними для промислових підприємств, які здійснюють свою операційну діяльність у галузі сільського господарства,

немають підсобних сільськогосподарських виробництв (за цієї умови зі складу запасів виключається молодняктваринітварининавідгодівлі, продукція сільського лісового господарства), атакож не займаються торгівельною діяльністю (за цієї умови зі складу запасів виключаються товарні запаси). Зроблені нами висновки можна відобразити у вигляді такої схеми (див. рис.1.1).

Забезпечення зберігання запасів здійснюють такими методами:

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

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

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

–налагодження складського господарства;

–проведення інвентаризації (вибіркової та суцільної).

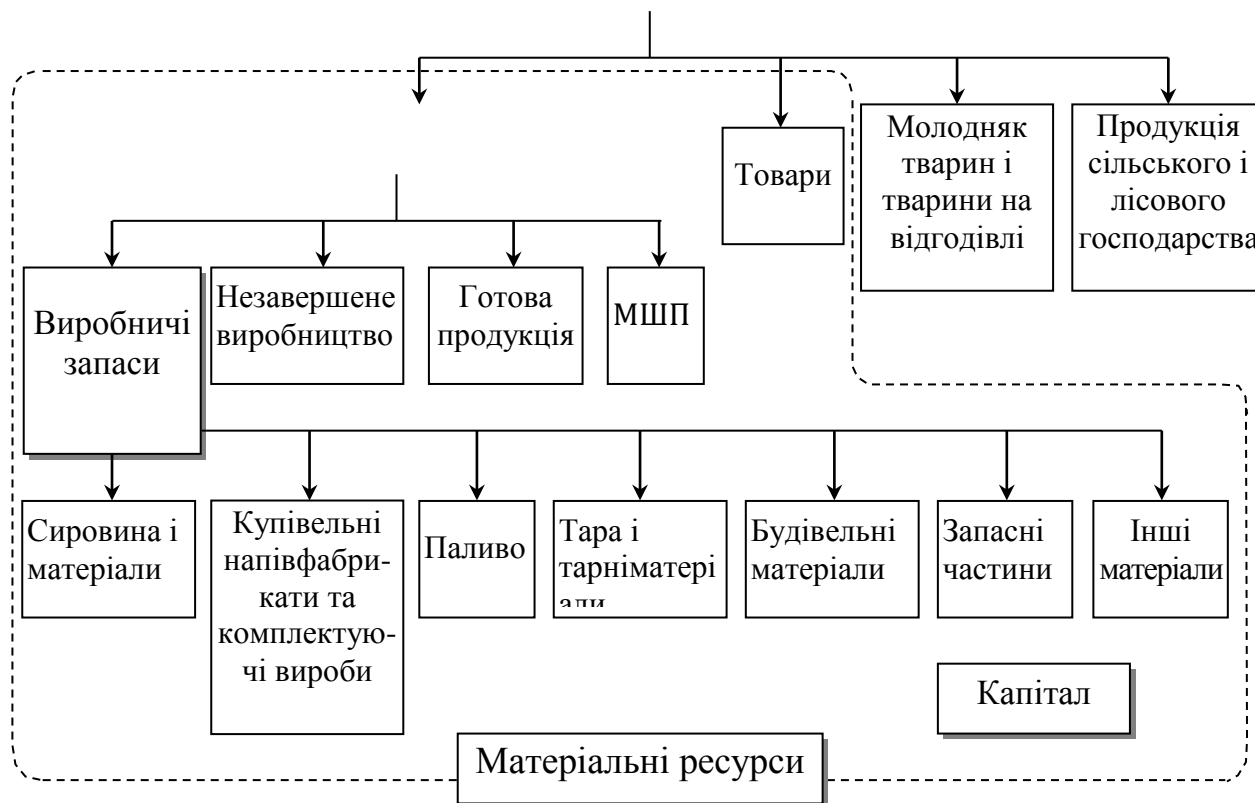
Бухгалтер має уважно стежити за рухом і зберіганням матеріальних цінностей. Основою такого контролю є первинна документація [83, с.352].

На багатьох підприємствах використовують типові форми первинної документації: прибутковий ордер, лімітно-забірна карта, акт-вимога на заміну чи додатковий відпуск матеріалів, накладна-вимога на відпуск чи внутрішнє переміщення матеріалів, картка складського обліку матеріалів. Працівники матеріального відділу бухгалтерії систематично перевіряють правильність оформлення первинних документів на матеріали, які надходять або витрачаються, а також достовірність і своєчасність записів у складських картках сортового обліку.

ЗАПАСИ

Матеріальні запаси

Рис. 1.1. Склад запасів, матеріальних запасів, матеріальних ресурсів і виробничих запасів



Бухгалтер своїм підписом у складських картках підтверджує правильність записів, зроблених матеріально відповідальною особою, та проставлених нею залишків. Відтак первинні документи за реєстром передають зі складу до бухгалтерії. Лімітні карти працівник складу повинен здавати в міру використання ліміту. Наприкінці місяця у бухгалтерію передають усі лімітні карти незалежно від використання ліміту.

Під час опрацювання первинних документів взаємозв'язок складського сортового обліку і даних синтетичного бухгалтерського обліку контролюється за допомогою відомості обліку залишків матеріалів, яку бухгалтерія відкриває для кожного складу. До цієї відомості матеріально відповідальна особа або працівник бухгалтерії переносить із складських карток сортового обліку дані про залишки матеріалів кожного місяця. Підсумкові дані підраховують за окремими групами матеріалів, субрахунками та синтетичним обліком у цілому [29].

Важливий етап контролю за станом складського обліку та збереженням запасів (матеріальних цінностей) – контрольні вибіркові інвентаризації залишків матеріалів (особливо коштовних і дефіцитних), які проводить комісія, призначена керівником підприємства. На складах мають бути узгоджені з головним бухгалтером списки та зразки підписів осіб, які мають право вимагати й одержати необхідні матеріали.

Пильна увага надається обліку й контролю видачі довіреностей на одержання матеріальних цінностей. Зокрема, слід запобігати видачі довіреностей працівникам, які не прозвітували про одержані раніше цінності, а також довіреностей, у яких не вказані постачальник, найменування та кількість одержуваних цінностей. Уважно перевіряють дати в документах, за якими оприбутковано матеріальні цінності за інвентаризацією.

Кожне підприємство має своєчасно укладати письмові договори про повну матеріальну відповідальність з особами, які приймають, зберігають і відпускають цінності, а також визначити посадових осіб, яким надано право підписувати документи на одержання, відпуск зі складів матеріалів і видавати дозвіл (перепустку) на вивезення матеріальних цінностей з підприємства.

Запаси для кожного підприємства – це також активи, які утримуються для продажу за умови звичайної господарської діяльності (товари); які перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, (незавершене виробництво); утримуються для використання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг (сировина, матеріали тощо). (Міністерство фінансів України від 20 жовтня 1999р. №246).

При виробництві продукції використовують вже виробничі запаси. Виробничі запаси – це придбані або самостійно виготовлені запаси, що підлягають подальшій переробці на підприємстві або утримуються для іншого споживання у ході нормального операційного циклу (п.21 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс” [32, с.25], затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30 березня 1999р. № 87).

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” детально регламентує загальні засади організації бухгалтерського обліку запасів і в принципі по-новому вирішує питання визначення та обліку первісної (балансової) вартості виробничих запасів та товарів, що сприятиме об’єктивному відображенню в бухгалтерському обліку фактичної собівартості використаних виробничих запасів і реалізованих товарів, точному визначенню фінансових результатів господарсько-фінансової діяльності підприємств.

Отже якщо говорити про роль і місце інформаційної підсистеми виробничі запаси в загальній інформаційній системі підприємства то вона знаходиться далеко не на останньому місці, і від неї залежить загальний розвиток підприємства.

## **1.2. Теоретичні засади класифікації виробничих запасів за національними стандартами**

Класифікація кожного явища є дуже важливою ланкою, оскільки від її правильності буде залежати і правильність використання цього явища. Основоположна класифікація запасів закладена в законодавстві, а саме в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій. На нашу думку доцільно було б зупинитись докладніше на цій класифікації. Розглянемо об’єкти, що обліковуються на рахунку 20 “Виробничі запаси”:

- сировина;
- матеріали (основні матеріали і допоміжні матеріали);
- купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- паливо;
- тара і тарні матеріали.

Завгородній В. [24], Буфатіна І. [7], Костюченко В. [32] основою класифікації запасів взагалі і матеріальних запасів зокрема вважають лише роль їх окремих видів на різних стадіях операційного циклу підприємства. Така

класифікація називається економічною. Незважаючи на те, що ознака класифікації у зазначених авторів однакова, їх класифікації дещо відрізняються.

У Грабової Н.М., Кривоносова Ю.Г. [14] матеріальні запаси поділяються на:

- сировину й основні матеріали;
- покупні напівфабрикати;
- допоміжні матеріали;
- інші види матеріалів (паливо, тара і тарні матеріали, запасні частини)
- малоцінні та швидкозношувані предмети;
- запаси незавершеного виробництва;
- запаси готової продукції;

У Завгороднього В.П. [24], Войтенко Т.В. [10] матеріальні запаси ж поділяються на:

- виробничі запаси
- незавершене виробництво;
- готову продукцію;
- малоцінні та швидкозношувані предмети.

В загальному сировина, паливо, матеріали, малоцінні предмети та предмети, що швидко зношуються, інше майно виробничого і невиробничого призначення віднесено законодавством до оборотних засобів (Господарський кодекс України, який набрав чинності з 01 січня 2004р.)

- будівельні матеріали;
- матеріали, передані в переробку;
- запасні частини;
- матеріали сільськогосподарського призначення;
- незавершене виробництво;
- зворотні відходи виробництва;
- незавершене виробництво;
- товари;
- готова продукція.

В окрему групу виділяють оборотні малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року [99, с.59].

Запаси відносяться до складу оборотних активів, тому що можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу. Оборотні засоби є фінансово-економічною категорією, яка впливає з існування товарно-грошових відносин, дії закону вартості та організації діяльності підприємства.

Незавершене виробництво – це не закінчені обробкою і складанням деталі, вузли, вироби та незакінчені технологічні процеси. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання не закінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу [61].

Товари – це матеріальні цінності, що придбані (одержані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу. Товарні запаси складають основну частину запасів у торговельно-закупівельних підприємств, у підприємств, що спеціалізуються на комплектації, тощо [24].

Готова продукція – це продукція, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно-правовим актом; це продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам [24].

Норми П(С)БО 9 “Запаси” не поширюються на такі запаси:

- незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов’язані з ними;
- фінансові активи (цінні папери, що утримуються з метою продажу тощо).

Важливою передумовою раціональної організації обліку виробничих запасів є економічно обґрунтована їх класифікація. Відповідно до Положення (стандарту) 9 для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні і допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, які призначені для виробництва продукції, виконаних робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

- незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою та збіркою деталей, вузлів і незакінчених технологічних процесів;

- готову продукцію, яка виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним і якісним характеристикам, які передбачені договором або іншим нормативно-правовим актом;

- товари у вигляді матеріальних запасів, які придбані (одержані) й утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

- малоцінні і швидкозношувані предмети, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу) якщо він більше одного року;

- молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільського і лісового господарства, якщо вони оцінюються відповідно до вимог Положення (стандарту) 9 (рис. 1.2)[51].

Для обліку виробничих запасів в умовах реформування економіки набуває особливої актуальності класифікування в зв'язку з потребою отримати точної і достовірної інформації. Для правильної організації обліку запасів важливе значення має їх науково обґрунтована класифікація. Запаси можна класифікувати за наступними ознаками (додаток А). Наведена класифікація запасів забезпечує виконання основних завдань обліку та контролю запасів, серед яких:

- раціональне визначення одиниці обліку запасів та формування номенклатури-цінника;

- організація складського господарства;

- достовірне визначення первісної вартості запасів;



- визначення умов переоцінки запасів на дату балансу та методів їх оцінки вразі вибуття;
- відображення на рахунках обліку операцій з надходження і вибуття запасів та точне визначення залишків запасів;
- розкриття інформації про запаси у примітках до фінансової звітності.



Рис.1.2. Групування виробничих запасів в обліку “Білербек Україна перо-пухова фабрика”

Усі перераховані завдання сприяють формуванню інформації для управління запасами [12,с.40].

Загальноприйнята класифікація впроваджується на підприємствах на території України, проте не виключено те, що на певний виробничий запас на різних підприємствах може даватись різна назва, це зумовлено тим що кожен регіон має свою специфічну вимову, а також не обходиться і без

непрофесійності робочих, які не вправі дати правильну класифікацію через свою не кваліфікованість.

Запаси визнаються підприємством за таких умов:

- існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- їх вартість може бути достовірно визначена.

Як правило, підприємство включає до складу запасів на дату балансу тільки фактично отримані цінності і списує зі складу запасів фактично відвантажені. Однак в окремих випадках за умовами договорів поставки у складі запасів можуть ураховуватись і такі, що вже відвантажені з підприємства (право власності на які в нього залишилось), і такі, що повинні надійти, якщо підприємству-покупцю перейшло право власності на них, тобто товари в дорозі.

Перехід права власності на товари в дорозі і пов'язані з ним ризики та вигоди визначається умовами постачання. Перелік умов постачання наводиться у Міжнародних правилах інтерпретації комерційних термінів "Інкотермс", якими користуються в багатьох країнах світу, у тому числі в Україні. Найбільш поширені з них – FCA, EXW, FOB та ін. [37, с.1185].

Не вважається передачею фактичне відвантаження запасів зі складу підприємства за договорами посередництва. Безпосереднім результатом посередницької діяльності за умовами укладених договорів є послуга, за яку посередник отримує оплату (комісійні). Не відображається вибуття запасів при їх передачі в переробку іншому підприємству (на сторону). Не визнаються запасами також суми попередньої оплати за запаси. У такому разі виникає заборгованість постачальника перед підприємством [15, с.50].

Якщо підприємство фактично отримало запаси, але не отримало документів постачальника на ці запаси, то воно може обліковувати їх поза балансом за таких умов:

- їх постачання передбачене раніше укладеними угодами;
- кількість і якість отриманих запасів задовольняє покупця;

– покупець може здійснити достовірну оцінку запасів.

Такі поставки називаються невідфактурованими.

Отже, підприємство включає до складу залишків запасів:

– власні запаси, що перебувають на складах, у магазинах, виробничих цехах, які повністю ним контролюються;

– власні запаси, що перебувають на складах, контроль над якими обмежений;

– запаси в дорозі, щодо яких за умовами укладених договорів підприємству перейшло право власності;

– невідфактуровані поставки.

Не включаються до складу запасів:

– матеріали, прийняті на переробку;

– матеріальні цінності, прийняті на відповідальне зберігання;

– товари на комісії;

– матеріальні цінності, отримані за договорами схову;

– матеріальні цінності, отримані в довірче управління;

– попередня оплата за матеріальні цінності.

Загальноприйнята класифікація впроваджується на підприємствах на території України, проте не виключено те що на певний виробничий запас на різних підприємствах може даватись різна назва, це зумовлено тим що кожен регіон має свою специфічну вимову, а також не обходиться і без непрофесійності робочих які не вправі дати правильну класифікацію із-за своєї не кваліфікованості.

Дослідження інформаційної системи “виробничі запаси”, нами проводитиметься на базі даних “Білербек Україна перо-пухова фабрика”. дане підприємство входить в число провідних підприємств даної галузі. За власними підрахунками воно займає 30% на ринку своєї продукції. Фабрика займається виробництвом продукції, яка не належить до товарів першої необхідності, але все ж таки є потрібною в житті кожного з нас. Це – високоякісні подушки, ковдри з різноманітними наповнювачами, різних розмірів та кольорів, матраци.

Продукція є конкурентноспроможною на зовнішньому ринку. Товари підприємства є досить популярними на ринку Західної Європи, оскільки вони реалізуються під відомою торговою маркою, є дуже високоякісними і порівняно недорогими.

Продукцію “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” можна знайти і на внутрішньому ринку, але якщо ціни для західних покупців є невисокими, то для більшості українських споживачів – навпаки. Та тут нічого не поробиш – ціна відповідає якості. Через проблему неплатоспроможності підприємство не може дозволити собі працювати на повну потужність.

Діяльність підприємства регулюється з Австрії. Тут знаходиться центральна компанія, яка здійснює контроль за сіткою філій, якими вона володіє. Але всі тактичні рішення приймаються на місці і більша частина прибутку Біллербек Україна йде на розширення. “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” є провідним виробником у своїй галузі. Фабрика не тільки виготовляє продукцію, але надає і ряд послуг. До основних видів діяльності належать:

- закупівля перо-пухової сировини, стрижневої овечої вовни та льону;
- виробництво ковдр та подушок з наповненням із переробленої перо-пухової та вовняної сировини, з спеціальних синтетичних волокон; інших видів постільних товарів, а також матраців і відповідного приладдя, спальних мішків; виробництво та збут усіх видів текстильних товарів;
- виробництво синтетичних волокон, синтетичних плівок та пакувальних матеріалів та торгівля ними;
- експортно-імпортні операції, товарообмінні і компенсаційні операції, торгівельну та заготівельну діяльність;
- надання представницьких, агентських та посередницьких послуг для українських та іноземних фізичних та юридичних осіб.

Отже, роблячи узагальнення, ми можемо сказати, що від правильної класифікації залежить і правильність подальшого обліку виробничих запасів.

### **1.3. Визнання та оцінка виробничих запасів у бухгалтерському обліку згідно чинного законодавства**

Однією з обов'язкових умов здійснення процесу виробництва є забезпечення його предметами праці (виробничими запасами) – сировиною, матеріалами, напівфабрикатами, комплектуючими виробами тощо, з яких або за допомогою яких здійснюється виробництво продукції. Відмітною особливістю їх є одноразове використання в процесі виробництва, перенесення всієї вартості на собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг). Тому контроль за збереженням матеріальних ресурсів, раціональним використанням їх у виробництві має велике значення.

Запаси визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена [62, с.28].

Методичні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”.

Відповідно до зазначеного Положення під запасами розуміють активи, які:

- утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- знаходяться в процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, а також управління підприємством.

Запаси визнаються активом, якщо існує вірогідність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, і їх вартість може бути достовірно визначена.

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх назва або однорідна група (вид). Тому в подальшій класифікації групи запасів поділяються на підгрупи, а

всередині них – на види, сорти, марки, типорозміри тощо. Класифікація запасів оформляється розробкою номенклатури-цінника, тобто систематизованим переліком матеріалів, що використовується підприємством, у якому кожному найменуванню, розміру і сорту присвоюється номенклатурний номер (шифр), а також вказуються одиниця виміру і ціна. У подальшому номенклатурний номер запасів вказується в усіх документах, якими оформляється їх рух, що запобігає випадкам пересортиці (тобто помилковому оприбуткуванню або списанню замість одних матеріалів іншими), а також є обов'язковою умовою при автоматизованій обробці інформації по обліку наявності, надходження і витрачання запасів. У цьому разі номенклатурний номер використовується як ознака (код), за яким можна визначити номер синтетичного рахунка, субрахунка, групу, найменування запасу, його сорт і розмір.

Важливе значення для правильного обліку має також порядок оцінки запасів. Згідно з Положенням (стандартом) 9 придбані або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первинною вартістю. Формування первісної вартості запасів за шляхами надходження подано в таблиці 1.2.

Первинною вартістю запасів, які прибрані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат [30]:

- суми, які сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю),
- суми, які сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші послуги у зв'язку з пошуком та придбанням запасів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; затрати по заготівлі, на навантажувально-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати по страхуванню і ризику транспортування запасів;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання за призначенням. До таких витрат, зокрема, належать прямі витрати підприємства на доробку і підвищення якісних характеристик запасів.

## Первісна вартість запасів на “Білербек Україна перо-пухова фабрика”

| Шляхи надходження запасів       | Формування первісної вартості запасів   |
|---------------------------------|---|
| Придбання                       | Первісною вартістю запасів є собівартість запасів, яка складається з фактичних витрат на їх придбання   |
| Виготовлення власними силами    | Первісною вартістю визнається собівартість їх виробництва, яка визначається за Положенням (стандартом) 16 “Витрати” і відповідає калькуляції, затвердженій на підприємстві  |
| Внесення до статутного капіталу | Первісною вартістю визнається погоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість  |
| Одержання безоплатно            | Первісною вартістю визнається їх справедлива вартість   |
| Придбання в результаті обміну   | Первісна вартість одиниці запасів, придбаних в результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду. Первісною вартістю одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на неподібні запаси, визнається справедлива вартість придбаних запасів. |

Первинною вартістю готової продукції, незавершеного виробництва, а також сировини, матеріалів, МШП, які є продукцією допоміжних виробництв і використовуються для потреб основного, тобто запасів, що виготовляються власними силами підприємства, визначається їх виробнича собівартість. Виробнича собівартість продукції складається з ціни придбання сировини, матеріалів тощо, використаних для виготовлення запасів власними силами, а саме вартості основної сировини, що утворюють основу вироблюваної продукції, додаткової сировини та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Такі витрати згідно П(С)БО 16 “Витрати” відносяться до прямих матеріальних витрат.

- затрат на переробку. З переробкою пов'язані:
- прямі витрати на оплату праці – заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;
- інші прямі витрати – всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, амортизація, витрати від браку, які становлять вартість остаточно забракованої продукції та витрати на виправлення браку за вирахуванням: остаточно забракованої продукції за справедливою вартістю; суми, що відшкодовується працівниками, які допустили брак; суми, що одержані від постачальників за неякісні матеріали і комплектуючі вироби тощо;
- загальновиробничі витрати. До складу загальновиробничих витрат включаються: витрати на управління виробництвом; амортизація основних засобів і нематеріальних активів загальновиробничого призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва; витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу; витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього середовища;
- інші витрати.

Як видно з таблиці 1.2 із надходженням запасів як внесків до статутного капіталу, при обміні запасами та при отриманні запасів на безоплатній основі пов'язаний такий термін як “справедлива вартість”. Під справедливою вартістю розуміють суму, за якою може бути здійснено обмін активу або оплата зобов'язання у результаті операції між поінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами. Застосування справедливої вартості пов'язане з неможливістю визначення точної суми історичної (фактичної) собівартості. У



ході дослідження було також з'ясовано, що оцінка за справедливою вартістю має суттєвий недолік – у більшості випадків вона є приблизною і суб'єктивною, а не чіткою й об'єктивною.

На сьогодні багато підприємств змушені працювати за договорами, в яких відсутня грошова форма розрахунків. Тож надходження запасів нерідко буває пов'язаним з товарообмінними операціями (обміном запасами). Обмін товарно-матеріальними цінностями може здійснюватись на засадах подібності і неподібності запасів. Подібними визнаються запаси, які мають однакове призначення (виконують подібну функцію в такому ж виді діяльності) і однакову справедливу вартість. На практиці такі ситуації зустрічаються дуже рідко, тому практично всі товарообмінні операції будуть відображатись в обліку як операції з обміну неподібними активами. Якщо при обміні на подібні запаси первісну вартість отриманих запасів користуючись вимогами П(С)БО 9 “Запаси” визначити не складно, то при визначенні первісної вартості запасів отриманих при обміні на неподібні запаси існують певні труднощі. Припустимо, що справедливою вартістю неподібних запасів є їх собівартість (ціна придбання) або величина одного з нею порядку. Однак таке припущення є вірним лише тоді, якщо визначення первісної вартості отриманих запасів здійснюється за справедливою вартістю переданих запасів. Обидва варіанти є не дуже привабливими. У результаті сторони товарообмінної операції залишаються з трьома невідомими: справедлива вартість; договірна вартість; звичайна ціна.

Можна припустити, що деякі з цих невідомих рівні між собою. Якщо зробити наголос на те, що згідно визначення справедливої вартості наведеного вище, обмін здійснюється між поінформованими, зацікавленими і незалежними сторонами, то визначення справедливої вартості виглядає як виключна прерогатива власника запасів й повністю залежить від його рішення. Іншими словами, справедливою вартістю може бути як ринкова вартість, так і собівартість – все залежить від того для яких цілей вона використовується. Отже у випадку, якщо договірна вартість буде співпадати зі звичайною ціною, то всі три види вартостей будуть однаковими.

Особливості діяльності підприємств передбачають зберігання на складах необхідних розмірів запасів для забезпечення безперервності діяльності. Тобто на підприємствах виникають витрати пов'язані зі складуванням та зберіганням запасів. П(С)БО 9 “Запаси” не дає відповіді на питання куди їх відносити – чи до первісної вартості запасів чи до витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Хоча у проекті П(С)БО 9 “Запаси” зазначалось, що включаються із собівартості запасів витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва. Отже витрати пов'язані зі складуванням та зберіганням запасів слід відносити до первісної вартості. З нашої точки зору їх слід відносити до первинної вартості запасів, що виготовляються власними силами підприємств.

Первинною вартістю запасів, виготовлених власними силами підприємства, є собівартість їх виробництва, яка визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”. Первинною вартістю запасів, які внесені до статутного капіталу, визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість [52].

Первинною вартістю запасів, отриманих підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первинною вартістю одержаних запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду. Первинна вартість запасів, які придбані в обмін (або частковий обмін) на неподібні запаси, дорівнює справедливій вартості переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, яка була передана (одержана) в процесі обміну.

Не включаються до первинної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, у якому вони були здійснені (установлені):

- понаднормативні втрати і недостачі запасів;
- відсотки за користування позиками;
- витрати на збут;

– загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів і приведенням їх до стану, придатного до використання за призначенням.

Первинна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених Положенням (стандартом) 9. Оцінка вибуття запасів у разі відпуску матеріалів у виробництво, продажу або іншому вибутті згідно з Положенням (стандартом) 9 оцінка їх здійснюється по одному з таких методів[51]:

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

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, які мають однакове призначення і однакові умови використання, застосовується тільки один із зазначених методів. При виборі варіанта оцінки запасів, до уваги приймається широкий спектр факторів: рівень інфляції, фінансовий стан підприємства, умови реалізації, ціноутворення, вимоги податкового законодавства тощо. При цьому умови, в яких функціонує підприємство, є специфічними для кожного господарського суб'єкта. Тому облікова політика, що є інструментом реалізації способів (приймів) бухгалтерського обліку (первинного спостереження, вартісного виміру, поточного групування, підсумкового узагальнення), на різних підприємствах буде мати свої особливості.

