

МЕТОДИЧНО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ПОЛОЖЕННЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ХАРЧОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ

Досліджуються особливості форм первинної облікової документації для підприємств харчової промисловості. Наведено взаємозв'язок між первинними документами та обліковими регістрами. Здійснено системний аналіз загального документообігу запасів на підприємстві

Вступ. Для забезпечення правильного приймання, зберігання і відпущення запасів важливе значення має наявність належної організації складського бухгалтерського обліку. Облік у бухгалтерії представляє єдину комплексну систему, яка дозволяє формувати дані як про кількість запасів, що надійшли і використаних за кожним номенклатурним номером (кількісний облік на складі), так і про їх вартість (вартісний облік у бухгалтерії). При цьому необхідно забезпечити повну відповідність даних складського і бухгалтерського обліку. Періодична перевірка наявності такої відповідності є одним з елементів поточного контролю достовірності відображення даних і збереження запасів. Первинне спостереження, документи і документація відіграють вагомую роль в управлінні господарством: дають уявлення про фактичне становище господарських засобів; забезпечують плановість у роботі підприємства, контроль за наявністю і рухом господарських засобів; є юридичним доказом господарських операцій; використовуються не лише в процесах обліку, але і для ревізії, аналізу господарської діяльності, розробки проектів управлінських рішень.

Постановка проблеми. На окремих підприємствах харчової промисловості має місце невідповідність даних складського і бухгалтерського обліку руху запасів в окремих структурних підрозділах. Наявні розбіжності у процесі створення форм облікових документів, формуванні різних первинних, проміжних, підсумкових показників. Виявлено, що даний процес потребує оперативної системи дій і процедур відображення руху документів з обліку запасів як у просторі, так і в часі. Необхідність наукового розроблення окреслених проблем зумовлює актуальність даної статті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Облік відображає наявність і рух господарських засобів, джерел їх утворення, господарські операції. Відправним моментом їх відображення є певне спостереження, яке здійснюється відповідальним працівником із застосуванням регістраторів. Первинно об'єкти обліку, за якими ведеться спостереження, мають бути зафіксовані, тобто має бути підтвердження про їх наявність, зміни, рух. Бутинець Ф.Ф. підкреслює, що таким підтвердженням є документ, тобто письмовий доказ, який фіксує наявність обставин чи здійснення певного факту, з яким пов'язані відповідні наслідки [1, с. 215]. Живко З.Б. наголошує, що документ як задоване і зафіксоване на спеціальному носії інформаційне повідомлення слугує підтвердженням здійснення факту господарського життя і містить його характеристику [2, с. 216]. Передача первинних документів оформлюється спеціальним реєстром. Швець В.Г. визначає реєстри як носії спеціального формату у виді відомостей, журналів, книг, призначених для хронологічного, систематичного, нагромадження, групування, узагальнення інформації [3, с. 22]. Хомин О.І. характеризує реєстри як спеціальні таблиці, призначені для відображення документального оформлення господарських операцій у системі рахунків, накопичення і зберігання облікової інформації [4, с. 238].

Мета дослідження – удосконалення організації бухгалтерського обліку запасів на підприємствах для забезпечення успішного їх господарювання та управління виробництвом.

Завдання наукового пошуку:

– дослідити порядок документального оформлення та відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій про збереження запасів на складах та надходження їх у бухгалтерію;

– проаналізувати, як формуються дані про фактичну собівартість запасів, що надійшли у виробництво;

– запропонувати методичний підхід до організації загального документообігу руху запасів на підприємстві;

– проаналізувати існуючий порядок обліку запасів на підприємствах та з урахуванням специфіки промисловості запропонувати відкриття аналітичних рахунків і субрахунків до Плану рахунків бухгалтерського обліку для обліку запасів і витрат на їх заготівлю та придбання.

Методи дослідження. Для реалізації завдань наукового пошуку використовувалися техніко-економічні розрахунки, аналітичні групування, аналіз, узагальнення.

Викладення основного матеріалу дослідження.

