

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЧОРТКІВСЬКИЙ ІНСТИТУТ ПІДПРИЄМНИЦТВА І БІЗНЕСУ
Кафедра обліку і аудиту

ЗЕЛІНСЬКА Любов Богданівна

**ОБЛІК І АУДИТ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА
АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ НА
ПІДПРИЄМСТВІ**

спеціальність: 8.03050901 – Облік і аудит
магістерська програма – Облік і аудит у промисловості

ДИПЛОМНА РОБОТА

За освітньо-кваліфікаційний рівень „магістр”

**Виконала студентка групи ОПчзм-51
Л. Б. ЗЕЛІНСЬКА**

Керівник:
к.е.н., доцент Костишин Н.С.

Робота допущена до захисту
„_____” _____ 2013 р.

В.о. зав. кафедри
д.е.н., проф. Хомин П. Я.

ЗМІСТ	
ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА.....	8
1.1. Економічна сутність виробничих запасів, їх класифікація та роль в діяльності підприємства.....	8
1.2. Визнання і оцінка виробничих запасів згідно міжнародних та національних стандартів обліку.....	17
1.3. Нормативно-правова база дослідження обліку та аудиту виробничих запасів.....	25
Висновки до розділу 1.....	32
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА.....	33
2.1. Організація обліку операцій з виробничими запасами.....	33
2.2. Особливості використання виробничих запасів та відображення їх в обліку.....	45
2.3. Облік операцій з виробничими запасами в умовах використання інформаційних технологій.....	56
Висновки до розділу 2.....	67
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ.....	68
3.1. Аналіз забезпеченості та ефективності використання виробничих запасів підприємства.....	68
3.2. Порядок проведення аудиторської перевірки використання виробничих запасів.....	78
3.3. Напрями вдосконалення проведення аналізу і аудиту виробничих запасів.....	87
Висновки до розділу 3.....	91
ВИСНОВКИ.....	92
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	95
ДОДАТКИ.....	103

ВСТУП

Актуальність теми. Проблеми обліку виробничих запасів в сучасних умовах набувають особливої актуальності в зв'язку з потребою швидкої і достовірної інформації. Процес відображення їх в обліку, який складався роками не задовольняє інформацією управлінський персонал. Тому станом на сьогоднішній день важливим є вирішення питання пристосування сучасної системи обліку виробничих запасів на підприємствах до вимог оптимізації оперативності та достовірності надання інформації для потреб менеджменту з метою раціоналізації управління такими активами та підвищення ефективності діяльності суб'єктів господарювання в цілому.

Для забезпеченості підприємства виробничими запасами та ефективного їх використання необхідно вживати комплекс заходів, щодо виявлення, кількісного вимірювання та реалізації виявлених заходів. Для цього необхідно здійснювати систематичний облік і аудит, якісний аналіз рівня та динаміки забезпеченості, а також ефективності використання виробничих запасів.

Важливе практичне значення та виробничу спрямованість мають питання обліку запасів, оскільки це є передумовою подальшого розвитку виробництва на підприємствах. Належним чином організований облік виробничих запасів, тобто якісна поінформованість про їх наявність та рух, має суттєве значення в управлінні виробничою діяльністю кожного підприємства та в контролі за зберіганням матеріальних цінностей. У зв'язку з цим в сучасних умовах об'єктивно виникла необхідність перегляду існуючої практики організації обліку запасів.

Дослідження діючої методики обліку виробничих запасів на підприємствах спиртової галузі свідчить про те, що вона не відповідає сучасним вимогам господарювання. Використання зарубіжних методик потребує їх пристосування до специфіки організації виробництва на вітчизняних підприємствах. До основних гальмівних чинників належать такі: використання застарілих галузевих нормативно-правових актів з обліку і

контролю виробничих запасів; невідповідність вимогам нормативно-правовій базі відображення в обліку виробничих запасів; відсутність належного нормування використання виробничих запасів за цільовим призначенням, що в свою чергу, обмежує контрольні функції обліку. Крім того, потребують доопрацювання та удосконалення діючі форми документації з оперативного обліку виробничих запасів, зокрема їх рух у процесі виробництва, залишається невирішеною проблема низької автоматизації обробки облікової інформації. Дослідження даного питання дозволяє констатувати про його значну актуальність.

Проблеми обліку запасів та їх ревізії є предметом особливої уваги економічної науки. Великий внесок в розробку теоретичних основ і методологічних підходів до проблеми обліку виробничих запасів і їх використання внесли провідні вчені-економісти: Білуха М. Т., Гетьман В. Г., Дем'яненко М. Я., Завгородній В. П., Кірейцева Г. Г., Кузьмінський А. М., Линник В. Г., Литвин Ю. Я., Огійчук М. Ф., Палій В. Ф., Підлісецький Г. М., Саблук П. Т., Сук Л. К. та інші вчені. Розвитку теорії і практики обліку та контролю максимально наближеної до ринкових умов сприяють праці Пушкаря М. С., Сопка В. В., Хомина П. Я., Костирко І. Г., Малюги Н. М., Бутинця Ф. Ф., Чебанової Н. В., Савицької Г. В., Меха Я. В., Чумаченка М. Р., Бордаша С. В., Ткаченко Н. М., Поповича П. Я., Усача Б. Ф. та інших.

Утім, незважаючи на значні напрацювання щодо розкриття сутності поняття “виробничі запаси”, їх класифікації, оцінки, єдиної позиції у висвітленні даного поняття серед вчених не існує. Неоднозначність підходів до трактування категорій “матеріальні активи”, “виробничі ресурси”, “матеріальні ресурси”, “запаси”, “виробничі запаси” свідчить про необхідність та актуальність подальших досліджень та напрацювань щодо уточнення та поглиблення сутності виробничих запасів.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є вивчення методичних аспектів обліку, аналізу і аудиту виробничих запасів. Для досягнення поставленої мети, що визначає зміст дослідження, в роботі було

передбачено вирішити наступні основні задачі:

- розкрити поняття виробничих запасів як об'єкту обліку, аналізу та аудиту;
- відобразити кореспонденцію рахунків як основу для організації ведення раціонального бухгалтерського обліку запасів;
- вивчити методика аналізу забезпеченості та ефективності використання виробничих запасів;
- дослідити узагальнюючі показники матеріаломісткості і матеріаловіддачі, коефіцієнт співвідношень темпів росту обсягів виробництва і матеріальних витрат у собівартості продукції.
- висвітлити шляхи вдосконалення проведення аудиту і аналізу виробничих запасів;
- обґрунтувати напрямки удосконалення ефективності використання запасів і розкриття інформації щодо перспектив діяльності підприємства в сучасних економічних умовах господарювання;
- дослідити методичні аспекти зовнішнього (незалежного) аудиту виробничих запасів.
- розробити рекомендації щодо покращення організації обліку виробничих запасів та застосування їх на досліджуваному підприємстві.

Предметом дослідження є методика обліку і організація аналізу і аудиту виробничих запасів підприємства.

Об'єктом дослідження є процес використання виробничих запасів на підприємстві спиртової галузі.

Методи дослідження. При проведенні дипломного дослідження були використані загальнонаукові методи: індукції та дедукції, аналізу і синтезу – при вивченні економічної характеристики інформаційного забезпечення обліку виробничих запасів; порівняльних оцінок, а також статистико-економічні та вибірковий методи.

У процесі дослідження були використані законодавчі і нормативні акти, що регламентують бухгалтерський облік, методичний та інструктивний

матеріал з формування і аналізу інформаційних джерел про первинну документацію та облікові реєстри виробничих запасів, праці вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів з теорії і практики бухгалтерського обліку, звітність підприємства та приклади планової калькуляції виробничих запасів.

Наукова новизна одержаних результатів. Результати, що одержані автором в ході дослідження і виносяться на захист, полягають у розробці теоретико-методологічних, методичних і практичних засад обліку витрат на ремонт і модернізацію основних засобів, зокрема:

- уточнено поняття “запаси”, що розкриває зміст, ряд норм і положень щодо обліку виробничих запасів підприємства на сучасному етапі підприємництва;

- дістали подальший розвиток питання теоретичних засад національних і міжнародних підходів до визначення виробничих запасів та напрямки їх розвитку і удосконалення з врахуванням положень міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Запропоновано шляхи удосконалення вкладення інвестицій в основні засоби та процесів їх відтворення;

- внесено пропозиції щодо удосконалення дослідження аналітичних аспектів складу, динаміки, структури, стану та ефективності використання виробничих запасів, внесено пропозиції щодо обґрунтованого їх використання;

- запропоновано керівництву підприємства проект напрямків щодо збільшення випуску продукції і матеріаловіддачі за рахунок запровадження таких заходів:

- розробляти і впроваджувати прогресивні технологічні норми витрат сировини і матеріалів;

- періодично переглядати і вдосконалювати діючу систему нормування витрат матеріалів на виробництво;

- підвищити питому вагу корисного використання сировини і матеріалів;

- знаходити внутрішні резерви для збільшення виробництва продукції за рахунок зменшення матеріальних витрат на одиницю продукції.

- рекомендовано менеджерам підприємства постійно переглядати мету

підприємства у стратегічному і тактичному розвитку, визначати обсяги забезпечення і використання виробничих запасів, методи підвищення рівня матеріаловіддачі.

Практичне значення одержаних результатів. Полягає у розробці науково - обґрунтованих практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку виробничих запасів підприємства. Реалізація таких рекомендацій буде сприяти оптимізації облікового процесу на підприємстві та ефективності використання аналітичних даних для обґрунтування і прийняття управлінських рішень щодо вдосконалення організації обліку виробничих запасів.

Структура і обсяг роботи. Дипломна робота складається із вступу, 3-х розділів, висновків, списку використаної літератури, який включає 86 найменувань. Основний текст становить 94 сторінки друкованого тексту. Робота містить: 5 таблиць, 9 рисунків, 7 додатків.

У вступі обґрунтована актуальність вибраної теми, визначена мета, задача, об'єкт дослідження.

У першому розділі досліджується економічна сутність виробничих запасів, оцінка виробничих запасів для цілей обліку та аудиту виробничих запасів, дається загально-економічна характеристика базового підприємства.

У другому розділі роботи висвітлюється облік виробничих запасів, характеристика первинних документів з обліку виробничих запасів та їх руху на підприємстві, розкривається організація синтетичного і аналітичного обліку руху виробничих запасів в умовах використання інформаційних систем.

У третьому розділі висвітлюється методика аналізу і аудиту виробничих запасів. Проводиться аналіз забезпеченості і ефективності використання виробничих запасів та визначається вплив факторів, які вплинули на ефективність використання виробничих запасів.

В висновках надано пропозиції і рекомендації щодо економного використання сировини і матеріалів на виробництві та покращення ведення обліку, аналізу і аудиту виробничих запасів на підприємстві.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ТА ПРАВОВІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність виробничих запасів, їх класифікація та роль в діяльності підприємства

Однією з обов'язкових умов підтримання виробництва продукції на певному рівні є постійна наявність частини оборотних активів в матеріальній формі (виробничих запасів). З одного боку, сформовані виробничі запаси забезпечують постійність, безперервність та ритмічність діяльності підприємства, гарантують його економічну безпеку, з іншого – виробничі запаси на рівні великих промислових підприємств потребують великих капіталовкладень. Тому від організації і ведення обліку виробничих запасів залежить точність визначення прибутку підприємства, його фінансовий стан, конкурентоспроможність на ринку та в цілому ефективність роботи підприємства.

Багатьох економістів турбують проблеми розвитку та удосконалення обліку та контролю виробничих запасів. Основною гіпотезою дослідження є припущення, що методологія і організація обліково-аналітичного забезпечення управління виробничими запасами потребує удосконалення.

Недосконала система організації бухгалтерського обліку викликає неповне та несвоєчасне надходження звітних даних та іншої інформації. Наявність великих розривів в часі між моментом одержання обліково-економічної інформації і моментом її використання перешкоджає підвищенню економічної ефективності діяльності підприємств. Недоліки в організації обліку призводять до його заплутаності, збільшення витрат на утримання облікового персоналу, створення умов для розкрадання матеріальних цінностей та інших зловживань.

Проте до нині ряд принципових питань, зокрема організації обліку виробничих запасів на складах залишаються дискусійними і потребують

удосконалення на місцях в залежності від галузі виробництва та видів діяльності підприємства.

Термін “запаси” у вітчизняній літературі з’явився із затвердженням П(С)БО. До впровадження стандартів термінологія мала різну назву, а саме товарно-матеріальні цінності, предмети праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси. В одних економічних джерелах носять назву товарно-матеріальних запасів (цінностей), в інших матеріальних ресурсів (у літературі 70-80 років термін мав широке вживання). Одні автори запаси називають господарськими засобами, де розділяють їх на засоби праці та предмети праці, інші “виробничими ресурсами”, де поєднують матеріальні і трудові ресурси.

Так, В. Д. Новодворський зазначає, що “під виробничими ресурсами розуміється сума складових ресурсів основних фондів, а також матеріальних і трудових ресурсів”. Економічна наука і практика управління не мають достатнього ефективного методологічного апарату. У дослідженні проблеми ресурсозбереження вчені та практики приділяють значну увагу економії матеріальних ресурсів, зокрема переробці відходів виробництва і споживання. Як уже зазначалося, проблема ефективного використання матеріальних ресурсів у виробництві потребує детального розгляду економічної сутності поняття “матеріальні ресурси” [55, с. 121].

А. І. Олійник, С. І. Юр’єва, Л. І. Рибальченко зазначають, що матеріальні ресурси є необхідним елементом виробничого процесу, які повністю споживаються в кожному виробничому циклі і тому повністю переносять свою вартість на продукцію, вироблену в процесі виробництва. Такі розбіжності у визначенні об’єкта обліку матеріальних ресурсів пояснюються не розробленими методологічними принципами окремих розділів бухгалтерського обліку, а також не досить чітким тлумаченням об’єкта обліку, наявності і руху матеріальних ресурсів, здійснення контрольних функцій щодо їх використання та забезпечення збереження власності. При визначенні об’єкта бухгалтерського обліку слід виходити з економічної спільності складових частин об’єкта обліку і чинників його організації. З цих методологічних позицій розглядаються

поняття “предмети праці” та “матеріальні цінності”. Поняття “предмети праці” не вичерпується матеріальними ресурсами. Крім сировини і матеріалів до предметів праці традиційно відносили напівфабрикати і незавершене виробництво. Напівфабрикати є власного виробництва і куповані, які пройшли певні стадії обробки на інших підприємствах і входять до складу виробів у цьому ж виробництві без жодних змін і додаткової обробки. До незавершеного виробництва відносять предмети праці, витрачені на виробництво продукту, процес виготовлення, яких не закінчено [42].

Розглянемо загальну систему класифікації виробничих запасів щодо їх ознак, яка властива для всіх підприємств промисловості (рис.1.1).



Рис 1.1. Ознаки класифікації запасів за їх призначенням

Поняття запасів, порядок їх обліку та оцінки містяться в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 “Запаси” [66]. Згідно п.4 П(С)БО 9 запаси – це активи, які:

– утримуються для споживання при виробництві продукції, виконанні робіт та наданні послуг, а також при управлінні підприємством;

- знаходяться у процесі виробництва (НЗВ) з метою наступного продажу продукту виробництва;

- утримуються з метою подальшого продажу при умові звичайної діяльності.

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. Тому на нашу думку доцільно було б зупинитись докладніше на цій класифікації. Розглянемо об'єкти, що обліковуються на рахунку 20 “Виробничі запаси” [64]:

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

В загальному сировина, паливо, матеріали, малоцінні предмети та предмети, що швидко зношуються, інше майно виробничого і невиробничого призначення віднесено законодавством до оборотних засобів: будівельні матеріали; матеріали, передані в переробку; запасні частини; матеріали сільськогосподарського призначення; незавершене виробництво; зворотні відходи виробництва; незавершене виробництво; товар; 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 [64].

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.

Застосування терміну “матеріально-виробничі запаси” пов’язано з певними суперечливими моментами, адже матеріальними запасами є не тільки предмети праці, але й засоби праці. Тому це поняття є ширшим, адже охоплює усі активи, що мають матеріальну форму та використовується у виробничому процесі [68, с. 30].

Терміни “товарно-матеріальні активи” і “товарно-матеріальні запаси” не досить прийнятні для застосування з причини охоплення ними активів, що мають матеріальну форму, які можуть бути як оборотними, так і необоротними. При цьому акцент робиться на можливість продажу таких активів.

Певні протиріччя пов’язані і з використанням терміну “предмети праці”. Поняття предметів праці достатньою мірою відповідає сутності елементів виробництва, що піддаються обробці, але традиційно використовується не як облікова категорія, а як економічна.

Термін “товарно-виробничі запаси” великою мірою відображає характерні властивості речових елементів виробництва, основне призначення яких – обробка у процесі виробництва, формування основи виробів, при цьому враховується можливість перебування їх у складі резервів у вигляді виробничих запасів на складі або готових виробів (товарів), що перебувають на складах.

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 [33, с.103]:

- 1) за призначенням і причинами утворення:
 - постійні (частина виробничих і товарних запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома);
 - сезонні (запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи при 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 звітного:

- початкові (величина запасів на початок звітного періоду);

- кінцеві (величина запасів на кінець звітного періоду);

5) відносно до балансу:

- балансові (запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі);

- позабалансові (запаси, що не належать підприємству, і знаходяться у нього через певні обставини);

6) за ступенем ліквідності:

- ліквідні (виробничі та товарні запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів);

- неліквідні (виробничі та товарні запаси, які неможливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів);

7) за походженням:

- первинні (запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягали обробці на даному підприємстві);

- вторинні (матеріали та вироби, що після первинного використання можуть застосовуватися вдруге у виробництві, тобто відходи виробництва та споживання продукції);

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, тобто виробничі запаси, незавершене виробництво);
- у сфері обігу (запаси, що знаходяться у сфері обігу, тобто готова продукція, товари);
- у невиробничій сфері (запаси, що не використовуються у виробництві);

10) за структурою і складом:

- запаси виробничі (предмети та засоби праці) (запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, палива, запчастин, тари і тарних матеріалів, МШП);
- запаси незавершеного виробництва (предмети праці) (частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки та не прийнята відділом технічного контролю (ВТК));
- запаси готової продукції (продукти праці) (продукція, закінчена виробництвом, що прийнята ВТК і знаходиться на складі);
- запаси товарні (продукти праці) (товари, що знаходяться у сфері обігу, а також продукція, що знаходиться в дорозі).

Запаси визнаються підприємством за таких умов [59, с. 204]:

- 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 урахуватись і такі, що вже відвантажені з підприємства, і такі, що повинні надійти, якщо підприємству-покупцю

перейшло право власності на них, тобто товари в дорозі.

Отже, підприємство включає до складу залишків запасів [46, с. 311]:

- 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.

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 [9, с. 288].

Хоростківський спиртовий завод нещодавно став частиною концерну “Укрспирт”, а звітність підприємства надається концерну і є складовою Державного підприємства спиртової та лікєро-горілочаної промисловості “Укрспирт”. Відтепер згадане підприємство займається виготовленням біоетанолу (спирт денатурований технічний), а також діоксиду вуглецю (газу промислового складного). Підприємство має у своєму складі власні котельні, що виготовляють теплоенергію для власних потреб. Запасами для виробництва виступає сільськогосподарська сировина. Біоетанол — це етанол, який отримують у процесі переробки рослинної сировини для використання як біопаливо або паливну добавку. Світове виробництво біоетанолу як альтернативного пального для транспорту постійно зростає.

В Україні почав діяти закон, який регламентує додавання в моторне пальне біоетанолу. Закон про виробництво та використання моторного пального з вмістом біокомпонентів передбачає, що в пальному, яке виробляється та реалізується в Україні, повинна міститися певна частка

біоетанолу [76, с. 9].

Біоетанол, на відміну від нафти, є однією з форм використання поновлюваних джерел енергії, які можна отримати з сільськогосподарської сировини. Його можна виготовляти з цукрової тростини, картоплі, маніоку та кукурудзи. Проте дискусійним є питання користі заміни бензину біоетанолом. Занепокоєння з приводу його виробництва й використання викликає велика кількість орних земель, необхідних для сільськогосподарських культур, а також витрати енергії та забруднення навколишнього середовища. Останні події у виробництві целюлозного етанолу й комерціалізація цього процесу можуть розв'язати деякі з цих проблем.