Принципи і правила, що є прийнятними і корисними для управління одним підприємством, можуть негативно вплинути на результати діяльності іншого підприємства. Особливо це стосується питань оцінки запасів при їхньому списанні за одним з методів: ФІФО, середньозваженої або ідентифікованої собівартостей. Тому можна виділити окремі групи факторів, що впливають на вибір методу оцінки запасів. Аналіз впливу таких факторів дозволяє стверджувати, що вони порізно впливають на вибір методів оцінки і

мають неоднакове значення. Окремі фактори дозволяють вибрати лише один з наведених чинників. Всю сукупність факторів впливу можна поділити на дві групи: зовнішні і внутрішні.

Зовнішні фактори (рис.1.3) пов'язані з особливостями функціонування економіки країни, розвитку ринкових відносин, системи оподаткування тощо.

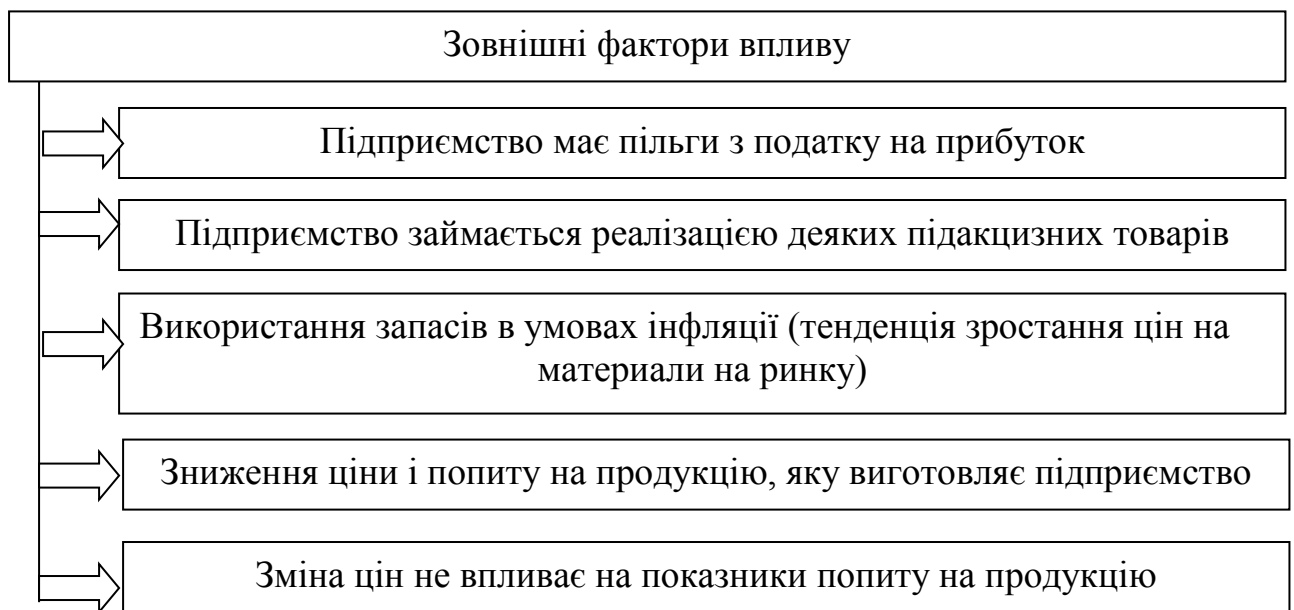


Рис. 1.3. Зовнішні фактори впливу на вибір методів оцінки запасів при їхньому списанні на “Білербек Україна перо-пухова фабрика”

Істотне значення в процесі вибору методу оцінки мають особливості оподаткування. Так, якщо підприємство має пільги з податку на прибуток, у нього не виникає потреби в зменшенні розміру оподаткованого прибутку шляхом завищення собівартості.

Крім зовнішніх факторів на вибір методу оцінки виробничих запасів впливають внутрішні фактори, що визначаються організаційними особливостями господарського суб'єкта, а також специфікою технології, що використовується підприємством у виробництві (рис.1.4).

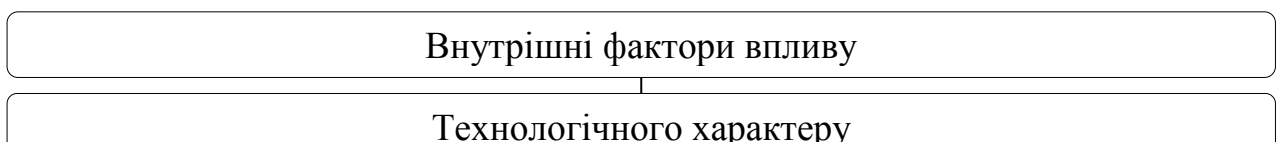




Рис. 1.4. Внутрішні фактори впливу на вибір методу оцінки запасів при їхньому списанні на “Білербек Україна перо-пухова фабрика”

Серед факторів загальноорганізаційного характеру можна виділити такі, що дозволяють застосовувати лише один з можливих методів оцінки запасів або здійснювати вибір з декількох варіантів методів. Наприклад, використання підприємством виробничих запасів в особливому порядку для виконання спецпроектів і замовлень дає йому можливість простежити, які одиниці запасів

були використані для даного замовлення і яку вартість вони мають. У такій ситуації можливе застосування методу оцінки запасів за ідентифікованою собівартістю.

Даний метод також дозволяє використовувати застосування підприємством пристроїв для зчитування штрихових кодів. Крім того його можна застосовувати у випадку використання господарським суб'єктом малих обсягів запасів. Якщо ж запаси мають велику вартість чи не можуть звичайним чином замінити один одного, тоді метод ідентифікованої собівартості єдино можливим – інші методи в таких випадках не застосовуються.

На фактори, які ускладнюють або унеможливають застосування методів оцінки запасів, потрібно звернути особливу увагу. Так, при використанні підприємством великої кількості і номенклатури однакових запасів застосування методу ідентифікованої собівартості є складним і неефективним.

Згідно з П(С)БО 9 цей метод застосовують для оцінки вибуття запасів, придбаних з метою їх реалізації на спеціальне замовлення, і запасів, які не замінюють один одного. Однак не зовсім зрозуміло, навіщо у П(С)БО 9 запроваджено таке обмеження в застосуванні методу ідентифікованої собівартості. Можливо, наголос на спецзамовленні та 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.

Метод середньозваженої собівартості застосовується окремо для кожної сукупності відображених в обліку запасів, однакових за призначенням і споживчими характеристиками.

За постійної системи обліку запасів при застосуванні методу середньозваженої собівартості, вартість запасів, що знову надійшли, усереднюється з вартістю наявних запасів. У результаті цього одержується нібито одна партія за однією обліковою ціною, яка визначається як відношення загальної вартості запасів до їх загальної кількості.

Перевага методу оцінки за середньозваженою собівартістю полягає у тому, що оцінку вартості відпущених запасів та їх залишків можна отримати одразу в момент здійснення операції, що дає об'єктивну інформацію про вартість запасів і практично не дозволяє здійснювати маніпуляції з цифрами. Але це досягається за рахунок великого обсягу роботи. Крім того, оцінка залишків матеріалів і собівартості готової продукції не є абсолютно об'єктивною. При періодичному обліку запасів, що найчастіше застосовується на практиці, при використанні методу середньозваженої собівартості робиться припущення, яке спрощує реальну картину руху запасів: усі запаси надійшли та відпущені в один і той же час – у кінці звітного періоду. Застосування методу середньозваженої собівартості в умовах періодичної оцінки запасів означає, що вартість придбаних протягом звітного періоду запасів необхідно розділити на їх загальну кількість, отримавши таким чином середню ціну придбання запасів, яка і буде ціною вибуття запасів у цьому звітному періоді. Якщо з дати останнього вибуття відбулося зростання цін порівняно з їх середнім рівнем, то оцінка запасів за цим методом при безперервному обліку дає меншу вартість вибуття запасів, ніж при періодичному, і навпаки [9].

Метод ФІФО (першими відпускаються запаси, що надійшли раніше) базується на хронології надходження, тобто на припущенні, що одиниці запасів, які були придбані першими, продаються чи використовуються першими, що запобігає їх псуванню, а також, що грошова одиниця є стабільною. Одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, оцінюються за цінами останніх надходжень товарів.

Даний метод найчастіше застосовується для таких видів запасів як фрукти, овочі та інші продукти харчування, коли перші запаси, що надійшли, повинні реалізовуватися у першу чергу, щоб уникнути збитків від їх псування.

При постійному обліку вартість витрачених запасів розраховується виходячи з їх загальної вартості безпосередньо при витрачанні чергової партії. Собівартість проданих запасів визначається шляхом додавання вартостей, використаних при їх збуті. При періодичному обліку, як вже зазначалося вище,

реальне чергування надходжень і витрачань замінюється послідовними діями: спочатку враховується усе надходження, а потім - усе витрачання. При цьому бухгалтер виводить підсумки з оприбуткування запасів за весь звітний період, після чого відображає вибуття необхідної кількості запасів у хронологічному порядку, від першого постачання до того постачання, в якому виникло повне вибуття запасів у звітному періоді. Вартість запасів на кінець звітного періоду визначається шляхом проведення інвентаризації. Сальдо запасів на кінець періоду визначається як добуток кількості запасів у натуральному вираженні та ціни (при придбанні запасів) або собівартості (при самостійному виготовленні) одиниці запасу з останньої його партії, що надійшла [82, с.33].

Перевага методу ФІФО полягає в його простоті, систематичності та об'єктивності, завдяки використанню цього методу не допускається маніпулювання даними в сторону штучного завищення або заниження вартості запасів, тобто сприяє запобіганню можливості маніпулювання прибутком, забезпечує відображення у балансі суми запасів, яка приблизно співпадає з поточною ринковою вартістю. Метод ФІФО оправдовує себе в умовах незначної інфляції. Застосування ж його в умовах високої інфляції призведе до завищення вартості матеріальних залишків, заниження собівартості готової продукції та, як наслідок, завищення результатів від реалізації. Оцінка запасів методом ФІФО потребує організації аналітичного обліку не тільки за видами матеріальних активів, але й за партіями постачання, якщо закупівельні ціни на них змінюються [15, с.39].

Основним недоліком методу є вплив зовнішніх чинників економічного життя держави на показник валового прибутку окремо взятого підприємства.

Нормативний метод обліку вибуття запасів є складовою 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 пункту 23 П(С)БО 9 "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 витрати і ціни мають регулярно у нормативній базі перевірятися і переглядатися [51].

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості часто використовується на підприємствах промисловості зі складною технологією, а також у сезонних галузях матеріального виробництва. Він, поряд з іншими методами оцінки вибуття запасів, потрібен для оцінки не лише при вибутті запасів із підприємства, а й при переведенні їх з однієї балансової статті до іншої, що теж кваліфікується як вибуття.

Метод оцінки за цінами продажу застосовується підприємствами роздрібною торгівлі з використанням середнього відсотку торгової націнки на товари. Цей метод оцінки застосовують підприємства, які мають значну номенклатуру товарів, що змінюється, з приблизно однаковим рівнем торгової націнки, причому в тих випадку, застосування інших методів оцінки вибуття запасів є невиправданим.

Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари. Середній відсоток торгової націнки визначається діленням суми залишку торгових націнок на початок звітного місяця і торгових націнок у продажній вартості товарів, отриманих у звітному місяці, на суму продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на кінець звітного місяця та продажної (роздрібною) вартості проданих у звітному місяці товарів (п. 22 П(С)БО 9) [51].

Використовуючи різні формули оцінки запасів, можна одержати різні значення валового прибутку, особливо в умовах інфляції. Вибір підприємством оптимального методу оцінки запасів сприяє збільшенню оборотних коштів, залученню інвестицій, що в підсумку дає можливість отримати більші прибутки та в цілому покращити фінансовий стан підприємства.

Оцінка запасів на дату балансу незначному рівні інфляційних і циклічних коливань цін запаси доцільно обліковувати за вартістю їх придбання. Проте, при збільшенні річного рівня інфляції, що виражається у відчутних коливаннях цін, відображення запасів за вартістю придбання вже не дає об'єктивної картини їх реальної вартості та господарської корисності як джерела потенційного доходу. Ринкова вартість товарно-виробничих запасів може зменшуватися під впливом науково-технічного прогресу та фактору морального старіння, що передбачає різницю між вартістю придбання запасів та їх вартістю на даний момент. Згідно з П(С)БО 9 з метою збереження об'єктивності оцінки запасів в умовах цінової нестабільності запаси відображаються в бухгалтерському обліку та звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. На практиці первісна вартість запасів не завжди співпадає з чистою вартістю їх реалізації.

Отже, незважаючи на те, що визнання та оцінка виробничих запасів втілює в собі безліч методів, підприємство обирає для себе найпростіший, який би легко можна було поєднати з нашим законодавством.

## **Висновки до розділу 1**

У даному розділі ми з'ясували, що в умовах ринкової економіки виробничий процес неможливий без такої важливої складової, як виробничі запаси. До них відносяться сировина, матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріал, запасні частини, незавершене виробництво, товари та готова продукція. Від рівня забезпеченості виробничих запасів залежить випуск готової продукції.

Запаси підприємства є одним із найважливіших об'єктів фінансового обліку, що вимагає контролю за їх рухом, організацією синтетичного і аналітичного обліку.

Запаси визнаються підприємством за таких умов:

- існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- їх вартість може бути достовірно визначена.

Класифікація матеріальних запасів є вихідним моментом побудови їх обліку. Оскільки склад матеріальних запасів на підприємствах широкий і різноманітний, то для обліку потрібно згрупувати запаси за певними ознаками тобто класифікувати їх.

Первинна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених Положенням (стандартом) 9. Оцінка вибуття запасів у разі відпуску матеріалів у виробництво, продажу або іншому вибутті згідно з

Найбільш часто на лісогосподарських підприємствах застосовуються такі методи оцінки матеріальних запасів при їх вибутті: метод середньозваженої собівартості, метод ФІФО, нормативних затрат. Використанню цих методів сприяють відносна простота їх застосування на практиці та галузеві особливості переробних господарств.

Отже запаси підприємства є однією з найбільш потрібних матеріалів присутніх на підприємствах і жодне підприємство – як у сфері матеріального виробництва, так і у виробничій сфері – не може обійтися без запасів.

## РОЗДІЛ 2

## ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ТА МЕТОДИКИ ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

### 2.1. Вхідні параметри облікової підсистеми “виробничі запаси”

При дослідженні методики обліку виробничих запасів підприємств необхідно звернути увагу на те, що на неї впливають певні організаційні та технологічні особливості притаманні тій чи іншій галузі промисловості.

До організаційних особливостей відносяться: наявність підприємств різної виробничої потужності; використання різного технологічного обладнання; організація щоденної роботи підприємств із застосуванням одно-, двох- або трьохзмінного робочого дня; безперервна робота підприємства протягом різних сезонів року; широкий асортимент продукції.

До технологічних особливостей належать: постійний рух і трансформація матеріальних запасів протягом всього виробничого процесу, який складається з таких стадій: приймання та зберігання сировини, підготовка сировини до пуску у виробництво, зберігання виробів й відправка їх до торгової мережі; використання специфічної сировини, яка має ряд якісних ознак, що впливають на вихід готової продукції та її якість [7, с.9]. Схематично рух виробничих запасів на підприємствах перо-пухової галузі, на нашу думку, можна викласти у такому вигляді (див. рис. 2.1).

Щоб під час дослідження виявити “вузькі місця” у методиці обліку виробничих запасів, з нашої точки зору, доцільно зазначити, що на підприємствах завданнями обліку виробничих запасів є:

– правильне та своєчасне документальне відображення операцій та забезпечення достовірних даних з виготовлення, придбання, надходження, утримання та відпуску виробничих запасів у виробництво, продаж або інше вибуття;

– контроль за збереженістю виробничих запасів у місцях зберігання та на всіх етапах їх руху;

- контроль за дотриманням встановлених норм запасів;
- систематичний контроль за використанням запасів у виробництві на базі технічно обґрунтованих норм їх витрачання;
- своєчасне виявлення непотрібних і зайвих виробничих запасів для їх реалізації згідно із чинним порядком та заходами, які розробляються на підприємстві.[84, с.58]

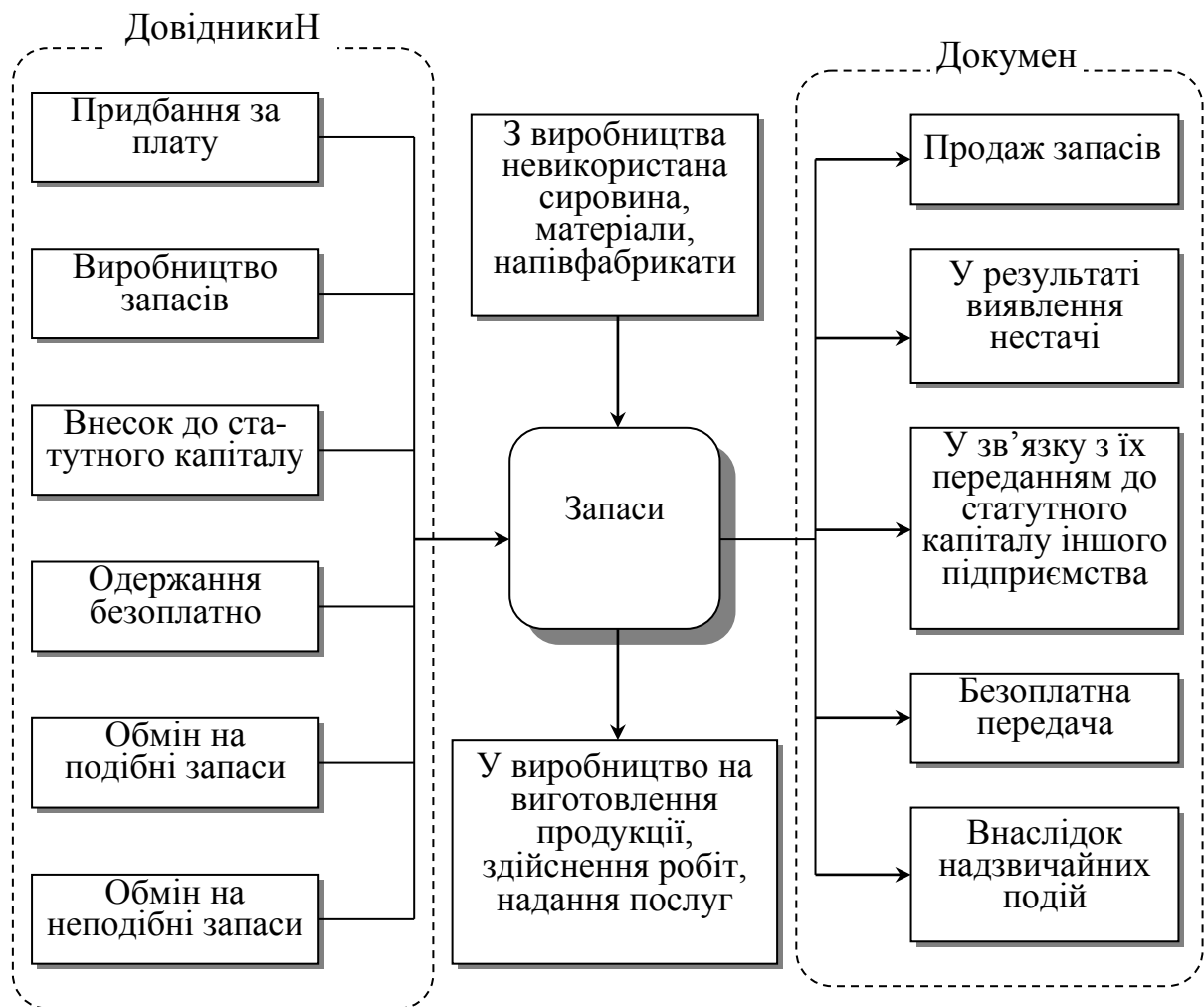


Рис. 2.1 Рух запасів на “Біллербек Україна перо-пухова фабрика”

У ході дослідження було з'ясовано, що на більшості підприємств організація обліку виробничих запасів базується на основних принципах оперативно-бухгалтерського методу обліку з застосуванням сучасних засобів механізації та автоматизації обліково-обчислювальних робіт. Оскільки

виробничі запаси можуть знаходитись у різній формі: виробничі запаси на складах, у процесі виробництва (незавершене, на нашу думку, доцільно розглядати виробництво), методики їх обліку окремо.

Для обліку виробничих запасів використовується первинна облікова документація, яка відповідає вимогам основних положень з обліку запасів та пристосована для автоматизованої обробки інформації.

Первинна документація грає важливу роль в організації матеріального обліку, яка є його основою.

Первинні документи повинні містити в собі обов'язкові реквізити:

- назву документу;
- дату складання;
- назву підприємства від імені якого складається документ;
- зміст господарської операції;
- вимірники в натуральному і грошовому вираженні;
- найменування посад осіб, що відповідають за здійснення операції;
- особові підписи [78, с.175].

Всі використовувані реквізити є додатковими і витікають зі змісту господарської операції.

На “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” всі первинні документи можна класифікувати за наступними ознаками (див. схему 2.2).

Всі перераховані документи мають бути ретельно оформлені, мати відповідні підписи посадових осіб.

На основі вищесказаного для систематизації і повного представлення даної інформації складемо таблицю первинних документів по обліку виробничих запасів (табл. 2.1.).

Сировина та матеріали, купівельні напівфабрикати, паливо, тара, запасні частини та інші матеріали є одними з найважливіших ресурсів на підприємстві, тому й документальне оформлення надходження, наявності і витрачання зазначених ресурсів є досить відповідальним процесом, який повинен забезпечити необхідну інформацію як для обліку, так і для аналізу та

перативного управління рухом матеріальних цінностей.

Отже, розглянемо вище зазначені основними типові документи з оприбуткування та видачі виробничих запасів.

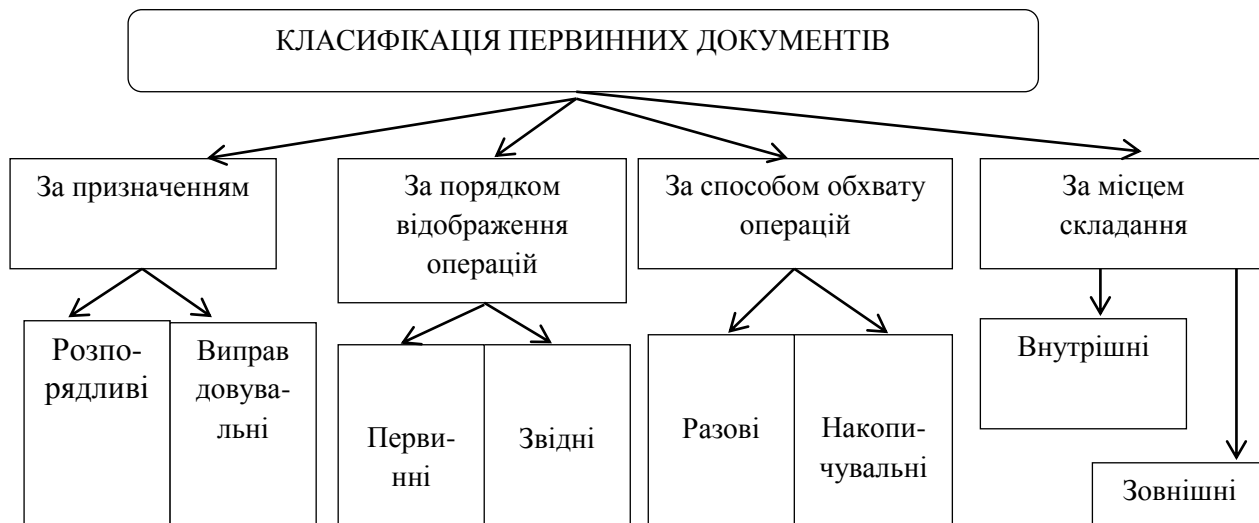


Рис. 2.2. Класифікація первинних документів на “Біллербек Україна перо-пухова фабрика”

Усі операції надходження запасів на підприємство оформляються відповідними первинними документами, незалежно від напрямів надходження запасів на підприємство. Основними напрямками надходження запасів на підприємство є:

- придбання у постачальника;
- придбання підзвітними особами;
- виготовлення на даному підприємстві;
- безкоштовне отримання;
- виявлення надлишків при проведенні інвентаризації;
- внески до статутного капіталу підприємства його учасниками;
- обмін на подібні і неподібні активи.

Для отримання запасів від постачальника на “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” виписується довіреність (ф М-2), бланки довіреностей є документами суворої звітності, підприємство купує їх.

Таблиця 2.1.

Первинні документи з обліку виробничих запасів на “Білербек Україна перо-пухова фабрика”

| № форми | Назва форми   |
|---------|---|
| М-1     | Журнал обліку, що надійшли  |
| М-2     | Довіреність   |
| М-2а    | Акт списання балансів довіреностей  |
| М-3     | Журнал реєстрації довіреностей  |
| М-4     | Прибутковий ордер   |
| М-5     | Товарно – транспортна накладна  |
| М-6     | Товарно – транспортна накладна  |
| М-7     | Акт про приймання матеріалів  |
| М-8     | Лімітно-забірна картка ( на одне найменування матеріалу на багаторазовий відпуск)           |
| М-9     | Лімітно-забірна картка (для багаторазового відпуску 2-5 найменувань матеріалів)             |
| М-10    | Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів  |
| М-11    | Накладна- вимога на відпуск (внутрішнє переміщення матеріалів)                              |
| М-12    | Картка складського обліку матеріалів  |
| М-13    | Реєстр приймання – здачі документів   |
| М-14    | Відомість обліку залишків матеріалів на складі  |
| М-15а   | Акт приймання- передачі устаткування до моменту   |
| М-16    | Матеріальний ярлик  |
| М-17    | Акт про виявленні дефекти устаткування  |
| М-18    | Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу |
| М-19    | Матеріальний звіт   |
| М-20    | Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (бланк суворої звітності)                |
| М-21    | Інвентаризаційний опис  |
| М-22    | Акт про списання матеріалів відкритого зберігання   |
| М-23    | Акт про витрату давальницьких матеріалів  |
| М-26    | Картка обліку устаткування для встановлення   |
| М-28    | Лімітно – забірна картка (для будівельних організацій)                                      |
| М-28а   | Лімітно – забірна картка  |

Наказом керівника підприємства визначений перелік працівників підприємства, які можуть отримувати довіреності. Видача кожного бланку довіреності реєструється в журналі реєстрації виданих довіреностей (ф. М-3).



