

О. В. Круківська,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Херсонський державний аграрний університет, м. Херсон

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ, ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ ТА КОНТРОЛЮ НАЯВНОСТІ ТА РУХУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ

О. Krukovskaya,
candidate of economic science, associate professor, associate professor department of accounting and taxation,
Kherson State Agrarian University, Kherson

IMPROVEMENT OF ACCOUNTING, INVENTORY AND CONTROL OF THE AVAILABILITY AND MOVEMENT OF INVENTORY AT ENTERPRISES

У статті виявлено проблеми обліку та контролю виробничих запасів (товарно-матеріальних цінностей) на підприємствах. Здійснено визначення завдань обліку і контролю. Виявлено їх особливості та вузькі місця. Це дало можливість обґрунтувати механізм удосконалення, насамперед, алгоритм, охоплюючи інвентаризацію, а також досягнення відповідності обліковим стандартам. Визначено функціональні обов'язки та права обліковців, контролерів, аудиторів. Ідентифіковано джерела й середовище можливих порушень, характер та зміст зловживань. Обґрунтовано важливість здійснення незалежного аудиту у системі обліку й контролю використання виробничих запасів.

The article reveals the problems of accounting and control of inventories (inventories) at enterprises, the definition of the tasks of accounting and control. Their features and bottlenecks are revealed. This gave an opportunity to substantiate the mechanism of improvement, first of all, the algorithm, covering the inventory, as well as achieving compliance with accounting standards. Defined functional duties and rights of accountants, controllers, auditors. Identified sources and the environment of possible violations, the nature and content of abuses. The importance of conducting an independent audit in the system of accounting and control of the use of inventories is substantiated.

Ключові слова: облік, контроль, виробничі запаси, підприємства, рух, наявність, інвентаризація, витрати, аудит, удосконалення.

Key words: accounting, control, production inventories, enterprises, movement, availability, inventory, expenses, audit, improvement.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Необхідною умовою підтримання виробництва сільськогосподарської продукції на певному рівні є постійна наявність частини оборотних активів у матеріальній формі (виробничі запаси). Так, щоб здійснювався процес виробництва, господарство повинне мати в необхідних розмірах запаси посівного матеріалу, кормів, палива, мінеральних добрив, запасних частин, засобів захисту рослин і тварин та інших виробничих запасів. Необхідно забезпечувати чіткий контроль за їх наявністю, надходженням і, не допускати можливостей для змішування кількості та вартості різних номенклатур, щоб не створювати умов для пересортування та нестача одних матеріалів за рахунок покриття надлишками інших.

Матеріальні витрати становлять 57,0—68,0 % собівартості продукції. Від достовірності та об'єктивності

відображення в бухгалтерському обліку та звітності операцій із виробничими запасами залежить правильності визначення основних показників, які характеризують результати господарської діяльності та реальний фінансовий стан підприємства (залишки оборотних коштів, темп їх обігу, собівартість, прибуток, рентабельність, показники прибутковості акцій тощо). Тобто від достовірності, об'єктивності, правдивості та повноти відображення господарських фактів, пов'язаних із рухом виробничих запасів, залежить правдивість і неупередженість усіх суттєвих для користувачів показників.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Питання сутності виробничих запасів з різним ступенем теоретичного і практичного висвітлення розглянуто в багатьох сучасних виданнях, зокрема таких нау-