При сучасному стані більшості спиртових заводів України в собівартості біоетанолу із зерна на сировину припадає 3,5-4,7 грн./л, на енергоносії – 1,6-1,8 грн./л, а загальна вартість залежить від умов його виробництва і в цілому сягатиме орієнтовно 6 грн./л (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Ефективність виробництва етанолу з різних видів сировини

Культура	Урожайність, ц/га	Вихід спирту з 1 т сировини, л	Вихід спирту, л/га
Картопля	200	120	2200
Пшениця	45	400	1800
Жито/ячмінь	36	30	1200
Цукрові буряки	450	100	4500
Топінамбур	300	100	2500
Зерно кукурудзи	50	400	2000
Цикорій (сироп)	200	10	2000

Витрати етанолу в живленні двигуна на 51% більші, за витрати бензину, тому що енергія в одиниці об'єму етанолу на 34% нижча, ніж бензину. Але етанол має інші переваги – високий показник октанового числа, що може зробити двигун більш ефективними за рахунок збільшення ступеня стиснення. Лише ступінь стиснення на етанольних двигунах, може зробити двигун більш потужним і більш економічним щодо витрати палива. У автомобілів з гнучким вибором палива двигуни можуть отримати таку ж вихідну потужність при

використанні бензину або етанолу. Витрати пального на двигунах транспортних засобів з високим ступенем стиснення, що працюють на чистому етанолі, в даний час на 20-30% вищий від витрат бензину в порівнянні з бензиною версією [54, с. 6].

Виробники кажуть, що поступове застосування біоетанолу дозволяє позбавлятися нафтової залежності.

За оцінками “Техінсервісу”, з 2014 року Україні знадобиться 225 тис. тонн біоетанолу на рік при частці 5% і 315 тис. тонн у 2016 році при частці 7%.

Теза про зниження нафтової залежності – дискусійна. За даними Міненерго, в січні-листопаді 2012 року Україна спожила 3,8 млн. тонн бензину і 5,6 млн. тонн “дизеля”.

Відтак, зниження нафтової залежності на 5% – не аргумент на користь спирту. В обсягах економіки він не вирішує нічого, адже це потребує додаткових вкладень, контролю за обігом спирту та може призвести до подорожчання пального.

1.2. Визнання і оцінка виробничих запасів згідно міжнародних та національних стандартів обліку

Оцінка запасів відіграє значну роль при формуванні облікової політики. Важливим в оцінці запасів є принцип обачності, який передбачає застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки запасів, що повинні запобігти завищенню оцінки активів, а також забезпечувати точність фінансових результатів підприємства.

Згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку у звітному бухгалтерському балансі матеріальні цінності оцінюються за мінімально можливою вартістю, яку отримують порівнянням фактичної собівартості придбаних запасів з їх ринковими цінами на момент складання звітного балансу.

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 [62, с. 48].

Первинною вартістю запасів, які прибрані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат [63, с. 21]:

- 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.

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 [6, с. 541]. 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 [78].

Не включаються до первинної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, у якому вони були здійснені (установлені) [72, с. 198]: 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 [66]:

- 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 [83, с. 88].

Метод 1. Оцінка за ідентифікованою собівартістю. Інакше кажучи, “за яку ціну купив, за таку і списав” (у виробництво, на склад готової продукції чи в реалізацію – залежно від того, які саме виш запасів і з якою метою вибувають) [83, с. 89].

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.

Найімовірніше, саме так і слід розуміти пункті 17 разом з першим абзацом пункту 16 П(С)БО 9. Адже на багатьох підприємствах давно налагоджено комп'ютерний облік надходження і вибуття запасів за ідентифікованою собівартістю, і оскільки цей метод є найточнішим, немає сенсу змінювати і перебудовувати програми заради впровадження приблизного обліку, яким є облік вибуття за методами середньозваженої собівартості, ФІФО. Інша річ, що термін ідентифікована собівартість раніше не вживався. Але новий лише термін, а сам метод давно і широко застосовується в Україні.

У нашій країні він завжди переважав і використовувався практично у всіх галузях економіки. Обов'язкова умова для застосування – можливість за кожною одиницею запасів установити саме її ціну (історичну собівартість).

Метод 2. Оцінка за середньозваженою собівартістю. Метод середньозваженої собівартості застосовується окремо для кожної сукупності відображених в обліку запасів, однакових за призначенням і споживчими характеристиками. Середньозважена собівартість одиниці, що вибуває, визначається відношенням суми залишку на початок місяця і отриманих ідентичних запасів протягом місяця до суми кількості запасів, що залишилися на початок місяця і кількості ідентичних запасів, отриманих протягом місяця [83, с. 90].

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

Цей метод можна застосовувати для оцінки взаємозамінних запасів, при списанні яких не потрібно проводити ідентифікацію (на відміну від попереднього методу). Недоліком вказаного методу є складність визначення середньої ціни в умовах, коли виробничі запаси надходять або витрачаються щоденно.

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.

Метод 3. Оцінка за методом ФІФО. 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 [83, с. 92].

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.

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.

Метод 4. Метод нормативних затрат.

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) [83, с. 95].

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.

Згідно з пунктом 11 П(С)БО 16 “Витрати”, виявлені у звітному періоді наднормативні витрати зараховують до складу собівартості реалізованої продукції.

Нормативна калькуляція – це визначення собівартості одиниці продукції (робіт, послуг) за статтями витрат у грошовому вимірі на основі діючих (поточних) норм витрат матеріалів, заробітної плати тощо [39, с. 74].

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 5. Метод оцінки вибуття запасів за цінами продажу.

Метод оцінки за цінами продаж 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 [83, с. 120].

Сума торговельної націнки, що припадає на реалізований товар, розраховується з використанням середнього відсотка торгових націнок за формулою [101, с. 122]:

$$СТН = P \times (ЗТН + ТН) / PЗ \text{ поч.} + PЗВ, \quad (1.1)$$

де СТН – сума торгової націнки;

P – продажна (роздрібна) вартість;

ЗТН – залишок торгових націнок на поч. місяця;

ТН – торгова націнка за місяць;

PЗ поч. – продажна (роздрібна вартість залишку товарів на поч. місяця);

РЗВ – продажна (роздрібна) вартість отриманих у звітному періоді товарів.

Використовуючи різні формули оцінки запасів, можна одержати різні значення валового прибутку, особливо в умовах інфляції [35, с. 229].

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 при 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 [13, с. 230].

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 [66].

На практиці первісна вартість запасів не завжди співпадає з чистою вартістю їх реалізації. При цьому можливі дві ситуації [9, с. 320]:

- первісна вартість запасів перевищує чисту вартість реалізації;
- первісна вартість запасів нижча за чисту вартість реалізації.

У першому випадку сума перевищення списується на витрати звітного періоду. Таким же чином списується вартість зіпсованих запасів або запасів, яких не вистачає. Після встановлення винних у недостачі осіб сума, що підлягає відшкодуванню, зараховується до складу дебіторської заборгованості (або інших активів) і відображається у складі доходу звітного періоду [9, с. 321].

Сума часткового списання вартості запасів до чистої вартості реалізації визнається витратами того періоду, в якому була здійснена їх переоцінка (стаття “Інші операційні витрати” ф. № 2 “Звіт про фінансові результати”) (додаток Б). Слід звернути увагу на те, що чиста вартість реалізації визначається за кожною одиницею запасів шляхом вирахування з очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на організацію виробництва та збуту.

Оцінка виробничих запасів в зарубіжних країнах дещо відрізняється від оцінки в національному обліку України і має свої певні особливості, зумовлені особливостями національного обліку та нормативно-правовою базою.

У США запаси оцінюються за фактичними втратами на їх придбання на момент отримання або використання запасів у процесі виробництва. Оцінка вимірюється чистою сумою грошових платежів, здійснених в минулому або в майбутньому при придбанні запасів. Витрати на доставку цих запасів можуть включатись або не включатись до собівартості запасів. До вартості запасів також не включаються загально-виробничі, адміністративні витрати та витрати на їх збут. До собівартості запасів включаються лише ті витрати, які покупець вважає складовими вартості товару на момент їх придбання.

У Польщі запаси оцінюються за цінами придбання, у випадку неможливості виявлення ціни запасів або при їх безоплатній передачі вони оцінюються за цінами на аналогічні або подібні запаси.

У Німеччині, в Люксембурзі та у Франції запаси оцінюються за найменшою величиною – за собівартістю або ринковою вартістю.

У Португалії та Іспанії запаси оцінюються за ціною їх придбання або витратами на їх виробництво. В Іспанії ціна придбання включає суму, зазначену в рахунку постачальника, плюс додаткові витрати по збереженню запасів, включаючи податок з продажу. Слід також відмітити, що коли ціна придбання запасів (або витратами на їх виробництво) вища за ринкову ціну, то запаси обліковуються за ринковими цінами. В Іспанії ринкова ціна для сировини – це найменша з двох величин – відновлювана вартість та чиста вартість завершення робіт; для готової продукції – всі витрати (за винятком

відповідних витрат).

В Швейцарії та Італії запаси оцінюються за найменшою з двох величин – первісною вартістю (витрати на придбання або виробництво) або чистою вартістю можливої реалізації.

В США використовується метод ЛФО-долар, за яким вартість запасів обліковується, виходячи з індивідуальних цін одиниці запасів. При використанні методу оцінки запасів базового року вони перераховуються в долари, а ті запаси, які надходять у наступні періоди, для них використовуються цінові індекси. При цьому базовий рік приймається на 100.

Крім широкого вибору методів оцінки запасів передбачено також можливість використання двох систем їх обліку – періодичної та постійної [2, с. 54].

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.

1.3. Нормативно – правова база дослідження обліку та аудиту виробничих запасів

Основою бухгалтерського обліку є Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність”. Цей закон визначає правові засади регулювання, організації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Цей закон поширюється на всіх юридичних осіб незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також суб’єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством. Відповідно до цього закону бухгалтерський облік ґрунтується на таких принципах: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історичної (фактичної) собівартості, єдиного грошового

вимірника, періодичність [26].

У теоретичному розумінні виробничі запаси є предметами праці, які одноразово використовуються у виробничому процесі, свою вартість повністю переносять на готову продукцію. В бухгалтерському обліку більшість предметів праці вважаються виробничими запасами. Але поняття матеріальних і виробничих запасів є дискусійним і трактується в літературних джерелах неоднозначно.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про товарно-виробничі запаси та розкриття їх у фінансовій звітності визначає П(С)БО 9 “Запаси” (рис.1.2) [66].

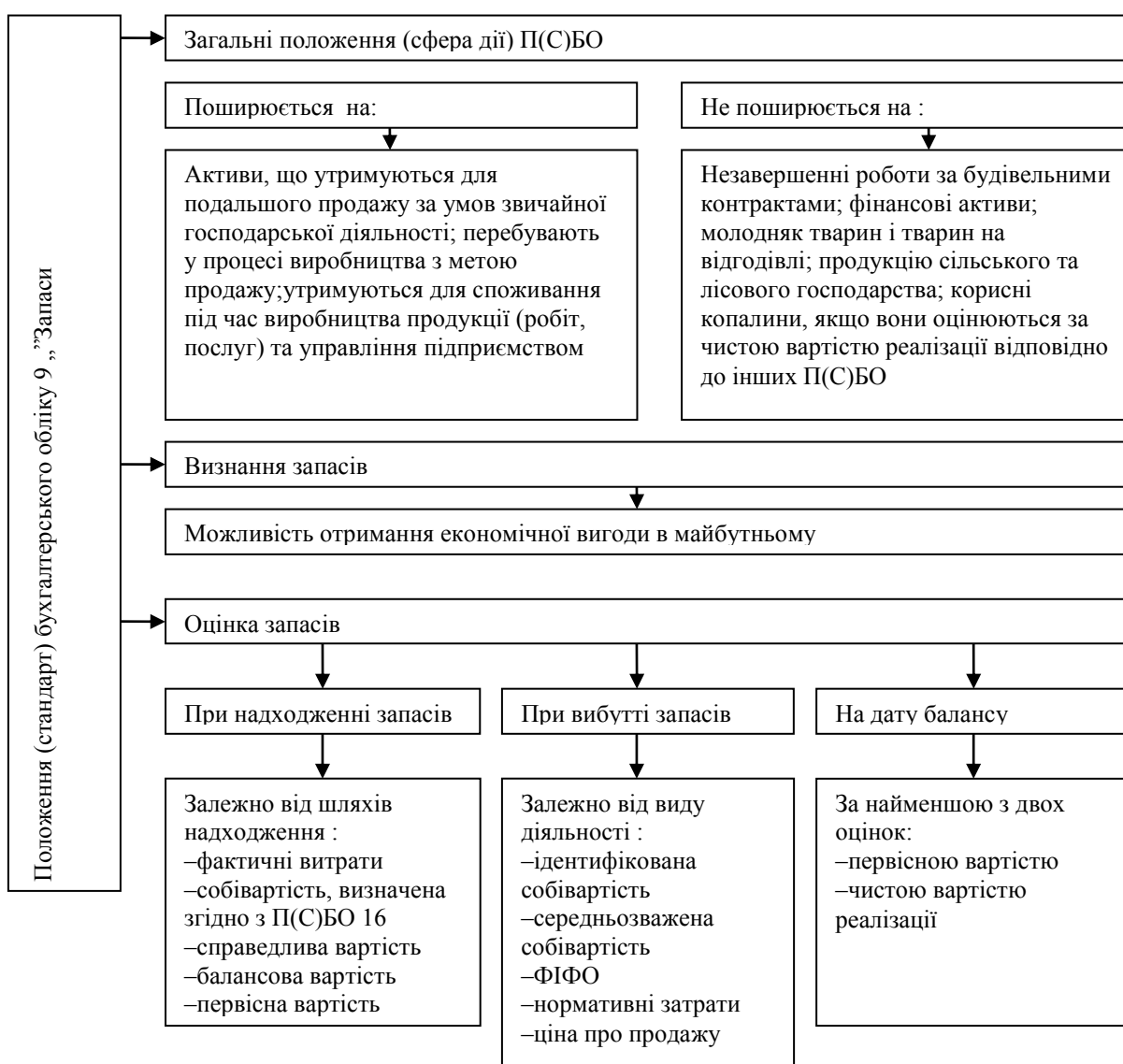


Рис. 1.2. Характеристика П(С)БО 9 “Запаси”

В економічній літературі поняття “виробничі ресурси” з’явилося в минулому столітті. Зокрема, під “виробничими ресурсами” розуміється сума складових ресурсів основних фондів, матеріальних і трудових ресурсів. Термін “запаси” у вітчизняній літературі з’явився із затвердженням Положення (стандарту) бухгалтерського обліку. До впровадження стандартів термінологія мала різну назву, а саме товарно-матеріальні цінності, предмети праці, засоби праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси.

На думку Л. В. Лібермана, об’єктом обліку матеріалів є предмети праці, призначені для виробничо-господарського використання, а також малоцінні швидкозношувані предмети [45, с. 8]. В. І. Петрова досліджує поняття “оборотних виробничих фондів, які складаються з предметів праці (сировина, матеріали і т. п.), тобто те, на що направлена дія людини в процесі праці та з чого виготовляється продукція”. Особливістю їх функціонування є те, що вони цілком використовуються в одному циклі виробництва. Крім цього, науковець зазначає, що в плануванні та обліку предмети праці називають матеріалами або виробничими запасами.

П. І. Багрій пропонує трактувати поняття “запаси виробничі” як засоби виробництва, що надійшли до споживачів (на підприємство, будову) і ще не використовуються у процесі виробництва, і тут же пропонує визначення поняття “запаси” як наявність матеріальних ресурсів (засобів виробництва та предметів споживання) для забезпечення безперервності розширеного відтворення, обслуговування невиробничої сфери та задоволення потреб населення [48, с. 67].

М. В. Дубініна виокремлює два види складських запасів – виробничі та товарні [22, с. 47], при цьому зазначає, що виробничі запаси – це матеріальні цінності, що знаходяться на складі підприємств виробничої сфери і призначені для подальшого використання; а товарні запаси – матеріальні цінності, які знаходяться на складі, але призначені для продажу. 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, що мають користь для їх власника і можуть принести йому економічні вигоди. Застосування терміна «матеріально-виробничі запаси» пов'язано з певними суперечливими моментами, адже матеріальними запасами є не тільки предмети праці, але й засоби праці. Тому це поняття є ширшим, адже охоплює усі активи, що мають матеріальну форму та використовуються у виробничому процесі.

Значним внеском до розвитку уявлень про товарно-виробничі запаси є праці провідних вчених України, Росії та інших.

Серед них праці професора В. К. Радостовця, присвячені проблемам обліку товарно-матеріальних цінностей, шляхом удосконалення обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг.

Авторами проведений економіко-правовий аналіз нормативно-правового регулювання і спеціалізованої літератури з обліку виробничих запасів. Зокрема, велику увагу в своїх працях, стосовно ефективності і методів витрачання запасів на виробництво підприємства приділив В. М. Івахненко. Він запропонував особливу методику економічного аналізу на основі нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності

Ще одним економістом, В. М. Мельничуком, було розглянуто питання щодо вдосконалення аналізу у всіх аспектах господарської діяльності, зокрема аналізу виробничих запасів. Ним було запропоновано аналіз матеріально - технічного постачання та стану запасів, аналіз використання матеріальних ресурсів, аналіз виробництва та реалізації продукції, складу та асортименту продукції, якості та ритмічності виробництва.

Не залишило уваги питання економічного аналізу економіста О. І. Гадзевича. Він приділив велику увагу аналізу ефективності використання матеріальних ресурсів і їх впливу на обсяг випуску продукції.

Проте, яким би дискусійним не залишалось питання запасів, на практиці бухгалтера керуються нормативно-правовими документами, які мають юридичну силу в нашій країні. Так, П(С)БО 9 “Запаси” [66] об'єднує основні

складові оборотних матеріальних активів, відповідно до п. 4 якого “запаси – активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством”. Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” [33], активи – це ресурси, контрольовані підприємством внаслідок минулих подій, використання яких очікується призведе для отримання економічних вигод у майбутньому внаслідок будь-якого використання такого запасу. Проте такого поняття, як “виробничі запаси” П(С)БО 9 не містить, хоча у складі запасів виділяють сировину, матеріали і допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, які призначені для виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва і адміністративних потреб. Згідно з міжнародним стандартом МСФЗ (IAS) 2 “Запаси”, “запаси – це активи, як передбачені для подальшого продажу в ході звичайної діяльності; що знаходяться у процесі виробництва для такого продажу, або ті, що знаходяться у вигляді сировини та матеріалів, які будуть використовуватись у процесі виробництва або надання послуг, за винятком незавершеного виробництва, що виникає за угодами на будівництво, включаючи безпосередньо пов’язані з ними угоди на надання послуг, фінансових інструментів та біологічних активів, що належать до сільськогосподарської діяльності, та сільськогосподарська продукція в момент її збирання”.

Отже, в економічній літературі спостерігаються різноманітні варіанти трактування об’єкта дослідження. Така відмінність свідчить про те, що розкриття суті будь-якої економічної категорії залежить від обраного підходу до її визначення. Критична оцінка існуючих визначень поняття “виробничі запаси” дає підстави виокремити такі основні підходи:

– переважна більшість економістів і вчених при висвітленні питань обліку запасів використовує визначення, наведене в П(С)БО 9;

- окремі вчені ототожнюють поняття “виробничі запаси” і “матеріальні ресурси”;
- ототожнюються також такі поняття, як “запаси” й “виробничі запаси”;
- в окремих джерелах застосовується термін “товарно-матеріальні цінності”;
- ряд авторів до виробничих запасів, як частини предметів праці, не відносять малоцінні швидкозношувані предмети та незавершене виробництво.

Так, А. С. Бородкін, П. С. Безруких, Н. І. Верхоглядова та Річард Д. Ірвін виробничі запаси розглядають як матеріальні ресурси, які повністю переносять свою вартість на собівартість продукції, тобто споживаються. При цьому вони використовуються як предмети праці у виробничому та господарському процесі.

М. В. Кужельний під “виробничими запасами” розглядає мінімальний запас предметів праці, необхідний для виробничого процесу, таким чином, не розкриває економічну природу виробничих запасів.

Н. М. Грабова ототожнює поняття “виробничі запаси” і “запаси”. Втім, виробничі запаси – це складова матеріальних запасів підприємства, а не всі матеріальні запаси. Тому ототожнення понять “матеріальні запаси” і “виробничі запаси” нелогічне [22, с. 30].

У роботах В. Д. Шквіра запаси розглядаються як матеріальні цінності. На нашу думку, таке визначення має досить обмежені критерії, тому що незрозуміло, яким чином класифікувати запаси, а також у визначенні відсутні рекомендації щодо їх використання в одному операційному циклу. Як оборотні активи підприємства, що використовуються у виробничому процесі однократно та вартість яких повністю переноситься на собівартість виготовленої продукції, визначають виробничі запаси такі науковці як В. Д. Новодворський, В. В. Сопко, Є. Ю. Шара, Е. С. Хендріксен [55; 74; 86].

Ряд інших вчених виробничі запаси трактують як активи, які використовуються для подальшого продажу, споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління

підприємством.