При видачі довіреностей у журналі вказується інформація про дату, місце та підставу їх видачі, а також строк дії довіреності. Строк дії довіреності не може перевищувати 10 днів. У бланку довіреності відображається номенклатура та кількість запасів, які має отримати його представник, та засвідчується підписом.

Якщо виписана довіреність не використана у визначений термін, то вона повертається в бухгалтерію, анулюється і зберігається разом з журналом протягом трьох років, а в журналі робиться відмітка про те, що довіреність не використана [13, с.34].

Запаси, які надходять на підприємство, приймаються за кількістю і якістю. Якщо фактична наявність поставлених матеріалів відповідає угоді та супровідним документам (накладні ф.М-11 прийомні акти ф. М-7, товарно транспортні накладні ф. М-6), їх оприбуткування здійснюється за документами постачальника або за прибутковим ордером ( ф.М-4 ). Прибуткові ордери виписуються на кожну партію поставки. У випадку виявлення розбіжностей фактичної поставки запасів до вказаної в супровідних документах чи в договорі створюється за наказом керівника спеціальна комісія, в яку обов'язково мають входити представники постачальника, а у випадку виникнення суперечливих питань з метою з'ясування непорозумінь можна залучати відповідних спеціалістів – експертів (юристів, аудиторів). Ця комісія складає акт про приймання матеріалів (ф.М-7).

Цей документ застосовують у разі наявності розбіжностей у кількості та або якості товару, який надходить, незалежно від того, з чияї вини виникла розбіжність (постачальника чи транспортної організації), і від виду транспортного перевезення вантажу.

У складеному акті перелічують лише ті позиції запасів, за якими встановлено розбіжності. Запаси, за якими розбіжності за кількістю та якістю не виявлені, в акті не перелічуються, про що роблять відмітку (в кінці акта) “За іншими товарно-матеріальними цінностями розбіжностей немає”. Акт складають у трьох примірниках: перший примірник акта разом з

товаросупровідними документами передають до бухгалтерії для обліку руху матеріальних цінностей; другий разом з претензійним листом надсилають постачальнику або транспортній організації, яка доставила вантаж; третій залишають у матеріально відповідальній особі (завскладом).

У тому випадку, коли запаси надійшли на підприємство, а документів, які підтверджують його ціну, кількість, загальну вартість та якість, немає, таку поставку називають невідфактурованою. В такому випадку вантажоодержувачу (покупцю) для вирішення цієї проблеми потрібно керуватись умовами договору поставки, або нормами частини восьмої ст.268 Господарського кодексу України. Згідно з цією статтею вантажоодержувач (покупець) має право відмовитись від прийняття невідфактурованої поставки. Проте вантажоодержувач може і не відмовлятися від поставки. У цьому випадку він оформляє акт про приймання матеріалів (за типовою формою №М-7), який складають у двох примірниках: перший надсилають постачальнику з вимогою урегулювати ситуацію, яка виникла; другий передають до бухгалтерії, він і є підставою для оприбуткування матеріальних цінностей. Акт приймання підписує комісія, до складу якої включають матеріально відповідальну особу, спеціаліста (товарознавця), представника адміністрації підприємства або незаінтересовану особу [42, с.18].

У разі псування або пошкодження товару під час перевезення автомобільним транспортом оформляють спеціальний акт, який додають до товарно-транспортної накладної або шляхового листа і підписаний представником вантажоодержувача і водія. Кожна зі сторін, якщо вона не згодна зі змістом акта, має право викласти свої зауваження у розділі “Особливі відмітки”. Про те, що такий акт складено, роблять відповідну відмітку в розділі “Відмітки про складенні акти” зворотної сторони товаро-транспортної накладної.

У разі доставки запасів залізницею постачальник оформляє накладну спеціальної форми, яка є супровідним документом і яку видають вантажоодержувачу на станції призначення. На станції відправлення під час

передачі матеріальних цінностей перевізну оформляють вантажну квитанцію, яку постачальник відправляє вантажоодержувачу (покупцеві). На станції призначення представник покупця (експедитор) отримує залізничну накладну на перевезення вантажу. Перевіряє правильність заповнення всіх її реквізитів і своєчасність прибуття вантажу.

У разі невідповідності найменування, маси та кількості мість фактично отриманого вантажу даним, наведеним у супровідних документах, складається комерційний акт, який є підставою для пред'явлення претензії транспортній організації. Комерційний акт також складається у разі виявлення вантажу без документів або документів без вантажу, псування або пошкодження вантажу.

У разі недостачі запасів в межах природного убутку діє загальне правило: комерційний акт не складають, а роблять відмітку про це в накладній. При цьому згідно з п.27 Правил видачі вантажів затверджених наказом Міністерства транспорту України від 21.11.2000р. №644, вантаж вважають доставленим без втрат, якщо різниця між масою, зазначеною у залізничній накладній у пункті відправки, і масою, визначеною на станції призначення, не перевищує норм природного убутку та граничної розбіжності у визначенні маси нетто.

У комерційному акті зазначають найменування товару, його кількість або масу згідно з документами та фактичну, а також розмір завданого збитку. Акт підписують начальник станції (його заступник), завідуючий вантажним двором (складом), представник одержувача та особи, які беруть участь у перевірці вантажу. Комерційний акт заповнюють на бланках встановленої форми у трьох примірниках.

Якщо недостачі або псування запасів не виявлено, експедитор розписується про його приймання у дорожній відомості, а представник залізниці підтверджує передачу вантажу своїм підписом у залізничній накладній [28].

При надходженні запасів на підприємство шляхом придбання підзвітними особами первинними документами, що підтверджують вартість є товарний

рахунок, акт (довідка), а оприбуткування здійснюється шляхом складання прибуткового ордеру (ф.М-4) в одному примірнику.

Після надходження запасів документи на їх оприбуткування відображаються у реєстрі приймання-здачі документів (ф.М-13), який передається завідувачем складу в бухгалтерію в одному примірнику разом з первинними документами.

При надходженні запасів на склад, виготовленими власними силами, їх оприбуткування здійснюється на підставі накладної вимоги (ф.М-11). Вона складається матеріально – відповідальною особою, що передає записи у двох примірниках. Перший примірник є основою для списання запасів з матеріально відповідальної особи цеху (комірника, бригадира), другий-передається на склад для оприбуткування запасів.

Для правильної організації обліку бухгалтерією випикується картка складського обліку матеріалів (ф.М-12) на кожне найменування, вид або номенклатурний номер матеріалів, яка реєструється у реєстрі і отримує реєстраційний номер. В ній проводяться записи по кожному факту надходження та вибуття запасів. Підставою для запису в картках складського обліку є прибутковий ордер (ф.М-4) , акт про приймання матеріалів (ф.М-7) товарно-транспортна накладна (ф.М-6) – по надходженню, а по видатку – “Лімітно-забірні картки” (ф.М-8, М-9, М28а), акт – вимога на заміну (додатковий відпуск матеріалів ф.М-10), накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення матеріалів ф.М-11). На “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” такі картки не ведуться, замість них складають матеріальні ярлики ф.М-16. Цей документ містить найменування, номер і повну характеристику кожного виду запасу.

Тільки після того, як запаси оприбутковані, дозволяється їх відпуск зі складу.

- Відпуск виробничих запасів зі складу здійснюється за такими напрямками:
- відпуск на виробництво та загальновиробничі потреби;
  - відпуск для задоволення адміністративних потреб;

- відпуск для задоволення потреб відділу збуту;
- списання за невідповідності критеріям визнання активом;
- безоплатна передача;
- реалізація на сторону;
- обмін на подібні та неподібні активи [29].

Відпуск цінностей зі складу здійснюється тільки особами, які мають на це право. Список цих працівників складений і затверджений головним бухгалтером та керівником підприємства.

Підставою для відпуску матеріалів зі складу у виробничі цехи, дільниці для одноразового відпуску є: накладна-вимога (ф.М-11), а для систематичного відпуску цінностей – лімітно-забірні картки (ф.М-8, М-9, М-28). Ліміт встановлюється для кожного підрозділу на підставі розрахунків економічного відділу підприємства і затверджується керівником.

Для багаторазового відпуску запасів протягом місяця використовують лімітно-забірні картки (ф.М-8). Відпускаючи запаси зі складу на підставі лімітно-забірних карток, комірник зобов'язаний слідкувати за встановленим лімітом. Підвищення ліміту допускається тільки з дозволу керівника. В цьому випадку складається акт-вимога на заміну(додатковий відпуск матеріалів ф.М-10) у двох примірниках, один з яких залишається у замовника, а інший у комірника.

При реалізації і безкоштовній передачі матеріалів на сторону складають накладну на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф.М-20) або товарно-транспортну накладну (ф.М-6).

Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей виписується підприємством, що здійснює їх відпуск у трьох примірниках. У ній вказується така інформація: дата виписки, назва підприємства-постачальника, назва підприємства-покупця, номенклатура і характеристика запасів, що відпускаються, їх ціна, кількість та сума, через кого отримуються цінності, дата і номер довіреності підприємства-покупця. Дозвіл на відпуск підписує уповноважена особа підприємства та головний бухгалтер. Перший примірник

накладної отримує підприємство одержувач запасів, за яким здійснює їх оприбуткування, другий залишається на пропускному пункті підприємства-постачальника для контролю за вивезенням матеріальних цінностей з підприємства.

Товарно-транспортна накладна використовується при перевезенні матеріальних цінностей вантажним автотранспортом. У ній відображують перелік усіх матеріальних цінностей що підлягають перевезенню на данному автомобілі, та наводять їх характеристики. За неможливості переліку в товарно-транспортній накладній усієї номенклатури запасів, що будуть перевозитись, до неї додається товарна накладна, накладна на відпуск матеріалів, сертифікат. Відвантаження матеріалів покупцям здійснюється на підставі довіреності (ф.М-2) [46, с.112].

У кінці звітної періоду (місяця) завідувач складу готує реєстр приймання-здачі документів (ф.М-13) і подає його бухгалтеру матеріального відділу разом з документами, які підтверджують оприбуткування запасів на склад та їх списання зі складу під розписку. Лімітно-забірні картки здають в бухгалтерію відразу ж після використання ліміту. Якщо на кінець звітної місяця ліміт за деякими картками не вичерпаний, то вони все одно подаються до бухгалтерії, де здійснюється їх звірення з другими примірниками карток, що є в цехах.

Бухгалтер приймає реєстр безпосередньо на складі, здійснюючи вибіркочу перевірку правильності і повноти заповнення карток складського обліку і виведення підсумків. Оскільки облік на складі ведеться в кількісному виразі, станом на останній день звітної місяця матеріально відповідальна особа складає в кількісному виразі відомість обліку залишків матеріалів на складі (ф.М-14). У випадку, коли залишок наявних запасів є меншим за розрахований, то завскладом складає сигнальну довідку про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасів (ф.М-18). Бухгалтер проставляє ціни, здійснює таксування та виводить обороти (надходження і вибуття запасів) та підсумки залишків на складі.

У бухгалтерії матеріальний звіт (ф.М-19) з доданими до них документами перевіряються, обробляються, котируються (вказується кореспонденція рахунків за господарськими операціями). І лише після завершення обробки первинних документів інформація, що міститься в них переноситься до облікових реєстрів [68].

Таким чином, виробничі запаси можуть надходити на підприємство різними шляхами, що ускладнює їх облік. Також, потрібно чітко розрізнити які запаси подібні між собою, а які ні, коли мова йде про бартер. З наведених прикладів можна детально розібратися в системі надходження і використання виробничих запасів на підприємство.

## **2.2. Технологія облікового процесу руху виробничих запасів**

Для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству матеріальних запасів призначено рахунок 20 “Виробничі запаси”.

Згідно з діючим Планом рахунків бухгалтерського обліку, для обліку наявності та руху матеріалів використовують такі субрахунки: “Сировина і матеріали”, “Куповані напівфабрикати”, “Паливо”, “Тара і тарні матеріали”, “Матеріали, передані у переробку”, “Запасні частини”, “Матеріали сільськогосподарського призначення”, “Інші матеріали”.

На рахунку 20 “Виробничі запаси” відображають наявність та рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів, покупних напівфабрикатів та комплектуючих виробів (у тому числі сировини і матеріалів, що перебувають у дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари і тарних матеріалів, відходів основного виробництва [50].

По дебету цього рахунку на підставі прибуткових документів (рахунків-фактур, вимог, ТТН, прибуткових ордерів, накладних тощо) відображається кількість і вартість виробничих запасів. По кредиту рахунку на підставі витратних документів (вимог, накладних, лімітно-забірних карток, ярликів

тощо) списується кількість і вартість відпущених матеріалів на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка, за обліковими цінами (рис.2.3).

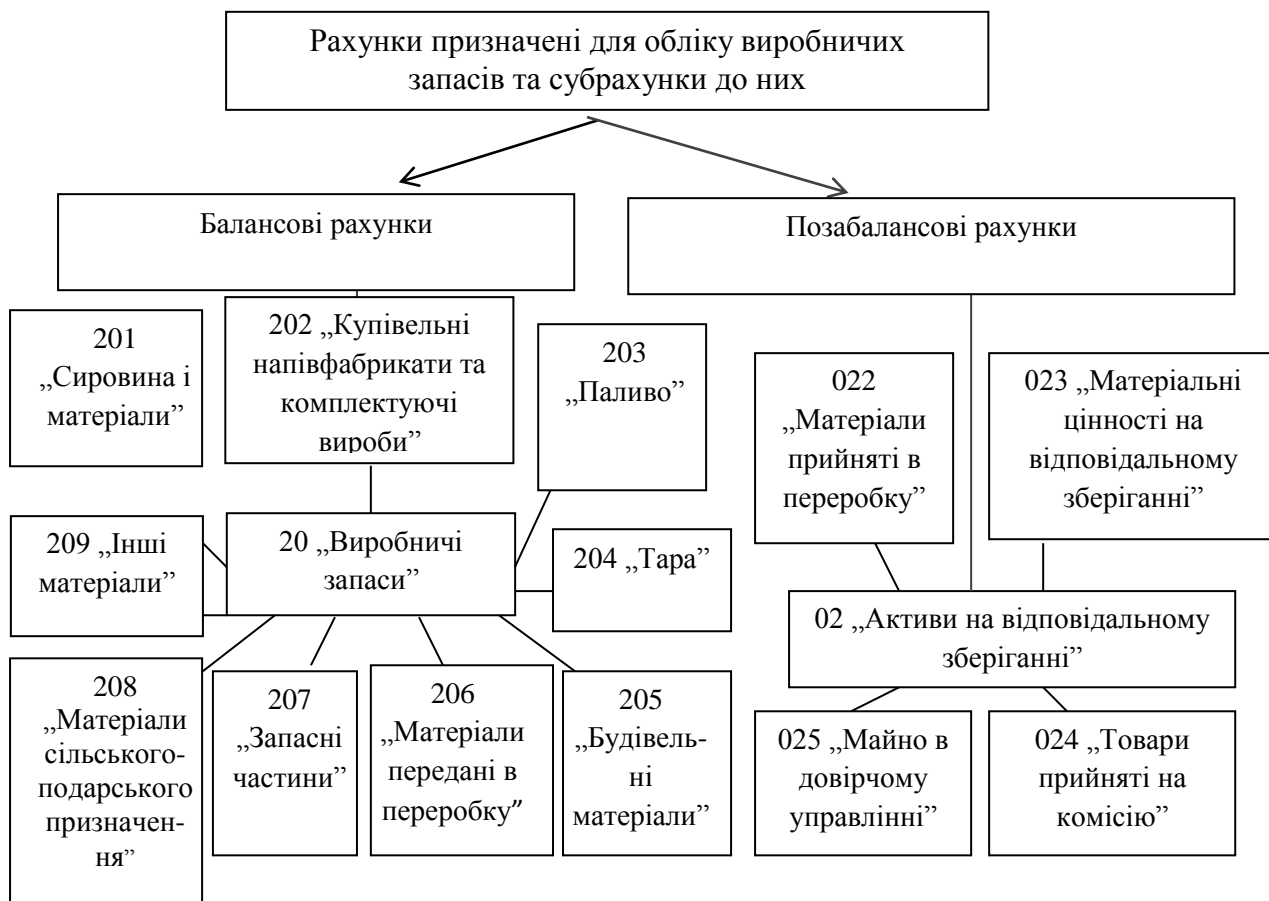


Рис.2.2 Балансові та позабалансові рахунки обліку виробничих запасів на “Біллербек Україна перо-пухова фабрика”

На субрахунку 201 “Сировина і матеріали” відображаються наявність і рух сировини та основних матеріалів, що становить основу встановленої продукції або є необхідними компонентами при її виготовленні, сприяють процесу виготовлення (допоміжні матеріали). На цьому субрахунку “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” обліковує наявність і рух допоміжних матеріалів і сировини, які включаються при виробництві продукції, наприклад: парафін, каніфоль, бітум, технічна пластина та інші.

На субрахунку 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби” відображається наявність і рух купівельних напівфабрикатів, готових



комплектуючих виробів (включаючи у підрядних будівельних організаціях будівельні конструкції та вироби – дерев'яні, залізобетонні, металеві тощо), придбані для комплектування продукції, що випускається, які потребують додаткових витрат праці для їх обробки або для зберігання, а також спеціальне обладнання та інструменти, пристрої та інші прилади придбані науково-дослідними та конструкторськими підприємствами для проведення наукових (експериментальних) робіт за визначеною науково-дослідною або конструкторською темою. Спеціальне обладнання й інструменти, пристрої обліковуються на субрахунку 202. Обладнання і прилади загального призначення на цьому субрахунку не обліковуються, а відображаються на рахунках 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи”, 22 “Малоцінні і швидкозношувальні предмети за видами предметів”.

На субрахунку 203 “Паливо” обліковується наявність та рух нафтопродуктів, твердого палива та мастильних матеріалів, які купуються чи заготовляється підприємством для технологічних потреб виробництва, експлуатації транспортних засобів, а також для виробітку енергії та опалення будинків. На цьому субрахунку обліковуються оплачені талони на бензин, дизельного палива, газ і мастильні матеріали. “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” на цьому субрахунку обліковує наявність і рух нафтопродуктів, твердого палива та мастильних матеріалів, зокрема, бензин, дизпаливо, масло моторне, антифриз ніграл та інше.

На субрахунку 204 “Тара і тарні матеріали ” відображають наявність і рух усіх видів тари, окрім такої, що використовується як господарський інвентар, а також матеріали і деталі, які використовують для виготовлення тари та для її ремонту (деталі для збирання ящиків, тощо).

На субрахунку 205 “Будівельні матеріали” не обліковується обладнання, яке не потребує монтажу: транспортні засоби, верстати, будівельні механізми, сільськогосподарські машини, виробничий інструмент, вимірювальні та інші прилади. Витрати на придбання такого обладнання, що не потребує монтажу ,

відображається безпосередньо на рахунку 15 “Капітальні інвестиції” у міру надходження їх на склад для експлуатації.

Устаткування й будівельні матеріали, передані підряднику для монтажу й виконання робіт, списується із субрахунка 205 на рахунок 15 “Капітальні інвестиції” після підтвердження їх монтажу й використання.

На субрахунку 206 “Матеріали, передані в переробку” обліковуються матеріали, передані в переробку та які надалі включаються до складу собівартості отриманих з них виробів. Витрати на переробку матеріалів, які оплачуються сторонніми організаціями, відображаються за дебетом рахунків, на яких ведеться облік виробів, отриманих з переробки. На цьому субрахунку “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” обліковує основну частину виробничих запасів, які надалі визначаються в собівартість отриманих з них виробів. Це технологічна тріска, пиломатеріали, пиловник та інші.

На субрахунку 207 “Запасні частини” ведеться облік придбаних чи виготовлених запасних частин, готових деталей, вузлів, агрегатів, які використовуються для проведення ремонтів, заміни зношених частин машин, обладнання, транспортних засобів, інструменту, а також автомобільних шин у запасі та обороті. На цьому субрахунку ведеться облік обмінного фонду повно комплектних машин, устаткування, двигунів, вузлів, що створюється в ремонтних підприємствах. Порядок створення, використанню й обліку обмінного фонду визначається чинним законодавством України та відповідними установчими документами.

На субрахунку 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення” обліковуються мінеральні добрива, отрутохімікати для боротьби зі шкідниками й хворобами сільськогосподарських культур, біопрепарати, медикаменти, хімікати, що використовуються для боротьби з хворобами сільськогосподарських тварин. На цьому субрахунку також відображаються саджанці, насіння й корми (покупні та власного вирощування), що використовуються для висаджування, посіву та відгодівлі тварин безпосередньо в господарстві. Даний

субрахунок “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” не використовує в своїй обліковій діяльності.

На субрахунку 209 “Інші матеріали” ведеться облік відходів виробництва (обрубків, обрізків, стружки тощо), невиправного браку, матеріальних цінностей, одержаних від ліквідації основних засобів, які не можуть бути використані як матеріали, палива або запасних частин (металобрухт, зношених шин, бланків суворого обліку тощо).

Для обліку виробничих запасів, що не належать підприємству Планом рахунків передбачено використання позабалансового рахунку 02 “Активи на відповідальному зберіганні” призначено для обліку цінностей, які тимчасово знаходяться на підприємстві та не є його власністю, прийняті на комісію, в переробку, до монтажу, в довірче управління. Облік цих цінностей ведеться за цінами, що передбачені в договорах, приймально-передавальних актах тощо. Всі товарно-матеріальні цінності, що обліковуються на цьому рахунку, підлягають інвентаризації в порядку і в строки, передбачені наказом про облікову політику, а також планом проведення інвентаризації [28].

Позабалансовий рахунок 02 “Активи на відповідальному зберіганні” має такі субрахунки, що використовуються для обліку запасів:

022 “Матеріали, прийняті для переробки”;

023 “Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”;

024 “Товари, прийняті на комісію”;

025 “Майно в довірчому управлінні”.

Проте за допомогою лише синтетичного обліку неможливо контролювати наявність та рух кожного виду товарно-виробничих запасів. Для отримання більш деталізованої інформації, необхідної для управління запасами за їх окремими видами та процесами, організовується аналітичний облік.

Кожне підприємство відкриває аналітичні рахунки в залежності від потреби в їх кількості, необхідній для управління виробництвом. На “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” така потреба обумовлена:

по-перше – значною їх кількістю;

по-друге – складною організаційною та виробничою структурою підприємства;

по- третє – наявністю складів для їх зберігання.

Аналітичний облік виробничих запасів ведеться в розрізі їх найменувань або однорідних груп. Кожна з груп, виробничих запасів поділяється за видами, сортами, марками, типами, розмірами. Кожному найменуванню, сорту, розміру виробничих запасів присвоюється коротке числове позначення (номенклатурний номер), яке записують до спеціального реєстру-номенклатури-цінника, де також вказують одиницю виміру і по можливості, облікову ціну запасу. Кодування номенклатури-цінника здійснюється за змішаною порядково-серійною системою. Інформація, що міститься у номенклатурах-цінниках записується на машинних носіях і багаторазово використовуються.

На кожному документі з руху виробничих запасів вказується не тільки найменування запасу, а і його номенклатурний номер, що дозволяє уникати помилок під час заповнення прибуткових і видаткових документів а також здійснення записів у складському бухгалтерському обліку виробничих запасів [70, с.8]. На складах аналітичний облік виробничих запасів ведеться за допомогою карток складського обліку. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві та забезпечення фіксування фактів здійснення усіх господарських операцій в первинних документах, реєстрах і звітності протягом встановленого терміну несе власник або уповноважений ним орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством [78, с.176]. Організацію обліку запасів на “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” показано на рисунку 2.4.

Є різні шляхи надходження запасів на підприємство, зокрема це: придбання за плату, виготовлення власними силами, безоплатне надходження, внесення до статутного фонду та інші. На “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” запаси надходять від постачальників за плату. Придбання запасів планується відділом постачання. Цей відділ веде спеціальну відомість, в якій

записуються дані про виконання договорів постачання, а також дані про асортимент запасів, їх кількість, ціну.

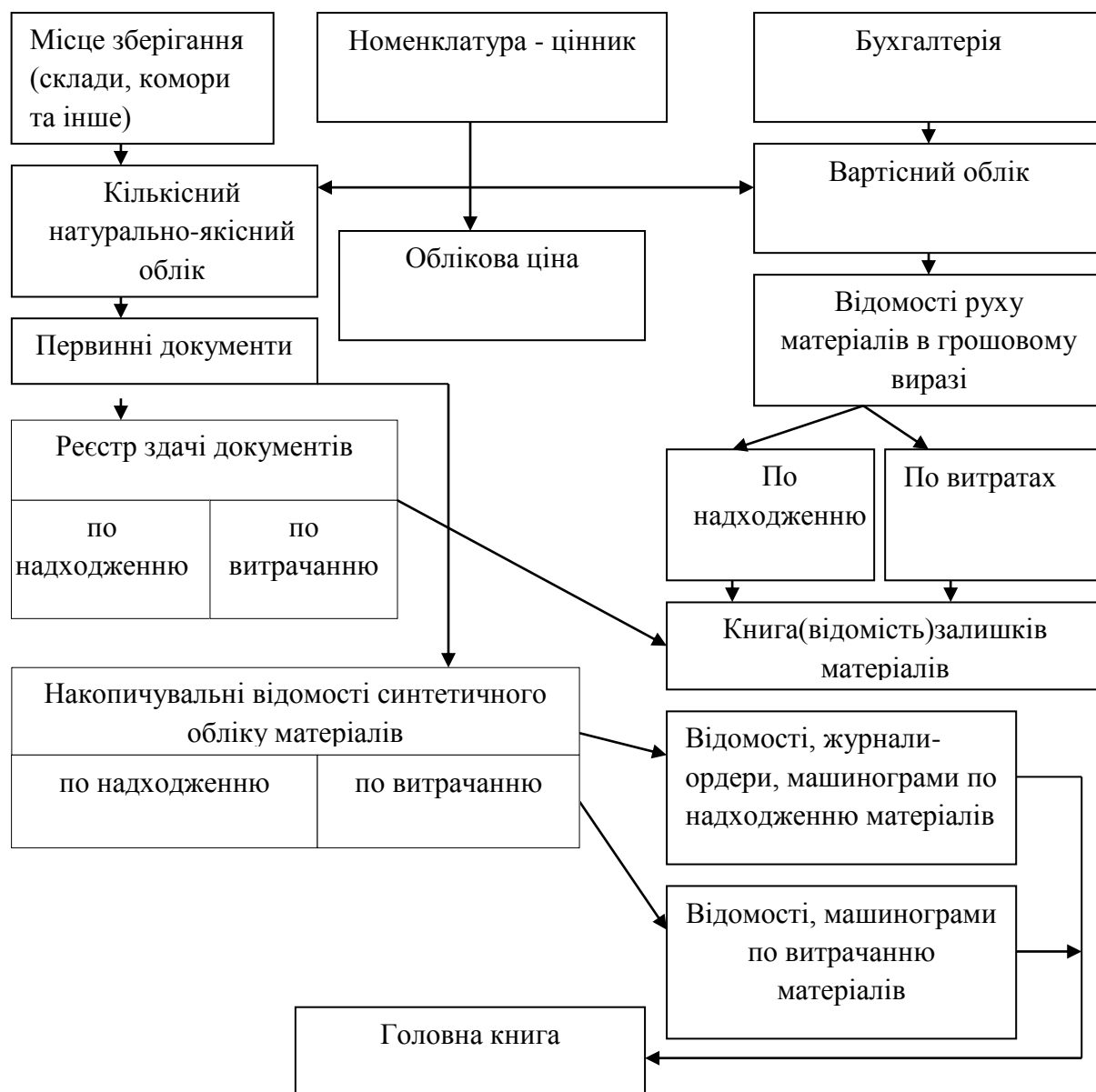


Рис.2.4.Схема організації обліку запасів на “Біллірбек Україна перо-пухова фабрика”

Придбання запасів підприємством “Біллірбек Україна перо-пухова фабрика” у постачальників здійснюється виключно на договірних засадах, шляхом укладення договорів.