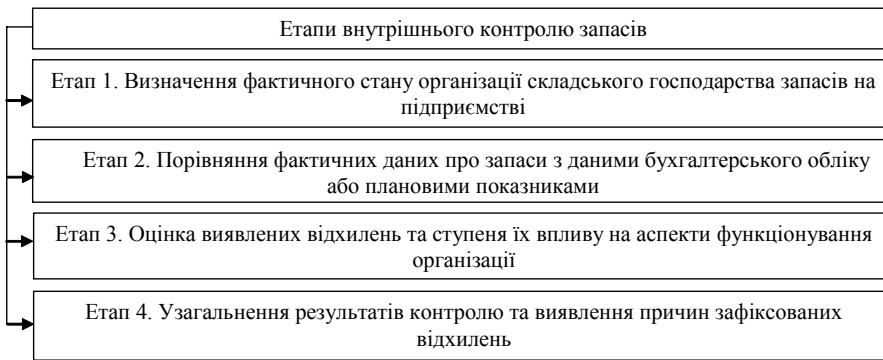


Рис. 1. Етапи внутрішнього контролю виробничих запасів на підприємстві

ковців: Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, Н.В. Ткаченко, І.В. Жолнер, В.В. Бабич, Л. Кіндрацька, О. Мурашко, Л. Терещенко, В. Швець та ін., О.А. Андренко, М. Бойцова, О. Маханько, Я. Клиженко, Л.П. Кулаковська, Ю.В. Піча, К.О. Утенкова, Л.М. Чернелевський, Н.І. Беренда та ін. Проте проблеми їх обліку та встановлення контролю наявності, руху і витрат потребують подальших досліджень.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Метою статті є обґрунтування організації та удосконалення обліку й контролю за наявністю і рухом виробничих запасів на підприємствах з метою їх оптимізації та досягненням раціональних витрат.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Раціональне формування і використання матеріально-технічної бази, ресурсозбереження є важливим напрямом ефективного ведення господарства. Вирішення цих проблем сприяє належно організований економічний контроль. Місця зберігання товарно-матеріальних цінностей мають бути належно підготовленими і надійними, щоб виключити псування чи крадіжки матеріалів. Кожне з них (склад, комора тощо) повинні мати відповідний шифр (номер), котрий обов'язково вказують у всіх первинних документах [1, с. 264].

Метою контролю операцій із виробничими запасами є встановлення достовірності первинних даних, їх наявності й руху виробничих запасів; повноти і своєчасності відображення первинних даних у первинних документах і облікових регістрах; достовірності відображення залишків запасів у звітності господарюючого суб'єкта [2, с. 475]. Основними завданнями економічного контролю виробничих запасів є:

- виявлення законності правильності та економічної доцільності їх придбання, оприбуткування, зберігання, витрачання і використання у процесі виконання виробничої програми;
- контроль за станом зберігання матеріальних ресурсів виявлення їх наявності, встановлення нестач, лишків, з'ясування причин і винних осіб, які це допустили;
- виявлення фактів не повного оприбуткування виробничих запасів, перевитрати сировини і матеріалів, псування матеріальних цінностей, втрати сільськогосподарської продукції на всіх стадіях виробничого процесу;

— контроль обґрунтованості і дотримання норм витрачання палива, кормів, насіння, будівельних матеріалів та інших матеріальних ресурсів;

— виявлення матеріальних цінностей, які не використовуються; зайвих, непотрібних підприємству і не придатних для використання майна, сировини й матеріалів із визначенням суми заподіяного збитку та винних осіб;

— перевірка стану обліку і внутрішнього контролю, достовірності інформації про наявність активів;

— перевірка дотримання вимог П(С)БО 9 "Запаси".

Внутрішньогосподарський контроль здійснюють керівники підприємств, спеціалісти, керівники виробничих підрозділів, обліково-економічна служба, матеріально відповідальні особи. Перевірку умов зберігання і збереження матеріальних ресурсів у процесі зовнішніх ревізій проводять в основному під час інвентаризації, а при поточному контролі — у процесі тематичних перевірок. При проведенні внутрішнього контролю рекомендується дотримуватись такої послідовності (рис. 1).

На підприємстві можуть застосовувати два альтернативні типи систем внутрішнього контролю товарно-матеріальних запасів, на основі яких перевіряють вартість залишків товарно-матеріальних запасів на кінець облікового періоду та собівартість відпущених (реалізованих) запасів: періодичну та постійну системи контролю товарно-матеріальних цінностей. Система внутрішнього контролю повинна стати частиною діяльності підприємства, інакше виникає можливість того, що дана система буде або дуже витратною, або неефективною [3, с. 165].

Для ефективнішої розробки і впровадження системи внутрішнього контролю підприємство повинно обґрунтувати прийняте ним рішення [4, с. 450]. Управлінське рішення — результат вибору суб'єктом управління способу дій, спрямованих на вирішення поставленого завдання в існуючій чи спроектованій ситуації. На ухвалення управлінського рішення впливає посилення ринкової конкуренції, потреба в необхідній інформації для потреб внутрішніх і зовнішніх користувачів, взаємозалежність і взаємозумовленість зовнішнього і внутрішнього контролю, спрямованість підприємства на отримання доходу, фінансова самостійність підприємства, ризик банкрутства та ін. [5, с. 169].