При організації бухгалтерського обліку та аудиту виробничих запасів необхідно користуватись законодавчими та нормативними документами України. При огляді нормативно-правової бази неможливо не звернути увагу на міжнародні стандарти з бухгалтерського обліку, оскільки Україна поступово переходить на міжнародні стандарти.

Національні стандарти з обліку були розроблені на основі міжнародних з врахуванням національних особливостей економіки України тому П(С)БО 9 “Запаси” має ряд спільних моментів з Міжнародними стандартами фінансової звітності 2 “Запаси” МСФ 2 “Запаси”, зокрема, щодо умов визнання запасів і основних понять, пов’язаних з ними; рекомендації щодо використання методів оцінки запасів; розкриття інформації про запаси у формах фінансової звітності [66].

Між національними і міжнародними стандартами обліку запасів існують відмінності і протиріччя (додаток А). Для того щоб зберегти об’єктивність оцінки запасів в умовах цінової нестабільності, вони відображаються в балансі за правилом найнижчої оцінки – у вітчизняному обліку і за чистою вартістю реалізації – в європейських країнах.

У процесі реформування вітчизняної системи бухгалтерського обліку та прийняття національних стандартів змінюються вимоги до обліку й аналізу ефективності використання виробничих запасів, а також розширюються поставлені перед ними завдання.

Таким чином, узагальнюючи думки різних науковців, ми вважаємо, що суть виробничих запасів як об’єкта обліку полягає у наступному: виробничі запаси – це сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання у одному операційному циклі.

Висновки до розділу 1

1. Ефективність управління виробничими запасами має велике значення, особливо на підприємствах, де зосереджуються великі потоки матеріальних цінностей. В умовах ринкової економіки особливо важливого значення набуває поліпшення використання матеріальних ресурсів.

Для забезпечення ефективного розвитку підприємств та зростання їх виробничого потенціалу виникає необхідність створення якісно нової системи управління виробничими запасами.

2. Недосконала система організації бухгалтерського обліку викликає неповне та несвоєчасне надходження звітних даних та іншої інформації. Проте до нині ряд принципових питань, зокрема організації обліку виробничих запасів на складах залишаються дискусійними і потребують удосконалення на місцях в залежності від галузі виробництва та видів діяльності підприємства.

3. 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.

4. 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.

5. В економічній літературі спостерігаються різноманітні варіанти трактування запасів. Така відмінність свідчить про те, що розкриття суті будь-якої економічної категорії залежить від обраного підходу до її визначення. Пропонуємо вважати виробничими запасами сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання у одному операційному циклі.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1 Організація обліку операцій з виробничими запасами

Від організації і ведення обліку виробничих запасів залежить точність визначення прибутку підприємства, його фінансовий стан, конкурентоспроможність на ринку та в цілому ефективність роботи підприємства.

Для правильної організації обліку запасів на підприємстві, перш за все, необхідно дати відповідь на ряд запитань: коли, звідки, скільки і на яку суму надійшли запаси, як виконуються програми постачання; кому, коли і скільки відпущено запасів; як виконується програма виробничого споживання; який залишок по окремих видах запасів і як дотримуються встановлені ліміти, тощо.

Існує ряд необхідних передумов правильної організації обліку запасів (рис. 2.1) [20].

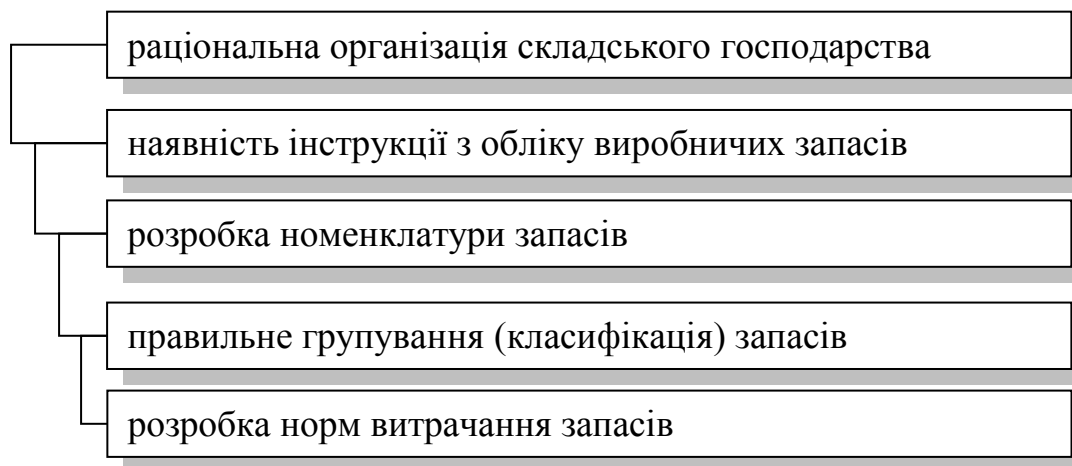


Рис. 2.1. Необхідні передумови правильної організації обліку запасів

Синтетичний облік наявності і руху виробничих запасів на Державному підприємстві спиртової та лікєро-горілочної промисловості “Укрспирт” ведеться згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України № 291 від

10.11.1999р. Незважаючи на зміни в Плані рахунків, що відбулися в грудні 2011 року, за якими підприємства зобов'язані використовувати рахунки бухгалтерського обліку згідно стандартів, проте їм надається можливість використовувати субрахунки на власний розсуд, підприємство “Укрспирт” веде облік запасів на рахунку 20 “Виробничі запаси” за субрахунками [64]:

- 201 “Сировина й матеріали”;
- 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби”;
- 203 “Паливо”;
- 204 “Тара й тарні матеріали”;
- 205 “Будівельні матеріали”;
- 206 “Матеріали, передані в переробку”;
- 207 “Запасні частини”;
- 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення”;
- 209 “Інші матеріали”.

По дебету рахунка 20 “Виробничі запаси” та його субрахунків відображають надходження відповідних запасів на підприємство та збільшення їх вартості в результаті дооцінки, по кредиту – витрати на виробництво, відпуск в переробку, на сторону, а також зменшення вартості запасів внаслідок уцінки [64].

Переважну більшість виробничих запасів підприємства придбають у постачальників на підставі укладених договорів. На відпущені матеріальні цінності постачальник виписує рахунок-фактуру та інші розрахунково-платіжні документи (у яких вказуються назва, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, сорт, ціна кожного виду матеріальних цінностей, що відпускаються, ставка і сума ПДВ, загальна сума, що підлягає до оплати), а також податкову накладну. Податкова накладна надає право покупцеві, зареєстрованому як платник ПДВ, на включення до податкового кредиту суми ПДВ, сплачену постачальнику при придбанні матеріальних цінностей (робіт, послуг) [10, с. 328].

На субрахунку 201 “Сировина й матеріали” ведеться облік наявності і руху сировини та основних матеріалів, які входять до складу продукції, що

виготовляється, або є необхідними компонентами при її виготовленні, а також допоміжні матеріали, які використовуються при виготовленні продукції або для господарських потреб (забудовники облік будівельних матеріалів ведуть на субрахунку 205 “Будівельні матеріали”) [64].

На субрахунку 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби” ведуть облік наявності і руху купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, придбаних підприємствами для виробництва продукції; конструкцій і деталей (металевих, дерев’яних, залізобетонних тощо), що використовуються підрядними будівельними організаціями під час виконання будівельно-монтажних та ремонтних робіт; спеціальне обладнання, інструменти, пристрої тощо.

Вироби, придбані для додаткового комплектування готової продукції, не включаються до її собівартості і обліковуються на рахунку 28 “Товари”. Обладнання і пристрої загального призначення обліковуються на рахунках 10 “Основні засоби”, 11 “Інші необоротні матеріальні активи” або 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети”.

Субрахунок 203 “Паливо” призначений для обліку твердого і рідкого палива (нафтопродукти), що використовується для технологічних потреб виробництва, роботи автотранспорту, опалення приміщень тощо, а також оплачених талонів на нафтопродукти і газ [64].

На субрахунку 204 “Тара й тарні матеріали” ведуть облік усіх видів тари, а також тарних матеріалів, які використовуються для виготовлення тари та її ремонту (за винятком матеріалів, які використовуються для додаткового обладнання вагонів, суден, барж з метою забезпечення збереження вантажу при перевезенні, облік яких ведеться на субрахунку 201 “Сировина й матеріали”).

На субрахунку 205 “Будівельні матеріали” підприємства-забудовники ведуть облік будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, а також обладнання, що потребує монтажу.

Витрати на придбання обладнання, що не потребує монтажу,

транспортних засобів, вільно розміщених верстатів, будівельних машин і механізмів, сільськогосподарських машин та інвентарю, виробничого інвентарю та інструментів тощо відображаються на рахунку 15 “Капітальні інвестиції”.

Устаткування і будівельні матеріали, передані підрядній організації для виконання робіт, після підтвердження їх використання списуються з кредиту цього субрахунка на дебет рахунка 15 “Капітальні інвестиції” [64].

На субрахунку 206 “Матеріали, передані в переробку” підприємства ведуть облік матеріалів, які передані підприємствам-переробникам для виготовлення продукції і включаються до її собівартості.

На субрахунку 207 “Запасні частини” ведуть облік придбаних і виготовлених запасних частин, вузлів і деталей, призначених для проведення ремонту, заміни зношених частин обладнання і транспортних засобів, а також автомобільних шин, обмінного фонду двигунів, вузлів і агрегатів, що створюються в ремонтних підприємствах та підрозділах [64].

Автомобільні шини, що є на колесах та в запасі при автомобілі, які враховані в ціні автомобіля і включені в його інвентарну вартість, обліковуються в складі основних засобів. Аналітичний облік обмінного фонду машин, вузлів та агрегатів ведеться за групами: придатні для експлуатації (нові та відновлені); що підлягають відновленню (на складі); що знаходяться в ремонті.

На субрахунку 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення” ведуть облік мінеральних добрив; отрутохімікатів для боротьби зі шкідниками сільськогосподарських рослин, біопрепаратів та медикаментів для тварин; кормів тварин (власного виробництва і купованих); насіння і саджанців для посіву і висаджування.

На субрахунку 209 “Інші матеріали” ведуть облік відходів виробництва, непоправного браку, зношених шин, металобрухту та інших матеріальних цінностей, оприбуткованих за ціною можливого використання або реалізації [64].

Приймання матеріалів, що надійшли на склад підприємства, здійснюється на підставі накладної на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф. № М-20) або оформляється прибутковим ордером (ф. № М-4), якщо під час приймання виявлені розходження між фактичною кількістю матеріальних цінностей, що надійшли, і кількістю, вказаною у накладній. При цьому недостача (псування) матеріальних цінностей, виявлена при прийманні їх від залізниці (порту), оформляється комерційним актом, а при прийманні їх на складі – приймальним актом. Ці акти є підставою для пред'явлення претензії винуватцю недостачі (або псування) матеріальних цінностей (транспортній організації) постачальнику – у разі недовантаження або неправильної упаковки (затарення), що послужило причиною псування цінностей при перевезенні).

Матеріали, доставлені автотранспортом, прибуткуються на підставі товарно-транспортних накладних (ф. № І-ТН, № І-ТН спирт). Приймання матеріалів від своїх цехів та інших підрозділів (невикористані матеріали, відходи виробництва (обрубки, обрізки, стружка тощо), непоправний брак, матеріальні цінності від списання основних засобів або малоцінних і швидкозношуваних предметів, зношені шини та утильна гума тощо) здійснюється за накладною, яка виписується цехом-здавальником або Іншим підрозділом [3, с. 192].

Синтетичний облік придбаних запасів на рахунку 20 “Виробничі запаси” та його субрахунках підприємства обліковують за фактичною собівартістю їх придбання (заготівлі), яка, як зазначалося раніше, включає: покупну вартість і транспортно-заготівельні витрати (витрати по транспортуванню, навантаженню, розвантаженню, доставці до складів підприємства, включаючи націнки постачальницьких і посередницьких організацій, вартість послуг товарних бірж і брокерських контор, мито і митні збори тощо). Ця собівартість виявляється, як правило, тільки наприкінці місяця – після відображення всіх заготівельних операцій і розподілу їх між окремими видами запасів. Документи на оприбуткування і списання витрачених матеріалів, що надходять до бухгалтерії, вимагають їх систематичного

опрацювання і відображення в облікових регістрах, що неможливо робити без попередньої оцінки матеріалів. Тому аналітичний облік запасів протягом місяця ведуть за прийнятими обліковими цінами: покупними (з відокремленим обліком транспортно-заготівельних витрат) або за розрахунково-плановою собівартістю (з відокремленим обліком відхилення від фактичної собівартості).

Наприкінці місяця вартість використаних у виробництві запасів і списаних за обліковими цінами, а також вартість залишку запасів на складах коригують до фактичної собівартості (шляхом списання транспортно-заготівельних витрат або відхилення планової собівартості запасів від фактичної).

Виходячи з вимог Податкового Кодексу України при оприбуткуванні товарно-матеріальних цінностей, одержаних від постачальників, до оплати їх вартості, а також у разі їх одержання за бартерним контрактом, у бухгалтерському обліку роблять записи [13, с. 311]:

– на покупну вартість запасів (без ПДВ):

Д-т 20 “Виробничі запаси” (відповідний субрахунок), 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети” та ін.

К-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”;

– на суму податкового кредиту по ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання:

Д-т 641 “Розрахунки за податками”

К-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”;

– на суму, перераховану постачальникам в оплату вартості за придбані запаси (включаючи ПДВ):

Д-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”

К-т 31 “Рахунки в банках”.

Якщо договором передбачена попередня оплата постачальникам виробничих запасів, що підлягають поставці, то в бухгалтерському обліку підприємства роблять записи [13, с. 312]:

– на суму, перераховану постачальнику в оплат) відпускну вартості

виробничих запасів, що підлягають поставці (без ПДВ):

Д-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”

К-т 31 “Рахунки в банках”;

– на суму оплаченого ПДВ:

Д-т 641 “Розрахунки за податками”

К-т 31 “Рахунки в банках”;

– одночасно на суму податкового кредиту по ПДВ:

Д-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”

К-т 644 “Податковий кредит”;

– на оприбуткування одержаних від постачальників попередньо оплачених запасів за покупною вартістю:

Д-т 20 “Виробничі запаси” (відповідний субрахунок) 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети” та ін.

К-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”

– одночасно – на суму податкового кредиту по ПДВ;

Д-т 644 “Податковий кредит”

К-т 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”.

Запаси, які надійшли на підприємство без товаросупровідних документів постачальника, приймаються на облік за приймальними актами (ф. № М-7) і оформляються записом по дебету рахунка 20 “Виробничі запаси” (відповідні субрахунки) в кореспонденції і кредитом рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”. Після одержання від постачальника рахунків-фактур та інших товаросупровідних документів раніше зроблений запис (у цій же кореспонденції рахунків) сторнується і робиться звичайний запис на суму, яка значиться в одержаних документах [9, с. 408].

Якщо при прийманні вантажу виявлена недостача матеріальних цінностей, то на дебет рахунка 20 “Виробничі запаси” прибуткують тільки фактично одержані цінності; на вартість недостачі матеріалів, що виникла при перевезенні, на підставі належно оформлених актів пред'являть претензію (передають до судового органу) винуватцю (транспортній організації тощо) і в

бухгалтерському обліку відображають по дебету рахунка 374 “Розрахунки за претензіями” в кореспонденції з кредитом рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”.

У разі обґрунтованої відмови від оплати розрахункових платіжних документів за матеріали, що надійшли на адресу підприємства (невідповідність якості, номенклатури, ціни умовам договору тощо), такі цінності приймаються за актами на відповідальне зберігання і обліковуються на забалансовому рахунку 02 “Активи на відповідальному зберіганні” (субрахунок 023 “Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні”) до вказівок постачальника про повернення, переадресування або реалізації на місці [9, с. 609].

Транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням (заготівлею) виробничих запасів (оплата залізничного тарифу, водного фрахту, навантажувально-розвантажувальних робіт тощо), обліковуються на аналітичному рахунку “Транспортно-заготівельні витрати”, який відкривається в складі рахунка 20 “Виробничі запаси”. На суму транспортних та інших витрат, які підлягають оплаті постачальникам та іншим стороннім організаціям, у бухгалтерському обліку підприємства роблять запис по дебету рахунка 20 “Виробничі запаси”, аналітичний рахунок “Транспортно-заготівельні витрати”, і кредиту відповідних рахунків (63, 685 тощо) [13, с. 263].

Таким чином на дебеті синтетичного рахунка 20 “Виробничі запаси” (відповідний субрахунок) відображається покупна вартість запасів і транспортно-заготівельні витрати, що в сукупності становлять їх фактичну собівартість.

Облік розрахунків з постачальниками і підрядчиками (транспортними та іншими сторонніми організаціями) за надані послуги по перевезенню вантажу здійснюється в журналі-ордері № 6, а при спрощеній формі обліку – у відомості ф. № В-7 “Відомість обліку розрахунків з постачальниками” (яка за своїм змістом аналогічна журналу-ордеру № 6).

Оприбуткування виробничих запасів, одержаних з інших джерел, відображається записом по дебету рахунка 20 “Виробничі запаси” (відповідний

субрахунок) у кореспонденції з кредитом рахунків [13, с. 211]:

40 “Статутний капітал” (на вартість запасів, внесених засновниками (учасниками) до статутного капіталу підприємства);

719 “Інші доходи від операційної діяльності” на вартість безоплатно одержаних запасів від інших юридичних осіб, а також оприбуткованих раніше, не взятих на облік цінностей);

742 “Доход від реалізації необоротних активів” (на вартість придбаних запасів у результаті обміну на необоротні активи).

Основним первинним документом на відпуск матеріалів у виробництво є лімітно-забірні картки (ф. № М-8 та № М-9), в яких вказується ліміт видачі даному цеху (бригаді, ділянці) матеріалів відповідного номенклатурного номера (на декаду, півмісяця, місяць), а потім робиться запис про фактичний відпуск матеріалів з виведенням залишку невикористаного ліміту, який підтверджується підписом завідуючого складом (у лімітній картці одержувача) і одержувача (у лімітній картці складу). Наприкінці місяця лімітно-забірні картки подаються до бухгалтерії для обліку витрат матеріалів [9, с. 342].

Відпуск матеріалів на господарські та інші потреби, а також при понадлімітному відпуску матеріалів (за дозволом керівника підприємства або уповноваженої ним особи здійснюється за вимогами (ф. № М-10 та № М-11).

Щомісяця цехи та інші виробничі підрозділи складають Звіт про використання сировини, основних матеріалів і напівфабрикатів, у якому по кожному номенклатурному номеру показуються: залишок на початок місяця, надходження за місяць, залишок на кінець місяця, фактичні витрати, витрати за нормами, економія або перевитрата. Бухгалтерія складає Зведений звіт про використання матеріалів по груповій номенклатурі (в натуральних і грошовому вимірниках), на підставі якого роблять відповідні облікові записи на списання використаних матеріалів [9, с. 343].

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). В ній зазначається, на який синтетичний рахунок, субрахунок, продукцію (замовлення, переділ) або на яку статтю треба віднести вартість витрачених запасів.

За даними цієї відомості витрачені протягом місяця виробничі запаси за обліковими цінами списують з кредиту рахунка 20 “Виробничі запаси” (відповідний субрахунок) на дебет рахунків [79, с. 274]:

23 “Виробництво” (на вартість виробничих запасів, використаних для виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг);

91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати” (на вартість запасів, використаних для загальновиробничих і загальногосподарських потреб);

93 “Витрати на збут” (на вартість запасів, використаних на потреби, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції);

949 “Інші витрати операційної діяльності” (на вартість запасів, використаних на утримання об'єктів житлово-комунального та соціально-культурного призначення) та ін.

Для того щоб до собівартості продукції (робіт, послуг) запаси були включені за фактичною собівартістю їх придбання (заготівлі), наприкінці місяця визначають і списують суму відхилення від облікових цін, яка відноситься до витрачених у виробництві запасів. З цією метою визначають середній процент відхилення від облікових цін за формулою [79, с. 245]:

$$C\% = (B+B^1) \times 100 : (M_3 + M_0), \quad (2.1)$$

де B – сума відхилення від облікових цін, що відноситься до залишку запасів на початок місяця;

B – сума відхилення за звітний місяць;

M₃ – вартість залишку запасів за обліковими цінами на початок місяця;

M₀ – вартість оприбуткованих за обліковими цінами запасів, що надійшли від постачальників протягом місяця.

Шляхом множення вартості витрачених у виробництві запасів за обліковими цінами на визначений середній процент відхилення і ділення на 100 визначають суму відхилення, яка відноситься до витрачених у виробництві запасів. Визначену суму відхилення від облікових цін списують з кредиту аналітичного рахунка “Транспортно-заготівельні витрати” (або рахунок “Відхилення між плановою і фактичною собівартістю запасів”) на дебет тих самих рахунків, на які протягом місяця були списані запаси за обліковими цінами (тобто дебет рахунків 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” та ін). Отже, до собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг) матеріали включаються за фактичною собівартістю їх придбання (заготівлі) [17, с. 30].