“Біллірбек Україна перо-пухова фабрика” має широке коло постачальників, які забезпечують підприємство базою для виробництва

продукції. При виборі постачальників підприємство враховує : ціну запасів, якість запасів, надійність постачальника, можливість отримання знижок та можливість відстрочення оплати за них.

Для отримання запасів від постачальника по факту здійсненої передоплати або на підставі заключеного договору бухгалтер “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” виписує своєму працівникові довіреність на одержання цінностей. Довіреність на одержання цінностей від постачальника за договором, рахунком-фактурою, або іншим документом, що їх замінює, видається довірній особі під розписку і реєструється в журналі реєстрації довіреностей. Особа, якій видана довіреність, зобов’язана не пізніше наступного дня після доставки на “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” запасів подати бухгалтеру довіреність разом з документами на відпуск нею запасів та здачу їх на склад або матеріально відповідальній особі.

Для отримання необхідних запасів у бухгалтерії постачальника, спираючись на дані заключених договорів купівлі-продажу та інформації вказаної у довіреності, здійснюється виписка накладних-вимог на відпуск матеріалів або товарно-транспортних накладних ( за умов транспортування вантажним автомобілем).

Для обліку та контролю за надходженням та оприбуткуванням виробничих запасів, що надійшли на “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” використовується журнал обліку вантажів, що надійшли. Записи в журналі здійснюються відділом постачання в міру надходження виробничих запасів на склад підприємства на основі товарно-транспортних накладних, прибуткових ордерів, актів приймання матеріалів. При оприбуткуванні виробничих запасів комірник також використовує прибутковий ордер, який складається у двох екземплярах безпосередньо на ті цінності, які були ним прийняті.

Крім того при оприбуткуванні запасів на здійснюється їх ретельна перевірка за кількістю і якістю. Якщо це надходження запасів відбулось із кількісними чи якісними відхиленнями вказаних у договорі та супровідних документах, складається комісією акт про приймання матеріалів у двох

екземплярах, після чого один примірник передається до відділу постачання чи юридичному відділу до направлення листа-претензії постачальнику.

Відповідно облікової політики на “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” транспортно–заготівельні витрати відносяться до складу первісної вартості запасів методом середнього відсотка. Транспортно – заготівельні витрати загальною сумою відображаються на отриманому рахунку 29 “Транспортно - заготівельні витрати”. Сума цих транспортно – заготівельних витрат щомісяця розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітнього періоду і сумою запасів, що вибули. Сума транспортно – заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітнього місяця і транспортно -заготівельних витрат звітнього місяця на суму залишків запасів на початок звітнього місяця і запасів, що надійшли у звітньому місяці. При придбанні запасів підзвітними особами оприбуткування здійснюється на основі прибуткового ордера, а документами, що підтверджують вартість придбаних запасів є товарний рахунок, акт (довідка), чек [31].

При надходженні запасів на склад, виготовлених власними силами, їх оприбуткування здійснюється на підставі накладної вимоги. Вона складається матеріально відповідальною особою у двох примірниках і перший примірник є основою для списання запасів з матеріально відповідальної особи цеху (бригадира), другий – передається на склад для оприбуткування запасів. Тільки після того, як запаси оприбутковані допускається їх відпуск зі складу. Відпуск матеріалів для внутрішніх потреб здійснюється за накладними - вимогами (на внутрішнє переміщення) матеріалів, актами-вимогами та заміну (додатковий відпуск) матеріалів. При багаторазовому відпуску одних виробничих одиниць “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” використовує матеріальні ярлики і містить найменування, назву, кількість, ціну запасу.

При вибутті виробничих запасів на виробництво та іншому вибутті згідно з п.16 П(С)БО 9 “Запаси” їх оцінка здійснюється за одним із методів [51]. Відповідно до облікової політики “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” , для всіх одиниць обліку запасів, використовують тільки метод ідентифікованої собівартості запасів. Метод ідентифікованої собівартості запасів застосовується при списанні запасів, які на підлягають заміні іншими запасами, або запасів, які відпускаються для виконання спеціальних замовлень та проектів. При застосуванні цього методу рух вартості запасів співпадає з їх фактичним рухом, тому вартість відпущених запасів та їх залишків обліковується за фактичною вартістю, тобто первісною вартістю надходження окремих одиниць .

Вибір методу ідентифікованої собівартості на “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” пов’язаний з тим, що він базується на фактичних витратах, тому валовий і чистий прибуток є більш достовірним, ніж при застосуванні інших методів. Переоцінка виробничих запасів ведеться відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” в бухгалтерському обліку і звітності запаси відображаються за найменшою з двох оцінок: первинною вартістю або чистою вартістю реалізації. Така вимога викликана необхідністю застосування принципу обачності, згідно з яким активи або доходи не мають бути завищені, а зобов’язання або витрати – занижені. Тобто чиста вартість реалізації відповідає ринковій вартості запасів за вирахуванням очікуваних витрат, пов’язаних з процесом підготовки їх до реалізації, а також безпосередньо реалізації. Запаси відображаються за чистою реалізаційною вартістю, якщо на дату балансу їх ціна знизилася або вони зіпсовані, застарілі або іншим чином втратили початково очікувану економічну вигоду. Якщо первинна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, сума перевищення списується на витрати звітного періоду [84, с.58]. В практиці це досягається шляхом уцінки. Положенням про порядок уцінки і реалізації залежаної продукції з групи товарів широкого вжитку, продукції виробничо-технічного призначення та зайвих товарно-матеріальних цінностей, затвердженим наказом Мінекономіки і Мінфіну України від 15.12.99 №



149/300, встановлено, що уцінці підлягають товари і продукція, які не мали збуту протягом трьох місяців і не користуються попитом споживачів, а також товари і продукція, які частково втратили свою первинну якість, та зайві товарно-матеріальні цінності.

Уцінка товарно-матеріальних цінностей проводиться за даними інвентаризації. На підставі аналізу даних про наявність товарів, продукції і зайвих товарно-матеріальних цінностей виробничі підприємства вносять зміни до планів виробництва, а торгові підприємства – до планів завезення аналогічних товарів, матеріальних цінностей, проводять роботу по перегляду заключених договорів на їх завезення і на закупку по імпорту. Розмір уцінки товарів, продукції, зайвих товарно-матеріальних цінностей визначається комісією на підставі експертних оцінок з урахуванням ступеня втрати їх споживчої якості, насиченості ринку такими товарно-матеріальними цінностями. Товарно-матеріальні цінності, які раніше були уцінені, але не реалізовані, можуть бути уцінені вдруге до рівня їх можливої реалізації. Технічно-складні товари і продукція, які мають виробничі паспорти (верстати, прилади, телерадіоапаратура та ін.), уцінюються тільки за наявності паспорта. Вони мають бути справними і придатними до використання [77, с.237].

Проведення й оформлення результатів інвентаризації залишків виробничих запасів здійснюється підприємствами відповідно до вимог інструкції по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів, розрахунків та інших активів, затвердженою наказом Мінфіну України від 11.08.94 № 69. Інвентаризація виробничих запасів здійснюється інвентаризаційною комісією, призначеною наказом керівника підприємства, по місцях зберігання матеріальних цінностей у присутності матеріально відповідальних осіб [42].

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 відповідальній особі, а другий – передається до бухгалтерії. В

бухгалтерії фактичні залишки матеріальних цінностей, зафіксовані в описах, звіряють з даними бухгалтерського обліку. Матеріальні цінності, по яких виявлені розходження (залишки, недостача), записують в порівняльну відомість, а матеріально відповідальна особа повинна давати 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.

Отже, в цілому по дебету рахунку 20 “Виробничі запаси” на підприємстві прибуткових документів відображаються кількість і вартість матеріалів за обліковими цінами. По кредиту рахунку на підставі витратних документів (вимог, лімітно-забірних карток, накладних тощо) списуються кількість і вартість відпущених матеріалів на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо за обліковими цінами.

### **2.3. Автоматизація як напрям вдосконалення обліку виробничих запасів**

Раціональне управління виробничими запасами потребує своєчасного оперативного обліку за їх надходженням і використанням, а це не можливо без застосування в обліку комп’ютерних технологій.

Дані проблеми, значною мірою, допомагають вирішити інформаційні технології (система методів і способів пошуку, збору, накопичення, зберігання і обробки інформації на основі застосування обчислювальної техніки) [7, с. 504].

Використання обчислювальної (комп’ютерної) техніки та створення на цій основі автоматизованих робочих місць (АРМ) складських працівників, та працівників обліку забезпечить [7, с. 504]:

– зменшення обсягу робіт з одноманітними операціями;

- прискорення опрацювання даних первинних документів;
- автоматизацію формування звітних форм;
- деталізацію аналітичного рівня обліку запасів;
- відмову від користування типографськими бланками первинних документів ізвітності і т.д.

Необхідно враховувати, що впровадження бухгалтерської програми буде вважатись удосконаленням обліку лише тоді, коли в результаті такого впровадження підвищиться ефективність і поліпшиться якість ведення бухгалтерського обліку на підприємстві [4, с. 12].

Застосування комп'ютерних технологій в бухгалтерському обліку значно підвищує продуктивність праці бухгалтерів і суттєво покращує його організацію на підприємстві, де у веденні бухгалтерського обліку часто панує безлад. Така можливість пов'язана з тим, що автоматизований спосіб обробки облікових даних потребує формального і чіткого опису облікових процедур у формі алгоритмів, що налагоджує порядок виконання свої повноважень обліковцями.

Автоматизація обліку вносить позитивні зміни до технології роботи бухгалтерії. Так, один виконавець поєднує функції декількох суміжних ділянок обліку, наприклад, касир не тільки виписує прибуткові та видаткові касові ордери, але й розносить їх суми по облікових регістрах. Те ж саме відбувається при обробці одного первинного документу, який стосується декількох ділянок обліку. При проведенні оплати послуг постачальнику платіжним дорученням одночасно можна обробити і рахунок постачальника, дані якого розносяться по об'єктах та шифрах аналітичного обліку. При цьому одразу ж формуються відомості про витрати на виробництво. Всі названі вище операції може виконати одна людина, до того ж, тільки вона відповідає за результати своєї роботи [3, с. 28].

Найявний діапазон часу введення бухгалтерських операцій за допомогою автоматизованої інформаційної системи дозволяє відразу прискорити весь процес бухгалтерського обліку. При внесенні коректив до

даних на будь-якому робочому місці результати відразу стають відкритими для всіх користувачів, які працюють в цій системі. Тому при такій організації має дотримуватись сувора дисципліна користувачів і вимагається відповідна кваліфікація всіх співробітників, які вносять інформацію до загальної бази даних.

Спільна інформаційна база дає можливість спільно використовувати таку нормативно-довідкову інформацію, як довідники: зовнішніх організацій, структурних підрозділів, статей обліку, допустимої кореспонденції рахунків, номенклатури-цінника виробничих запасів; типових господарських операцій тощо [8].

Автоматизоване оброблення даних з обліку виробничих запасів на практиці забезпечується різними способами:

- розробленням спеціальною формою на замовлення управлінської інформаційної системи підприємства (у тому числі й інформаційної системи обліку);
- придбання універсального програмного комплексу (або окремого його модуля) на ринку програмного забезпечення;
- автоматизацією облікового процесу силами фахівців підрозділу автоматизованого оброблення даних підприємства;
- використанням табличних процесорів обліковими працівниками для забезпечення автоматизованого розв'язання окремих задач конкретної ділянки обліку [3, с. 27].

Можливості бухгалтерських програм представлені на рис. 2.5 [3, с. 18].

При застосуванні комп'ютерних програм вдосконалення обліку може виражатися в:

- упорядкуванні бухгалтерського обліку;
- збільшенні кількості інформації, одержуваної з бухгалтерського обліку;
- зниженні числа бухгалтерських помилок;
- підвищенні оперативності бухгалтерського обліку;
- підвищенні економічності бухгалтерського обліку;

– інших чинниках, що залежать від специфіки кожного конкретного підприємства.

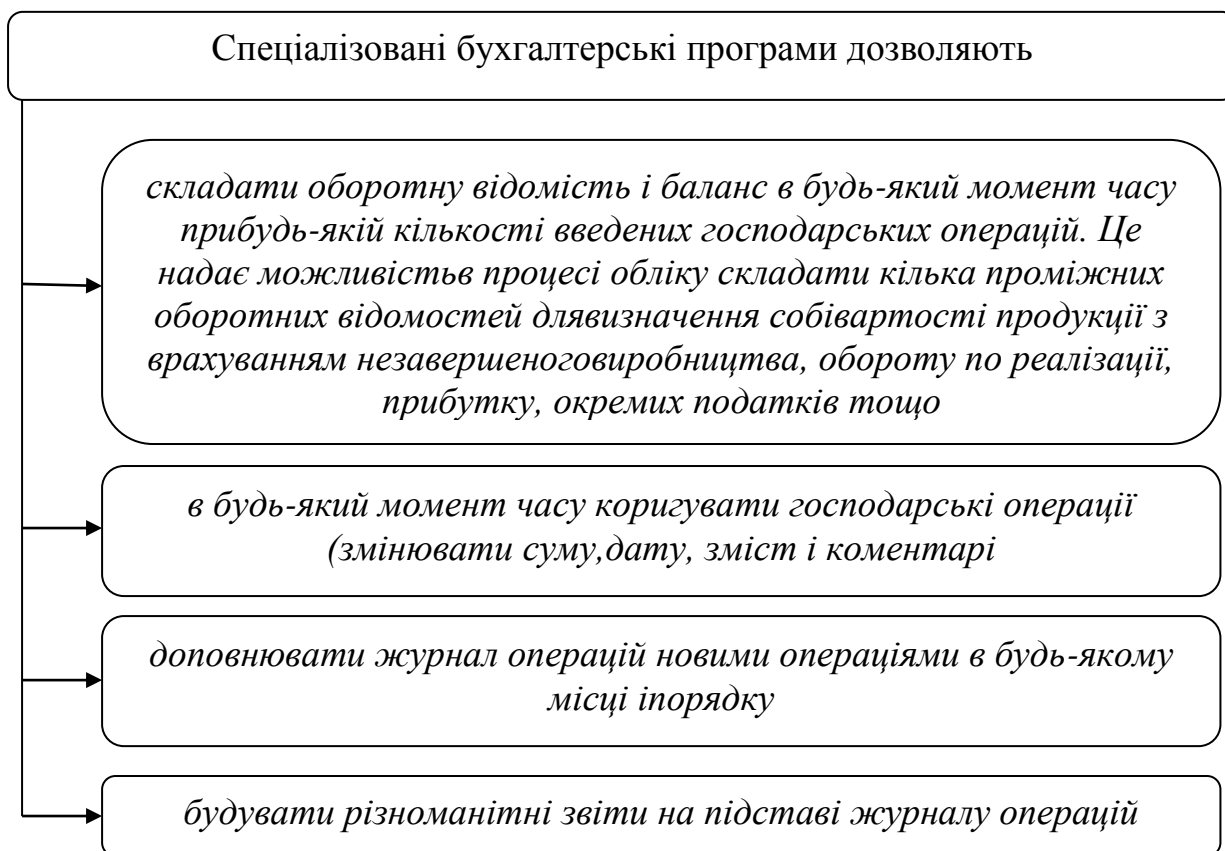


Рис. 2.5. Можливості спеціалізованих бухгалтерських програм

Першим кроком у роботі з комп'ютерною програмою є налагодження робочого періоду. Алгоритм налагодження робочого періоду полягає в наступному:

- встановити робочу дату (використовується лише тоді, коли дата здійснення операції не зазначена);
- визначити часовий інтервал, в якому вводяться операції;
- встановити робочий період розрахунку підсумків.

Обліковий процес можна розбити на кілька підпроцесів, де кожен виступає як визначене облікове завдання, яке необхідно реалізувати. При цьому потрібно враховувати, що кожне завдання наперед визначає набір інформаційних зв'язків.

Усе це потребує попередньої класифікації загальної сукупності об'єктів, які обліковуються, котрі необхідно закласти в базу даних бухгалтерської програми.

Одним із напрямів підвищення контрольних функцій обліку операцій з матеріальними запасами є удосконалення складання й обробки первинної документації. Суть полягає в тому, що, по-перше, всі первинні документи щодо надходження та витрачання матеріальних запасів вводяться й обробляються за допомогою програми, внаслідок чого відпадає необхідність переносити дані з первинних документів в облікові реєстри; по-друге, одні й ті ж дані можуть автоматично потрапляти в різні документи, які є взаємопов'язаними [5].

Недостатньо комп'ютерна техніка використовується при проведенні інвентаризації та оформленні її результатів. У результаті навіть на тих підприємствах, де автоматизація бухгалтерського обліку знаходиться на досить високому рівні, комп'ютерна техніка в процесі інвентаризації не використовується.

Тому доцільним є впровадження в практику проведення інвентаризації та визначення її результатів використання типових програм бухгалтерського обліку (наприклад, "1С:Бухгалтерія") та електронних таблиць „Excel”, які використовуються на промислових підприємствах [5].

Приблизно половина таких комплексів має мережне виконання. Перевагою є можливість автоматизації всіх ділянок бухгалтерії. Недолік – слабка спеціалізація конкретних бухгалтерських задач.

До таких програм відносяться "1С:Підприємство" (м. Москва), "Соло для Бухгалтера з Комп'ютером" (м. Дніпропетровськ), "Дебет Плюс" (м. Київ) тощо. Для ілюстрації структури програм середнього рівня наведемо структуру системи програм 1С:Підприємство (див рис. 2.6) [3, с.118].

Перевагою таких програм є висока спеціалізація при автоматизації бухгалтерських завдань, наявність широкого спектру програм-додатків, що автоматизують різні ділянки бухгалтерії. Недоліком є висока вартість

програмного продукту. До таких програм відносяться “Товстий Ганс” (м. Запоріжжя) та FinExpert (м. Київ). Для ілюстрації структури програм високого рівня наведемо структуру програми “Товстий Ганс” (див рис. 2.7) [19].

Рис. 2.6. Структура системи програм 1С:Підприємство

Інтерфейси бухгалтерських програм, що відносяться до різних рівнів розвитку значно відрізняються один від одного.

Облік виробничих запасів є однією з найбільш трудомістких ділянок обліку на підприємствах, оскільки оперує десятками, сотнями, а часом і тисячами найменувань запасів. Отже метою його автоматизації повинно бути зменшення трудомісткості. Крім того, облік запасів є ніби довгим ланцюжком операцій, який зв’язує воедино облік розрахунків з постачальниками і підрядчиками, підзвітними особами, облік запасів на складі і так далі до обліку розрахунків з покупцями і замовниками.

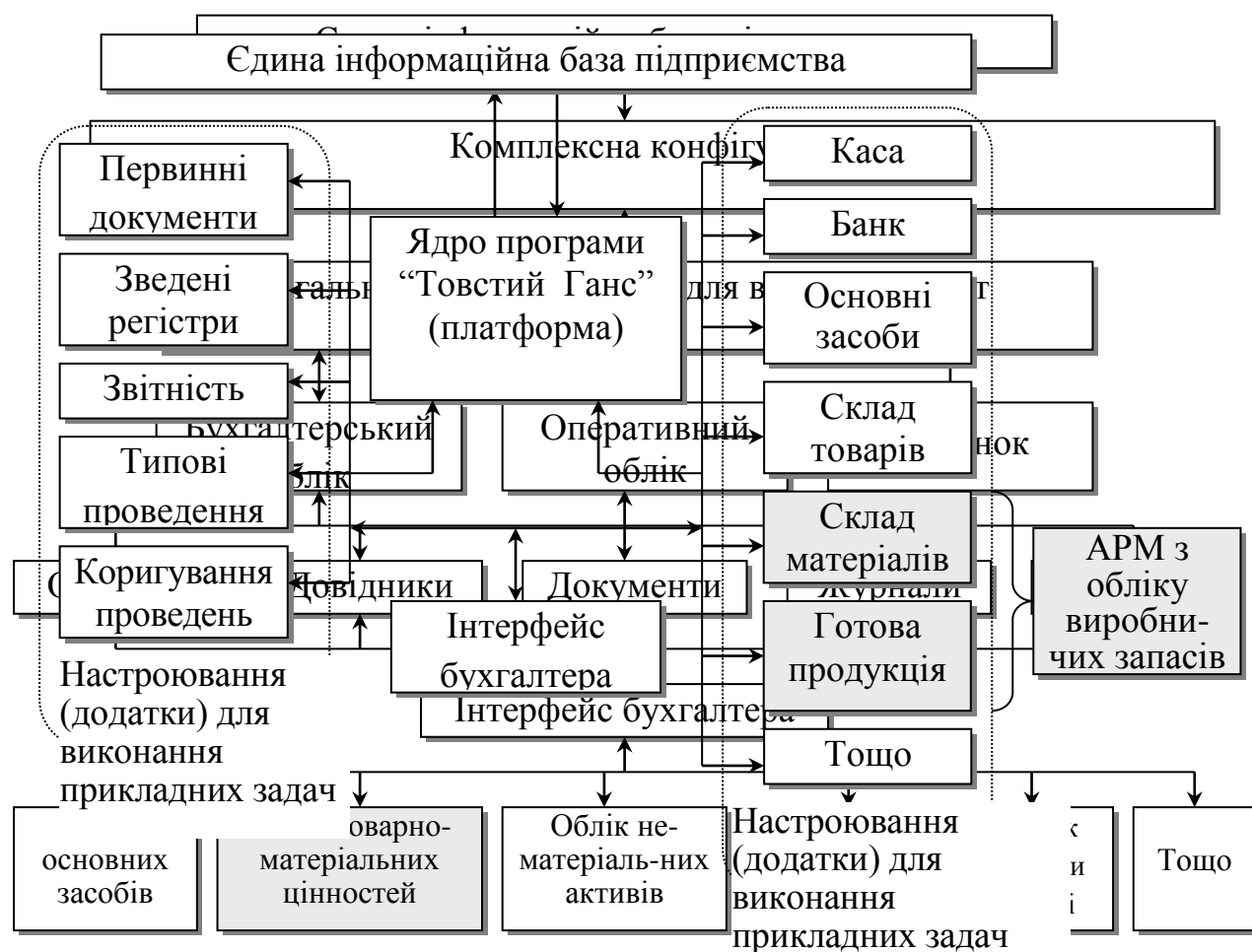


Рис. 2.7. Структура програми "Товстий Ганс"

Отже існує три рівні облікового процесу, який зазвичай розподілений по території підприємства по конкретним робочим місцям. Тобто результатом автоматизації обліку матеріальних запасів буде створення не одного, а декількох АРМів (див рис. 2.8) [19].

На АРМі облікових працівників складів сировини та готової продукції необхідно покласти задачі по документальному оформленню операцій і первинній обробці даних щодо обліку матеріальних запасів хлібопекарних підприємств, а також ведення аналітичного обліку на місцях збереження матеріальних цінностей. На підставі інформації, що вводиться, повинна створюватися інформаційна база – складська картотека, у якій відображаються рух і залишки матеріальних цінностей: надходження,



витрачання, списання, залишки на визначену чи дату за визначений період часу. Сформовану інформацію складської картотеки слід відображати на друкувальному пристрої чи дисплеї у вигляді картки складського обліку.