Основними прийомами проведення інвентаризації в сільськогосподарських підприємствах є:

- перерахунок — при інвентаризації об'єктів, які обліковують у штуках (наприклад, тракторів, автомобілів, коней, малоцінного інвентарю, приладів та ін.);
- зважування — при інвентаризації майна, яке обліковують в одиницях маси;
- обмір — при інвентаризації цінностей, кількість яких можна визначити лише за допомогою вимірювань (наприклад, лісоматеріалів, нафтопродуктів тощо).

Наразі в ході інвентаризації одних і тих же видів запасів доводиться користуватися двома прийомами. В умовах періодичної системи контролю за допомогою

інвентаризації товарно-матеріальних запасів наявних на кінець облікового періоду визначається кінцеве сальдо рахунка товарно-матеріальних запасів. Обчислюється вартість цих залишків шляхом множення наявних одиниць товарно-матеріальних запасів на вартість одиниці.

Різниця загальної вартості придбаних цінностей (включаючи початкове сальдо) і вартості залишків на кінець облікового періоду становить собівартість відпущених у виробництво (реалізованих) товарно-матеріальних запасів. Особливу увагу перевіряючому у цьому разі, крім якості проведення інвентаризацій, також слід приділити правильності визначення вартості запасів використаних не у господарській діяльності (до них відносяться зіпсовані, втрачені, безоплатно передані товарно-матеріальні цінності, недостача цінностей понад норми природного убутку тощо). Вартість вищеперелічених цінностей також має виключатись із суми вартості придбаних запасів і їх початкового сальдо [6, с. 267].

Усі товарно-матеріальні цінності, що знаходяться у місцях їх зберігання, відносять у підзвіт матеріально відповідальним особам (завскладом, комірник), з якими має бути укладений договір про повну матеріальну відповідальність. Право отримувати для виробничих потреб матеріали мають відповідальні працівники, яких затверджують на початку року наказом керівника підприємства. У матеріально відповідальних осіб і в бухгалтерії повинні бути зразки підписів цих працівників.

Постійна система контролю товарно-матеріальних запасів передбачає визначення кінцевого сальдо як залишкової величини, тобто різниці суми вартості придбаних запасів і їх початкового сальдо та собівартості відпущених у виробництво (реалізованих) товарно-матеріальних запасів. При цьому на кожний день облікового періоду за кожним елементом товарно-матеріальних запасів відстежують початкове сальдо, кожне надходження та зменшення та кінцеве сальдо товарно-матеріальних запасів підприємства. Ця система передбачає дещо вищий обсяг контрольних робіт однак забезпечує достовірність даних про стан товарно-матеріальних цінностей на кожний день.

У ході перевірки перевіряючим слід переконатись в обґрунтованому визнанні активами товарно-матеріальних цінностей включених до складу запасів, зокрема у виконанні двох вимог: існування ймовірності, того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням та можливістю достовірного визначення їх вартості. На балансі підприємства відображають запаси, щодо яких є право власності.

Підприємство також може утримувати цінності, що є власністю інших суб'єктів господарювання. В обов'язковому порядку перевіряють організацію належного позабалансового обліку таких цінностей. Перевірка оприбуткування в бухгалтерському обліку запасів передбачає встановлення достовірності фактичних цін їх придбання — первинної вартості, включаючи витрати на доставку, податки, збори та інші обов'язкові платежі (окрім тих, що згодом відшкодовуються підприємству) [7, с. 53].

Застосовуючи прийом зустрічної перевірки контролери вивчають перелік первинних документів, на підставі яких відбулось оприбуткування цінностей (накладні, квитанції, рахунки-фактури, товарні чеки, специфікації

тощо) шляхом оформлення відповідних складських документів (прибутковий ордер (ф. № М-4), Акт про приймання матеріалів (ф. № М-7)). Тут же відслідковується дотримання порядку обліку та використання довіреностей, що є бланками суворої звітності. На підприємстві повинен вестися Журнал реєстрації їх видачі.