Для організації безперебійного постачання, розміщення, зберігання і видачі матеріальних запасів у виробництво велику роль грає правильно організоване складське господарство, тому що в діяльності підприємства не завжди можна добитися повного узгодження темпів постачання матеріальних ресурсів, темпів виробництва і збуту готової продукції. Існує декілька варіантів обліку матеріальних запасів (рис.2.2) [10, с. 310].

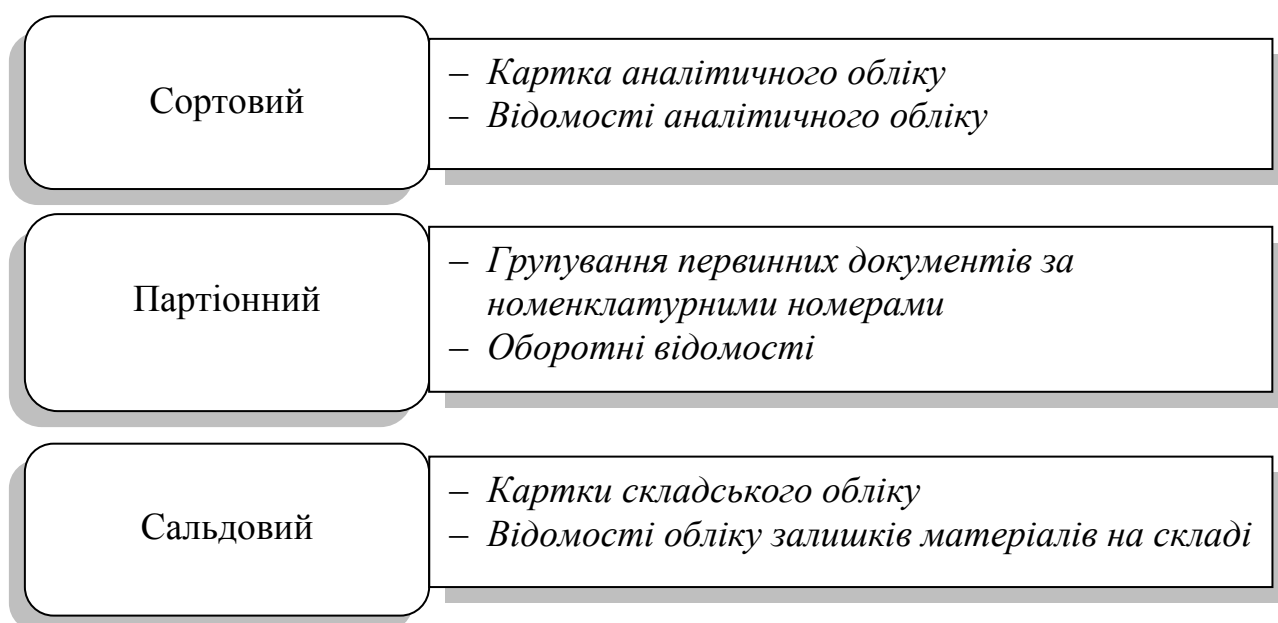


Рис. 2.2. Варіанти обліку матеріальних запасів на складах підприємства

Актуальною на сьогодні є потреба переходу на комп'ютеризовану форму обліку, оскільки ще багато підприємств ведуть журнально-ордерну форму обліку. Це дуже трудомісткий процес. Комп'ютеризована форма обліку запасів допоможе: зробити їх оприбуткування своєчасним і повним; правильно документувати надходження й використання запасів; покращити контроль за їх зберіганням; додержуватись встановлених норм витрат запасів та їх використання за цільовим призначенням; правильно визначати повну собівартість придбаних запасів; правильно провести інвентаризацію й виявити запаси, що не використовуються в господарстві; контролювати відображення операцій по руху запасів в облікових регістрах [28, с. 35].

Критичний огляд наукових праць дослідників і фахівців у галузі обліку дозволяє виокремити такі наступні негативні аспекти, що притаманні обліково-аналітичній роботі з виробничими запасами:

- складність та дискусійність аспектів визначення справедливої (ринкової та неринкової) вартості запасів;
- застосування підприємствами застарілих галузевих нормативно-правових актів з обліку і контролю виробничих запасів;
- низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємства;
- відсутність комплексного поєднання даних усіх видів обліку підприємства для забезпечення керівництва підприємства необхідною управлінською інформацією;
- невідповідний рівень (а найчастіше і взагалі – відсутність) контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів (визначення оптимального їх рівня; вивчення обсягів, причин створення та політики реалізації понаднормативних запасів) [70, с. 210].

Багато теоретичних положень і питань обліку даних ресурсів потребують вдосконалення і доопрацювання. У свою чергу, розв'язання цих питань зумовить вихід на якісно новий рівень побудови обліку виробничих запасів, значно підвищить їх роль в управлінні кожним вітчизняним підприємством.

Реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку запасів вітчизняними підприємствами призведе до значного підвищення результативності їх фінансово-економічної діяльності. Вирішення комплексу суперечливих та дискусійних питань обліково-аналітичного управління виробничими запасами є актуальним для підприємств України і досліджуваного підприємства з метою створення передумов для більш ефективної роботи у сфері обліку.

2.2. Особливості використання виробничих запасів та відображення їх в обліку

Для прийняття управлінських рішень стосовно виробничих запасів необхідне інформаційно-методичне забезпечення, що формує система бухгалтерського обліку. Економічна стратегія управління запасами вимагає застосування низки принципів: забезпечення оптимальної структури і планування потреби в оборотних активах з позиції фінансової стійкості, врахування стратегічних цілей розвитку підприємства. Для забезпечення фінансової стійкості запаси відіграють одну з провідних ролей, а нестабільне інфляційне середовище вимагає постійного перегляду додаткової потреби в них.

На сьогодні існує потреба визначення рівня інформаційного забезпечення потреб управління оборотними активами в системі промислового обліку з врахування галузевих особливостей, що й визначає мету проведеного дослідження.

Щоб правильно враховувати запаси, необхідно обрати найбільш ефективно-практичне рішення для застосування на підприємстві системи та методу оцінки запасів. Адекватна система та методи оцінки запасів є базою для прийняття менеджерами управлінських рішень. Тому головною проблемою з точки зору обліку, як в національній, так і зарубіжній практиці є вибір системи обліку запасів. Найсуттєвіший вплив на облік здійснюють зміни у спрямованості економічної політики держави, а саме, переорієнтація фінансового забезпечення із залишкового принципу на пріоритетний.

Використання оборотних активів в процесі діяльності підприємств за відповідний період у вартісній оцінці відображається як складова фактичних витрат. Для правильної організації обліку запасів на підприємстві, перш за все, необхідно дати відповідь на ряд запитань: коли, звідки, скільки і на яку суму надійшли запаси, як виконуються програми постачання; кому, коли і скільки відпущено запасів; як виконується програма виробничого споживання; який залишок по окремих видах запасів і як дотримуються встановлені ліміти, тощо.

Відповідно до Плану рахунків, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291 для обліку виробничих запасів призначено синтетичний рахунок 20 “Виробничі запаси”. Проте, як виявилось на практиці, існують деякі суперечності в обліку виробничих запасів в Інструкції щодо застосування Плану рахунків. Для того, щоб правильно вести облік, усі виробничі запаси, які є біологічними активами, за класифікаційними групами повинні враховуватися не на рахунку 27, як продукція сільськогосподарського виробництва, а на рахунку 208, як матеріали сільськогосподарського призначення. Тільки у випадку, якщо така продукція призначена для продажу, їх обліковують на рахунку 27 [78].

Критичний огляд наукових праць дослідників і фахівців у галузі обліку дозволяє виокремити такі наступні негативні аспекти, що притаманні обліково-аналітичній роботі з виробничими запасами:

- складність та дискусійність аспектів визначення справедливої (ринкової та неринкової) вартості запасів;
- застосування підприємствами застарілих галузевих нормативно-правових актів з обліку і контролю виробничих запасів;
- низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємства;
- відсутність комплексного поєднання даних усіх видів обліку підприємства для забезпечення керівництва підприємства необхідною управлінською інформацією;
- невідповідний рівень (а найчастіше і взагалі – відсутність) контролю та

оперативного регулювання процесів утворення запасів (визначення оптимального їх рівня; вивчення обсягів, причин створення та політики реалізації понаднормативних запасів) [70, с. 212].

Можна виділити наступні напрямки вдосконалення управління виробничими запасами на підприємствах:

1) підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств;

2) удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами та обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації виробничих запасів;

4) обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки і технології виробництва;

5) чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств (застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів).

Аналізуючи численні дослідження з питань організації обліку запасів, можна стверджувати, що багато теоретичних положень і питань обліку даних ресурсів потребують вдосконалення і доопрацювання. У свою чергу, розв'язання цих питань зумовить вихід на якісно новий рівень побудови обліку виробничих запасів, значно підвищить їх роль в управлінні кожним вітчизняним підприємством.

В собівартості продукції питома вага затрат виробничих запасів в різних галузях народного господарства коливається в межах від 50 до 80 %. Виробничі запаси – придбані або самостійно виготовлені вироби, які підлягають подальшій переробці на підприємстві.

Мета управління запасами – знайти “золоту середину”: запасів повинно бути не дуже багато, щоб не відволікати гроші з обігу, і не дуже мало, щоб уникнути “порожніх складів” і не допустити зупинки виробництва.

Балансування між цими двома позиціями і становить суть керування обіговими активами в частині виробничих запасів, що можна визначити таким

співвідношенням:

$$\begin{cases} O_{вз} \rightarrow \min \\ T_{вз} \rightarrow \min \end{cases}, \quad (2.2)$$

де $O_{вз}$ – оборотний капітал, вкладений у виробничі запаси, грн.;

$T_{вз}$ – час перебування оборотних активів у формі виробничих запасів, днів.

Моделювання процесу трансформації оборотного капіталу із грошової у виробничу форму на основі економіко-математичного моделювання умов постачання дає змогу прискорити постачання матеріальних ресурсів, оптимізувати величину виробничих запасів, прискорити оборотність оборотного капіталу, одержати відчутний економічний ефект.

Оптимізація матеріальних потоків всередині підприємств, що створюють матеріальні блага чи надають матеріальні послуги, – це мета логістики, яка на рівні підприємства виступає центром управління, планування, координації та контролю всіх основних потоків, що є на підприємстві: матеріальних та інформаційних.

Найбільшу частку займає інформація, що формується бухгалтерським обліком, зокрема обліком управлінським, який на відміну від фінансового обліку, спрямований на внутрішніх користувачів (менеджерів підприємства), і націлений на надання допомоги адміністрації в плануванні, управлінні і контролі виконання управлінських рішень.

Управлінський облік має справу як з оперативною інформацією, так і з інформацією “історичного” характеру, в ньому фігурують оцінки і плани на майбутнє (прогнозування) і використовується багато приблизних оцінок – розрахункових, експертних, очікуваних.

Для управління запасами в обліку використовують багато процедур і технічних прийомів:

- 1) правильне бюджетування потреби у різних елементах запасів (сировини, напівфабрикатів, готової продукції, товарів).
- 2) контроль за нормативами та рівнем запасів.
- 3) контроль повторних замовлень виробничих запасів. .

- 4) використання моделі розрахунку економічного розміру замовлення. .
- 5) управління запасами за категоріями .

Проблемним залишається питання інтеграції виробничої і облікової систем та створення комплексного інформаційного середовища, тому впровадження сучасних технологій забезпечить належні передумови одержання якісної інформації для розроблення науково-обґрунтованих управлінських рішень.

Нами вже було розглянуто методи оцінки вибуття запасів, проте варто нагадати про обов'язковість зазначення обраного методу в наказі підприємства про облікову політику. Метод оцінки вибуття запасів не може змінюватись протягом звітного року. У випадку коли метод оцінки вибуття запасів змінюється, його зміну повинно бути обґрунтовано і розкрито у примітках до фінансової звітності підприємства з оцінкою наслідків змін облікової політики.

Відповідно до облікової політики ДП спиртової та лікєро-горілочаної промисловості "Укрспирт" , для всіх одиниць обліку запасів, використовують тільки метод ідентифікованої собівартості запасів. Вибір методу ідентифікованої собівартості на ДП "Укрспирт" пов'язаний з тим, що він базується на фактичних витратах, тому валовий і чистий прибуток є більш достовірним, ніж при застосуванні інших методів.

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. Як зазначалося вище, кожен з методів по-різному впливає на розмір оподаткованого прибутку, тому насамперед доцільно зробити розрахунки за кожним з них. Після проведення підприємством аналізу отриманих результатів обирається той метод, показники якого найбільше відповідають його обліковій політиці [52, с. 280].

Відображення вибуття запасів у бухгалтерському обліку підприємства залежить від того, яким шляхом відбулося їх вибуття.

Запаси, які були реалізовані, відображаються у складі витрат того періоду, в якому визнається дохід від їх реалізації (згідно з принципом відповідності доходів та витрат). Таким чином, у зазначеному випадку використовуватимуться такі субрахунки [73, с. 266]:

- 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”;
- 902 “Собівартість реалізованих товарів”;
- 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”.

Запаси, використані у процесі виробництва та при наданні послуг, залежно від мети використання включаються або до собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг), або до витрат періоду. Якщо використані запаси відноситимуться до собівартості виготовленої продукції, слід застосовувати рахунок 23 “Виробництво” та рахунок 91 “Загальновиробничі витрати”. При використанні запасів для обслуговування виробництва, управлінських потреб тощо слід застосовувати такі рахунки, як [73, с. 268]:

- 92 “Адміністративні витрати”;
- 93 “Витрати на збут”;
- 94 “Інші витрати операційної діяльності”;
- 99 “Надзвичайні витрати”.

Якщо вартість запасів, що використовуються для виготовлення продукції, становить значну питому вагу у вартості товару, то вибуття таких запасів відобразатиметься за кредитом рахунку 20 “Виробничі запаси” (з використанням відповідних субрахунків) та дебетом рахунку 23 “Виробництво”.

При передачі в експлуатацію малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП) здійснюється їх списання з балансу з подальшою організацією кількісного обліку таких предметів безпосередньо за місцем експлуатації протягом терміну їх фактичного використання. Така передача МШП в бухгалтерському обліку відображається за дебетом рахунку 23

“Виробництво” (або відповідних рахунків обліку витрат класу 9) та кредитом рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” [83, с. 203].

Можливі види вибуття запасів, а також їх відображення в бухгалтерському обліку наведено в таблиці з кореспонденцією рахунків для кожного з видів вибуття запасів [13, с. 363].

Відображення в бухгалтерському обліку вибуття запасів:

1) реалізація виробничих запасів:

– відображення доходу від реалізації матеріальних цінностей:

Д-т 377 “Розрахунки з іншими дебіторами”

К-т 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”;

– відображення собівартості реалізованих запасів:

Д-т 943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”

К-т 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;

– відображення суми ПДВ:

Д-т 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”

К-т 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”;

2) реалізація готової продукції та товарів:

– відображення доходу від реалізації готової продукції (товарів):

Д-т 31 “Рахунки в банках”, 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”

К-т 701 “Дохід від реалізації готової продукції”, 702 “Дохід від реалізації товарів”;

– відображення суми ПДВ:

Д-т 701 “Дохід від реалізації готової продукції”, 702 “Дохід від реалізації товарів”

К-т 641 “Розрахунки за податками”;

– списання собівартості реалізованої промислової продукції:

Д-т 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”

К-т 26 “Готова продукція”;

– списання собівартості реалізованої продукції сільськогосподарського

виробництва:

Д-т 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”

К-т 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”;

– списання собівартості реалізованих товарів:

Д-т 902 “Собівартість реалізованих товарів”

К-т 28 “Товари”;

3) відображення списання запасів на:

– виробництво продукції (робіт, послуг):

Д-т 23 “Виробництво”

К-т 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;

– загальновиробничі потреби:

Д-т 91 “Загальновиробничі витрати”

К-т 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;

– виправлення браку:

Д-т 24 “Брак у виробництві”

К-т 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;

– загальногосподарські потреби:

Д-т 92 “Адміністративні витрати”

К-т 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;

– забезпечення збуту:

Д-т 93 “Витрати на збут”

К-т 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;

– виконання досліджень та розробок:

Д-т 941 “Витрати на дослідження та розробки”

К-т 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані

предмети”;

– капітальне будівництво:

Д-т 15 “Капітальні інвестиції”

К-т 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані

предмети”;

4) відображення списання запасів (з використанням рахунків класу 8)на:

– операційну діяльність

Д-т 80 “Матеріальні витрати”

К-т 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”;

одночасно:

Д-т 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92

“Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”

К-т 80 “Матеріальні витрати”;

– інвестиційну діяльність:

Д-т 15 “Капітальні інвестиції”

К-т 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані

предмети”;

5) вибуття запасів шляхом безоплатної передачі:

– відображення запасів, безоплатно переданих іншим підприємствам:

Д-т 949 “Інші витрати операційної діяльності”

К-т відповідні рахунки класу 2 “Запаси”;

– відображення суми з ПДВ:

Д-т 949 “Інші витрати операційної діяльності”

К-т 641 “Розрахунки за податками”;

6) відображення вибуття запасів на інші цілі [13, с. 367]:

– відображення списання запасів на утримання об’єктів соціальнокультурного призначення:

Д-т 949 “Інші витрати операційної діяльності”

К-т відповідні рахунки класу 2 “Запаси”;

– відображення списання готової продукції, що використана на власні потреби підприємства:

Д-т 20 “Виробничі запаси”

К-т 26 “Готова продукція”;

– відображення втрат запасів у разі стихійного лиха (пожежі, аварії тощо):

Д-т 99 “Надзвичайні витрати”

К-т відповідні рахунки класу 2 “Запаси”;

– відображення отриманих відходів від списання запасів, втрачених (пошкоджених) під час надзвичайних подій:

Д-т 209 “Інші матеріали”

К-т 75 “Надзвичайні доходи”;

– відображення виявленої нестачі матеріальних цінностей при інвентаризації

Д-т 947 “Нестачі та збитки від псування цінностей”

К-т відповідні рахунки класу 2 “Запаси”;

– відображення суми збитку на позабалансовому рахунку до встановлення винних осіб (відображається балансова вартість втраченого активу): 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”;

– відображення суми, що підлягає відшкодуванню після встановлення винних осіб:

Д-т 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”

К-т 716 “Відшкодування раніше списаних активів”;

– відображення суми з ПДВ:

Д-т 716 “Відшкодування раніше списаних активів”

К-т 641 “Розрахунки за податками”;

– відображення зменшення суми заборгованості на позабалансовому рахунку після списання її за рахунок винних осіб:

072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”.

Як зазначено в бухгалтерських проводках, при вибутті запасів внаслідок

втрати таких запасів від нестачі, псування тощо до моменту визнання винних осіб суми зазнаних збитків відображаються на позабалансовому рахунку, а саме на субрахунку 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей” рахунку 07 “Списані активи”. При цьому повинна відображатися сума, яка дорівнює балансовій вартості втрачених активів.

Після визнання винних осіб і визначення суми, яку відшкодовує винна особа, або після прийняття рішення, що винну особу не встановлено, провадиться списання суми завданих збитків [46, с. 324].

Відображення зменшення суми завданих збитків на субрахунку 072 обов’язково здійснюється з одночасним записом за дебетом субрахунку 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків” і кредитом субрахунку 716 “Відшкодування раніше списаних активів”, але в тому випадку, якщо прийнято рішення про відшкодування завданої шкоди винною особою.

Отже, облік наявності і руху виробничих запасів на Державному підприємстві спиртової та лікєро-горілкової промисловості “Укрспирт” ведеться згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженої Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 10.11.1999р. На Державне підприємство спиртової та лікєро-горілкової промисловості “Укрспирт” запаси надходять від постачальників за плату.

Придбання запасів на Державному підприємстві спиртової та лікєро-горілкової промисловості “Укрспирт” 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.

Придбання запасів на Державному підприємстві спиртової та лікєро-горілкової промисловості “Укрспирт” у постачальників здійснюється виключно на договірних засадах, шляхом укладення договорів.

Державне підприємство спиртової та лікєро-горілкової промисловості “Укрспирт” співпрацює як з великими так і малими підприємствами, а також

останнім часом підприємство, територіальне розташування якого в м. Хоростків, співпрацює з приватними підприємцями.

Дослідне підприємство 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.

Відповідно облікової політики ДП спиртової та лікєро-горілчаної промисловості “Укрспирт” 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 звітної періоду і сумою запасів, що вибули.