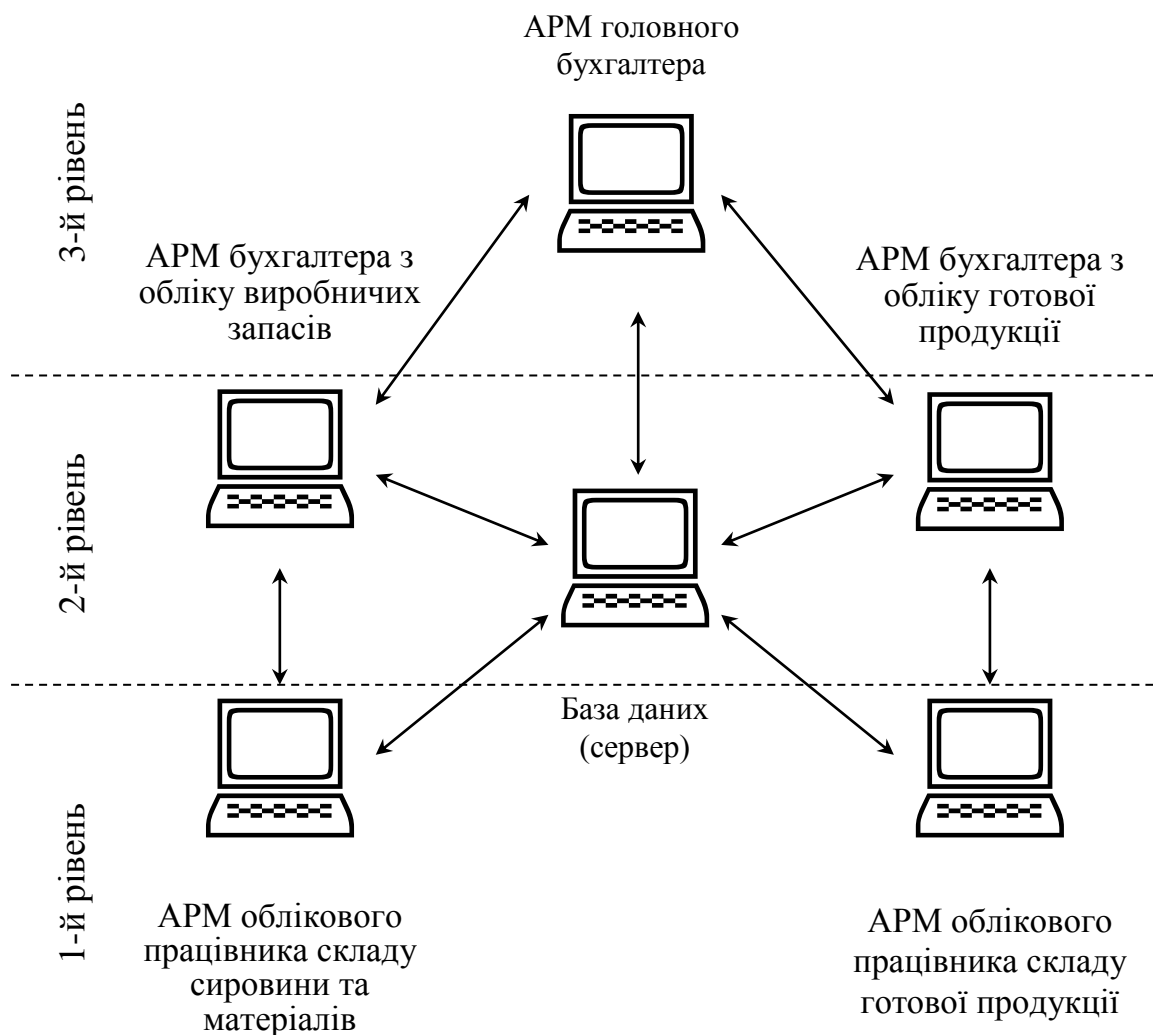


Рис. 2.8. Схема взаємодії підрозділів підприємства в процесі автоматизованого обліку виробничих запасів

У режимі запиту вихідна інформація повинна видаватись за вимогою користувача у вигляді допоміжних машинограм (відеограм) для здійснення контрольних і довідкових функцій. АРМи бухгалтерів з обліку виробничих запасів і готової продукції повинні здійснювати розрахунок і формування вихідної інформації регламентного, контрольного і довідкового характеру.

На АРМ головного бухгалтера повинно здійснюватись зведення даних для складання звітності, аналіз, прогноз і прийняття управлінських рішень у цілому по підприємству чи його структурному підрозділу.

Сутність пропонованої моделі розподіленої обробки даних полягає у тому, що вся необхідна інформація для вирішення функціональних завдань організується, зберігається і ведеться в пам'яті комп'ютера. Це забезпечує можливість оперативної обробки інформації для цілей обліку, контролю, аналізу та управління не тільки за місячний цикл, а за будь-які інші періоди (день, декаду тощо), а також за попередній період (місяць, рік). Для вирішення завдань з обліку виробничих запасів необхідно сформувати єдину базу бухгалтерських записів, яка у діалоговому режимі дозволяла б одержати необхідну інформацію для аналітичного, синтетичного й управлінського обліку і звітності. При автоматизації формування бухгалтерських даних з обліку виробничих запасів особливу увагу варто приділити машинній реалізації контролю нормативно-довідкової інформації (далі – НДІ), що разом із вхідним контролем повинний складати єдину систему забезпечення вірогідності обробки даних. Контроль вихідних показників ґрунтується на семантичних зв'язках між результативними показниками і полягає в автоматичній перевірці їх за допомогою комп'ютера. Вхідна інформація може надходити з різних джерел у вигляді первинних даних, що відображають різноманітні господарські операції щодо руху матеріальних цінностей, а також у вигляді інформації на магнітних носіях, що надходить з інших АРМБ і інформаційної системи підприємства. Бухгалтеру надається можливість формувати бухгалтерські проведення при необхідності й у ручну. Процес обробки полягає у виконанні всіх необхідних операцій по введенню, обробці, збереженню і видачі необхідної інформації, групуванню даних на рахунках, з метою контролю за наявністю і витрачанням матеріальних засобів зі своєчасним складанням звітності.

Кінцевим результатом вирішення всіх розглянутих завдань з обліку виробничих запасів повинно бути формування відомостей про господарські

операції різного ступеня узагальнення, що відображаються на рівнях аналітичного і синтетичного обліку, а також інформації для управління запасами. При цьому групування матеріальних запасів на рівні синтетичного обліку слід здійснювати за рахунками і відповідною економічною класифікацією запасів, наведеною нами у 1-му розділі.

Таке групування спрощує формування синтетичних показників руху і залишків матеріальних запасів. При цьому реєстри аналітичного і синтетичного обліку необхідно оформляти у вигляді зручних для сприйняття машинограм, що формуються в залежності від призначення як регламентовано, так і по запитах. Отриману результативну інформацію слід зберігати в єдиній інформаційній базі бухгалтерських записів для подальшого використання при вирішенні перерахованих вище завдань у наступні періоди, а також для використання іншими суміжними комплексами задач.

Усе це вимагає від бухгалтерів, комірників, інших відповідальних осіб і, впершу чергу, керівників підприємства вжити заходів щодо удосконалення та підвищення ефективності обліку матеріалів, для чого пропонуємо (рис. 2.9).

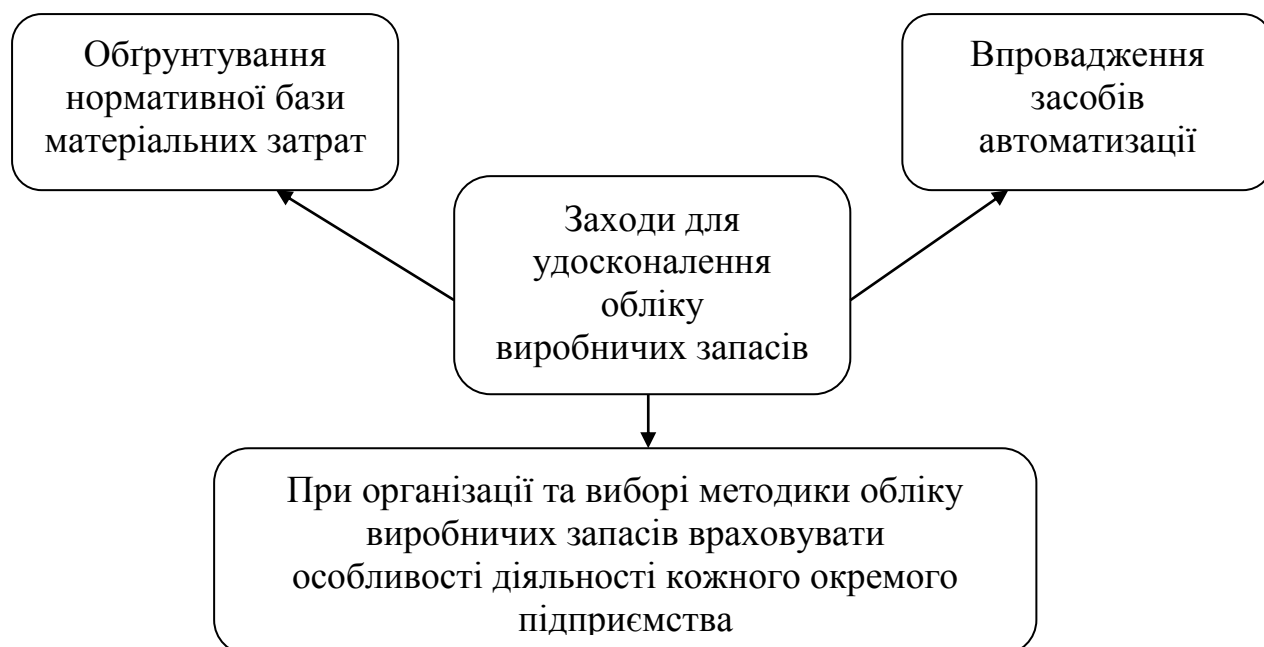


Рис. 2.9. Заходи для удосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів

З метою удосконалення та підвищення ефективності обліку виробничих запасів необхідно вжити таких заходів:

– потрібна обґрунтована нормативна база матеріальних затрат, яка надає можливість визначити залежність між матеріальними затратами й обсягом випущеної продукції, що дозволяє посилити аналітичність обліку матеріальних затрат та підвищити оперативність контролю за використанням виробничих запасів. Усе це особливо важливо в умовах інтегрованої системи обробки даних, належної організації нормативного забезпечення обліку матеріалів та створення функціональної підсистеми управління виробничими запасами.

– для вирішення питань, пов'язаних з веденням обліку та здійсненням внутрішнього господарського контролю виробничих запасів, важливе значення має впровадження засобів автоматизації, що надасть можливість ефективно вирішувати такі важливі питання, як:

– підвищення достовірності й оперативності інформації про залишки та рух виробничих запасів;

– впорядкування системи документального забезпечення всіх операцій;

– своєчасне й оперативне вирішення питань контролю за надходженням, зберіганням та затратами виробничих запасів.

– необхідним є врахування як внутрішніх факторів, що зумовлені характером та особливостями діяльності самого підприємства, так і факторів, що пов'язані з методикою вирішення завдань бухгалтерського обліку та контролю [5].

Таким чином, особливості виробництва в сучасних умовах вимагають детального аналітичного та кількісного обліку виробничих запасів. Ці особливості полягають в тому, що матеріальні запаси обліковуються не тільки за кількістю та сумою, а й за окремими складами, змінами, за матеріально відповідальними особами та іншими об'єктами.

## Висновки до розділу 2

Запаси надходять на підприємство від інших юридичних та фізичних осіб, а також створюються власними силами. При веденні складського обліку виробничих запасів на підприємствах використовуються типові форми первинного обліку запасів затверджені наказом Мінстату України від 21.06.96 р. №. Аналітичний облік запасів – це пооб’єктний облік, який ведеться в інвентарних картках типової форми. Формування первісної вартості відбувається залежно від форми надходження запасів на підприємство (грошові розрахунки, бартер, безоплатне одержання тощо). Найдоцільніше застосовувати відпрацьований на підприємстві спосіб відображення в синтетичному і аналітичному обліку фактичної собівартості запасів з врахуванням змін за ПСБО 9 “Запаси” та нового Плану рахунків бухгалтерського обліку. Підставою для списання використаних у виробництві матеріалів служить відомість розподілу витрат матеріалів і палива за рахунками і статтями витрат, яка складається за видатковими документами (лімітно-забірними картками, вимогами, актами тощо).

Положенням (стандартом) 9 передбачено, що з метою бухгалтерського обліку запаси включають: малоцінні і швидкозношувані предмети, які використовуються не більше одного року або одного операційного циклу, якщо він більше року. Аналітичний облік малоцінних і швидкозношуваних предметів ведеться за видами предметів (однорідними групами), установленними виходячи з потреб підприємства.

Впровадження бухгалтерської програми буде вважатись удосконаленням обліку лише тоді, коли в результаті такого впровадження підвищиться ефективність і поліпшиться якість ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Вдосконалення може виражатися в: упорядкуванні бухгалтерського обліку; збільшенні кількості інформації, одержуваної з бухгалтерського обліку; підвищенні оперативності бухгалтерського обліку; інших чинниках, що залежать від специфіки кожного конкретного підприємства. Якщо таких поліпшень не сталося, то автоматизація не має сенсу.

## РОЗДІЛ 3

### АНАЛІЗ ТА АУДИТ ФОРМУВАННЯ І ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НАПІДПРИЄМСТВІ

#### 3.1. Аналітична оцінка наявності та ефективності використання виробничих запасів на “Біллербек Україна перо-пухова фабрика”

Важливим фактором розвитку виробництва є стабільна забезпеченість підприємства виробничими запасами та їх ефективне використання. Враховуючи те, що витрати сировини, матеріалів, палива, напівфабрикатів займають 80-90% серед всіх витрат на виробництво нової продукції, то головною метою аналізу є визначення забезпеченості підприємства різними видами запасів та пошук резервів раціонального їх використання. Аналіз ефективності використання виробничих запасів полягає в одержанні інформативних ключових параметрів, які дають об'єктивну й точну оцінку наявності на підприємстві різних видів матеріальних ресурсів з погляду забезпечення його конкурентоспроможності, виявлення резервів підвищення ефективності використання ресурсів, розробку заходів для їх мобілізації [45, с.117].

Суттєву роль у аналізі ефективності використання запасів займають зміст та якість інформаційної бази аналітичних досліджень. Джерелами інформації для аналізу наявності та ефективного використання виробничих запасів є облікова та звітна документація підприємства “Біллербек Україна перо-пухова фабрика”. А саме: баланс (додаток Б, Б<sup>1</sup>, Б<sup>11</sup>), звіт про фінансові результати (додаток В, В<sup>1</sup>, В<sup>11</sup>), звіт про основні показники діяльності підприємства.

Основна мета аналізу – визначити забезпеченість підприємства різними видами матеріальних ресурсів з погляду конкурентоспроможності його діяльності, пошуку резервів раціонального використання і зниження матеріаломісткості продукції [45, с.119]. Дослідження місця та ролі, цілей і напрямів комплексного економічного аналізу використання матеріалів, оцінка

внутрішніх і зовнішніх зв'язків аналізу в управлінні виробничими системами загалом в умовах товарно - сировинного ринку дають змогу виділити його загальну модель. Аналіз строків і обсягів поставок матеріалів за укладеними договорами пов'язаний із перевіркою запасів відповідних матеріалів на складі. Наявні запаси повинні задовольняти потребу підприємства у матеріалах на період інтервалів між поставками.

Сучасне нормативне господарство – важлива умова для ощадливого використання ресурсів. Тому прискіпливий аналіз якості норм і засад їх формування допомагає запобігти зайвим витратам ресурсів і тим самим істотно поліпшує ефективність роботи підприємства [71, с.62]. Відхилення від норм і зміни норм аналізуються за причинами їх утворення. Основна причина відхилення – заміна одного матеріалу іншим. При великій номенклатурі матеріалів визначаємо потребу тих матеріалів, що мають найбільшу питому вагу в собівартості продукції, а також дорогих і дефіцитних.

Загальну модель забезпечення підприємства виробничими запасами показано на рисунку 3.1.

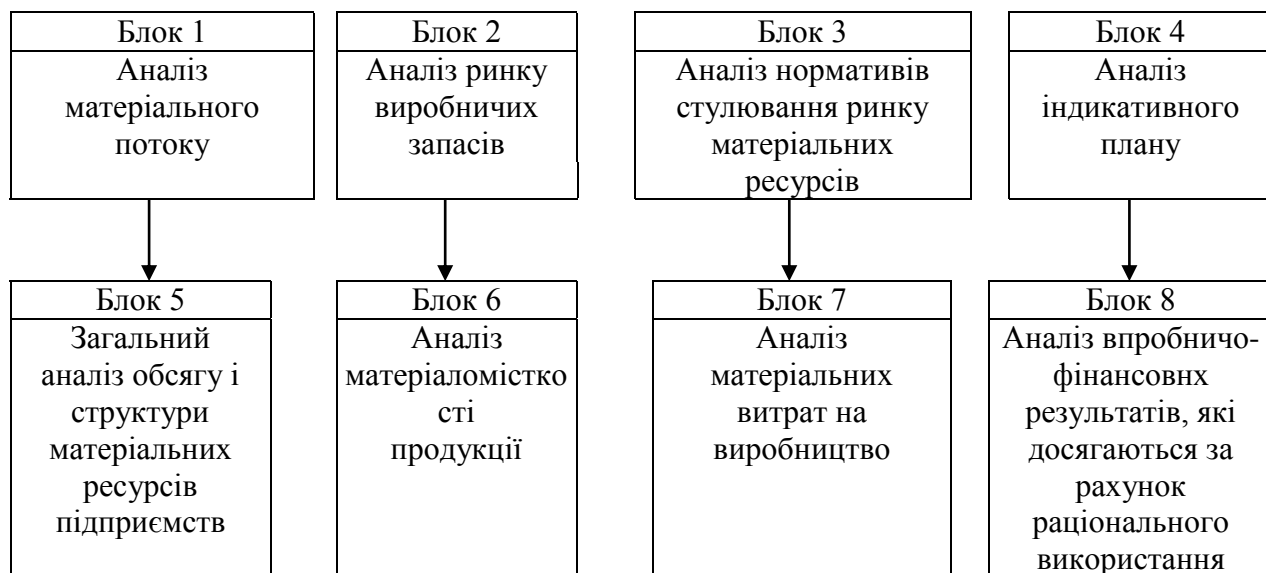


Рис.3.1 Загальна модель економічного аналізу забезпеченості підприємства виробничими запасами та ефективності їх використання

В основу розрахунку потреби підприємства в виробничих запасах покладено нормативи та норми їх витрачання, норми складських запасів. Норма

– це завдання, яке фіксує гранично допустимі витрати конкретного виду матеріального ресурсу на виробництво одиниці продукції. Норми встановлюються виходячи з того, що вони повинні враховувати зростання якості продукції, її конкурентноспроможність. Стан нормативної бази на даний час ще не повністю відповідає вимогам підвищення ефективності виробництва. Більшість норм встановлюється за фактичними витратами за попередній період. Тому на практиці застосовуються застарілі та завищені норми витрат [71].

В більшості розрахунків забезпеченість матеріалами визначають у процентах. Для цього фактичну наявність матеріалів за видами порівнюють з плановою потребою на місяць, квартал, рік. Під час аналізу зіставляємо зростання виробництва окремих видів продукції й фактичні виробничі запаси, зростання абсолютних запасів і збільшення їх потреби на добу. Потім з'ясовуємо яка склалася кон'юнктура на товарно-сировинній біржі, які можливості придбання додаткової кількості матеріалів; визначаємо час простою через несвоєчасні, неповні чи неякісні поставки, визначаємо, які заходи були вжити для виконання поставок.

Початковим етапом аналізу наявності виробничих запасів використаємо таблицю 3.1, яка характеризує наявність на “Білльербек Україна перо-пухова фабрика” оборотних активів.

Як показують дані таблиці 3.1, на Білльербек Україна перо-пухова фабрика протягом 2012 року відбулося зменшення оборотних активів на 475,0 тис. грн., це зменшення в основному відбулося за рахунок зменшення дебіторської заборгованості, яка зменшилася протягом аналізованого періоду на 583,0 тис. грн., за рахунок – виробничих запасів, які відповідно зменшилися на 6,0 тис. грн. Позитивний вплив на оборотні активи підприємства мали: зменшення дебіторської заборгованості за товари, роботи та послуги, дебіторської заборгованості завіданими авансами.

Дана ситуація в загальному вплинула на зменшення оборотних активів за аналізований період по підприємству в цілому.



## Аналіз оборотних активів підприємства за 2012 рік

| Оборотні активи  | На початок<br>2012 року | На кінець<br>2012 року | Відхилення |
|--|-------------------------|------------------------|------------|
| Запаси:  |                         |                        |            |
| Виробничі запаси                                       | 6717,0                  | 6711,0                 | -6,0       |
| Незавершене виробництво                                | -                       | -                      | -          |
| Готов продукція  | 1526,0                  | 1700,0                 | 174,0      |
| Товари   | 58,0                    | 68,0                   | 10,0       |
| Векселі одержані                                       | -                       | -                      | -          |
| Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги: | 5125,0                  | 4542,0                 | -583,0     |
| Резерв сумнівних боргів                                | -                       | -                      | -          |
| Дебіторська заборгованість за розрахунками:            |                         |                        |            |
| З бюджетом   | -                       | -                      | -          |
| За виданими авансами                                   | 380,0                   | 206,0                  | -174,0     |
| З нарахованих доходів                                  | -                       | -                      | -          |
| Із внутрішніх розрахунків                              | -                       | -                      | -          |
| Інша поточна дебіторська заборгованість                | 1,0                     | -                      | -1,0       |
| Поточні фінансові інвестиції                           | -                       | -                      | -          |
| Грошові кошти та їх еквівалент:                        |                         |                        |            |
| У національні валюти                                   | 914,0                   | 1025,0                 | 111,0      |
| В іноземні валюти                                      | 10,0                    | -                      | -10,0      |
| Інші оборотні активи                                   | 1,0                     | 5,0                    | 4,0        |
| Усього за розділом                                     | 14732,0                 | 14257,0                | -475,0     |

Для аналізу забезпеченості “Білербек Україна перо-пухова фабрика” виробничими запасами побудуємо аналітичну таблицю 3.2.

З даними табл. 3.2 можна зробити висновок, що потреби перо-пухової фабрики в основному задовольняються. Так потреба підприємства в сировині і матеріалах на протязі аналізованого періоду задоволена на 100%, це ж і відноситься до синтетичного волокна, допоміжних та інших.

Отже підприємство не перевищує потребу в матеріалах з їх фактичною наявністю.

Таблиця 3.2.

Аналіз забезпеченості виробничими запасами “Біллербек Україна перо-пухова фабрика”

| Матеріал                | 2010р.      |                       | 2011р.     |                       | 2012р.     |                       | Рівень забезпеченості, в % |         |         |
|-------------------------|-------------|-----------------------|------------|-----------------------|------------|-----------------------|----------------------------|---------|---------|
|                         | Потреба, т. | Фактично надійшло, т. | Потреба т. | Фактично надійшло, т. | Потреба т. | Фактично надійшло, т. | 2010 р.                    | 2011 р. | 2012 р. |
| 1. Сировина і матеріали | 100,0       | 102,0                 | 100        | 93,5                  | 220,0      | 226,0                 | 102,0                      | 99,5    | 103,0   |
| 2. Синтетичне волокно   | 48,0        | 48,0                  | 30,0       | 29,0                  | 38,0       | 38,7                  | 100                        | 99,0    | 101,0   |
| 3. Допоміжні матеріали  | 30,0        | 32,0                  | 40,0       | 42,9                  | 35,0       | 35,7                  | 101,0                      | 103,0   | 101,0   |
| 4. Інші                 | 40,0        | 41,0                  | 70,0       | 61,2                  | 80,0       | 76,0                  | 101,0                      | 87,0    | 95,0    |

“Біллербек Україна перо-пухова фабрика” компенсує нестачу виробничих запасів (див. табл. 3.2) в основному за рахунок відхилень від плану асортименту та зменшення запасів на складі.

Наступним етапом аналізу наявності і ефективності використання виробничих запасів є аналіз ефективності використання основних засобів їх вплив на обсяг виробництва продукції (табл. 3.3)

Таблиця 3.3

Аналіз ефективності використання основних засобів їх вплив на обсяг виробництва продукції

| Показники   | За 2010 рік | За 2011 рік | За 2012 рік | Відхилення |            | Темпи росту, % |           |
|---|-------------|-------------|-------------|------------|------------|----------------|-----------|
|   |             |             |             | від 2010р. | від 2011р. | до 2010р.      | до 2011р. |
| 1. Обсяг виробництва продукції, тис.грн                   | 21485,4     | 16902,0     | 15307,0     | -6178,4    | -1595,0    | 71,2           | 90,6      |
| 2. Середньорічна вартість основних в-чих фондів, тис.грн. | 9058,0      | 9748,0      | 9763,0      | 705,0      | 15         | 108            | 100       |
| 3. Фондовіддача, %  | 220         | 283         | 156,8       | -63,2      | -126,2     | 71,3           | 55,4      |

Згідно з аналітичними даними табл. 3.3, роботу підприємства з випуску продукції у цьому періоді слід вважати незадовільною. Обсяг товарної продукції зменшився порівняно із попередніми роками на 28,8 % в порівнянні з 2010 роком та 9,4 % відповідно в порівнянні з 2011 роком.

Недоліки в постачанні, зменшення обсягів матеріалів у поточних запасах та перевитрати матеріалів при їх використанні може певною мірою компенсуватися економією їх у виробничому процесі, але для цього необхідно провести оцінку ефективності використання матеріальних ресурсів за допомогою системи різноманітних показників, зокрема таких як: матеріаломісткість продукції, матеріаловіддача, коефіцієнт використання матеріалів; швидкість оборотності (тривалість обороту), коефіцієнт оборотності (кількість оборотів). Матеріаломісткість продукції є узагальнюючим вартісним показником і визначається як співвідношення суми матеріальних витрат до вартості виготовленої продукції і показує, скільки матеріальних витрат припадає на кожну гривню виготовленої продукції.

Аналіз матеріаломісткості проводиться у наступному порядку:

- визначається загальна оцінка матеріаломісткості продукції;
- аналізується зміна матеріаломісткості за окремими елементами витрат;
- визначається вплив зміни факторів на матеріаломісткість продукції;
- визначається вплив факторів на матеріаломісткість .

Аналіз матеріаломісткості продукції дає можливість пошуку резервів скорочення матеріальних витрат на виробництво продукції та сприяє зниженню собівартості [71].

Таким чином матеріаломісткість залежить від обсягу валової (товарної) продукції та суми матеріальних витрат на її виробництво. У свою чергу обсяг валової продукції у вартісному вираженні може змінюватися за рахунок кількості виготовленої продукції, її структури та рівня відпускних цін. Сума матеріальних витрат також залежить від обсягу виготовленої продукції, її структури, витрачання матеріалів на одиницю продукції і вартості матеріалів.

Матеріаломісткість усього обсягу виробництва продукції є узагальнюючим вартісним показником і визначає відношення всіх матеріальних витрат (без амортизації) до вартості товарної чи валової продукції, характеризує витрати всіх видів матеріальних ресурсів (сировини, основних і допоміжних матеріалів, закуплених напівфабрикатів, палива та енергії) на одну гривню товарної чи валової продукції підприємства [21, с.137].