З метою контролю надходження та оприбуткування запасів від постачальників бухгалтерія або відділ постачання ведуть Журнал обліку вантажів, що надійшли (ф. № М-1). Журнал заповнюють згідно первинних документів з надходження цінностей. В ньому також роблять відмітки про розшук вантажів, що не надійшли. Перевіряючи відпуск товарно-матеріальних цінностей у виробництво, звертають увагу на наявність підписів керівника і головного бухгалтера на відповідних видаткових документах, а також на додержання лімітів відпуску. Фактичний відпуск матеріальних цінностей за документами складу зіставляють з даними виробничих звітів та прибутковими документами господарських підрозділів. Для виявлення фактів використання цінностей не за призначенням, створення неврахованих надлишків матеріальних цінностей, інших порушень контролерам слід застосовувати методи фактичного контролю, зокрема, спостереження, контрольні запуски сировини та матеріалів у виробництво, контрольні заміри фактичного виконання робіт.

При перевірці відпуску у порядку реалізації матеріальних запасів вивчають законність, правильність оформлення та відповідність договорів, угод, рахунків-фактур, накладних на відпуск цінностей зі складу, специфікацій та інших супроводжувальних документів, а також відслідковують наявність правильно оформлених довіреностей [8].

Особливої пильності потребує контроль перенесення даних про залишки матеріальних цінностей з матеріальних звітів до реєстрів синтетичного обліку та звітності. За допомогою арифметичного перерахунку вартості залишків матеріальних цінностей за звітними періодами шляхом зіставлення даних Головної книги, розділу III Журналу 5, 5 А, (журналу-ордера № 10.1 с.-г.), а також балансу й звіту про фінансові результати контролюють відповідність відображення вартості матеріальних запасів на рахунках обліку та звітності.

Усі операції з надходження і вибуття товарно-матеріальних цінностей на складах відображають у картках чи книгах складського обліку. Книги мають бути пронумеровані, а кількість сторінок у кінці потрібно засвідчити підписами керівника і головного бухгалтера й скріпити печаткою. Книги чи картки складського обліку видають під розписку з відображенням у реєстрі їх видачі. На окремих аркушах книги чи картках вказують дату, порядковий номер картки, шифр матеріалу, його назву, вимірники, ціну; їх підписує головний бухгалтер (бухгалтер з обліку матеріалів).

Усі прийняті від матеріально відповідальних осіб первинні документи з обліку матеріалів у бухгалтерії перевіряють, за необхідності таксують, групуєть за джерелами надходження і витрачання матеріалів, після чого проводять записи в реєстрах аналітичного та синтетичного обліку за відповідною кореспонденцією рахунків. У встановлені терміни головний бухгалтер організовує вибірку або суцільну інвентаризацію товар-

но-матеріальних цінностей, за результатами якої відображають різницю в облікових реєстрах.

Періодично на місцях зберігання товарно-матеріальних цінностей головний бухгалтер чи працівники матеріального відділу перевіряють стан обліку та зберігання матеріалів, проводять інструктажі щодо правильності записів у картках (книгах) складського обліку, оформлення первинних документів. Для того, щоб перевірка виробничих запасів була найбільш ефективна, а контролерські процедури максимально точними, контролеру необхідно дослідити порушення і типові помилки в обліку запасів, що зустрічаються найбільш часто, й охарактеризувати їх.

Найважливішим питанням контролю і документальної ревізії є перевірка повноти і своєчасності оприбуткування сільськогосподарської продукції. В кожному господарстві повинна бути розроблена система заходів для забезпечення повного оприбуткування врожаю, запобігання втратам, розкраданню і розбазарюванню одержаної продукції. Керівники господарства, виробничих підрозділів і спеціалісти, облікові працівники зобов'язані здійснювати систематичний контроль за роботою осіб, які займаються збиранням врожаю, визначенням кількості і якості одержаної продукції.