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 ДП “Укрспирт” використовує матеріальні ярлики і містить найменування, назву, кількість, ціну запасу.

2.3. Облік операцій з виробничими запасами в умовах використання інформаційних технологій

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) [69, с. 504].

Використання обчислювальної (комп’ютерної) техніки та створення на

цій основі автоматизованих робочих місць (АРМ) складських працівників, та працівників обліку забезпечить [69, 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 і звітності 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 [33, 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 [28, с. 28].

Наявний 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 [67].

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 з автоматизованого оброблення даних підприємства;
- використанням табличних процесорів обліковими працівниками для забезпечення автоматизованого розв'язання окремих задач конкретної ділянки обліку [1, с. 27].

Завдання автоматизації полягає у підвищенні результатів фінансово-господарської діяльності підприємства на базі оперативного отримання якісної, своєчасної інформації, яка є основою для прийняття управлінських рішень.

Бухгалтерські програми мають ряд можливостей для оперативного ведення обліку (рис. 2.3) [1, с. 18].

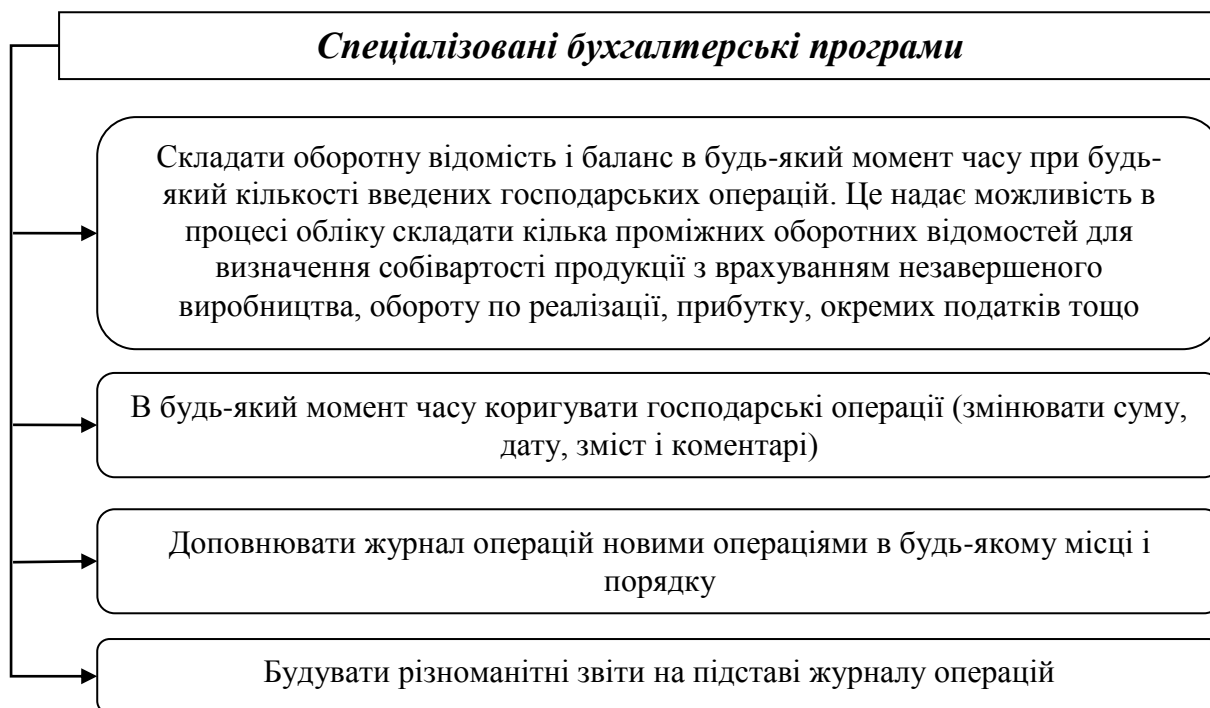


Рис. 2.3. Можливості спеціалізованих бухгалтерських програм

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.

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.

Слід підкреслити, що типові автоматизовані бухгалтерські програми, (наприклад “1С: Бухгалтерія”, “Дебет +”, “Парус”, “Best” та ін.) не можуть повністю врахувати особливості обліку конкретного підприємства, потребують значних додаткових зусиль при впровадженні їх для конкретної галузі. Враховуючи зазначені труднощі, на деяких підприємствах розроблені та продовжують вдосконалюватися власні програмні продукти, призначені для потреб бухгалтерського обліку і, зокрема, обліку матеріальних запасів. Проте це є занадто трудомісткою й економічно не вигідною роботою, практично не дає можливості застосовувати ці програми на інших підприємствах. Тому доцільно впроваджувати модифікації типових автоматизованих бухгалтерських програм з урахуванням галузевих особливостей підприємств [2, с. 38].

Програма “1С: Підприємство”, що використовується на ДП спиртової та лікєро-горілчаної промисловості “Укрспирт” має у своєму розпорядженні необхідний набір спеціалізованих засобів (Довідників, Документів, Звітів) для обліку й аналізу результатів більшості операцій з виробничими запасами.

Вміле і раціональне використання цих засобів дозволяє:

- по-перше, істотно скоротити час і витрати праці на відображення в обліку поточних операцій із запасами;
- по-друге, оперативно одержувати інформацію про наявність і рух запасів як у цілому по підприємству, так і в розрізі місць збереження і використання (складів, цехів, матеріально-відповідальних осіб) з можливістю деталізації по найменуваннях ТМЦ.

Така можливість реалізується завдяки тому, що в програмі на всіх рахунках класу 2 “Запаси” (за виключенням рахунку 23 “Виробництво” на

якому аналітика ведеться в розрізі видів діяльності), а також на всіх субрахунках позабалансового рахунку 02 “Активи на відповідальному збереженні”, реєстрація господарських операцій ведеться в кількісно-сумовому вираженні не в цілому по рахунку, а окремо по кожній номенклатурній одиниці запасів із прив’язкою до конкретного місця зберігання (використання) і партії надходження (зарахування) на баланс.

Тому кількість проводок при реєстрації господарської операції прямо зв’язана з кількістю найменувань запасів, що беруть участь в операції. У зв’язку з цим для найбільш типових і часто використовуваних операцій, зв’язаних з надходженням і вибуттям запасів, їх внутрішнім переміщенням, зміною облікової вартості тощо, процедура формування проводок здійснюється програмою автоматично після заповнення і проведення екранних (діалогових) форм відповідних первинних документів.

У той же час програма має у своєму розпорядженні універсальний засіб для “ручного” введення будь-якої сукупності проводок – документом “Операція”, який необхідно використовувати для тих операцій із запасами, по яких не передбачене автоматичне формування проводок.

Оперативний аналіз залишків запасів і їхні обороти за будь-який період, що цікавить користувача (мінімальний період – один день) може бути здійснений за допомогою сукупності стандартних бухгалтерських звітів, що викликаються з меню “Звіти”. При цьому програма підтримує стандартні методи угруповання результатів господарських операцій. Сальдо й обороти по рахунках (субрахунках) автоматично розраховуються і зберігаються як сума сальдо й оборотів по всіх складах; а сальдо й обороти по кожному складу розраховуються як сальдо й обороти по всіх запасах на цьому складі. У свою чергу, сальдо й обороти по окремій номенклатурній одиниці запасів визначаються виходячи із сумарного сальдо й оборотів по всіх партіях цієї одиниці запасу. Причому вся необхідна інформація для такого багаторівневого угруповання результатів господарських операцій формується програмою виключно з проводок. Таким чином, сукупність проводок, накопичених у

програмі за весь період обліку, і є, власне кажучи, основою для формування різного роду звітів, включаючи фінансову і податкову звітність [77, с. 10].

Недостатньо комп'ютерна техніка на досліджуваному ДП “Укрспирт” використовується при проведенні інвентаризації та оформленні її результатів. Усе це вимагає від бухгалтерів, комірників, інших відповідальних осіб і, в першу чергу, керівників підприємства вжити заходів щодо удосконалення та підвищення ефективності обліку матеріалів, для чого пропонуємо (рис. 2.4).

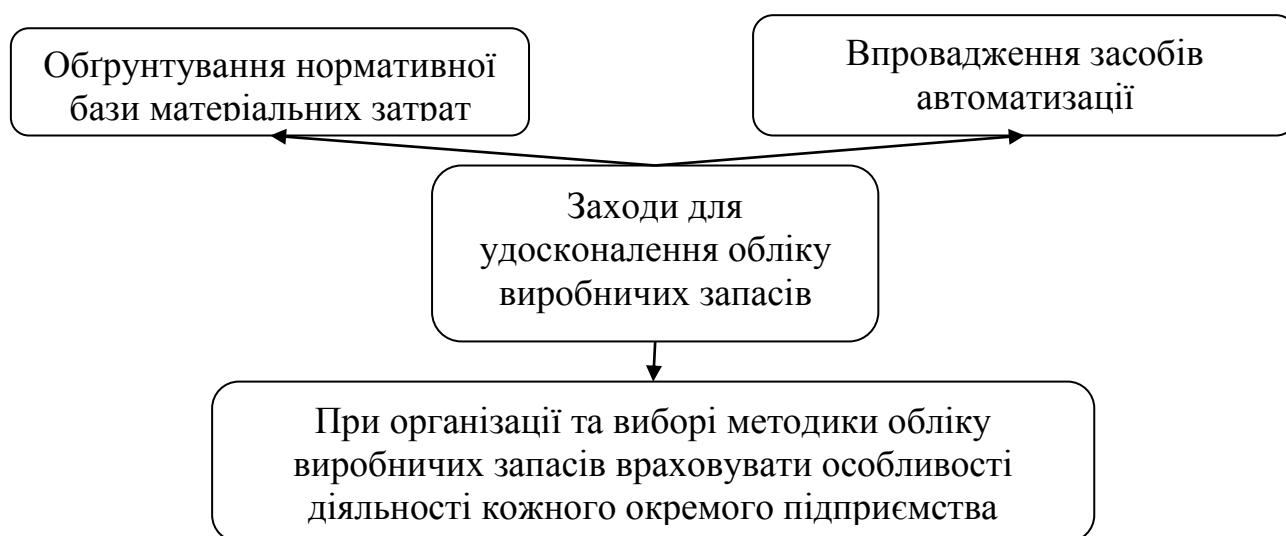


Рис. 2.4. Заходи для удосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів

В умовах сучасної інформаційної технології найбільш перспективним напрямком застосування обчислювальної техніки є створення і впровадження інформаційних систем нового покоління, які зорієнтовані на розподільну обробку даних на основі автоматизованих робочих місць планово-управлінського персоналу, обчислювальних мереж, експертних систем підтримки прийняття рішень тощо [41, с. 101].

Тому для підвищення ефективності управління економікою першочергового значення набуває створення інформаційних систем, які збирають, накопичують, зберігають, опрацьовують і видають користувачу інформацію у вигляді даних, необхідних для виконання функції управління

економічним об'єктом.

На АРМ бухгалтера I категорії здійснюється документальне оформлення операцій і первинна обробка даних по обліку виробничих запасів, а також ведеться аналітичний облік по місцях зберігання виробничих запасів. Тут створюється інформаційна база – складська картотека, в якій відображається рух та залишки виробничих запасів: надходження, використання, списання, залишки на певну дату чи за певний період часу. Інформацію по складській картотеці можна видати на друк або на екран дисплея у вигляді картки складського обліку.

АРМ бухгалтера II категорії здійснює розрахунок та формування вихідної інформації регламентного контролю та довідкового характеру.

На АРМ бухгалтера III категорії формуються зведені дані для складання звітності, аналізу, прогнозу, аудиту та прийняття управлінських рішень в цілому по підприємству або окремому структурному підрозділу.

АРМ бухгалтера по обліку виробничих запасів тісно пов'язаний з іншими АРМБ і інформаційною системою АСУП (рис 2.5) [50, с. 69].

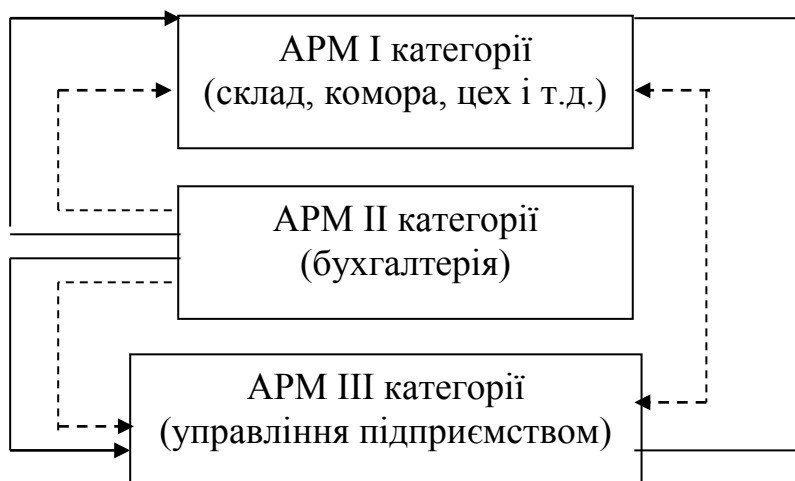


Рис. 2.5. Схема взаємозв'язку підрозділів Державного підприємства "Укрспирт" в умов функціонування АРМ бухгалтера

Для рішення задач по обліку виробничих запасів формується єдина база бухгалтерських записів, яка дозволяє отримати в діалоговому режимі всю

необхідну інформацію для аналітичного, синтетичного та управлінського обліку та звітності. Перелік і опис вихідних повідомлень, які формуються під час розв'язання задачі і зберігаються для розв'язання даної та інших задач, наведено в додатку Б [84, с. 4].

Вхідна інформація надходить з різних джерел у вигляді первинних даних, які відображають різні господарські операції по обліку виробничих запасів, а також у вигляді інформації на магнітних носіях, які надходять з інших АРМ.

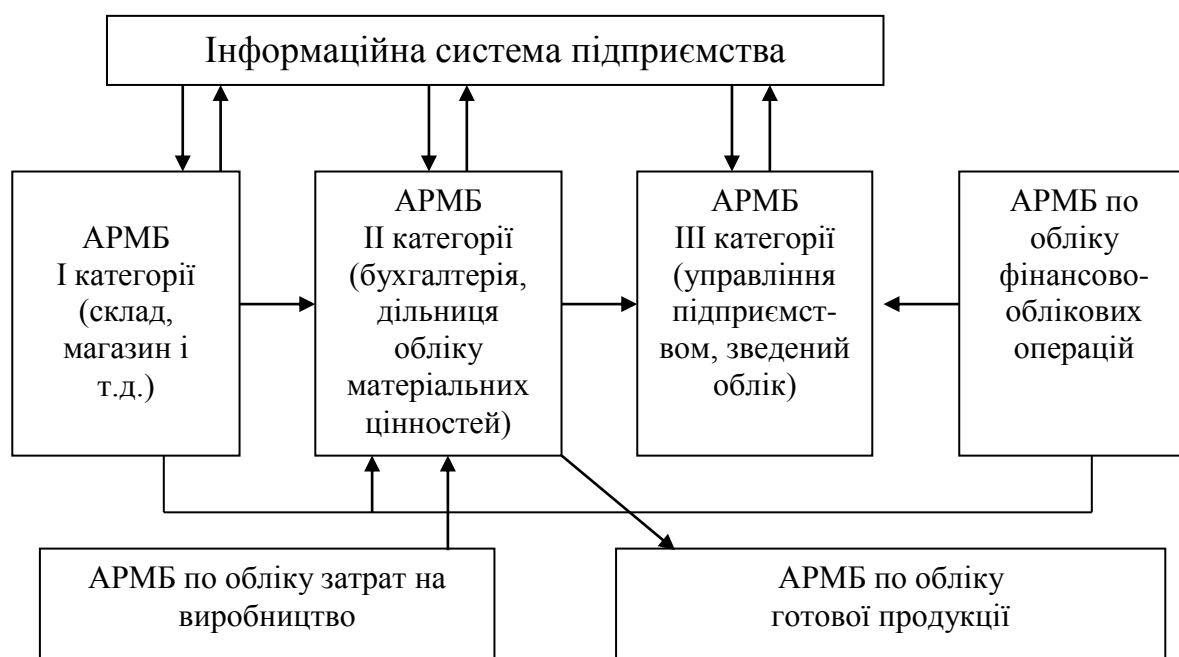


Рис. 2.6. Схема інформаційної ув'язки АРМ бухгалтера по обліку виробничих запасів з іншими АРМ бухгалтера і інформаційною системою підприємства

В інформаційній системі "Облік надходження виробничих запасів та формування їх собівартості" використовуються вхідні документи, які зведені в додатку В.

Нормативно-довідкова інформація включає різноманітні довідники:

– довідник зовнішніх організацій, який використовується для формування інформації про виробничі запаси, які отримані від зовнішніх організацій;

- довідник прізвищ робітників – використовується для визначення кола матеріально відповідальних осіб;
- довідник структурних підрозділів – використовується для формування інформації по місцях зберігання виробничих запасів;
- довідник допустимої кореспонденції рахунків – необхідний для здійснення контролю первинної інформації по обліку виробничих запасів;
- довідник номенклатура-цінник – формується для оцінки виробничих запасів, а також для визначення груп та їх запасів;
- довідник типових господарських операцій, який використовується для автоматизованого формування бухгалтерських проводок при формуванні первинних документів по обліку виробничих запасів;
- довідник статей обліку, який використовується для формування інформації по веденню облікової політики на підприємстві, фіксування способу списання, для віднесення затрат на статті обліку;
- довідник постійних даних – використовується для автоматизованого формування в первинних документах постійних показників та запасів.

В умовах автоматизації обліку ці довідники є основою для створення єдиної нормативно-довідкової бази даних. Їх опис та структура наведені в додатку Г на прикладі “Довідника зовнішніх організацій” [49, с. 72].

В процесі розв’язування задач використовуються наступні математичні формули [49, с. 73]:

Сума залишків на початок місяця у грошовому виразі (S_{me}^n):

$$S_{me}^n = Z_{me} \times K_{me}^n, \quad (2.3)$$

де m – назва виробничих запасів;

e – одиниця виміру;

Z_{me} – ціна виробничих запасів;

K_{me}^n – кількість виробничих запасів.

Кількість виробничих запасів на кінець місяця у натуральному виразі (K_{me}^k):

$$K_{me}^k = K_{me}^n + K_{me}^{D-1} - K_{me}^{K-1}, \quad (2.4)$$

де K_{mc}^n – кількість виробничих запасів на початок місяця у натуральному виразі;

K_{mc}^{D-1} – обороти за місяць по дебету у натуральному виразі;

K_{mc}^{K-1} – обороти за місяць по кредиту у натуральному виразі.

Кількість виробничих запасів у грошовому виразі (S_{mc}^k):

$$S_{mc}^k = S_{mc}^n + S_{mc}^{D-1} - S_{mc}^{K-1}, \quad (2.5)$$

де S_{mc}^n – кількість виробничих запасів на початок місяця у грошовому виразі;

S_{mc}^{D-1} – обороти за місяць по дебету у грошовому виразі;

S_{mc}^{K-1} – обороти за місяць по кредиту у грошовому виразі.

При розв'язку даної задачі використовують наступні коди [47]: код виробничих запасів, код одиниці виміру, код постачальника, код одержувача, код операцій руху, код рахунків, код складу, код документу (номер).

На базовому підприємстві існує інтегрована автоматизована система управління (ІАСУ) заводом. Вона була створена у 1994 році для підвищення оперативності і ефективності управління заводом, забезпечена застосуванням сучасних технічних засобів та прикладного програмного забезпечення.

ІАСУ заводу будується за модульним принципом, який дозволяє легко перебудувати і нарощувати систему. Інформаційне погодження модулів здійснюється застосуванням локальної обчислювальної мережі на базі сучасних персональних електронно-обчислювальних машин (ПЕОМ) та відповідного загальносистемного програмного забезпечення [59, с. 204].

Програмним забезпеченням підсистеми бухгалтерського обліку є програма “Главбух”. Ця програма може працювати під управлінням операційних систем і оболонок MSDOS, Windows 3.11., Windows 95 з застосуванням різних комп'ютерів. На заводі застосовують комп'ютери класів 386, 486, Pentium 133 та встановлена мережа ОС Windows 95. Програма дозволяє вести аналітичний та синтетичний облік та паралельне ведення операцій при роботі в мережі.

Висновки до розділу 2

1. Теоретичні положення і питання обліку запасів потребують вдосконалення і доопрацювання. У свою чергу, розв'язання цих питань зумовить вихід на якісно новий рівень побудови обліку виробничих запасів, значно підвищить їх роль в управлінні кожним вітчизняним підприємством.

2. Реалізація напрямів удосконалення обліку запасів вітчизняними підприємствами призведе до значного підвищення результативності їх фінансово-економічної діяльності. Вирішення комплексу суперечливих та дискусійних питань обліково-аналітичного управління виробничими запасами є актуальним для підприємств України і досліджуваного підприємства з метою створення передумов для більш ефективної роботи у сфері обліку.