Поряд з розрахунком загального показника матеріаломісткості, доцільно визначити окремі показники, які характеризують використання окремих видів матеріальних ресурсів (основних, допоміжних, закуплених напівфабрикатів, палива, енергії); сировиномісткість, матеріаломісткість, паливомісткість, енергомісткість тощо. Окремі показники дають змогу пов'язати вартісні показники матеріаломісткості з натуральними, проаналізувавши структуру показника. Питома матеріаломісткість конкретних видів продукції може бути визначена як у вартісному, так і в умовно-натуральному та натуральному вираженні. Натуральний розрахунок може проводитись на виробництвах, де використовують однакові види сировини і матеріалів. Вартісний показник питомої матеріаломісткості визначають відношенням вартості витрачених матеріальних цінностей на виріб до його ціни [21, с.140]. Для характеристики матеріаломісткості розраховуємо два узагальнюючих показники: матеріаломісткість товарного (валового) випуску і матеріаловіддачу (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4

## Аналіз ефективності використання виробничих запасів

| № п/п | Показники                            | За 2010 рік | За 2011 рік | За 2012 рік | Відхилення від |         | Темпи росту, до року % |        |
|-------|--------------------------------------|-------------|-------------|-------------|----------------|---------|------------------------|--------|
|       |                                      |             |             |             | 2010р.         | 2011р.  | 2010р.                 | 2011р. |
| 1     | Обсяг виробництва продукції тис.грн. | 21485,4     | 16902,0     | 15307,0     | -6178,4        | -1595,0 | 71,2                   | 90,6   |
| 2     | Матеріальні затрати                  | 9485,0      | 8255,0      | 10273,0     | 788,0          | 2018,0  | 108,3                  | 124,4  |
| 3     | Матеріалоемність продукції           | 0,4         | 0,5         | 0,7         | 0,3            | 0,2     | 175,0                  | 140,0  |
| 4     | Матеріаловіддача                     | 2,3         | 2,0         | 1,5         | -0,7           | -0,5    | 65,2                   | 75,0   |

Дані таблиці 3.4 свідчать про те, що протягом 2010 – 2012 років підприємство Біллербек Україна перо-пухова фабрика збільшило матеріальні затрати на 788,0 тис. грн. відповідно до 2010 року та на 2018,0 тис. грн. відповідно до 2011 року, або на 8,3 та 24,4 %. Слід зауважити, що збільшення питомої матеріаломісткості продукції є одним із джерел перевитрат матеріальних ресурсів, що відображає рівень використання матеріальних ресурсів на окремий вид продукції. На нашому підприємстві матеріаломісткість продукції коливається в межах 0,4-0,7 протягом аналізованого періоду. Матеріаловіддача продукції є зворотнім показником до показника матеріаломісткості, і характеризує вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів. На аналізованому підприємстві матеріаловіддача протягом 2012 року зменшилася на 0,7 відповідно до 2010 року та на 0,5 порівняно із 2011 роком. Дана ситуація є негативним показником в діяльності підприємства та характеризує незначні труднощі в виробництві та реалізації значно подорожчаної продукції.

Після аналізу матеріаломісткості продукції необхідно проаналізувати матеріальні витрати на виробництво окремих виробів. Об'єктами такого аналізу є вироби, які займають значну питому вагу в загальному обсязі випуску продукції, а також нова продукція. Порівняння витрат за статтями дає змогу виявити збільшення чи економію витрат (табл. 3.5).

Дані таблиці 3.5 свідчать, що підприємство скоротило витрати за всіма статтями. Матеріальні затрати досліджуваного підприємства у структурі затрат становлять 69-70 %, левову частку усіх затрат на виробництво продукції. Витрати на оплату праці в абсолютних величинах зменшилися в порівнянні з 2010 роком на 365 тис. грн. та в порівнянні з 2011 роком на 118 тис. грн.

Стосовно амортизації слід відмітити, що абсолютна величина даного показника зросла від 483 тис. грн. до 566 тис. грн., а структура залишилась незмінною на рівні 3%. Витрати на збут також зменшилися як в абсолютних величинах так і у відносних, відповідно скоротилися від 3193 до 1807 тис. грн. та від 13% до 12%.

## Аналіз витрат на виробництво продукції і собівартість продукції

| Види витрат             | Сума витрат, тис.грн. |          |          | Структура витрат, % |          |          | Відхилення звітного періоду до базового |                                       |                                   |                                    |
|-------------------------|-----------------------|----------|----------|---------------------|----------|----------|---|---------------------------------------|-----------------------------------|------------------------------------|
|                         | 2010 рік              | 2011 рік | 2012 рік | 2010 рік            | 2011 рік | 2012 рік | Суми витрат (+,-) грн. 2012 до 2010р.   | Суми витрат (+,-) грн. 2012 до 2011р. | Структури витрат, % 2012до 2010р. | Структури витрат, % 2012 до 2011р. |
| Матеріальні затрати     | 9485,0                | 8255,0   | 10273,0  | 69                  | 66       | 70       | 788,0                                   | 2018,0                                | -9                                | -6                                 |
| Витрати на оплату праці | 2753,0                | 2506,0   | 2388,0   | 15                  | 16       | 15       | -365,0                                  | -118,0                                | -                                 | -1                                 |
| Амортизація             | 483,0                 | 619,0    | 566,0    | 3                   | 3        | 3        | 83,0                                    | -53,0                                 | 1                                 | 1                                  |
| Витрати на збут         | 3193,0                | 1849,0   | 1807,0   | 13                  | 15       | 12       | -1386,0                                 | -42,0                                 | -1                                | -3                                 |

Значимим фактором впливу на матеріаломісткість товарного випуску є виробничі втрати і відходи. Певна частка відходів і втрат при сучасній техніці є неминучою, її закладають у план (норму).

Матеріальні витрати залежать від кількості витрачених матеріальних ресурсів на випуск цих виробів та вартості їх придбання [45, с.198]. Однак в реальній діловій практиці чим більше замовляє покупець, тим менше він сплачує за рахунок надання знижок. Тому покупець повинен зважити вигоди від купівлі великих партій ТМЦ і порівняти їх з збільшенням витрат на зберігання запасів, середній рівень яких зростає. В цьому випадку необхідно визначити розмір запасу, який забезпечував би мінімальну величину повних витрат, що включають в себе витрати на утримання запасів, підготовку замовлень, а також вартість придбаної продукції.

Аналізуючи ефективність використання виробничих запасів на основі узагальнюючих показників матеріалоемності та коефіцієнту корисного використання матеріалів можна зробити висновки:

“Біллербек Україна перо-пухова фабрика” в 2012 році збільшило матеріалоємність продукції, тобто сума матеріальних витрат у виробництво продукції зросла. Проте дану ситуацію не слід розглядати як негативне явище, оскільки на окремі види продукції рівень матеріаломісткості зменшився, про що свідчить коефіцієнт використання матеріалів.

Підприємству необхідно в майбутньому знижувати матеріаломісткість продукції. Це можливе за рахунок:

- скорочення частки відходів і браку у виробництві;
- перегляд норм витрачання матеріалів у виробництво;
- заміна матеріалів, та інше.

Наступний етап аналізу виробничих запасів є аналіз структури запасів витрачених на одиницю продукту, послуг. Для даного виду економічного аналізу використаємо аналітичні таблиці 3.6. та 3.7.

*Таблиця 3.6*

Структура запасів, витрачених на одиницю продукту, послуг

| Складові            | 2010р.     |                | 2011р.     |                | 2012р.     |                |
|---------------------|------------|----------------|------------|----------------|------------|----------------|
|                     | Сума, грн. | Питома вага, % | Сума, грн. | Питома вага, % | Сума, грн. | Питома вага, % |
| Основні матеріали   | 28,20      | 80,2           | 31,72      | 82,0           | 39,18      | 85,0           |
| Допоміжні матеріали | 1,90       | 5,9            | 3,69       | 6,50           | 2,91       | 5,35           |
| Інші матеріальні    | 6,40       | 13,9           | 6,15       | 11,5           | 6,31       | 9,65           |
| Разом               | 36,5       | 100            | 41,56      | 100            | 48,4       | 100            |

## Аналіз структури запасів, витрачених на 1 продукту, послуг

| Складові                 | Відхилення         |                |                     |                |
|--------------------------|--------------------|----------------|---------------------|----------------|
|                          | 2012 р від 2010 р. |                | 2012 р. від 2011 р. |                |
|                          | Сума, грн.         | Питома вага, % | Сума, грн.          | Питома вага, % |
| Основні матеріали        | 10,98              | 4,8            | 7,46                | 3,0            |
| Допоміжні матеріали      | 1,01               | -0,55          | -0,78               | -1,15          |
| Інші матеріальні ресурси | -0,09              | -4,25          | 0,16                | -1,85          |
| Разом                    | 11,9               | -              | 6,84                | -              |

Проведений аналіз структури витрачених запасів на 1 шт. готового виробу встановив, що в сумі виробничих запасів, витрачених на виробництво однієї одиниці готової продукції, найбільшу питому вагу складає безпосередньо сировина, що в 2010 році становить 80,2%, в 2012 році – 85,0% від розміру всіх понесених витрат виробничих запасів. Також провівши аналіз структури запасів, витрачених на 1 продукту, послугами виявлено, що зменшення витрат на виробничі запаси відбулося переважно через зниження вартості допоміжних матеріалів в 2012 році порівняно з 2011 роком - на 0,78 грн. чи 1,15% та інших матеріальних ресурсів – на 4,25 % порівняно з 2010 роком та 1,85 % порівняно з 2011 роком, що позитивно вплинуло на збільшення отриманого прибутку від основного виробництва.

Проводячи аналіз одиниці виробу, неможливо не проаналізувати матеріаломісткість виробу (таблиця 3.8)

Отриманий результат (табл. 3.8) свідчить, що у випуску продукції збільшилась частка матеріаломістких виробів. Найбільший вплив на зміну



матеріаломісткості спричинила зміна розміру витрачених матеріальних ресурсів, що збільшила матеріаломісткість на 0,01 (в порівнянні показників 2012 року з 2010 роком) та 0,006 (в порівнянні показників 2012 року з 2011роком).

Таблиця 3.8

## Аналіз матеріаломісткості виробу

| Показники, які впливають на зміну об'єкту | 2010р. | 2011р. | 2012р. | Відхилення показників |                   |
|---|--------|--------|--------|-----------------------|-------------------|
|   |        |        |        | 2012р від 2010р.      | 2012р. від 2011р. |
| Сума матеріальних витрат, грн.            | 21,00  | 22,00  | 22,8   | +1,8                  | +0,8              |
| Обсяг продукції, грн.                     | 34,7   | 35,0   | 35,6   | +0,9                  | +0,6              |
| Матеріаломісткість                        | 0,630  | 0,634  | 0,640  | +0,010                | +0,006            |

На ефективність прийняття управлінських рішень, метою яких є раціональне використання матеріальних ресурсів підприємства впливають результати проведеного економічного аналізу, який служить для забезпечення інформацією про стан об'єкта осіб, які приймають рішення щодо оперативного регулювання процесів виробництва, постачання і збуту.

Таким чином, в результаті проведеного аналізу наявності та ефективності використання виробничих запасів, можна зробити висновки та використати їх для покращення діяльності “Біллербек Україна перо-пухова фабрика”. Управлінськими рішеннями, прийнятими в ході проведеного аналізу, можна вважати:

–забезпечення контролю за укладеним договором на поставку матеріальних ресурсів, на дотримання умов цього договору, своєчасне забезпечення матеріальними ресурсами ;

–уникнення по можливості збільшення цін на виробничі запаси;

–знаходженні найбільш вигідних постачальників виробничих запасів.

### 3.2. Діюча практика аудиторської перевірки виробничих запасів

На більшості підприємств, в тому числі й “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” обсяг операцій з виробничими запасами є досить значним, тому їх перевірка є досить трудомістким процесом. Основною метою проведення аудиторської перевірки виробничих запасів є: встановлення законності, достовірності та доцільності операцій з виробничими запасами, правильності їх відображення в обліку. Виходячи з мети аудиту виробничих запасів формуються основні завдання аудиту виробничих запасів:

- перевірка фактичної наявності запасів;
- перевірка організації складського господарства, стану збереження запасів;
- перевірка організації обліку заготівлі, придбання та витрачання запасів;
- перевірка повноти оприбуткування запасів при наявності документів, які підтверджують їх придбання;
- перевірка правильності визначення первісної вартості запасів при їх надходженні на підприємство;
- перевірка правильності оформлення надходжень та відпуску запасів;
- перевірка дотримання лімітів з відпуску запасів;
- перевірка законності списання запасів при втратах;
- перевірка незавершеного виробництва, правильності формування собівартості продукції;
- визначення правильності ведення синтетичного і аналітичного обліку виробничих запасів;
- оцінка повноти та правильності відображення господарських операцій із запасами в бухгалтерському обліку та звітності.

Джерелами інформації для аудиту операцій із запасами є наступні:

- наказ про облікову політику.

- первинні документи з обліку запасів.
- облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку запасів.
- акти і довідки попередніх аудиторських перевірок, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю.
- звітність [21, с.202].

Аудит виробничих запасів здійснюється за двома напрямками:

- перевірка їх фактичної наявності, яка здійснюється за допомогою інвентаризації;
- перевірка правильності оцінки запасів в обліку і звітності.

У рамках першого напрямку проводиться інвентаризація, яка дає можливість виявити недостачі або лишки запасів та інші відхилення в обліку, якщо такі мають місце на підприємстві. Послідовність проведення інвентаризації та аудиторських процедур під час інвентаризації на “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” наведена на рис.3.2 [34, с.342].

Під час проведення інвентаризації аудитор не може бути членом інвентаризаційної комісії, але, спостерігаючи за її роботою може:

- спостерігати за виконанням процедур інвентаризації;
- перевірити правильність підрахунку на основі випадкової вибірки;
- вивчати обґрунтованість віднесення операцій до певного звітного періоду;
- отримувати пояснення з приводу значних відхилень виробничих запасів з даними бухгалтерських записів;
- перевірити правильність оцінки фактичного обсягу запасів.

Аудиторські процедури поділяються на ті, що проводяться:

- до інвентаризації;
- під час інвентаризації;
- після закінчення інвентаризації.

До проведення інвентаризації аудитор перевіряє чи на підприємстві “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” чітко організовано складське господарство та контрольно-пропускна система.



Рис.3.2. Аудит інвентаризації виробничих запасів на базі “Біллербек Україна перо-пухова фабрика”

Аудитором було здійснено процедури перевірки таких фактів:

- як здійснюється охорона об’єкта;
- як укладені та чи правильно оформлені договори про матеріальну відповідальність з працівниками, яким передано матеріальні цінності на зберігання;
- чи створені умови матеріально відповідальним особам для забезпечення збережності виробничих запасів, чи є в наявності складські приміщення, шафи, сейфи;
- чи є в наявності ваго-вимірювальні пристрої;

– чи існує контроль за порядком ввезення і вивезення матеріальних цінностей.

Під час проведення інвентаризації аудитор спостерігає за роботою інвентаризаційної комісії. А також аудитор проводить контрольні перевірки, час від часу звіряючи дані з даними інвентаризаційних описів. Особливу увагу аудитор звертає на номери, марки назви, оскільки тут найчастіше виявляється заміна. Аудитор звертає також увагу на перевірку подій після складання балансу та правильності їх віднесення до того чи іншого звітного періоду [60, 211].

При цьому аудитор виконує такі процедури: відбирає операції з відпуску матеріалів, обліковані на початку звітного періоду для вибіркового листування та порівнює їх з накладними та рахунками.

У рамках другого напряму аудиторської перевірки аудитор здійснює документальну перевірку операцій запасами в такій послідовності:

– Перевірка правильності оцінки запасів при надходженні, придбанні.

При проведенні такої перевірки аудитор враховує те, в синтетичному обліку придбання запасів може здійснюватись в оцінці за фактичною вартістю або за обліковими цінами (за нормативною собівартістю).

При перевірці руху матеріалів аудитор перевіряє правильність їх оприбуткування. Неповне оприбуткування призводить до утворення не відображених в обліку залишків. Тому порівнюють дані прибуткових ордерів з даними супровідних документів постачальників (накладних, рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних тощо).

– Перевірка повноти оприбуткування запасів та наявності документів, що підтверджують їх придбання. Для нього аудитор перевіряє:

– чи дотримуються на “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” порядок приймання та оформлення документів з приймання запасів;

– чи повністю оприбутковані запаси, зазначені в документах постачальника;

– чи відповідає якість запасів, що визначена в прибуткових документах, якості, що зазначена в сертифікатах постачальника або аналізі лабораторії підприємства.

При перевірці обліку запасів аудитор особливу увагу приділяє перевірці первинної документації. При цьому оцінюється правомірність використання тих чи інших форм документів, перевіряється дотримання порядку їх заповнення та складання (чи складаються вони в момент здійснення операції).

При перевірці документів здійснюється взаємна звірка господарських договорів, рахунків-фактур, накладних, прибуткових ордерів на предмет ідентичності ряду показників: номенклатури, ціни, кількості, дат оприбуткування тощо.

Порівняння кількісних показників оригіналів рахунків-фактур, сертифікатів і специфікацій постачальника дозволяє встановити, чи всі запаси оприбутковані.

Зустрічна перевірка документів, що відображають надходження запасів, з документами постачальника дає можливість виявити факти не оприбуткування запасів або неповне їх оприбуткування[79, с.4].

Перевіряючи реальність операцій, необхідно встановити наявність договорів про поставку матеріалів, правильність їх складання, порівняти дані документів з оплати даними документів на оприбуткування запасів.

–Перевірка організації контролю за зберіганням і використанням довіреностей. Перевірці підлягає правильність нумерації аркушів книг довіреностей, перевіряється наявність їх реєстрації з обліку виданих довіреностей.

Дата видачі довіреностей дає можливість визначити її термін дії. По прибуткових документах перевіряється, чи не було випадків передачі довіреностей іншим особам, зміни назви постачальника, внесення підробок до документів на отримання запасів.

– Вивчення організації контролю за погашенням довіреностей. З метою перевірки правильності погашення довіреностей аудитор порівнює дані граф

“Відмітка про виконання довіреностей” в журналі обліку довіреностей і первинних документів, що характеризують надходження запасів на склад підприємство. При цьому звертається увага на те, чи не видаються нові довіреності особам, які не відзвітувались у використанні попередньо одержаних довіреностей.

Важливе значення має і своєчасність здачі до бухгалтерії невикористаних довіреностей.

– Перевірка достовірності відображення руху запасів в бухгалтерському.

В ході такої перевірки аудитор вирішує такі питання:

– як обліковується надходження та витрачання запасів на складах та інших об'єктах;

– чи не було фактів неоприбуткування (повного або часткового), запасів, що надійшли ;

– чи не списувались на витрати запаси понад встановленні норми і без вагомих підстав;

– чи відповідає фактичне витрачання запасів документальним даним;

– чи не приховують недостачі запасів різними необґрунтованими проводками.

Для з'ясування вище перелічених питань важливе значення має аналіз первинних документів з обліку запасів за місцями зберігання.

У ході перевірки операцій з відпуску матеріалів аудитор перевіряє відпуск матеріалів у виробництво і обґрунтованість їх списання на витрати.

Також необхідно переконатися чи не списуються виробничі запаси на витрати виробництва без попереднього їх оформлення і без оформлення на них видаткових документів.Окрему увагу аудитор приділяє складському господарству переглядаючи картки та перевіряючи своєчасність записів в них.

При аудиті операцій із запасами аудитор перевіряє, чи не допускалась їх передача без оплати. Якщо запаси реалізовувались на сторону, необхідно виявити, коли і за якою ціною вони придбані, коли і кому продані, їх ціну, ПДВ, транспортні витрати, уточнити роздрібні ціни на момент реалізації.

При реалізації запасів на сторону перевіряється наявність накладних, довіреностей, оцінка вартості реалізації надходження виручки від реалізації в повному обсязі на поточний рахунок.

– Перевірка законності списання запасів при їх втратах. Під час перевірки аудитор встановлює правильність визначення розміру допустимих втрат при зберіганні і виявлення фактів пересортування запасів, а також правильність оформлення актів. В ході перевірки досліджуються акти інвентаризації за період, що визначається документами, що підтверджують вивезення і використання відходів[1, с.64].

Малоцінні і швидкозношувані предмети (МШП) за новим Планом рахунків належать до класу 2 “Запаси” виділені в окрему групу запасів, облік яких ведеться на рахунку 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети”. До них належать предмети, які використовуються протягом періоду, що не перевищує один рік, або протягом нормального [4, с.55].

За дебетом рахунка 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом – за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів у експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

З метою забезпечення збереження вказаних предметів у експлуатації має бути організований належний контроль за їх рухом. Підприємство покликано вести оперативний облік МШП у кількісному вираженні. Встановлено, що при поверненні на склад з експлуатації таких предметів, що придатні для подальшого використання, вони оприбутковуються за дебетом рахунка 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” та кредитом рахунка 71 “Інший операційний дохід”. Перевірка МШП здійснюється за видами предметів за однорідними групами відповідно до встановленого аналітичного обліку їх.

П(С)БО “Запаси” передбачається, що вартість МШП, переданих в експлуатацію, виключається зі складу активів (списується з балансу) з



подальшою організацією оперативного кількісного обліку таких предметів за місцями експлуатації і відповідальними особами протягом строку їх фактичного використання.

На МШП, що є в складі запасів, не нараховується знос, а вартість переданих у експлуатацію МШП виключається із складу активів, тобто списується з балансу у витрати. Для посилення контролю за збереженням МШП вони підлягають маркіруванню (фарбою, клеймуванням, прикріпленням жетонів). Якщо строк корисної експлуатації МШП перевищує один рік, то їх включають до складу необоротних активів і вони підлягають амортизації [18, с.220].

Якщо строк експлуатації МШП не перевищує року, їх списують на зменшення нерозподіленого прибутку.

Визначення зносу дорогоцінних швидкозношуваних предметів здійснюється за такими методами:

- на основі термінів використання в місяцях;
- за участю в обсягах діяльності;
- відрахуванням 50 % вартості при передачі зі складу в експлуатацію і 50 % за ціною можливого використання;
- 100 % вартості внаслідок передачі зі складу в експлуатацію. На підприємстві ревизор знайомиться з організацією й оформленням матеріальної відповідальності за МШП.

Крім того, він вивчає інвентарні книги (відомості), прибуткові документи, записи в регістрах аналітичного обліку. Результати інвентаризації МШП (нестачу або лишки) встановлюють за матеріалами інвентаризації шляхом складання порівнювальної відомості.

Аудитор перевіряє повноту і своєчасність оприбуткування МШП, обґрунтованість списання і правильність нарахування зносу за вищевказаними методами. Особливій перевірці підлягають предмети, списані як непридатні. При цьому встановлюються причини, час їхнього придбання, вивчають документи на їх здавання в утиль (брухт) або на знищення.

Суцільній перевірці підлягають акти на списання предметів і їх затвердження керівництвом підприємства. Співставлення звітних калькуляцій за окремими видами виробів планових з даними калькуляціями за минулий період дозволяє аудитору виявити випадки завищення планових (нормативних) витрат у калькуляціях, необґрунтованого списання фактичних витрат за окремими статтями, підвищення собівартості продукції проти плану і минулого року з наступним вивченням причин таких явищ. Одержані дані за окремі звітні періоди дозволяють здійснити цілеспрямовану перевірку накопичувальних і первинних документів, що обґрунтовують списання витрат за окремими статтями.

Одночасно звертають увагу на випуск продукції, який не користується попитом або має обмежений збут. Щодо таких видів продукції фактична собівартість одиниці виробів розраховується шляхом поділу всіх фактичних затрат (включаючи затрати на випущену понад запланований об'єм продукцію з обмеженим збутом) на фактичний випуск продукції за винятком понадпланового випуску продукції, яка має обмежений збут. Методи аудиту фактичних витрат на виробництво і собівартість продукції здебільшого визначаються галузевою специфікою виробництва, особливостями спожитої сировини і матеріалів, номенклатурою і характером продукції, що випускається, а також особливостями методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції (нормативний, простий, попередільний, позамовний).

Дані нормативного обліку дозволяють виявити осіб, винних у допущенні відхилень від норм, і впливу цих відхилень на формування собівартості продукції, що значно полегшує здійснення поточного контролю і проведення аудиту. Отже, важливе місце в роботі бухгалтера належить контролю. Так, аудит виробничих запасів сприяє покращенню ведення обліку їх наявності, надходження та використання.

Здійснюючи аудит, обліковець виконує такі процедури:

- перевірка правильності документального оформлення й доцільності здійснення товарних операцій, своєчасне відображення їх в обліку;
- контроль за своєчасним і повним оприбуткуванням виробничих запасів;
- дослідження запасів матеріалів і контроль за дотриманням їх нормативу;
- контроль за дотриманням правил проведення інвентаризації, своєчасного виявлення її результатів;
- перевірка виконання договірних зобов'язань щодо поставки і збуту (реалізації) товарів;
- виявлення фактів приписок і понаднормового списання втрат запасів тощо.

При виявленні недочетів, аудитор визначає повноту і правильність утримань з матеріально-відповідальних осіб.

### **3.3. Напрями удосконалення ефективного використання виробничих запасів господарюючого суб'єкта**

На ефективність прийняття управлінських рішень, метою яких є раціональне використання виробничих запасів підприємства впливають результати проведеного економічного аналізу, який служить для забезпечення інформацією про стан об'єкта осіб, які приймають рішення щодо оперативного регулювання процесів виробництва, постачання і збуту. Аналіз відносин по забезпеченню виробничими запасами дозволяє підтримувати запаси на необхідному рівні для забезпечення ритмічності виробництва, регулювати відхилення від норм, визначати дефіцитні і понаднормативні матеріали, а також ті, що не мають руху.

Основою системи управління на підприємстві має бути ефективно організований облік витрат, які виникають внаслідок використання матеріалів, обладнання, робочої сили тощо і постійно задіяні в його виробничо-господарському процесі. Та для підприємства залишаються проблемою

оперативно провести відповідний аналіз і дати оцінку понесених витрат, пов'язаних з придбанням та зберіганням запасів, оскільки чинні стандарти бухгалтерського обліку не передбачають формування інформації окремих і сумарних складників цих витрат. Для отримання такої інформації потрібно виконувати додаткові розрахунки, тому керівництво підприємства часто нехтує проведенню їх оцінки та аналізу [72].