Аудит виробничих запасів починають з перевірки своєчасності і повноти проведення інвентаризації запасів та контролю виконання угод з постачальниками і покупцями. Аудитор звертає увагу на терміни проведення інвентаризації, правильність визначення її результатів, вивчає склад комісії та відображення в бухгалтерському обліку даних по інвентаризації. У ході аудиту виробничих запасів на підприємствах цукрової галузі використовуються акти ревізій та перевірок запасів, складені відповідними контролюючими органами, а також інформація, одержана в ході попереднього аудиту [9].

Практика контрольної роботи свідчить, що найхарактернішими видами зловживань у складі операцій щодо придбання матеріальних цінностей є 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.

ВИСНОВКИ

Таким чином, одним з перспективних і важливих напрямів контролю за діяльністю суб'єктів господарювання є незалежний контроль, здійснюваний або зовнішніми, або внутрішніми аудиторами за умови організованої відповідним чином системи внутрішнього контролю.

Література:

1. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика / В.С. Лень, В.В. Гливіченко. — К.: Центр навчальної літератури, 2006. — 556 с.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів] / За заг. ред. Ф.Ф. Бутинця; 8-е вид., доп. і перероб. — Житомир: Рута, 2009. — 912 с.

3. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голов. — К.: Центр учбової літератури, 2007. — 522 с.

4. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н.М. Ткаченко; 5-е вид., доп. і перероб. — К.: Алерта, 2011. — 976 с.

5. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: [навч. посіб.] / І.В. Жолнер. — К.: Центр учбової літератури, 2012. — 368 с.

6. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: підручник / В.Г. Швець; 2-е вид., перероб. і доп. — К.: Знання, 2006. — 525 с.

7. Бойцова М. Усе про облік запасів / М. Бойцова, О. Маханько, Я. Клиженко; 2-е вид., перероб. і доп. — Х.: Фактор, 2014. — 160 с.

8. Світлична В.Ю. Актуальні проблеми організації і ведення обліку виробничих запасів підприємствами України [Електронний ресурс] / В.Ю. Світлична. — Режим доступу: http://www.economy-confer.com.ua/full_article/716

9. Мурашко О.В. Облік використання матеріальних запасів на виробництві в умовах впровадження ЕОМ / О.В. Мурашко [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portalSoc_Gum/Menedzhment/2008_10murash.htm.

References:

1. Len, V.S. and Hlyvenko, V.V. (2006), *Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: osnovy ta praktyka* [Accounting in Ukraine: Fundamentals and Practices], Tsentr navchalnoyi literatury, Kyiv, Ukraine.

2. Butynets, F.F. (2009), *Bukhhalterskyi finansovyy oblik* [Accounting financial accounting], Ruta, Zhytomyr, Ukraine.

3. Holov, S.F. (2007), *Bukhhalterskyi oblik v Ukraini: analiz stanu ta perspektyvy rozvytku* [Accounting in Ukraine: Analysis of the Status and Prospects of Development], Tsentr navchalnoyi literatury, Kyiv, Ukraine.

4. Tkachenko, N.M. (2011), *Bukhhalterskyi finansovyy oblik, opodatkovannya i zvitnist* [Accounting Financial Accounting, Taxation and Reporting], Alerta, Kyiv, Ukraine.

5. Zholner, I.V. (2012), *Finansovyy oblik za mizhnarodnyimi ta natsionalnymi standartamy* [Financial accounting according to international and national standards], Tsentr navchalnoyi literatury, Kyiv, Ukraine.

6. Shvets, V.H. (2006), *Teoriya bukhhalterskoho obliku* [Accounting Theory]. Znanny, Kyiv, Ukraine.

7. Boytsova, M. Makhanko, O. and Klyzhenko, YA. (2014), *Use pro oblik zapasiv* [All about stock records], Faktor, Kharkiv, Ukraine.

8. Svitlychna, V.Yu. (2010), "Actual problems of the organization and maintenance of inventory of inventories by enterprises of Ukraine", available at: http://www.economy-confer.com.ua/full_article/716 (Accessed 14 March 2018).

9. Murashko, O.V. (2008), "Accounting for the use of material inventory in the production environment in the implementation of the computer", available at: http://www.nbuv.gov.ua/portalSoc_Gum/Menedzhment/2008_10murash.htm. (Accessed 14 March 2018).

Стаття надійшла до редакції 14.03.2018 р.