3. Синтетичний облік наявності і руху виробничих запасів на ДП “Укрспирт” ведеться згідно Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку на рахунку 20 “Виробничі запаси” з використанням субрахунків. Вибір методу ідентифікованої собівартості пов'язаний з тим, що він базується на фактичних витратах, тому валовий і чистий прибуток є більш достовірним, ніж при застосуванні інших методів.

4. Проблемним залишається питання інтеграції виробничої і облікової систем та створення комплексного інформаційного середовища, тому впровадження сучасних технологій забезпечить належні передумови одержання якісної інформації для розроблення науково-обґрунтованих управлінських рішень. Для вирішення питань, пов'язаних з веденням обліку 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.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ АНАЛІЗУ ТА АУДИТУ ОПЕРАЦІЙ З ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

3.1. Аналіз забезпеченості та ефективності використання виробничих запасів підприємства

Важливим чинником розвитку та інтенсифікації виробництва є стабільна забезпеченість підприємства матеріальними ресурсами та їх раціональне використання. З переходом до ринку докорінно змінюється система постачання підприємства сировиною і матеріалами, комплектуючими виробами та енергоносіями. Для того, щоб визначити, якою мірою підприємство забезпечене матеріальними ресурсами, необхідно:

- вивчити порядок розрахунку й обґрунтованість договорів про поставку матеріальних ресурсів, умови поставок;
- визначити характер виробничих матеріальних запасів і зміну їх структури;
- перевірити обґрунтованість норм виробничих запасів і потребу в матеріальних ресурсах;
- виявити можливості зменшення виробничих запасів і потреби в матеріальних ресурсах;
- розробити заходи щодо зниження наднормативних і зайвих запасів матеріалів [67].

Перевіряючи розрахунки потреби, необхідно з'ясувати, чи враховані зміни в номенклатурі й асортименті призначеної до випуску продукції, чи враховані зміни питомих витрат на одиницю продукції, чи враховані заходи щодо підвищення технічного рівня виробництва і праці [25, с. 342].

Загальна потреба підприємства в тому чи іншому виді матеріалів становить:

$$P_o = P_p + P_e + P_r + P_{zv} - Z_n, \quad (3.1)$$

де P_o – загальна потреба;

P_p – потреба у виробництві;

P_e – потреба в експериментально-дослідних роботах;

P_r – потреба у ремонті;

$P_{зв}$ – потреба в утворенні нормативних залишків на кінець аналізованого періоду;

Z_n – запас на початок аналізованого періоду [24, с. 251].

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 конкурентоспроможність.

Після перевірки потреби в матеріальних ресурсах визначають джерела їх покриття і забезпечення [24, с. 252]. До внутрішніх джерел забезпечення належить власне виробництво, використання відходів. До зовнішніх зараховують надходження від постачальників за договорами (додаткова заготівля).

Виробничі запаси розглядають як частину матеріальних ресурсів, що не вступили у виробничий процес, але їх наявність на підприємстві в заданих розмірах є об'єктивною умовою ритмічної роботи.

Аналіз термінів та обсягів поставок матеріалів за укладеними договорами пов'язаний з перевіркою запасів відповідних матеріалів на складі. Наявні запаси мають задовольняти потребу підприємства в матеріалах на період інтервалів між поставками [28, с. 206].

Забезпеченість (мінімальний запас) днів становить:

$$Z_{\min} = N_o / D_p, \quad (3.2)$$

де N_o – запас того чи іншого виду матеріалу;

D_p – добова потреба у цьому матеріалі.

Це дає змогу встановити величину запасу в днях окремих видів

матеріалів на складі. Визначають також інтервали між фактичним надходженням матеріалів на склад й інтервали поставок за договорами з постачальниками.

Розміщення коштів підприємства має дуже велику роль в фінансовій діяльності і підвищенні його ефективності, тому в процесі аналізу активів підприємства в першу чергу належить вивчити зміни в їх складі і структурі і дати їм оцінку. На прикладі Державного підприємства спиртової та лікеро-горілочної промисловості “Укрспирт” розглянуто розрахунки забезпеченості підприємства (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Аналіз структури активів ДП “Укрспирт”

Засоби підприємства	2010 р.	%	2011 р.	%	2012 р.	%	Відхилення, грн.		Відхилення, %	
							2012 р. від 2010 р.	2012 р. від 2011 р.	2012 р. від 2010 р.	2012 р. від 2011 р.
							Довгострокові активи	8802	78	7459
Оборотні активи в т.ч.:	2424	22	15686	68	7434	52	5010	-8252	30	-16
- Сфери виробництва	884	9	7322	32	7352	49	6484	30	40	17
- Сфери обігу	1540	13	8364	36	82	3	-1458	-8282	-10	-33
Всього	11226	100	23145	100	14259	100	3033	-8886	×	×

З таблиці видно, що за період з 2010 по 2012 рр. структура активів ДП “Укрспирт” змінилася з перевагою на користь оборотних активів 68 % у 2011 р. Хоча в загальному, і оборотні і необоротні активи підприємства мали майже рівні частки у структурі, то в 2012 році частка оборотних активів знизилась до 52 %.

Протягом аналізованого періоду відбулось переливання коштів зі сфери виробництва в сферу обігу. В 2010 році підприємство придбало обладнання для виробництва біоетанолу, проте досі сплачує кредиторську заборгованість за це обладнання. Як бачимо з наведених даних оборотні активи мали своє найвище

значення в 2011 році, що було спричинено не лише збільшенням обсягів поновлення оборотних активів, а й зростанням ринкових цін на сировину.

Враховуючи те, що на ДП “Укрспирт” є невелика номенклатура виробничих запасів то оцінюють обґрунтованість потреб у запасах, які мають найбільшу питому вагу у собівартості продукції. За даними виробництва найбільші питому вагу у складі запасів мають цукрові буряки та пшениця (табл. 3.2). За даними таблиці 3.2. визначимо повноту забезпеченості потреби у виробничих запасах.

Таблиця 3.2

Аналіз забезпеченості підприємства за окремими видами сировини

(тис. грн.)

Назва культури	Вихід спирту з 1 т сировини, л	Вихід спирту, л/га	Потреба, тис. грн.	Потреба, встановлена в процесі аналізу, тис. грн.	Відхилення, тис. грн.
Цукрові буряки	100	4500	3258	4211	953
Пшениця	400	1800	3401	3964	563
Картопля	120	2200	520	207	-313
Кукурудза	400	2000	280	150	-130

Виходячи з даних про ефективність використання сільськогосподарських культур для виробництва біоетанолу, що містять в таблиці можемо зробити висновок, що найбільшу продуктивність становлять цукрові буряки, які є пріоритетним видом сировини на ДП “Укрспирт”. Проте потреба в цукрових буряках та пшениці, встановлена в процесі аналізу, перевищує потреби виробництва на 953 тис. грн. Потреба ж в таких видах сировини як картопля та кукурудза є меншими ані ж надходить на виробництво.

Перевіряючи розрахунки потреб, необхідно з’ясувати чи враховані:

- зміни у номенклатурі та асортименті призначеної для випуску продукції;
- зміни норм витрат на одиницю продукції;
- заходи, спрямовані на підвищення технічного рівня виробництва та удосконалення організації праці.

Доцільно також провести розрахунки по групах: сировина й матеріали, паливо, тара й тарні матеріали, матеріали передані в переробку, запасні частини, та інші матеріали. Після цього складається узагальнююча таблиця, яка узагальнює оцінку роботи підприємства з матеріально-технічного забезпечення (табл.3.3).

Таблиця 3.3

Стан матеріально-технічного забезпечення ДП “Укрспирт”

Група матеріально-технічного забезпечення	Фактичне надходження, тис. грн. 2011 р.	Фактичне надходження, тис. грн. 2012 р.	Відхилення, +/-	% виконання
Сировина і матеріали	12153,12	12558,07	+404,95	103,3
Паливо	3301,50	3516,0	+215,5	106,5
Тара й тарні матеріали	532,62	547,52	+15,9	102,9
Матеріали передані в переробку	8374,00	8127,55	-246,45	97,0
Запасні частини	622,60	612,3	-9,3	98,4
Інші матеріали	56,75	43,30	-12,45	77,1
Разом	21590,59	21748,74	158,15	100,7

Дані табл.3.3 свідчать про те, що служба матеріально-технічного забезпечення в 2012 році не спромоглася забезпечити підприємство запасними частинами, матеріалами переданими в переробку та іншими матеріалами відповідно на 1,6%; 3% та 23%.

Але в цілому забезпеченість підприємства виробничими запасами складає 100,7%, що свідчить про хороший рівень роботи відділу матеріально-технічного забезпечення підприємства.

За даними бухгалтерського обліку необхідно також оцінити ритмічність надходження на підприємство конкретних видів сировини, напівфабрикатів і комплектуючих та інших матеріальних ресурсів [30].

Приймаючи в розрахунок ритмічності постачання сировини підприємству фактичне надходження на початок кожного місяця (але не більше планового), можна визначати коефіцієнт, який дасть уявлення про стан постачання сировини за формулою:

$$K_{pn} = \frac{\sum \Phi_n}{n \times П_n}, \quad (3.3)$$

де K_{pn} – коефіцієнт ритмічності поставок

n – кількість періодів, на які розбито аналізований період;

$П_n$ – планове надходження;

Φ_n – фактичний запас (у межах нормативного)

Таким чином:

$$K_{pn} = \frac{19034,0}{20880,0} = 0,91$$

Отже, при виконанні плану постачання сировини на 107,4% постачання відбувалось на протязі року не ритмічно, оскільки коефіцієнт ритмічності 0,91, це свідчить про те, що у виробництві могли виникати простої.

На основі проведеного аналізу забезпеченості ДП “Укрспирт” виробничими запасами можна стверджувати, що забезпеченість по основних видах запасів складає 100 %, але перед планово-економічним відділом постає завдання покращити норми витрачання, оскільки вони в 2012 році були завищені на 184,00 тис. гривень. Крім того постачання запасами відбувалось в 2012 році не ритмічно. Неритмічність поставок сировини та інших матеріалів зумовлює простої, втрати робочого часу, необхідність понаднормових робіт. Все це збільшує собівартість продукції, що випускається, і відповідно зменшує прибуток підприємства.

З метою покращення забезпеченості ДП “Укрспирт” запасами доцільно визначити оптимальний розмір поставок, застосувавши модель “економічного обґрунтування розміру поставки”. Ця модель базується на виборі розміру поставки, яка мінімізує витрати на доставку та зберігання, крім того дана модель дозволяє: прискорити оборотність запасів; забезпечити безперебійність виробництва; знизити ризик старіння та псування запасів.

Коефіцієнт оборотності запасів (коефіцієнт інтенсивності використання) розраховується діленням собівартості реалізованої за звітний період продукції

на вартість виробничих запасів.

$$K_o^{2012} = \frac{4719,7}{\frac{312,0}{2933,4}} = 12 \text{ (оборотів)} \quad (3.4)$$

$$K_o^{2011} = \frac{4719,7}{407,4} = 8 \text{ (оборотів)}$$

Рівень оборотності виробничих запасів значною мірою залежить від галузевих особливостей і підвищення його в 2012 році до 12 оборотів означає покращення організації взаємозв'язків з клієнтами.

Структурно-логічна факторна модель матеріальних витрат відображає зміну матеріаломісткості залежно від зміни загальної матеріаломісткості продукції, на які, у свою чергу, впливають фактори другого і третього рівнів (рис. 3.1).

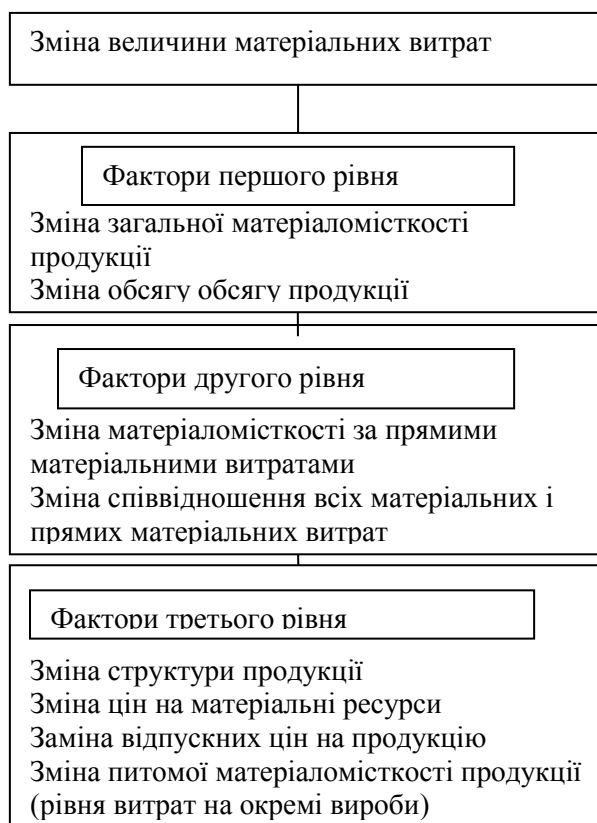


Рис. 3.1. Фактори, що впливають на зміну матеріаломісткості продукції і розміри матеріальних витрат на ДП “Укрспирт”

Аналіз раціонального використання матеріальних ресурсів має вирішити

питання про дійсний стан з використанням матеріальних ресурсів.

Мета аналізу показників використання виробничих запасів полягає в зниженні частки матеріальних витрат в собівартості продукції.

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 кожен 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 [36, с. 140].

Аналіз матеріаломісткості проводиться за структурно-логічною, адактивною, краткою або мультиплікаційною факторними моделями.

Матеріаловіддача дозволяє не лише оцінити зміни фактичного рівня використаних ресурсів у порівнянні з попередніми періодами, але й виявити резерви збільшення обсягів виробництва. Питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції відображає не тільки рівень використання матеріальних ресурсів, але й структуру виробництва продукції, тобто є воно

матеріаломістким чи ні (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Показник	Роки		Відхилення (+,-)
	2011	2012	
Матеріаломісткість	0,35	0,93	0,58
Матеріаловіддача	2,86	1,08	-1,78
Коефіцієнт оборотності	8 оборотів	10 оборотів	2 обороти
Рівень оборотності	39 днів	50 днів	11 днів

За даними таблиці бачимо, що в 2012 році значно зріс показник матеріаломісткості – на 0,58 пунктів, а показник матеріаловіддачі знизився, що є явищем негативним. Коефіцієнт оборотності запасів (коефіцієнт інтенсивності використання) розраховується діленням собівартості реалізованої за звітний період продукції на вартість виробничих запасів.

Рівень оборотності виробничих запасів значною мірою залежить від галузевих особливостей. Тривалість обороту виробничих запасів представляє собою кількість днів, яка необхідна для перетворення виробничих запасів в грошову форму і є величиною оберненою до коефіцієнта оборотності.

Скорочення терміну оборотності в 2012 році на 11 днів (50-39) є позитивним.

Проаналізувавши дані додатку Ж “Фінансова звітність” ДП “Укрспирт”, витрати на виробничі запаси зросли в 2012 році на 1728 тис. грн. проти 2011 року, проте це не вплинуло на кількість виготовленої продукції

В загальному кількість виробничих запасів у структурі майна підприємства збільшилася з 1609 тис. грн. (2011 р.) до 3337 тис грн. (2012 р.).

Є багато варіантів різних методик проведення аналізу використання виробничих запасів, у яких пропонуються різноманітні показники і фактори, які впливають на них [84, с. 5].

Відображення того чи іншого економічного явища за допомогою показників, які б враховували б всі його характерні ознаки без найменших похибок, практично неможливе. Через це майже кожний показник має елемент умовності [75, с. 349].

Першу групу складають первинні показники витрат матеріальних цінностей: спільне і питома витрачання, матеріалоемність, коефіцієнти % корисного використання матеріальних цінностей, витрачальний коефіцієнт виходу продукції.

Друга група – це показники розрахунково-аналітичні. Вони є похідними від первинних показників і використовуються при кількісному аналізі структури і динаміки споживання матеріальних ресурсів. Це передусім різні економічні індекси; для відносного зіставлення норм і фактичних витрат, витрат поточного і минулих періодів; для вивчення структурних зрушень тощо.

З викладеного видно, що всі автори групують показники за різними ознаками. Майже всі вони під системою показників використання матеріальних ресурсів розуміють систему показників матеріалоемність, в той час як остання є лише одним з узагальнюючих показників використання виробничих запасів [85].

В умовах ринкових відносин слід більш раціонально та ефективно використовувати трудові, грошові та матеріальні ресурси, удосконалювати систему управління, забезпечувати наукову обґрунтованість та оптимальність рішень, підвищувати господарську зацікавленість у досягненні найвищих господарських результатів при найменших затратах, високої якості, посилювати контроль за ходом виконання запланованого, поліпшувати рівень економічної роботи в усіх ланках економіки.

Важливе місце в вдосконаленні економічної системи управління та підвищення рівня економічної роботи посідає економічний аналіз, якому властивий потужний арсенал способів та прийомів дослідження господарських процесів за будь-який відрізок часу, що сприяє підвищенню оперативності управління і прийняттю оптимального управлінського рішення [62, с. 50].

Всі показники ефективної діяльності підприємства перебувають під впливом зовнішніх і внутрішніх чинників, що залежать і не залежать від діяльності підприємств.

Внутрішні чинники розглядають з двох позицій: ті, що характеризують рівень прогресивності застосовуваних конструкторських рішень

(вдосконалення технології виробництва, вироблення товарів з легких і дешевих матеріалів), і ті, що відображають прогресивність технологічного використання матеріалів, купованих виробів та відходів.

До зовнішніх чинників належать: зміна ринкових цін на сировину, матеріали, паливо, енергію і на готову продукцію; невиконання постачальниками зобов'язань щодо термінів, розмірів і номенклатури поставок, а також якості сировини, яку поставляють і витрачають.

Дослідивши діяльність ДП “Укрспирт” можемо визначити чинники, що впливають на відхилення фактичної матеріаломісткості від нормативної, а саме:

- неповне здійснення заходів щодо економії матеріалів;
- заміна одного матеріалу іншим;
- нераціональний розподіл матеріалів, їх невимірність;
- відхилення у технології виготовлення виробів, що спричиняє додаткові відходи.

Всі ці причини, зрештою, призводять до втрати частини коштів, витрачених на виробничі запаси та зниження показників ефективної діяльності підприємства. Отже в результаті маємо збиток, який наростаючим підсумком відображається в балансі підприємства.

3.2. Порядок проведення аудиторської перевірки використання виробничих запасів

Запаси визнаються активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена [3, с. 272].

Основними завданнями аудиту виробничих запасів є:

- перевірка збереження цінностей;
- контроль за дотриманням норм витрат матеріалів і встановлених норм запасів;
- перевірка правильності оцінки і раціонального використання матеріалів

у виробництві;

- аналіз стану обліку і внутрішнього контролю за рухом матеріалів.

Основними джерелами інформації аудиту виробничих запасів є:

- товарно-транспортні накладні, вимоги, накладні, лімітно-забірні картки;
- супроводжувальні та розрахунково-платіжні документи постачальників, доручення, журнали реєстрації доручень;
- митні декларації;
- акти приймання матеріалів (якщо якість і кількість матеріалів, що надійшли на склад, не відповідає даним супроводжувальних документів або матеріали надійшли без документів);
- документи, що обґрунтовують купівельну ціну та первісну вартість запасів;
- матеріали інвентаризації (накази про проведення інвентаризацій, інвентаризаційні описи, акти результатів контрольних перевірок цінностей, письмові пояснення матеріально-відповідальних осіб, протоколи засідань інвентаризаційних комісій);
- розрахунки природних втрат, акти псування;
- картки складського обліку (за кожним номенклатурним номером);
- матеріальні звіти;
- журнал-ордер №5;
- головні книги;
- баланси підприємства та форми звітності [3, с. 273].

Необхідними умовами збереження товарно-матеріальних цінностей є правильна організація складського господарства та контроль пропускної системи на підприємстві, а також забезпечення необхідними кадрами служб матеріально-технічного постачання та збуту продукції [36, с. 108].

У ході аудиту необхідно перевірити існування у відділі кадрів підприємства документації з питань підбору, прийому на роботу та звільнення матеріально-відповідальних осіб (зав. складами, експедиторів та інших). За

даними трудових книжок та особових справ необхідно встановити, чи не призначаються на ці посади особи, які мають непогашені судимості за корисливі злочини, чи погоджувалось їх призначення з головним бухгалтером підприємства. Далі слід встановити, чи укладені з такими працівниками письмові договори про повну матеріальну відповідальність.