Облік витрат, пов'язаних з придбанням та зберіганням запасів не дає змоги оперативно встановити й проаналізувати співвідношення понесених витрат до самої вартості придбаних запасів. Необхідність накопичення такої інформації підтверджується тим, що на практиці може виникнути ситуація, коли витрати пов'язані з придбанням і зберіганням запасів, перевищують вартість самих запасів у кілька разів, а відсутність такої інформації унеможливорює прийняти певне рішення, а саме: закуповувати цей вид запасів, організувати його виробництво на своєму підприємстві або шукати відповідний йому замінник [75]. Одним із джерел економії виробничих запасів є зниження питомої матеріаломісткості продукції, що відображає рівень використання матеріальних ресурсів на окремий вид продукції і розраховується як відношення кількості або вартості витрачених матеріальних ресурсів на окремий вид продукції до кількості або вартості виробленої продукції цього виду.

Для визначення економії чи перевитрат матеріалів за рахунок зменшення чи збільшення матеріаломісткості продукції зміну коефіцієнта матеріаломісткості множать на матеріальні затрати базового періоду. Додатковий випуск продукції визначають шляхом множення перевитрат матеріалів на матеріаловіддачу базового періоду. При глибокому аналізі загальної матеріаломісткості наданих послуг визначають, який елемент витрат вплинув на її зміну. Для забезпечення ефективності використання матеріальних ресурсів доцільно використовувати бюджетне планування запасів і витрат, пов'язаних з їх придбанням. Одночасно складання окремого бюджетного плану для витрат на придбання та зберігання запасів дає змогу здійснювати постійний контроль

за цими витратами, що відповідно сприяє оперативному корегуванню непередбачених ситуацій.

Насамкінець варто зазначити, що аналіз ефективності використання запасів не закінчується одержанням необхідних показників. Він є підставою для прийняття необхідних управлінських рішень. За даними аналізу керівництво підприємства розробляє заходи, які сприяють пошуку джерел економії виробничих запасів та резервів збільшення обсягів виробництва.

Аудитори постійно працюють над тим, щоб максимально скоротити час перевірки матеріальних запасів на підприємствах, не знижуючи при цьому її якості, і, отже не збільшуючи аудиторський ризик. Одним з найбільш ефективних шляхів вирішення цієї проблеми, на нашу думку, є впровадження обчислювальної техніки в процес аудиту. Але не всяке застосування комп'ютерної техніки аудиторами слід вважати автоматизацією аудиту матеріальних запасів. Так під час виконання своїх функціональних обов'язків більшість аудиторів залучають різноманітне програмне забезпечення. Вони використовують наявні на підприємствах інформаційно-довідкові системи, бази даних, бухгалтерські програми, програми аналізу фінансово-господарської діяльності, інші спеціалізовані програми. Комп'ютерні інформаційно-довідкові системи юридичного профілю (Експерт–Юрист, Юрист–Плюс, Ліга: Закон, Босс тощо) дозволяють швидко відшукати й надати для перегляду або друку потрібний аудиторам нормативний документ з бухгалтерського обліку, оподаткування тощо. Бухгалтерські програми слугують джерелами аудиторських доказів.

Електронні таблиці надають можливість швидко і якісно провести розрахунки. Оформлення результатів внутрішнього аудиту матеріальних запасів не обходиться без текстових редакторів. Але наведені нами програмні засоби не можуть без участі аудитора виконувати такі притаманні аудиту дії, як планування напрямків перевірки виходячи з конкретних завдань, збирання й оцінка аудиторських доказів, формулювання рекомендацій по усуненню виявлених під час перевірки недоліків. Аудитори роблять це вручну. Отже про

автоматизацію аудиту матеріальних запасів у досліджуваній нами галузі говорити не доводиться, оскільки головною метою її впровадження повинно бути створення ефективної комп'ютерної системи здатної виконувати на підприємстві у повному обсязі функції аудиту. Такі комп'ютерні системи повинні мати вигляд спеціалізованих аудиторських програм, а вони якраз і не використовуються. Виявилось, що програмних продуктів, здатних автоматизувати аудит на підприємствах, просто нема. Але прагнучи такого вдосконалення аудиту підприємствам необхідно реально оцінити свої можливості. Тобто, слід визначитись, чи можливо взагалі автоматизувати діяльність служби аудиту на підприємстві. При наявності значної кількості перешкод на шляху автоматизації аудиту від неї краще відмовитись. В процесі дослідження нами було з'ясовано, що перешкодами можуть бути:

- застосування бухгалтерських програм, що за своїм розвитком знаходяться на низькому рівні. Адже якщо програми, що автоматизують різні ділянки бухгалтерії не можуть знайти між собою “спільну мову” через несумісність програмного забезпечення, то й аудиторська програма навряд чи зможе з ними співпрацювати;

- відсутність на підприємстві чітко регламентованих методик проведення аудиту. Загальновідомо, що основою діяльності автоматизованої системи аудиту, як і будь-якої іншої автоматизованої системи є чітка алгоритмізація. За відсутності ж методик аудиту побудувати алгоритм роботи автоматизованої системи досить складно;

- відсутність технічних можливостей таких, як недостатня потужність наявних комп'ютерів, або взагалі їх відсутність;

- відсутність у співробітників підприємства досвіду розробки подібного програмного забезпечення.

Безпосередню розробку програмного забезпечення необхідно розпочинати лише за умови отримання позитивної відповіді на питання про можливість автоматизації аудиту на підприємстві.

Згідно до загальних положень побудови організаційно-економічних систем, викладених у праці [79-80], система комп'ютеризації діяльності аудиторів, повинна складатися з таких компонентів:

- економіко-математичних, економіко-організаційних і інформаційних моделей, що відображають процес аудиту матеріальних запасів;
- технічних, програмних, інформаційних і інших засобів, що забезпечують реалізацію моделей.

Відповідно до цих представлень новостворювана комп'ютерна система буде складатись з функціональної та забезпечуючої частин. Функціональна частина являтиме собою сукупність методик, методів і засобів виконання внутрішнього аудиту матеріальних запасів, відображених в інформаційних і математичних моделях, стандартах, нормах тощо. Забезпечуюча частина буде призначена для реалізації функцій аудиту матеріальних запасів, для чого вона повинна складатися з інформаційного, програмного, технічного й іншого забезпечення.

Проаналізувавши різні форми реалізації програмних засобів ми дійшли висновку, що спеціалізовану аудиторську програму доцільно реалізувати у формі експертної системи. Савченко В.Я. [60] та Дорош Н.І. [21] наголошують, що принципова відмінність експертних систем – їх спроможність відтворювати і маніпулювати обривковими, неточними і суперечливими знаннями. Вони повинні виконувати міркування не тільки на основі формальної (математичної) логіки, скільки на основі комп'ютерної, тобто наближеної до людської логіки. Причому система повинна вміти пояснювати, чому вона прийшла до того або іншого висновку. Система зможе виконати ці функції, якщо її компоненти будуть відповідати рис. 3.3.

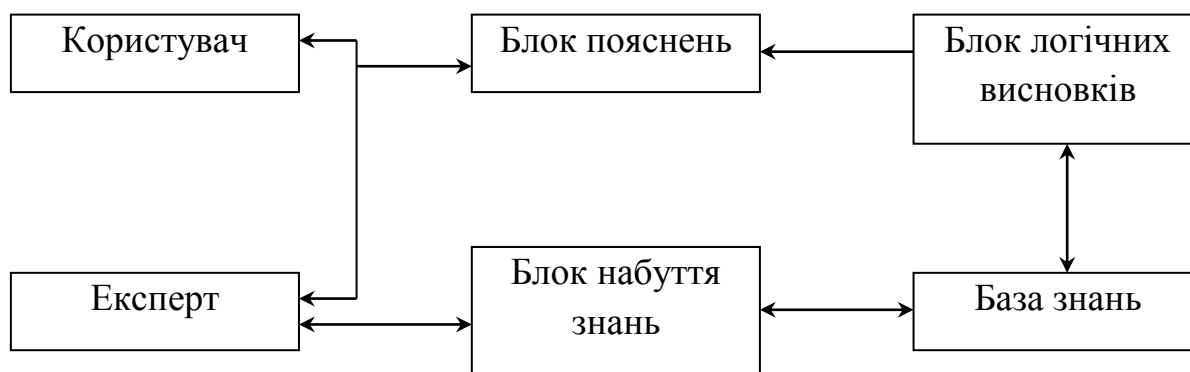


Рис. 3.3. Склад типової експертної системи[36, с. 52]

Коротко охарактеризуємо функції блоків експертної системи.

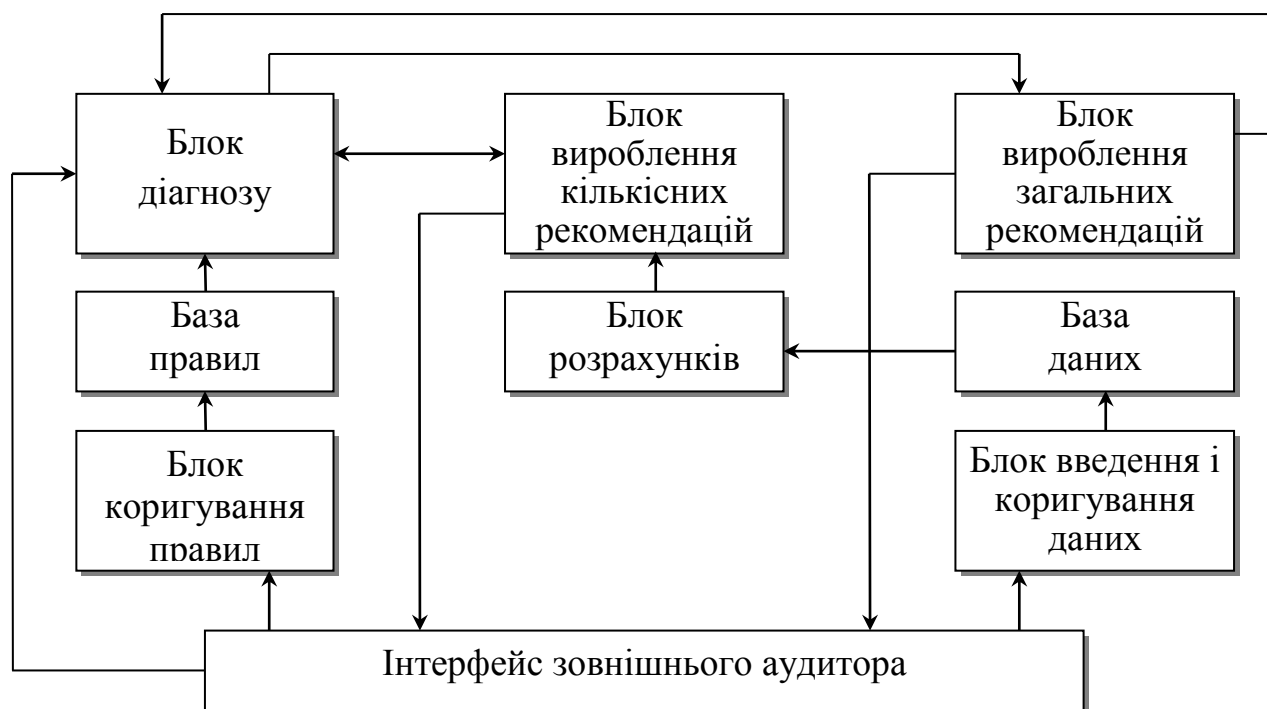
- База знань за допомогою тих або інших моделей (логічних, продуктивних, семантичних, фреймового представлення) відображає знання експерта про предметну область, засоби аналізу фактів, що надходять, і методи виведення, тобто породження нових знань на основі наявних і таких, що надійшли знову.

- Блок логічних висновків повинен бути пристосований до роботи з ненадійними даними, що наближає експертну систему до реальної дійсності. Для цього розроблена нечітка логіка, коефіцієнти впевненості, байєсівська логіка, міра довіри тощо.

- Важливу роль відіграє блок пояснень. Система повинна вміти пояснювати, як вона прийшла до того або іншого висновку. У експертних системах, заснованих на правилах, пояснення звичайно одержують шляхом повторного простежування тих кроків міркування, що призвели до даного висновку. У такий спосіб система відповідає на запитання “як?”. Крім такого роду питань, передбачають можливість відповідати на запитання “чому?”. Звичайно відповідь полягає в перерахуванні тих цілей і підцілей, які варто довести системі.

- Блок набуття знань пов’язаний із проблемою навчання і самонавчання системи. Залишимо цей аспект як ще недостатньо пророблений. Тому в даний час набуття знань системою зводиться до запровадження вербалізованих знань





експерта за допомогою відповідного інтерфейсу. Наприклад, якщо в процесі експлуатації системи виявлено, що правило, яке встановлює діагноз, невірне, то зміна цього правила відбувається шляхом запровадження коректури в базу знань.

Отже взявши за взірць запропоновану схему типової експертної системи (див. рис. 3.2) можна розробити схему спеціалізованої програми для аудиту матеріальних запасів для конкретного підприємства.

На нашу думку ця схема може виглядати так (див. рис. 3.4). Стрілками на схемі покажемо напрямки інформаційних потоків.

Рис. 3.4. Схема взаємозв'язків основних блоків створюваної програми автоматизації аудиту виробничих запасів

– Базу правил (знань) пропонуємо організувати окремо від бази даних, оскільки створюються, коректуються і використовуються вони за різними принципами і методами, із різною частотою опрацьовуються.

– До блоку діагнозу слід включити процедури маніпулювання базою правил і базою даних. Виконуються ці процедури будуть за допомогою

індикаторних таблиць, таблиць формування діагнозу, таблиць формування тексту рекомендацій тощо. Більш докладно компоненти даного блока розглядаються нижче.

– Блок вироблення загальних рекомендацій повинен функціонувати на підставі інформації блоку діагнозу. Його призначення – видача якісних характеристик стану справ з запасами на підприємстві і напрямків виходу із ситуації, що створилася.

– Блоку вироблення кількісних рекомендацій слід припускати видачу діагнозу з конкретними числовими значеннями показників, які варто досягти в наступному періоді.

– Блоку вироблення кількісних рекомендацій слід припускати видачу діагнозу з конкретними числовими значеннями показників, які варто досягти в наступному періоді. З цією метою використовується блок розрахунків, у якому зберігаються необхідні формули. Обсяг цього блоку значний, тому що для розрахунку приросту одного показника, що залежить від одного чинника, необхідна одна формула, від двох чинників – дві, від трьох чинників – три формули тощо. Крім того, варто враховувати взаємозалежність інтегрованих (зведених) показників, що збільшує загальний обсяг обчислень. Тому усі формули зосереджені в одному блоці – блоці розрахунків.

– Блоки коригування правил, введення і коригування даних стандартні. Принципи і методи їхньої реалізації загальновідомі і типові.

Далі створюється набір напрямків і етапів проведення аудиту матеріальних запасів та визначається послідовність вирішення аудиторських завдань і застосування аудиторських процедур з прив'язкою до конкретних ситуаційних вимог керівництва підприємства. І нарешті, необхідно встановити чіткий перелік того, що буде мати користувач аудиторської програми по закінченні її роботи – звіт аудитора.

Насамкінець необхідно вирішити питання в якому вигляді програма автоматизації аудиту буде представлена користувачам. Проаналізувавши можливі варіанти, ми дійшли висновку, що вона може бути оформлена або у

вигляді спеціального аудиторського модуля до вже існуючої бухгалтерської програми (див рис. 3.5, додаток Д) або як самостійна програма.

Система традиційного виробництва на промислових підприємствах передбачає поділ норми оборотних виробничих запасів на такі елементи: транспортний, підготовчий, поточний, страховий(гарантійний), сезонний запаси. Транспортний запас залежить від тривалості перебування матеріальних цінностей в дорозі, і як правило визначається на основі фактичних даних за попередній рік. Підготовчий запас визначається часом, що необхідний для приймання, розвантаження, сортування, складування й проведення лабораторного аналізу матеріальних цінностей, які надходять на підприємство. У тих випадках, коли окремі види сировини і матеріалів, що надходять на склади підприємства, потребують попередньої підготовки, обробки, виникає необхідність створення технологічного запасу.

Страховий запас створюється з метою забезпечення безперебійної роботи підприємства на випадок можливих порушень терміну поставки матеріальних запасів. Як правило, величина страхового запасу становить приблизно 30-50% від величини поточного запасу. Для забезпечення виробничого процесу матеріальними ресурсами при їх сезонному надходженні на підприємствах створюється сезонний запас. [34, с.193]. Необхідно зауважити, щоб під час використання моделі ЕРЗ робляться деякі теоретичні припущення: попит є незмінним, тобто не змінюється протягом року; цикл замовлення встановлений з певною точністю; знижки за кількість не передбачаються; виникнення дефіциту виключається.

Насамкінець варто зазначити, що аналіз ефективності використання запасів не закінчується одержанням необхідних показників. Він є підставою для прийняття необхідних управлінських рішень. За даними аналізу керівництво підприємства розробляє заходи, які сприяють пошуку джерел економії виробничих запасів та резервів збільшення обсягів виробництва. Важливою передумовою удосконалення ефективності використання запасів є удосконалення нормативно – правової бази обліку стану та наявності

виробничих запасів. Найбільш точне її наближення до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та інтеграції до обліку розвинених країн. Варто зазначити, що необхідною основою ефективності аналізу стану та наявності виробничих запасів є використання комп'ютерних технологій збирання, обробки та зберігання економічної інформації.

### **Висновки до розділу 3**

Мета аналізу ефективного використання виробничих запасів полягає в одержанні найбільш інформативних ключових параметрів, які дають об'єктивну оцінку – наявності на підприємстві виробничих запасів з погляду забезпечення його конкурентноздатності.

Аналіз ефективного використання виробничих запасів якнайтісніше пов'язаний з дослідженням рівня витрачання матеріальних ресурсів. Отже, завданням аналізу є пошук джерел економії цих ресурсів і зниження матеріаломісткості продукції. Так, дані проведених розрахунків свідчать, що протягом 2010 – 2012 років підприємство “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” збільшило матеріальні затрати на 788,0 тис. грн. відповідно до 2010 року та на 2018,0 тис. грн. відповідно до 2011 року, або на 8,3 та 24,4 %. Слід зауважити, що збільшення питомої матеріаломісткості продукції є одним із джерел перевитрат матеріальних ресурсів, що відображає рівень використання матеріальних ресурсів на окремий вид продукції. На нашому підприємстві матеріаломісткість продукції коливається в межах 0,4-0,7 протягом аналізованого періоду. Матеріаловіддача продукції є зворотнім показником до показника матеріаломісткості, і характеризує вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів. На аналізованому підприємстві матеріаловіддача протягом 2012 року зменшилася на 0,7 відповідно до 2010 року та на 0,5 порівняно із 2011 роком. Дана ситуація є негативним показником

в діяльності підприємства та характеризує незначні труднощі в виробництві та реалізації значно подорожчаної продукції.

Важливе місце в роботі бухгалтера належить контролю. Так, аудит виробничих запасів сприяє покращенню ведення їх обліку. Здійснюючи аудит, обліковець виконує такі процедури:

- перевірка правильності документального оформлення й доцільності здійснення товарних операцій, своєчасне відображення їх в обліку;
- контроль за своєчасним і повним оприбуткуванням матеріальних цінностей;
- дослідження запасів матеріалів і контроль за дотриманням їх нормативу;
- контроль за дотриманням правил проведення інвентаризації, своєчасне виявлення її результатів;
- перевірка виконання договірних зобов'язань щодо поставки і збуту (реалізації) товарів;
- виявлення фактів приписок і понаднормового списання втрат запасів тощо.

При виявленні недостач, аудитор визначає повноту і правильність утримань з матеріально-відповідальних осіб.

Комп'ютеризація процесу аудиту дозволяє скоротити трудомісткість його проведення і створити нові можливості в організації і методиці проведення аудиту. Але на сьогодні вітчизняний ринок програмного забезпечення не пропонує жодного програмного продукту здатного автоматизувати аудит на підприємствах. Тож автоматизацію аудиту матеріальних запасів необхідно розпочинати зі створення спеціалізованого програмного забезпечення. Виходячи зі специфічності функцій аудиту, формою реалізації слід обрати експертну систему.

Варто зазначити, що аналіз ефективності використання запасів не закінчується одержанням необхідних показників. Він є підставою для прийняття необхідних управлінських рішень. За даними аналізу керівництво підприємства розробляє заходи, які сприяють пошуку джерел економії виробничих запасів та резервів збільшення обсягів виробництва.

Необхідною основою ефективності аналізу стану та наявності виробничих запасів є використання комп'ютерних технологій збирання, обробки та зберігання економічної інформації.

### **ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ**

Здійснення виробничого процесу на будь-якому вітчизняному підприємстві, яке займається створенням матеріальних благ неможливо уявити без виробничих запасів, основною метою придбання й утримання яких є задоволення потреби, що виникає в процесі виробництва в придбаних запасах (сировині, матеріалах, купованих напівфабрикатах, паливі, тарі, тарних матеріалах, запасних частинах для ремонту, малоцінних та швидкозношуваних предметах). Оскільки перелічені запаси у процесі виробництва переносять свою вартість на виготовлений продукт, то, очевидно, що чим нижчими будуть витрати на їх придбання й утримання, тим нижчою буде собівартість виробу і, відповідно, вищою ефективність виробництва.

Виробничі запаси, що створюються для забезпечення безперервності виробництва, згладжування нерівномірності попиту, виробництва й постачання, існують у всіх споживачів засобів виробництва і є невід'ємним атрибутом їхньої діяльності. На промислових підприємствах вони становлять значну частку оборотних засобів і тому заслуговують особливої уваги з боку управлінців.

Проведені в роботі дослідження дозволяють сформулювати наступні висновки і внести пропозиції:

1. Вихідним моментом побудови обліку запасів є їх класифікація. В основу економічної класифікації виробничих запасів покладено їх значення для

процесу виробництва. Залежно від технічних ознак виробничі запаси поділяють на групи за найменуванням, типом, гатунком чи розміром.

2. Основними нормативними документами, які регулюють облік наявності та використання виробничих запасів є: Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, П(с)БО 9 “Запаси”, М(с)БО 2, а також інструкції, накази Міністерства Фінансів України.

3. Крім засобів праці до виробничих запасів, які необхідні для господарського процесу відносять і предмети праці, такі, наприклад, як МШП. Їх теж доцільно класифікувати відповідно до строку корисного використання об’єкта.

4. Завданням кожного підприємства є визначення оптимального рівня вкладень грошових коштів у придбання і зберігання запасів ТМЦ. З цією метою проводять їхню оцінку. Придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. При відпуску запасів у виробництво, продаж чи іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним із таких методів:

- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних витрат;
- ціни продажу.

5. Організація бухгалтерського обліку виробничих запасів визначається номенклатурою синтетичних та аналітичних рахунків виробництва і об’єктів калькуляції. Згідно з економічною класифікацією матеріалів будується система рахунків, де формуються найважливіші синтетичні характеристики наявності, руху і використання матеріалів до їх споживання у процесі виробництва.

6. Жодне підприємство у господарській діяльності на даний час не обходиться без застосування комп’ютерної техніки. Ведення обліку виробничих запасів за допомогою АРМ бухгалтера дозволяє скоротити час обробки даних, скорочує до мінімуму кількість помилок у облікових регістрах,

а також за допомогою введення паролю захищає інформацію від небажаного втручання.

7. Мета аналізу ефективного використання матеріальних ресурсів полягає в одержанні найбільш інформативних ключових параметрів, які дають об'єктивну оцінку – наявності на підприємстві матеріальних ресурсів з погляду забезпечення його конкурентноздатності.

Аналіз ефективного використання матеріальних ресурсів якнайтісніше пов'язаний з дослідженням рівня витрачання матеріальних ресурсів. Отже, завданням аналізу є пошук джерел економії цих ресурсів і зниження матеріаломісткості продукції.

Так, дані проведення розрахунків свідчать, що потреби потреби перо-пухової фабрики в основному задовольняються. Так потреба підприємства в сировині і матеріалах на протязі аналізованого періоду задоволена на 100%, це ж і відноситься до синтетичного волокна, допоміжних та інших. Отже підприємство не перевищує потребу в матеріалах з їх фактичною наявністю. “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” компенсує нестачу виробничих запасів (див. табл. 3.2) основному за рахунок відхилень від плану асортименту та зменшення запасів на складі.

Головними причинами, які зумовлюють поступове зниження норми витрат виробничих запасів такі:

- конструктивне поліпшення виробів, у тому числі спрощення;
- удосконалення технології виробництва;
- повторне використання відходів виробництва;
- коригування рецептур;
- зменшення частки кінцевого браку продукції;
- зміна якості споживаних матеріалів (сировини), а також вироблюваної продукції.

Аналізуючи матеріаломісткість продукції протягом 2010 – 2012 років підприємство “Біллербек Україна перо-пухова фабрика” збільшило матеріальні затрати на 788,0 тис. грн. відповідно до 2010 року та на 2018,0 тис. грн.



відповідно до 2011 року, або на 8,3 та 24,4 %. Слід зауважити, що збільшення питомої матеріаломісткості продукції є одним із джерел перевитрат матеріальних ресурсів, що відображає рівень використання матеріальних ресурсів на окремий вид продукції. На нашому підприємстві матеріаломісткість продукції коливається в межах 0,4-0,7 протягом аналізованого періоду. Матеріаловіддача продукції є зворотнім показником до показника матеріаломісткості, і характеризує вихід продукції з кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів. На аналізованому підприємстві матеріаловіддача протягом 2012 року зменшилася на 0,7 відповідно до 2010 року та на 0,5 порівняно із 2011 роком. Дана ситуація є негативним показником в діяльності підприємства та характеризує незначні труднощі в виробництві та реалізації значно здорожчаної продукції.

Матеріальні затрати досліджуваного підприємства у структурі затрат становлять 69-70 %, левову частку усіх затрат на виробництво продукції. Витрати на оплату праці в абсолютних величинах зменшились в порівнянні з 2010 роком на 365 тис. грн. та в порівнянні з 2011 роком на 118 тис. грн.

Стосовно амортизації слід відмітити, що абсолютна величина даного показника зросла від 483 тис. грн. до 566 тис. грн., а структура залишилась незмінною на рівні 3%. Витрати на збут також зменшились як в абсолютних величинах так і у відносних, відповідно скоротилися від 3193 до 1807 тис. грн. та від 13% до 12%.