Також у ході аудиту слід перевірити, чи надаються щорічні відпустки матеріально-відповідальним особам, чи проводиться інвентаризація цінностей під час передачі їх особам, які тимчасово замінюють матеріально-відповідальних осіб.

У разі спільного виконання працівниками окремих видів робіт, коли неможливо розмежувати матеріальну відповідальність кожного власник або уповноважений ним орган за погодженням з профспілковим комітетом підприємства може встановити колективну (бригадну) матеріальну відповідальність. У цьому випадку письмовий договір укладається між підприємством і всіма членами колективу (бригади).

Аудитору слід перевірити, чи визначено на підприємстві коло посадових осіб, які мають право підписувати документи на отримання та відпуск матеріалів зі складів, видачу дозволів на вивіз матеріальних цінностей з території підприємства, чи дотримується чинний порядок видачі доручень та отримання за ними матеріальних цінностей [3, с. 276].

Бланки доручень є документами суворої звітності, тому аудитору слід перевірити порядок отримання, зберігання і обліку бланків доручень, як документів суворої звітності. Під час оприбуткування бланків доручень слід вказувати місце зберігання, нумерацію, їх кількість та вартість.

Заповнюючи типовий бланк доручення, обов'язково вказують строк його дії (10 днів). Доручення завжди повинно мати номер і дату видачі, повну назву і поштову адресу споживача товару, а потім – платника.

Доручення видається конкретній фізичній особі, яка має право на отримання товару. В ньому вказується дані паспорту особи, якій видається доручення. Отримуючи цінності, представник разом з дорученням повинен

подати паспорт. Уповноваженому працівникові покупця, який має прострочене доручення товарно-матеріальні цінності не видаються [3, с. 277].

У доручення виписуються повна назва постачальника, і назви, номери і дати видачі документів, за якими отримують товар.

Зворотній бік доручення повинен містити перелік товарно-матеріальних цінностей, які отримує представник покупця, з їх нумерацією по порядку, повною назвою кожного товару, одиницею його виміру та кількістю прописом. Доручення підписує особа, яка повинна отримати товар. Підпис цієї особи завіряється керівництвом підприємства-покупця і відбитком печатки.

На початку аудиту виробничих запасів слід також перевірити стан складських приміщень, оснащення місць зберігання цінностей вагами, мірною тарою та іншими вимірювальними приладами. Склади мають бути оснащені стелажми та іншими пристроями для збереження матеріалів. Аудитор повинен розглянути стан охорони підприємства і дотримання пропускового режиму.

Як свідчить практика, основними причинами нестач і розкрадань товарно-матеріальних цінностей є [37, с. 184]:

- відсутність у ряді виробництв технічно обґрунтованих норм витрат сировини і матеріалів;
- списання матеріалів на виробництво за завищеними нормами або заміна дорогої сировини більш дешевою без відображення цього у бухгалтерському обліку;
- застосування невиправдано високих норм природного збитку та виробничих витрат;
- приймання та відпуск матеріалів без зважування, обміру, перерахування і технічних випробувань якості;
- недостатня відповідальність посадових осіб за своєчасне і правильне складання первинної документації щодо витрат матеріалів;
- нечітка організація оперативного обліку руху вузлів та напівфабрикатів у виробничому процесі;
- незадовільний стан бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського

контролю.

Важливим фактором підвищення ефективності виробництва і конкурентоспроможності виготовленої продукції є нормування витрат матеріалів. Перевірка обґрунтованості встановлених норм досягається шляхом контрольного запуску сировини і матеріалів у виробництво. Тому у разі необхідності з метою визначення істинних витрат матеріальних ресурсів під час проведення аудиту здійснюються контрольні запуски матеріалів у виробництво. За їх результатами складається відповідний робочий документ аудитора, в якому вказується кількість сировини, що передана у виробництво, технологічні режими та обладнання, які використовуються для її обробки, кількість продукції (вузлів, напівфабрикатів), яка виготовлена з цієї сировини. Такі дані можуть бути використані для відновлення обліку витрат матеріалів. Ці відновлені дані необхідно зіставити з фактичними витратами окремих груп матеріалів, визначити результат (економію чи перевитрату), а від матеріально відповідальних і посадових осіб отримати пояснення з цих питань [38, с. 200].

Невід'ємним елементом контролю є забезпечення суворого лімітування відпуску матеріалів та сировини у виробництво. Ліміти встановлюються, виходячи з науково обґрунтованих норм витрат, обсягу виробничої програми, з урахуванням залишків матеріалів, не витрачених на початку місяця.

З метою перевірки збереження матеріальних цінностей і достовірності облікових даних під час аудиту повинна обов'язково проводитися інвентаризація матеріалів та інших виробничих запасів.

Інвентаризація проводиться раптово й одночасно на всіх об'єктах із залученням фахівців, які добре знають технологію і порядок обліку, збереження та використання окремих видів матеріальних ресурсів, а також представників громадських організацій. Інвентаризація матеріальних запасів, як правило, здійснюється в порядку розташування цінностей у даному приміщенні. У разі зберігання цінностей однією матеріальною відповідальною особою у різних ізольованих приміщеннях інвентаризація проводиться послідовно по місцях зберігання. Після перевірки цінностей вхід до приміщення опломбовується, і

комісія переходить для роботи у наступне приміщення. Факт опломбування засвідчується актом, у якому обов'язково вказуються члени інвентаризаційної комісії, дата складання акта, місцезнаходження та назва складу, кількість пломб та їхні номери. Акт підписується всіма членами інвентаризаційної комісії. Склад після цього охороняється [47].

З метою забезпечення недоторканості пломб під час проведення інвентаризації необхідно оголосити про стягнення штрафів із порушників, адже матеріально відповідальні особи з метою приховування нестачі або залишків матеріалів можуть зривати пломби. Сума штрафу може становити 1 – 5 % вартості цінностей, які зберігаються на опломбованих складах. На порушників можуть накладатися адміністративні стягнення.

Товарно-матеріальні цінності, що надходять на підприємство під час проведення інвентаризації, приймаються матеріально відповідальними особами у присутності членів інвентаризаційної комісії та вносяться до окремого інвентаризаційного опису “Товарно-матеріальні цінності, що надійшли під час інвентаризації”, в якому вказується, коли і від кого надійшли матеріали, дата і номер прибуткового документу, найменування, кількість, ціна і загальна сума цінностей. Водночас на прибутковому документі за підписом голови інвентаризаційної комісії робиться позначка “після інвентаризації” [70, с. 211].

Після закінчення інвентаризації аудиторів слід перевірити якість її оформлення та правильність регулювання інвентаризаційних відмінностей. При цьому звертають увагу на те, щоб вартість надлишків і нестач у порівняльних відомостях була наведена відповідно до їх оцінки, показаної в облікових регістрах. Потім слід приступити до перевірки правильності проведення заліків залишків і нестач внаслідок пересортиці.

Взаємозалік надлишків та нестач внаслідок пересортиці можна здійснювати тільки відносно матеріальних цінностей однакового найменування або схожих зовні, чи упакованих в тотожній кількості в одній тарі за умови, що лишки і нестачі виникли протягом, одного й того ж перевірного періоду в однієї і тієї ж матеріально відповідальної особи. Про допущену пересортицю

матеріально відповідальна особа повинна дати докладні пояснення [36, с. 103].

Остаточні розходження між фактичною наявністю матеріальних цінностей і даними бухгалтерського обліку, встановленими під час інвентаризації, регулюються підприємством у такому порядку [36, с. 104]:

– матеріальні цінності та інше майно, що виявилися у надлишку, підлягають оприбуткуванню та зарахуванню на результати фінансово-господарської діяльності підприємства;

– збиток цінностей у межах затверджених норм списується за рішенням керівника на витрати виробництва. Норми природного збитку можуть застосовуватися лише в разі виявлення фактичних нестач та після заліку нестачі цінностей надлишками з пересортиці. У разі відсутності затверджених норм убуток розглядається як понаднормова нестача;

– понаднормові втрати і нестачі цінностей в разі, коли винуватців не встановлено або у стягненні з винних осіб відмовлено судом, зараховуються на збитки;

– решта понаднормових нестач матеріалів, а також втрати від псування цінностей відносяться на конкретних винних осіб. Сума збитків, які мають бути відшкодовані винними особами, розраховується за формулою [36, с. 105]:

$$P_z = [(B_v - A) \times \text{Інфл} + \text{ПДВ} + A_{зб}] \times 2, \quad (3.5)$$

де P_z – розмір збитків, грн;

B_v – балансова вартість на момент встановлення факту нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, грн;

A – амортизаційні відрахування, грн;

Інфл – загальний індекс інфляції, який розраховується на підставі щомісячно визначених Мінстатом індексів інфляції;

ПДВ – розмір податку на додану вартість, грн;

$A_{зб}$ – розмір акцизного збору, грн.

У разі нестачі матеріальних цінностей, які підлягають списанню на витрати в міру відпуску їх у виробництво та обліковуються лише у кількісному виразі, розмір збитків визначається, виходячи з ринкових цін на аналогічні

матеріальні цінності, зменшених пропорційно до фактичного зносу, але не менше, ніж на 50 % ринкової ціни.

Різниця між вартістю товарно-матеріальних цінностей, яких не вистачає, віднесених на конкретних винних осіб, за обліковими даними і вартістю, за якою визначено розмір збитків від нестачі, знищення (псування) цінностей, перераховується до Державного бюджету України [36, с. 106].

Якщо рішення керівника підприємства щодо врегулювання інвентаризаційних відмінностей є неправомірним, наприклад, згідно з нормативними документами нестачі слід було б віднести на рахунок винних осіб, а віднесено на рахунок прибутку, то аудитор повинен зробити відповідний запис у робочому документі.

Аудитор має перевірити також точність оцінки матеріалів. Як відомо, придбані (отримані) або вироблені запаси оцінюються за первинною вартістю. Первинною вартістю запасів, що придбані за плату, є їх собівартість, яка складається з таких фактичних витрат [2, с. 98]:

- сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- сум транспортно-заготівельних витрат (витрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів);
- інших витрат, які безпосередньо пов'язані з придбанням і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Первинною вартістю запасів, які виготовляються власними силами підприємства, визнається собівартість їх виробництва [20].

Не належать до первинної вартості запасів:

- понаднормові втрати і нестачі запасів;

- проценти за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання.

Транспортно-заготівельні витрати, як правило, обліковуються на окремому субрахунку, тому аудиторі необхідно встановити законність і правильність розподілу транспортно-заготівельних витрат між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані) та перевірити відповідні розрахунки [85].

Під час аудиту слід перевірити питання щодо переоцінки матеріальних ресурсів. Якщо підприємство проводить щомісячну дооцінку матеріалів, аудитор повинен перевірити підстави її проведення (нові ціни у рахунках постачальників або довідки підприємств-постачальників про нові ціни на їхню продукцію).

Однією з умов збереження матеріалів та безперервного забезпечення ними процесів виробництва є точне дотримання правил обліку їх надходження, використання та продажу, а також чітка організація розрахунків із постачальниками. Тому аудитор має вибірково перевірити організацію обліку руху матеріалів на підприємстві [38, с. 88].

Виробничі запаси підприємства, як правило, поповнюються за рахунок надходження матеріалів від постачальників на підставі договорів. У договорах вказують: назви матеріальних цінностей, кількість, ціну, строк поставки, порядок розрахунків, спосіб транспортування, санкції за невиконання умов договору, порядок прийняття матеріальних цінностей тощо.

Коли приймаються матеріальні цінності від транспортних організацій, то особливу увагу слід звернути на стан пломб, тари, а у випадку їх пошкодження необхідно перевірити вантаж. Якщо виявлено нестачу або псування вантажу, то підприємство має скласти комерційний акт на право виставлення претензії до транспортної організації або до постачальника.

Джерелом інформації для перевірки розрахунків із постачальниками є журнал-ордер № 3, аналітичний облік в якому організується в розрізі кожного прибуткового і платіжного документа. Журнал-ордер № 3 ведеться по кожному постачальнику, що дає змогу аналізувати стан розрахунків підприємства щодо кожного з них. У журналі записується номер рахунка, реєстраційний номер, найменування постачальника, номер прибуткового ордера, вартість матеріальних цінностей, що надійшли, та сума податку на додану вартість. Суми претензій записуються на підставі складених актів. У банківських виписках робиться відмітка про оплату кожного рахунка [12, с. 28].

Практика контрольної роботи свідчить, що найхарактернішими видами зловживань у складі операцій щодо придбання матеріальних цінностей є [82, с. 184]:

- приховування цінностей, які фактично надійшли, з метою їх привласнення;
- фіктивне оприбуткування матеріалів з метою привласнення грошових коштів, призначених для їх придбання;
- приховування матеріалів, що надійшли від постачальників по залізниці.

3.3. Напрями вдосконалення проведення аналізу і аудиту виробничих запасів

Робота підприємств в умовах ринкової економіки висуває нові вимоги і ставить нові завдання перед економічним аналізом використання матеріальних ресурсів і виробництва продукції, вирішення яких неможливо без посилення їх управлінської спрямованості. В умовах ринкової економіки стабільна діяльність підприємства залежить як від внутрішніх можливостей ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, які є в розпорядженні підприємств, так і від зовнішніх умов, до яких належать податкова політика держави і ринкова кон'юнктура.

Вирішити актуальні проблеми в галузі економіки не можливо без

вдосконалення побудови бухгалтерського обліку. Чітко налагоджений бухгалтерський облік своєчасно забезпечує потреби управління необхідною та вірогідною інформацією для виконання всебічного аналізу господарської діяльності та обґрунтування відповідних управлінських рішень [49, с. 284].

Відомим і незаперечним фактом є те, що сировинні, матеріальні і паливно-енергетичні ресурси є найважливішою складовою національного багатства держави. Тому у комплексі заходів по створенню системи бухгалтерського обліку особлива роль відводиться формуванню повної і достовірної інформації про наявність, рух і використання матеріальних ресурсів на підприємстві. Крім того, перехід до ринкових відносин, поєднаний із змінами в економічному секторі, вимагає альтернативних підходів до вирішення питань методики і організації обліку матеріальних ресурсів.

Аналітичну роботу на підприємстві мають право проводити всі служби наприклад: служба головного механіка – аналізувати стан ремонтів і витрати на них; служба головного енергетика – перевіряти витрати на енергію; планово-економічний відділ – проводити комплексні аналітичні роботи, організовувати аналітичну роботу і контролювати виконання її результатів [49, с. 285].

Для удосконалення аналітичної роботи на базовому підприємстві необхідно створити громадське бюро економічного аналізу для пошуків резервів виробництва за допомогою цільових аналізів. Це дасть змогу протягом короткого часу розробити організаційно-технічні заходи щодо мобілізації резервів. Крім того необхідно поділити роботи з економічного аналізу між економічними службами і громадським бюро. Економічні служби мають робити комплексний аналіз результатів виробничо-господарської діяльності підприємств його окремих ділянок і служб; громадське бюро мають вивчати як використовувались окремі види матеріальних ресурсів, яка ефективність окремих технологічних і організаційних рішень [59, с. 204].

Створення в автоматизованій системі управління підприємством окремої підсистеми аналізу є найбільш прогресивною формою організації аналітичної роботи. Завдання такої підсистеми – одержувати своєчасно всю необхідну

інформацію, оперативно опрацьовувати її в потрібних для кожної функціональної підсистеми розрізах і бути сполучною ланкою, яка узгоджує роботу окремих підсистем для досягнення спільної мети. Ця підсистема має включати всі аналітичні завдання, потрібні для інших функціональних підсистем [24, с. 220].

Завдяки використанню такої підсистеми значно підвищується аналітичність інформації, вихідні дані розробляються у вигляді таблиць, графіків, діаграм, тобто в наочних формах, які полегшують використання їх в процесі виконання необхідних завдань.

На останньому етапі аналізу ефективності використання матеріальних запасів необхідно встановити можливості подальшого зниження норм витрат матеріалів і матеріальних витрат, невикористаних у звітному році. Вивчення конкретних умов виробничо-господарської діяльності аналізованого підприємства дозволяє зробити висновки про те, що такі можливості на підприємстві є. Також, маються всі умови для впровадження у виробничий процес нових промислово-технічних заходів по вдосконаленню виробництва, яке б дало можливість знизити витрачання матеріалів, палива, запасних частин та малоцінних та швидкозношуваних предметів [25, с. 321].

В практиці роботи підприємства об'єктивність та повнота підрахунку резервів залежить від цілеспрямованості їх пошуку, яка визначається структурою затрат на виробництво.

Резервами росту об'єму продукції можуть бути – покращення плану матеріально – технічного забезпечення, підвищення ефективності використання палива, запасних частин і малоцінних та швидкозношуваних предметів, зменшення матеріаломісткості продукції по затратам палива, запасних частин, МШП, та поліпшення запасів.

На рівень матеріаломісткості впливає чимало факторів. Їх слід виділити і виключити із суми матеріальних витрат та обсягу продукції для оцінки рівня матеріаломісткості продукції. Щоб уявити формування рівня матеріаломісткості в цілому, необхідно знати долю участі кожного

підприємства в формуванні цього показника [24, с. 252].

Аналіз питомої матеріаломісткості готової продукції, дозволяє з'ясувати ефективність виробництва однорідної продукції на різних підприємствах галузі. Особливу увагу підприємства повинні приділяти заходам по удосконаленню виготовлення продукції [25, с. 321].

При зниженні матеріаломісткості продукції по затратам виробничих запасів виникає їх економія, яка створює можливість отримати додаткову продукцію, отже, зростає продуктивність праці, фондівіддача основних фондів, прибуток підприємства, рентабельність виробництва. Збільшення затрат на матеріали, паливо, запасні частини, МШП змушує підприємство додатково залучати їх виробництво, що означає. Втрати у випуску продукції.

Щоб попередити помилки розрахункового відділу, бухгалтерії та інших відділів керівництву підприємства необхідно застосовувати у своїй роботі ПЕОМ, а також необхідно використовувати нові пакети прикладних програм, які зараз існують у великій кількості і асортименті. Вони дозволяють поліпшити полегшити працю людини [24, с. 253].

Отже, узагальнення результатів аналізу є дуже важливим етапом роботи, так як на цій стадії роблять відповідні висновки та приймають управлінські рішення щодо надходження, збереження та використання матеріалів, палива, запасних частин, малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Як відомо, аудиторська перевірка потребує багато зусиль та коштів. Тому, на нашу думку, для покращення умов для аудиторів доцільно було б здійснювати перевірку за допомогою комп'ютерної техніки, а тим, кому роблять перевірку зменшити вартість аудиторських послуг (для можливості проведення більшої кількості перевірок).

Висновок до розділу 3

1. Дослідивши діяльність ДП “Укрспирт” визначено чинники, що впливають на високу матеріаломісткість, а саме: неповне здійснення заходів щодо економії матеріалів; нераціональний розподіл матеріалів, їх невимірність; відхилення у технології виготовлення виробів, що спричиняє додаткові відходи.

2. Впровадження аналізу допоможе більш раціонально використовувати наявні матеріальні ресурси, зокрема знаходити внутрішні резерви для збільшення виробництва продукції за рахунок зменшення матеріальних витрат на одиницю продукції.

3. Перевірку фактичного використання сировини і матеріалів у виробництві доцільно проводити у двох основних напрямках: використання і збереження сировини і матеріалів у заготівельних і в основних технологічних цехах.

4. Аудитом використання сировини і матеріалів з’ясовано впровадження на підприємстві передових методів організації і технології виробництва і праці, які сприяють раціональному і бережливому їх витрачання і зниженню норм витрат.

5. Можна виділити наступні напрямки вдосконалення управління виробничими запасами на підприємствах:

- підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств;

- удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами та обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації виробничих запасів;

- обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової

- техніки і технології виробництва;

- чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств (застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів).

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

Виходячи із мети та завдання дипломної роботи, поставлених на початку дослідження, нами було проведено ряд заходів та висунуто пропозиції по вирішенню зазначених питань по удосконаленню обліку та контролю за виробничими запасами на підприємстві.

Теоретичні положення і питання обліку запасів потребують вдосконалення і доопрацювання. У свою чергу, розв'язання цих питань зумовить вихід на якісно новий рівень побудови обліку виробничих запасів, значно підвищить їх роль в управлінні кожним вітчизняним підприємством.

Перш за все, за допомогою порівняння визначень запасів різних авторів було визначено їх значну роль у процесі суспільного виробництва. В законодавчих і нормативно-правових документах вживаються різні назви категорії – “запаси”, “матеріали” та інші терміни. Пропонуємо вважати виробничими запасами сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання у одному операційному циклі.

Ефективність управління виробничими запасами має велике значення, особливо на підприємствах, де зосереджуються великі потоки матеріальних цінностей. В умовах ринкової економіки особливо важливого значення набуває поліпшення використання матеріальних ресурсів.

Недосконала система організації бухгалтерського обліку викликає неповне та несвоєчасне надходження звітних даних та іншої інформації. Проте до нині ряд принципових питань, зокрема організації обліку виробничих запасів на складах залишаються дискусійними і потребують удосконалення на місцях в залежності від галузі виробництва та видів діяльності підприємства.

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.

Реалізація напрямів удосконалення обліку запасів вітчизняними підприємствами призведе до значного підвищення результативності їх фінансово-економічної діяльності. Вирішення комплексу суперечливих та дискусійних питань обліково-аналітичного управління виробничими запасами є актуальним для підприємств України і досліджуваного підприємства з метою створення передумов для більш ефективної роботи у сфері обліку.

Проблемним залишається питання інтеграції виробничої і облікової систем та створення комплексного інформаційного середовища, тому впровадження сучасних технологій забезпечить належні передумови одержання якісної інформації для розроблення науково-обґрунтованих управлінських рішень. Для вирішення питань, пов'язаних з веденням обліку 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.

Дослідивши діяльність ДП “Укрспирт” визначено чинники, що спричиняють низьку рентабельність:

- неповне здійснення заходів щодо економії матеріалів;
- нераціональний розподіл матеріалів, їх невимірність;
- відхилення у технології виготовлення виробів, що спричиняє додаткові відходи.

Впровадження аналізу допоможе більш раціонально використовувати наявні матеріальні ресурси, зокрема знаходити внутрішні резерви для збільшення виробництва продукції за рахунок зменшення матеріальних витрат

на одиницю продукції.

Можна виділити наступні напрямки вдосконалення управління виробничими запасами на підприємствах:

- підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств;

- удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами та обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації виробничих запасів;

- обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової

- техніки і технології виробництва;

- чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств (застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів).

Аудитом використання сировини і матеріалів з'ясовано впровадження на підприємстві передових методів організації і технології виробництва і праці, які сприяють раціональному і бережливому їх витрачання і зниженню норм витрат.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аналіз господарської діяльності / За ред. Барабаш Н.. – Київ: КНЕУ, 2002. – 552 с.
2. Аудит (теорія, методика, збірник завдань) / З. В. Гуцайлюк, Я. В. Мех., М. Т. Щирба – Тернопіль : Економічна думка, 2002. – 190 с.
3. Аудит і ревізія підприємницької діяльності : [навчальний посібник] / За ред. Бутинця Ф. Ф. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 416 с.
4. Аудит. Теорія і практика. Навчальний посібник / За ред. Загородній А. – 2004 р. – 452 с.
5. Басенко О. В. Запаси на підприємстві текстильної промисловості / О. В. Басенко // Актуальні проблеми економіки. – 2005. – №43. – С.119-125.
6. Бухгалтерський облік в Україні : [навчальний посібник] / За ред. Хом’яка Р. Л. – Львів : “Інтелект-Захід”, 2001. – 728 с.
7. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні : [навчально-практичний посібник] / За ред. Голова С. Ф. – Дніпропетровськ : ТОВ “Баланс-Клуб”, 2000. – 768 с.
8. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки / Г. Л. Журавель, Я. Д. Крупка, М. С. Палюх, Л. О. Гуцайлюк – Тернопіль : Економічна думка, 1999. – 449 с.
9. Бухгалтерський фінансовий облік / За ред. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : Рута, 2001. – 672 с.
10. Бухгалтерський фінансовий облік : [навчальний посібник] / За ред. Чебанова Н., Василенко Ю. – К.: знання, 2002. – 672 с.
11. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навчально-практичний посібник / [Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна та ін.]. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 536 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ebooktime.net>
12. Виробничі запаси: бухгалтерський та податковий облік : Сборник систематизованного законодавства // Бизнес. – 2006. – №12(грудень). – С. 8-

210.

13. Гарасим П. М. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин – Тернопіль : Економічна думка, 2003. – 480 с.

14. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – Київ : Лібра, 2003. – 704 с.

15. Головко Т.В. Стратегічний аналіз : [навчальний посібник] / Т. В. Головко, С. В. Сагова. – Київ : КНЕУ, 2002. – 198 с.

16. Горщар В. ІС: Запаси на складах та у виробництві. Запаси на складу та у виробництві / В. Горщар // Бухгалтерія. Збірка систематизованого законодавства. – 2007. – Випуск 8. – С. 212 – 226

17. Грабова Н. М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках : [навчальний посібник] / Н. М. Грабова Ю. Г. Кривонос – К.: А.С.К., 2001 – 416 с.

18. Грабова Н. М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках : навчальний посібник [для студ. вищ. навчальних закладів] / Н. М. Грабова, Ю. Г. Кривонос. – К. : АСК, 2006. – 416 с.

19. Григорчук Л. М. Основи економічної теорії : [навчальний посібник] / Л. М. Григорчук. – Тернопіль, 2002. - 304 с.

20. Данілочкіна О. В. Актуальні проблеми організації і ведення обліку виробничих запасів підприємствами України / О. В. Данілочкіна В. О. Голод. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum

21. Довідник з бухгалтерського обліку. / За ред. Ценкпер Н.Л – Ужгород “ІВА” 2000. – 356 с.

22. Дубініна М. В. Сутність виробничих запасів як складової частини процесу виробництва / М. В. Дубініна // Тенденції та закономірності розвитку обліково-аналітичного забезпечення в Україні : Тези доповідей вузівської науково-практичної конференції. – Миколаїв : НУК, 2007. – 156 с.

23. Економіка підприємств: Підручник / За ред. Покропівого С. Ф. – Київ : КНЕУ, 2001. – 420 с.

24. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств / За ред. Шкарабана С. І., Сапачова М. І. – Тернопіль : ТАНГ, 1999. – 405 с.
25. Економічний аналіз: Навчальний посібник / За ред. Чумаченка М.Г. – Київ : КНЕУ, 2001. – 540 с.
26. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 17.07.1999 року № 996-ХІУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>
27. Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” № 2939 – ХІІ від 26.01.93р. із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>
28. Івахненко С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : [навч. посіб.] / С. В. Івахненко. – К. : Знання-Прес, 2003. – 349 с.
29. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджено наказом Мініфіну України № 291 від 10.11.1999 р.
30. Інструкція про інвентаризацію товарно-матеріальних цінностей затверджено наказом Мініфіну України від 11.08.94 №69.
31. Інструкція про порядок реєстрації виданих, повернених і використаних довіреностей на одержання цінностей, затверджено наказом Мініфіну України №99 від 16.05.96р.
32. Камінська Т. Г. Облік запасів у конфігурації програми «1С: Підприємство 7.7 Бухгалтерський учет для Украины» для сільськогосподарських підприємств / Т.Г. Камінська // Облік і фінанси АПК, 2006. – № 12. – С. 30-37.
33. Карпенко О.В. Нові підходи до контролю матеріальних запасів / О. В. Карпенко // Вісник ЖДТУ. – 2001 р. – № 15 – С. 103.
34. Коваленко М. Бухгалтерське життя необоротних матеріальних активів / М. Коваленко – 2003. – № 11. – Бухгалтерія. – 2003. – № 11. – С. 132-134.
35. Колосок А. М. Проблемні питання обліку і списання матеріальних цінностей / А. М. Колосок // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 10. –

С. 229–233.

36. Контроль и ревизия : [Практикум: Учеб. посіб.] / За ред. Л. А. Сухарева, С. Н. Петренко – К. : Знання, 2003р. – 202 с.

37. Контроль і ревізія : [Практикум: Навч. посіб. для ВНЗ] / За ред. Бардаш С.В. – Житомир 2004 р. – 384 с.

38. Контроль фінансової звітності та правильності її складання : [навч.-метод. посіб.] / За ред. Кужельний М.В., Калюга Є.В. – К. : 2001р. – 240 с.

39. Косміна Р. М. Бухгалтерський облік : [навчальний посібник] / Р. М. Косміна – Київ : Вища школа, 2003. – 174 с.

40. Костенко В. В. Удосконалення обліку основних фондів та необхідність здійснення процесів відтворення / В. В. Костенко // Статистика України. – 2003. – № 1. – С. 73 -75.

41. Криницький Р. И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета / Р. И. Криницький – М. : Финансы и статистика, 1990. – 120 с.

42. Кузьменко О. М. Сутність виробничих запасів та їх класифікація / О. М. Кузьменко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.nbuv.gov.ua/portal

43. Курс економічного аналізу : [навчальний посібник] / В. М. Івахненко. – Київ : Знання-Прес, 2001. – 206 с.

44. Кухарський М. До питання обліку виробничих запасів і продукції сільськогосподарського виробництва в сільськогосподарських підприємствах / М. Кухарський, З. Гулик // Бухгалтерія в сільському господарстві, 2005. – № 8. – С.6-8.

45. Либерман Л. В. Учет материальных ценностей / Либерман Л. В. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 107 с.

46. Лишаленко О. В. Бухгалтерський фінансовий облік : [навчальний посібник] / О. В. Лишаленко – Київ : Видавництво “Центр Учбової літератури”, 2003. – 524 с.

47. Ловска І. Д. Організація та ведення обліку виробничих запасів в інформаційному середовищі / І. Д. Ловска [Електронний ресурс]. – Режим

доступу : www.nbuu.gov.ua/portal

48. Лопатіна В. В. Економічна сутність виробничих запасів / Лопатіна В. В. // Наукові праці. Економіка. – Вип. 177. Т. 189. – С. 67-71.

49. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку : Теорія, практика, перспективи / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 384 с.

50. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: Теорія, практика, перспективи / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖІТІ, 2007. – 384 с.

51. Мельник В. М. Основи економічного аналізу : [навчальний посібник] / В. М. Мельник – Київ : Кондор, 2003. – 128 с.

52. Мних Є. В. Економічний аналіз : [підручник] / Є. В. Мних – Київ : Центр Навчальної літератури, 2003. – 412 с.

53. Мудла О. І. Економічна сутність виробничих запасів та їх оцінка на підприємстві / О. І. Мудла [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rusnauka.com>

54. Нестеров Д. Кому потрібен біоетанол / Д. Нестеров // Українська правда. – 10 травня 2013. – С. 6.

55. Новодворский В. Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов (Вопросы теории и практики) / Новодворский В. Д. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 284 с.

56. Облік видів економічної діяльності : [навч. посіб.] / За ред. Гура Н. О. – К. : Знання 2004. – 541 с.

57. Огійчук М. Ф. Бухгалтерський облік на підприємствах / М. Ф. Огійчук К. : 1995. – С. 55-96.

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

59. Олійник Т. О. Проблеми організації обліку на складах підприємств /

Т. О. Олійник, Н. В. Резніченко // Всеукр. наук.-вироб. журнал “Сталий розвиток економіки”. – 2011. – № 7. – С. 204-207.

60. Основи фінансового обліку / Глен А. Велш, Деніел Г. Шорт., переклад Олександр Мінін, Олена Ткач. – Київ : Основи, 1997. – 942 с.

61. Охрамович О. Вдосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні / О. Охрамович // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 7. – С. 30-33.

62. Охрамович О. Напрями вдосконалення нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні / О. Охрамович // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 4. – С. 48-52.

63. Пархоменко В. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 6. – С. 21-23.

64. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30. 11. 1999 р. № 291. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>

65. Податковий Кодекс України Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua>

66. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://buhgalter911.com.ua>

67. Приймак О. Ю. Методичні процедури управлінського обліку виробничих запасів в логістиці та управлінні підприємством / О. Ю. Приймак [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ena.lp.edu.ua>

68. Пушкар М. С. Філософія обліку : Монографія / М. С. Пушкар – Тернопіль, 2002. – 157 с.

69. Рапинець В. І. Облік виробничих запасів з використанням інформаційних технологій / В. І. Рапинець // матеріали міжнародної науково-практичної конференції [Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України], (Тернопіль, 21-22 листопада 2007 р.) – Т., 2007 – с. 502-504

70. Рибалко О. М. Вдосконалення обліку виробничих запасів / О. М. Рибалко, О. В. Болдуєва // Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. – 2008. – № 3. – С. 210 – 215.

71. Романів М. В. Державний фінансовий контроль і аудит : [навчально-методичний посібник] / М. В. Романів – Київ : ТОВ “НІОС”, 1998. – 224 с.

72. Скирпан О. П. Фінансовий облік : [навчальний посібник] / О. П. Скирпан, М. С. Палюх – Тернопіль : Економічна думка, 2008. – 395 с.

73. Сопко В. В. Бухгалтерський облік : [навчальний посібник] / В. В. Сопко – К. : КНЕУ 2000. – 578с.

74. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навчальний посібник] / Сопко В. В. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.

75. Сорокіна О. С. Управлінський облік виробничих запасів на підприємствах ефіроолійної галузі / О. С. Сорокіна // Вісник Львівської комерційної академії : зб. наук. праць., 2011. – Вип. 35. – С. 349-351.

76. Стадник А. Биоэтанол. Гладко было на бумаге, да забыли про овраги / А. Стадник // Український вибір. – 29 березня 2013. – С. 9.

77. Сук П. Л. Облік виробничих запасів / П. Л. Сук, Л. О. Черниш // Бухгалтерія в сільському господарстві, 2005. – № 1. – С. 7-10.

78. Тарасенко Н. І. Оцінка виробничих запасів для цілей обліку / Н. І. Тарасенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.kntu.kr.ua

79. Теорія бухгалтерського обліку : [навчальний посібник]. – 2-ге вид., / За ред. Швець В. Г. – К.: 2004. – 444 с.

80. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України : [підручник] / Н. М. Ткаченко – Київ : А.С.К., 2006. – 784 с.

81. Ткачук О. Порівняльний аналіз вітчизняного та зарубіжного досвіду обліку виробничих запасів / О. Ткачук. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.stelmaschuk.info>

82. Усач Б. Ф. Контроль і ревізія : [підручник] / Б. Ф. Усач – К. : Знання – Прес, 2002. – 253с.

83. Фінансовий облік і звітність на підприємствах різних галузей :

[навчальний посібник] / Гарасим П.М., Кізима А.Я. та інші. За ред. Хомина П.Я. –Тернопіль : Астон, 2000. – 288 с.

84. Харитонова А. Запаси: обліковуємо правильно / А. Харитонова. // Баланс, 2007.– № 45.– С. 4-5.

85. Цвентарна В. Питання ведення обліку виробничих запасів на підприємстві / В. Цвентарна. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sophus.at.ua>

86. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах та організаціях : навчальний посібник / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеєва. – Київ : “Центр учбової літератури”, 2011. – 440 с.

Порівняння міжнародних та національних стандартів з обліку запасів

Ознака	П(С)БО 9 “Запаси”	МСФЗ 2 “Запаси”
Оцінка запасів		
1	2	3
При надходженні	<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <p>1. При придбанні у постачальника. Суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно заготівельні витрати; інші витрати.</p> <p>2. При виготовленні власними силами. Витрат, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16 „Витрати”.</p> <p>3. При внесенні до статутного капіталу. Справедливої вартості, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника.</p> <p>4. При безоплатному отриманні. Справедливої вартості.</p> <p>5. При отриманні у результаті обміну на подібні активи. Балансової вартості переданих запасів.</p> <p>6. При отриманні в результаті обміну на неподібні активи. Справедливої вартості отриманих запасів.</p> <p>До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати.</p>	<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <p>1. Витрати на придбання. Ціни придбання; мита, та інших податків; витрати на транспортування; вартості робіт з навантаження та розвантаження й інших витрат.</p> <p>2. Витрати на переробку. Витрати, безпосередньо пов'язанні з одиницею виробництва.</p> <p>3. Інші витрати. Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану.</p> <p>До собівартості не включаються: понаднормативні суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж</p>
При витрачанні	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість.	Собівартість останніх за часом надходжень (ЛІФО)
	Нормативні затрати; ціни продаж	

продовження додатку А

На дату балансу	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації.	Чиста вартість реалізації
	Розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності	
	Методи оцінки запасів; балансова (облікова) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; балансова (облікова) вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації	
	Балансова (облікова) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу; сума збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів	Сума будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, яка визначається як дохід певного періоду; обставини або події, що спричинили сторнування списання запасів, переданих як застава для гарантії зобов'язань.

Перелік та опис вихідних повідомлень

Найменування вихідного повідомлення	Ідентифікатор	Форма подання	Періодичність	Терміни видачі	Одержувачі інформації
Оборотна відомість по рахункам виробничих запасів (по аналітичним рахункам)	OBOR_A	Машинограма	Раз на місяць	На 1 число	Бухгалтерія
Оборотна відомість по синтетичним рахункам	OBOR_B	Машинограма	Раз на місяць	На 1 число	Бухгалтерія
Розшифровка сальдо по рахунках виробничих запасів	ROZS_A	Машинограма	Раз на місяць	На 1 число	Бухгалтерія
Баланс підприємства за звітний період	BAL_A	Машинограма	Раз на місяць, квартал, рік, півріччя, 9 місяців	На 1 число звітного періоду	Бухгалтерія
Масив обороту за аналітичними рахунками	OBORA	Масив на МД	Постійно	Постійно	Задачі обліку
Масив обороту за синтетичними рахунками	OBORB	Масив на МД	Постійно	Постійно	Задачі обліку
Масив розшифровки сальдо по рахунках	ROZSA	Масив на МД	Постійно	Постійно	Задачі обліку
Масив балансу підприємства за звітний період	BALANS	Масив на МД	Постійно	Постійно	Задачі обліку

Перелік та опис вхідних повідомлень

Найменування вхідного повідомлення	Ідентифікатор	Форма	Термін і частота надходження
Надходження виробничих запасів			
Накладна Прибутковий ордер Накладна на внутрішнє переміщення	NAKL_A ORDER NAKL_B	Документ Документ Документ	По мірі надходження По мірі надходження По мірі надходження
Масиви			
Масив “Нормативно-довідкова інформація” Масив надходження виробничих запасів Масив залишків виробничих запасів	NORMAT DOV NADHODM ZALSHOK	Постійно Масив на МД Масив на МД	По мірі необхідності По мірі необхідності По мірі необхідності

Опис масиву

“Довідник зовнішніх організацій”

Назва реквізиту	Ідентифікатор	Тип поля	Розмір поля
Код підприємства	KORD_A	C	3
Назва підприємства	NAZP_A	C	20
Юридична адреса	ADRESA	C	70
Розрахункові реквізити	REKVIZ	C	20

Відображення рахунків класу 2 “Запаси” в облікових регістрах і
фінансовій звітності

Шифр і назва рахунку	Регістри обліку	Номер рядку в Балансі (ф. № 1)	Номер рядку в Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 5)
20 “Виробничі запаси”	Журнал 5 (5А)	100	800, 810, 820, 830, 840, 850, 860
21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”	Журнал-ордер № 9 с.-г.	110	870
22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”	Журнал 5 (5А)	100	880
23 “Виробництво”		120	890
24 “Брак у виробництві”		-	-
25 “Напів-фабрикати”		100, 120	-
26 “Готова продукція”		130	900
27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”	Журнал-ордер № 10.1 с.-г.		-
28 “Товари”	Журнал 5 (5А)	140	910

Роль елементів методу бухгалтерського обліку

		Елементи методу обліку		Роль елементів методу в обліку запасів
		Елементи методу бухгалтерського обліку		
МЕТОД БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ	Систематичне та хронологічне спостереження за	Систематичне та хронологічне спостереження за	Документування	Документування операцій з руху запасів забезпечує суцільне та безперервне спостереження за ними
			Інвентаризація	Інвентаризація дозволяє встановити наявність запасів на підприємстві, виявити недостачі, втрати, лишки, необліковані товарно-виробничі запаси, що забезпечує контроль за їх збереженням, повнотою і достовірністю даних бухгалтерського обліку та звітності
	Вартісне (грошове) вимірювання запасів	Вартісне (грошове) вимірювання запасів	Оцінка	Завдяки оцінці визначається загальна вартість наявних на підприємстві запасів, запасів, що надійшли та списані протягом звітного періоду
			Калькулювання	Калькулювання забезпечує визначення собівартості придбаних товарно-виробничих запасів, реалізованої продукції тощо
	Групування, реєстрація та систематизація запасів	Групування, реєстрація та систематизація запасів	Рахунки	Використання рахунків дозволяє узагальнити інформацію про наявність і рух запасів, що належать підприємству
			Подвійний запис	Подвійний запис відображає подвійний характер бухгалтерського обліку операцій, пов'язаних за наявністю та рухом запасів. Він зумовлений необхідністю взаємопов'язаного відображення економічних явищ на рахунках бухгалтерського обліку
	Узагальнення інформації про запаси	Узагальнення інформації про запаси	Баланс	Баланс призначений для узагальнення та групування записів про запаси підприємства на певну звітну дату
			Звітність	Фінансова звітність характеризує не тільки стан, але й рух запасів в аналітичних розрізах, що забезпечує отримання інформації для потреб управління, аналізу та контролю господарської діяльності підприємства