Аналіз структуривитраченихзапасівна 1 шт. готовоговиробувстановив, щовсумівиробничих запасів, витраченихнавиробництвооднієїодиниціготовоїпродукції, найбільшупитомувагускладаєбезпосередньо сировина, щов 2010роцістановить 80,2%, в 2012році – 85,0% відрозмірувсіхпонесенихвитратвиробничихзапасів. Такожпровівши аналізструктури запасів, витрачених на 1 продукту, послугнами виявивлено, щозменшеннявитратнавиробничізапасивідбулосяпереважночереззниженняварт остідопоміжнихматеріалівв 2012роціпорівняноз 2011роком - на 0,78 грн.

чи 1,15% та інших матеріальних ресурсів – на 4,25 % порівняно з 2010 роком та 1,85 % у 2011 році, що позитивно вплинуло на збільшення отриманого прибутку від основного виробництва.

8. В результаті проведеного аналізу виробничих запасів, нами запропоновано на прями покращення діяльності “Біллербек Україна перо-пухова фабрика”, а саме:

- вдосконалення техніки та впровадження маловідходної та безвідходної технології обробки сировини та матеріалів;

- скорочення структури капіталовкладень;

- поширення асортименту та якості виробничих запасів, підвищення їх техніко – економічних параметрів;

- вдосконалення конструкції та поліпшення вагових характеристик машин і обладнання;

- проведення оновлення та модернізації діючого устаткування;

- комплексного використання первісної сировини;

- підвищення трудової та технологічної дисципліни.

9. Раціональне використання виробничих запасів і зниження матеріаломісткості може бути забезпечено лише при зусиллях управлінського персоналу і залежить від організації виробництва. 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. Зокрема, можна рекомендувати балансовий метод контролю за витратами матеріалів, зміст якого полягає в тому, що в бригаді на робочих місцях проводиться інвентаризація матеріалів на 1-ше число кожного місяця. За даними обліку можна встановити кількість переданих в

бригаду матеріалів, а також випуск продукції нею за місяць. Маючи такі дані, встановлюють розміри економії чи перевитрат розрахунковим шляхом.

10. Аналіз ефективності використання запасів не закінчується одержанням необхідних показників. Він є підставою для прийняття необхідних управлінських рішень. За даними аналізу керівництво підприємства розробляє заходи, які сприяють пошуку джерел економії виробничих запасів та резервів збільшення обсягів виробництва. Необхідною основою ефективності аналізу стану та наявності виробничих запасів є використання комп'ютерних технологій збирання, обробки та зберігання економічної інформації.

Таким чином, підсумовуючи вище сказане, нами запропоновано заходи ефективного використання виробничих запасів, які дозволять підприємству нарощувати обсяги виробництва, мінімізувати необґрунтовані витрати запасів, це:

- контроль раціонального використання виробничих запасів у виробництві, заснований на різних його методах, які застосовуються в комплексі;
- організація нормативного планування та обліку витрат запасів на підставі норм та нормативів;
- створення нормативної бази;
- введення у практику звітності стосовно використання виробничих запасів впродовж всього технологічного процесу. У звіті разом з даними по руху матеріалів необхідно вказувати виконані заходи, що спрямовані на встановлення більш жорстких норм та нормативів і фактори, за рахунок яких це було досягнуто.

Реалізація висновків і пропозицій сприятиме підвищенню ефективності бухгалтерського обліку (його аналітичності, оперативності, зниженню трудомісткості облікових робіт), аналізу і аудиту (посилення контрольної функції) матеріальних запасів. Результати проведеного дослідження можуть бути використані в процесі удосконалення системи бухгалтерського обліку і формування системи аудиту підприємств різних галузей економіки України.

### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит: [Практическое пособие] / А.Кузьминский, Н.Кужельный, Е.Петрик, В.Савченко; под ред. А.Кузьминского. – К.: “Учетинформ”, 2002. – 283.
2. Аудиторська діяльність в Україні. [Збірник нормативних документів], (зі змінами та доповненнями за станом на 26 березня 2001 року). – Харків: ТОВ “Конус”, 2001. – 192 с.
3. Береза А.М. Основи створення інформаційних систем: [Навч. посіб.] / А.М.Береза – Київ. нац. екон. ун-т – [2-е вид., перероб. і доп.] – К.: КНЕУ, 2001. – 214 с.
4. Білоусов А. Внутрішній аудит: перспективи розвитку і методика організації на підприємствах України / А.Білоусов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С.54-57.
5. Борщ Н. Национальные особенности учета МБП / Н.Борщ // Налоги и бухгалтерский учет. – 2006. – №13. – (Компьютерная Информационно-справочная система “Налоги и бухучет”, версия 2.01D (04.09.2006))
6. Борщ Н. Складський облік / Н.Борщ – Х.: Фактор, 2008. – 53 с.

7. Буфатіна І. Запаси. Облік за національними стандартами / І.Буфатіна // Все про бухгалтерський облік. – 2010. – № 8. – С.8-15.; № 10. – С.8-13.
8. Бухгалтерський словник/ Бутинець Ф.Ф., Виговська Н.Г., Івахненко С.В. та ін.; за ред. Бутиця Ф.Ф.– Житомир: ПП “Рута”, 2001.– 220 с.
9. Войтенко Т. Учет в производстве. Особенности учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов / Т.Войтенко // Налоги и бухгалтерский учет. – 2009. – №39.
10. Войтенко Т. Учетные регистры по П(С)БУ. Учет материальных ценностей и затрат на производство / Т.Войтенко // Налоги и бухгалтерский учет. – 2007. – №27.
11. Гладка С. Аналітичний облік запасів /С.Гладка // Баланс. – 2005. – № 4. – С.48.
12. Горицкая Н.Г. Изменения в бухгалтерском учете запасов или отклонения от международных стандартов в сторону старой учетной системы / Н.Г.Горицкая // Бухгалтерия. Налоги. Бизнес. – 2010. – №28. – С.40-43.
13. Горицкая Н.Г. Формирование в бухгалтерском учете и раскрытие в финансовой отчетности информации о запасах / Н.Г.Горицкая // Бухгалтерия. Налоги. Бизнес. – 2011. – №2. – С.34-38.
14. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку: [2001: Навч. посібник] / За ред. М.В. Кужельного. – [6-те вид.] – К.: А.С.К., 2001. – 272 с.
15. Грачова Р. Запаси. Бухгалтерський облік / Р.Грачова // Спеціальний додаток до тижневика “Дебет-Кредит”. (Серія “Нова бухгалтерія”, Бібліотека “Дебету-Кредиту”), 2011. – 146 с.
16. Гужва В.М. Інформаційні системи і технології на підприємствах: [Навч. посіб.] / В.М.Гужва – Київ. нац. екон. ун-т. – К.: 2001. – 400 с.
17. Гуйда Л. Інвентаризація товарно-матеріальних цінностей і незавершеного виробництва.[Електронний ресурс]– Режим доступу до матеріалу: <http://www.dtk.com.ua/debet/ukr/2000/50/50pr5.html>.
18. Давидов Г.М. Аудит: [навч. посібник.] / Г.М.Давидов – [2-ге вид., перероб. і доп] – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. – 363 с.

19. Давидова Т. Відображення в “1С:Бухгалтерії для України” придбання запасів за кошти/Т.Давидова [Електронний ресурс]–Режим доступу до матеріалу:[http://www.dtkk.com.ua/automation/avto\\_buh/ukr/2002/03/03avto2.html](http://www.dtkk.com.ua/automation/avto_buh/ukr/2002/03/03avto2.html)

20. Давидова Т. Облік запасів / Т.Давидова [Електронний ресурс] – Режим доступу до матеріалу: [http://www.dtkk.com.ua/automation/avto\\_buh/ukr/2002](http://www.dtkk.com.ua/automation/avto_buh/ukr/2002)

21. Дзиндра В.І. Напрями удосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів на підприємствах України / В.І. Дзиндра /Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємством: зб. Тез студентської наук.-практ. конф., (12 квітня 2013р.). Чортків, 2013. – С. 45-47

22. Економічна енциклопедія.( У 3 т. ) / Ред. кол.: Гаврилишин Б.Д., Мочерний С.В., Устенко О.А. та ін. –К.: видав. центр Академія; Тернопіль: Акад. народного госп-ва, 2000. –863 с.

23. Завгородній В.П. Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу та аудиту / В.П.Завгородній – К.: А.С.К., 2005. – 768 с.

24. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік в Україні з використ. міжнар. Стандартів /В.П.Завгородній – К.: А.С.К., 2006. – 848 с.

25. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996-XIV. // Вісник бухгалтера і аудитора України. – 2006.– № 17. – С.4-8.

26. Занько Б. Особливості аудиту товарних запасів /Б.Занько, Т.Кумченко // Бухгалтерія. Податки. Бізнес. – 2010. №28 – С.38–41.

27. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженій наказом Міністерства фінансів України від 11 серпня 1994 р. №69.// Інформаційно-правова бібліотека “Експерт-Юрист”, випуск 6.0 – листопад 2003 р.

28. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291// Збірник необхідних матеріалів для підготовки лекцій з бухгалтерського

обліку та оподаткування, №1, Бухгалтерський облік. Нормативні документи. – С.73-122.

29. Облік запасів. Первинна документація з обліку запасів /В.Карєв, В.Лавренєв, О.Міронов, В.Вареня, В.Барон [Електронний ресурс]– Режим доступу до матеріалу: <http://www.dtkk.com.ua/debet/ukr/>.

30. Карєв В. Облік запасів. Від “первички” до звітності/В.Карєв, В.Пантелєєв[Електронний ресурс]–Режим доступу до матеріалу: <http://www.dtkk.com.ua/debet/ukr/>.

31. Кононенко О. Транспортно-заготовительные расходы: учет и распределение/ О.Кононенко // Налоги и бухгалтерский учет. – 2008. – №40.

32. Костюченко В. Облік запасів за національними П(С)БО / В.Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С.23-39.; № 6. – С.13-31.

33. Котик Н. Новый план счетов: анализируем вместе. Счет 20 “Производственные запасы” и счет 22 “Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы” / Н.Котик // Налоги и бухгалтерский учет. – 2006.– № 44.

34. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: [навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти.] / Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча – К.: “Каравелла”; Львів : “Новий світ - 2000”, 2006. – 504 с.

35. Лист Державної Податкової Адміністрації України “Про облік балансової вартості запасів” від 21.03.2001 р. № 3725/7/15-1117 // Інформаційно-правова бібліотека “Експерт-Юрист”, випуск 6 – листопад 2003р.

36. Максимова В. Принципова модель внутрішнього аудиту (на прикладі виробничих запасів) / В.Максімова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 12. – С.52-55.

37. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, 2000: [Повний текст усіх Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та тлумачень ПКТ станом на 1 січня 2000 р.] / [Пер. з англ.]. – К.:Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1268 с.

38. Наказ Державного комітету статистики України “Про затвердження типових форм первинного обліку та Інструкції про порядок їх виготовлення, зберігання і застосування” від 27.07.98 р. №263 (з подальшими змінами та доповненнями). // Інформаційно-правова бібліотека “Експерт-Юрист”, випуск 6.0 – листопад 2003 р.

39. Наказ Мінагрополітики України “Про затвердження спеціалізованої форми первинного обліку товаротransпортної накладної та Інструкції про порядок заповнення, застосування спеціалізованої товаротransпортної накладної на відпуск хлібобулочних виробів” від 06.06.2001 р. №153 // Дебет-Кредит. – 2008.– № 10. – С.74-79.

40. Наказ Міністерства економіки України та Міністерства фінансів України “Про внесення змін до положення про порядок уцінки і реалізації продукції, що залежала, з групи товарів широкого вжитку і продукції виробничо-технічного призначення” від 15.12.99 р. № 149/300.// Все про бухгалтерський облік. – 2009. – № 4 (429). – С. 15-33.

41. Наказ Міністерства статистики України “Про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини та матеріалів” від 21.06.96 р. №193. // Інформаційно-правова бібліотека “Експерт-Юрист”, випуск 6.0 – листопад 2003 р.

42. Наказ Міністерства фінансів України “Про затвердження Інструкції про порядок реєстрації виданих, повернутих і використаних довіреностей на отримання матеріальних цінностей” від 16.05.96 р. №99. // Інформаційно-правова бібліотека “Експерт-Юрист”, випуск 6.0 – листопад 2003 р.

43. Онищенко Т. Особливості обліку незавершеного виробництва на підприємствах промисловості / Т.Онищенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. –№8.

44.Онишко Д. Облікова політика підприємства / Д.Онишко// Все про бухгалтерський облік. – 2012. –№ 2.

45.Оперативний економічний аналіз діяльності підприємств: [Навч. посібник.] / За ред. С.І. Шкарабана. – Тернопіль, ТАНГ. –2005.



46. Організація бухгалтерського обліку: [Навч. посібник] / Ф.Ф.Бутинець, О.В.Олійник, М.М.Шигуп– Житомир: ЖІТІ. –2006.
47. Океанич О. Методичний підхід до проблеми економії ТМЦ / О.Океанич // –Економіка України. – 2009. –№ 1 І.
48. Основи інформаційних систем: [Навч. посіб.] / Ситник В.Ф., Писаревська Т.А., Єршоміна Н.В., Краєва О.С. – [2-е вид., перероб. і доп.] – К.:КНЕУ, 2006. – 420 с.
49. Павлюк І. Життя за планом. [Частина 2.] Застосування Плану рахунків бухобліку на підприємствах і в організаціях України [ Електронний ресурс]– Режим доступу до статті: <http://www.dtkk.com.ua/debet/ukr/2001/28/28pr2.html>.
50. Павлюк І. Життя за планом. [Частина 3.] Застосування Плану рахунків бухобліку на підприємствах і в організаціях України [ Електронний ресурс] – Режим доступу до статті: <http://www.dtkk.com.ua/debet/ukr/2001/29/29pr12.html>.
51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №9 “Запаси”, затверджене наказом Міністерства фінансів України 20.10.99 р. № 246 / [Збірник необхідних матеріалів для підготовки лекцій з бухгалтерського обліку та оподаткування, №1] –Бухгалтерський облік. Нормативні документи. – С.35-38.
52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України 31.12.99 р. № 318 // [Збірник необхідних матеріалів для підготовки лекцій з бухгалтерського обліку та оподаткування, №1] – Бухгалтерський облік. Нормативні документи. – С.51-53.
53. Проект Національного стандарту бухгалтерського обліку 9 “Запаси” [Електронний ресурс] – Режим доступу:<http://www.ufraa.kiev.ua>.
54. Пархоменко В. Реформа бухгалтерського обліку в Україні / Пархоменко В.// Податки та бухгалтерський облік. – 2010. – № 52.
55. Павлюк І. Проблеми бухгалтерського обліку виробничих запасів, товарів та пропозиції щодо їх вирішення / І.Павлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – №6. – с. 40-41.

56. Пархоменко В.В. Бухгалтерський облік в Україні. [Нормативи. Коментарі.] / В.В.Пархоменко // Організація бухгалтерського обліку. – К. – 2003.
57. Пустовіт Г. Особливості обліку виробничих втрат і калькуляція собівартості в малих підприємствах /Г.Пустовіт // Бухгалтерський облік і аудит –№ 5.–2012
58. Пушкар М.С. Планування і організація підприємств, об'єднань і комплексів: [Навч. посібник] / М.С. Пушкар – К.: НМКВО. – 2002.
59. Савченко О. Операції з давальницькою сировиною / О.Савченко // Податки та бухгалтерський облік – 2011. – № 2.
60. Савченко В.Я. Аудит: [Навч. посіб.] / В.Я.Савченко– К.: Знання-Прес, 2003. – 322 с.
61. Савченко Е. Порядок определения стоимости материальных ресурсов в НЗП и остатках готовой продукции для целей учета по пункту 5.9// Налоги и бухгалтерский учет. – 2009. – №15. –
62. Солошенко Л. Учет запасов в соответствии с П(С)БУ / Л.Солошенко – Х.: Фактор, 2007. – 64 с.
63. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в промисловості та інших галузях народного господарства: [Навч. посібник для вузів] / Сопко В.В., Ткаченко Н.М., Ільєнко П.А. – К.: Вища шк., –2002, –463 с.
64. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: [Навч. посіб.] /В.В. Сопко –Київ. нац. екон. ун-т. – К.: 2005. – 578 с.
65. Степаненко Б.Е. В помощь бухгалтеру / Б.Е.Степаненко // Мир ПК. – 2012. – №3. – С. 38.
66. Сук Л. Організація та реформування бухгалтерського обліку і фінансової звітності / Л.Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2009. – № 2.
67. Сук Л.К. Первинний облік матеріальних запасів / Л.К.Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – № 7-8.
68. Сук Л.К. Синтетичний та аналітичний облік матеріальних запасів / Л.К. Сук // Бухг. теорія в сільському господарстві. – 2011. – № 87.

69. Сук П. Облік виробничих запасів, готової продукції і товарів / П.Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2011. – № 3.
70. Сук П.Л. Черниш Л.О. Облік виробничих запасів / П.Л. Сук, Л.О. Черниш // Бухгалтерія в сільському господарстві. 2012– №1 с.7-10.
71. Сури́н О. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия / Сури́н О. //Аудит и налогообложение. – 2011. – № I.
72. Скригун П. Оптимізація виробничих запасів, як один із напрямків управління витратами / П.Скригун // Економіст. – 2010. – № 2.
73. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: [Підр. для студентів вищ. навч. закл. економ. спец.]/ Н.М. Ткаченко– [5-те вид. допов. і перероб.] – К: А.С.К., 2004. – 784 с.
- 74.Харитоновна А. Бухгалтерський облік запасів за новим планом рахунків / А.Харитоновна // Баланс. – 2010. –№ 6.
75. Хліпальська В. Бюджетне планування запасів і витрат пов'язаних із їх придбанням і зберіганням / В.Хліпальська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 5.
76. Хліпальська В. Значення оцінки вартості в обліку запасів ТМЦ на підприємстві / В.Хліпальська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 3.
77. Хмелевський С.М. Облік виробничих запасів з точки зору національних стандартів бухгалтерського обліку:Матеріали 4-ї наук.-прак. конференції викладачів, співробітників та студентів Чернігівського держ. інст. екон. і управл./ С.М.Хмелевський – Сіверянський літопис. – 2006. – № 1. – С.237-238.
78. Хмелевський С.М. Облік запасів на підприємствах / С.М.Хмелевський // Сіверянський літопис. – 2010. – № 5. – С.175-179.
- 79.Хмелевський С.М. Організація аудиту на підприємствах: Матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції “Наука і освіта– 2002” / С.М.Хмелевський – [Том 17.Економіка] – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2009. – С.7-9.

80. Хмелевський С.М. Особливості автоматизації обліку і аудиту виробничих запасів на підприємствах / С.М.Хмелевський // Економіка: проблеми теорії та практики. [Збірник наукових праць]– Дніпропетровськ: ДНУ, 2006. – С. 31-37.

81. Хмелевський С.М. Проблеми розвитку аудиту на підприємствах України: Матеріали Першої науково-практичної конференції“Україна наукова ‘2006” / С.М.Хмелевський[Том 15. Економічні науки] – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2006. – С.11-12.

82. Хорошак О. Проблеми оцінки запасів згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку/ О.Хорошак // Економіка, фінанси, право. – 2011. – № 8. – С. 30-35.

83. Цветкова Н. М. Документальное оформление операций по движению материальных ценностей на предприятии / Н.М.Цветкова // Бухгалтерия. Налоги. Бизнес. – 2012. – № 15, С. 13-19.

84. Церетелі Л. Облік запасів / Л.Церетелі // Вісник податкової служби України. – 2012. – №8, с.58

### Додаток А

#### Характеристика основних видів запасів

| Ном. п/п | Класифікація групи за призначенням   | Вид запасів   | Характеристика   |
|----------|--------------------------------------|---------------|--|
| 1        | Запризначенням і причинами утворення | Постійні      | Частина виробничих запасів і товарних запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками |
|          |                                      | Сезонні       | Запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи сезонному транспортуванні  |
| 2        | За місцем знаходження                | Складські     | Запаси, що знаходяться на складах підприємства   |
|          |                                      | У виробництві | Запаси, що знаходяться в процесі обробки   |
|          |                                      | В дорозі      | Продукція, що відвантажена споживачу і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі  |
| 3        | За рівнем наявності на підприємстві  | Нормативні    | Запаси, що відповідають запланованим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперебійної роботи підприємства              |

|   |  |               |   |
|---|--|---------------|---|
|   |  | Понаднормові  | Запаси, що перевищують їх нормативну кількість  |
| 4 | За наявністю на початок і кінець звітної періоду | Початкові     | Величина запасів на початок звітної періоду   |
|   |  | Кінцеві       | Величина запасів на кінець звітної періоду  |
| 5 | По відношенню до балансу                         | Балансові     | Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі  |
|   |  | Позабалансові | Запаси, що не належать підприємству і знаходяться на ньому через визначені обставини  |
| 6 | За ступенем ліквідності                          | Ліквідні      | Виробничі та товарні запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін без значних витрат первісної вартості таких запасів           |
|   |  | Неліквідні    | Виробничі та товарні запаси, які неможливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних витрат первісної вартості таких запасів |

## Продовження додатку А

| 1 | 2                      | 3                    | 4  |
|---|------------------------|----------------------|--|
| 7 | За походженням         | Первинні             | Запаси, що надійшли на підприємство ззовні від інших підприємств і не підлягли обробці на даному підприємстві            |
|   |                        | Вторинні             | Матеріали і вироби, що після первинного використання можуть застосовуватись вдруге на підприємстві (відходи виробництва) |
| 8 | За обсягом             | Вільні               | Запаси, що знаходяться у надлишку на підприємстві  |
|   |                        | Обмежені             | Запаси, що знаходяться в обмеженій кількості на підприємстві   |
| 9 | За сферою використання | У сфері виробництва  | Запаси, що знаходяться у процесі виробництва (виробничі запаси, незавершене виробництво)                                 |
|   |                        | У сфері обігу        | Запаси, що знаходяться в сфері обігу (готова продукція, товари)  |
|   |                        | У невиробничій сфері | Запаси, що не використовуються у виробництві   |

## **Додаток Б**

**Продовження додаткуБ**

**Додаток Б<sup>1</sup>**



**Продовження додаткуБ<sup>1</sup>**

## **Додаток В**

**Продовження додатку В**

**Додаток В<sup>1</sup>**

**Продовження додатку В<sup>1</sup>**

## Додаток Д

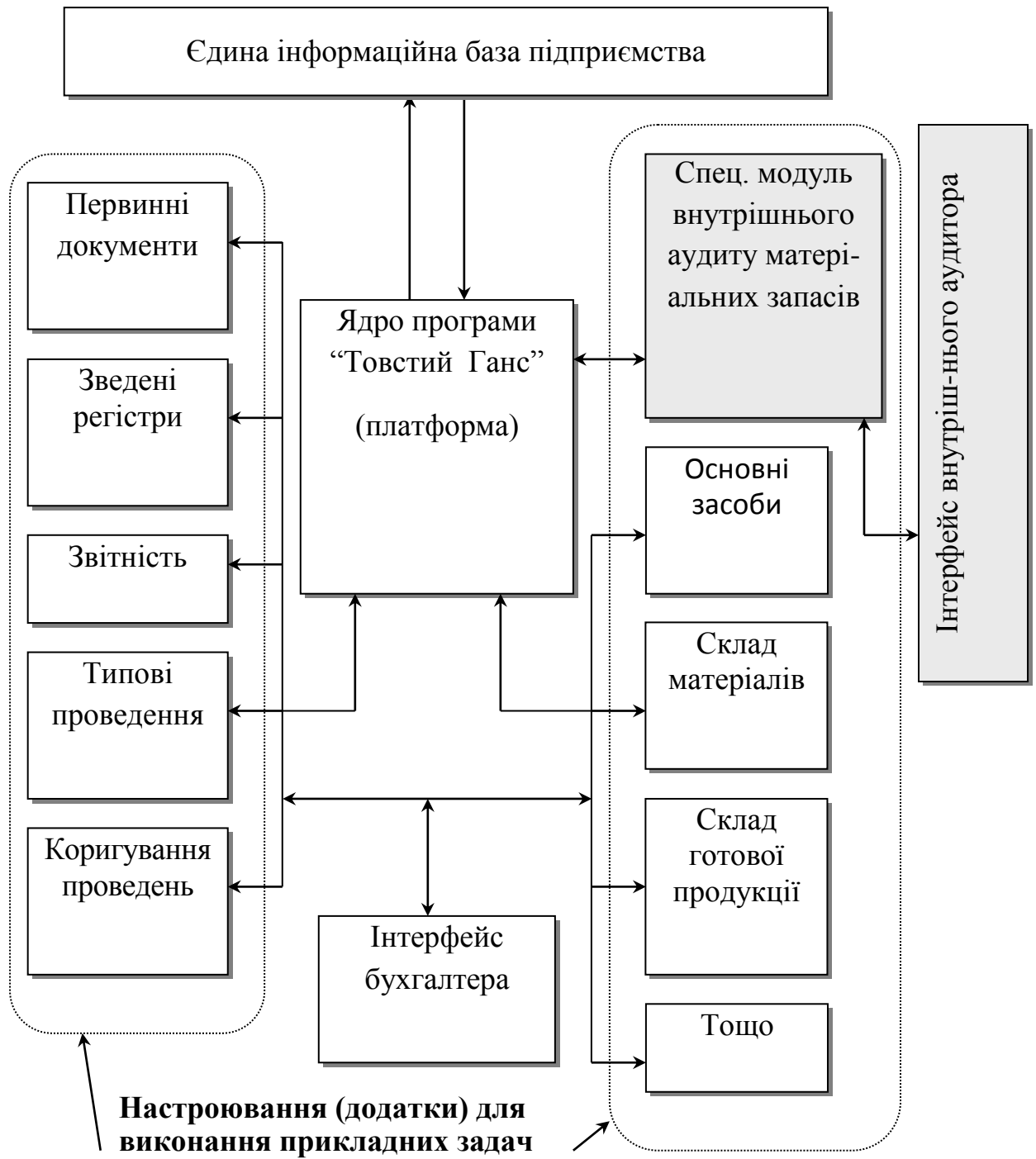


Схема оформлення модуля аудиту матеріальних запасів на платформі бухгалтерської програми "Товстий Ганс"