Успішна діяльність підприємств базується на інформації про наявність засобів, витрат матеріалів, праці, використання устаткування, собівартості продукції. Відповідно до п. 2.1 Положення [5], первинні документи – письмові свідчення, які фіксують і підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження і дозволи керівника на їх проведення. У п. 2 ст. 9 Закону України (ЗУ) [6], крім «первинних» виділяють ще «зведені облікові документи». Але, ні визначення, ні пояснення про термін «зведені облікові документи» в цьому Законі не дано. На практиці до них відносяться авансовий звіт, на якому узагальнюється інформація про використання засобів підзвітною особою; опис інвентарних карток з обліку основних засобів; журнал реєстрації доручень. Проте, за функціональним характером ці документи можна ототожнювати з «первинними документами».

На підприємствах харчової промисловості облік запасів ведеться в аналітичному розрізі з відображенням кількості кожної облікової одиниці запасів, яка визначається за видом натурального вимірника для обліку даних видів запасів (одиниці, літри) та величиною (кілограми, тонни). Для різних видів запасів використовуються різні натуральні вимірники (наприклад, спирт вимірюється в декалітрах або кілограмах). Визначається один вид натурального вимірника і використовується для обліку даного виду запасів за кожною господарською операцією. У разі надходження спирту від постачальників у кілограмах, а на даному підприємстві він обліковується в декалітрах, кількість спирту перераховується з кілограмів у декалітри за встановленими коефіцієнтами переведення. Для тих натуральних вимірників, які не мають встановленого коефіцієнта перерахунку, змінювати натуральний вимірник запасів, що відображались в іншому натуральному вимірнику не можна. Поряд з натуральними показниками для обліку запасів застосовується також і вартісний вимірник.

Документи на відпуск запасів групуються за складами, цехами. Основна частина документів для відображення інформації про рух запасів фіксується на складі підприємства. Перевірка і правильність оформлення документів за типами господарських операцій здійснюється в бухгалтерії підприємства. Запаси, які прибули на склад, перевіряються на відповідність асортименту, кількості, якості. У лабораторіях цеху кондитерського підприємства для контролю якості сиропів, начинки, карамелевої маси, напівфабрикатів використовуються журнали (ф. № П-72К, ф. № П-74К). Проте, якщо запаси не відповідають якості і кількості даним супроводжувальних документів, складається акт приймання запасів за участю матеріально відповідальної особи та представника постачальника.

Запаси прибувають на підприємство згідно з укладеними договорами на купівлю-продаж запасів. У договорах визначаються умови їх придбання, порядок розрахунків, відповідальність сторін, додається також перелік іншої необхідної документації. Постачальником виписується рахунок-фактура на оплату запасів. Рахунок-фактура – рахунок, що виписується продавцем на ім'я покупця та підтверджує фактичне постачання запасів та їх вартість. Виписується рахунок-фактура після закінчення приймання запасів покупцем. Документ містить перелік операцій з продажу запасів, включаючи кількість одиниць, ціну за одиницю, загальну ціну, умови продажу, спосіб доставки. Водночас, крім основної функції платіжного документа рахунок-фактуру, на нашу думку, можна використовувати як накладну, що направляється з запасами. Виписаний на спеціальному бланку рахунок-фактура, може слугувати також сертифікатом походження запасів. Підкреслимо, що комерційний рахунок-фактура оформляється продавцем за стандартною формою і видається покупцю. Вважаємо, що попередній чи тимчасовий рахунок-фактура доцільно видавати за умови, якщо остаточні умови здійснення операції до моменту відвантаження невідомі чи умовами передбачається можлива відмова покупця від даної партії запасів. Остаточний рахунок оформляється для уточнення загальної суми операції і видається на підставі вже попередньо оформлених документів. Підприємству-постачальнику дозволяється використовувати власний варіант рахунку-фактури. Згідно з вимогами Мініфіну [7], рахунок-фактура не достатньою мірою відповідає вимогам, які висувуються до облікових первинних документів, оскільки форма рахунку-фактури не належить до типових форм, затверджених Держкомстатом. Вважаємо даний підхід необґрунтованим, оскільки в ЗУ [6] чітко визначено, що документ визнається первинним, якщо в ньому вказані усі обов'язкові реквізити, передбачені п. 2 ст. 9 цього закону. Закон [6], на наш погляд, не містить інформацію, які саме посадові особи повинні підписувати бухгалтерські документи. Проте п. 2.13 Положення № 88 [5] передбачено, що перелік таких осіб для конкретних документів затверджується керівником суб'єкта господарювання самостійно. Оскільки рахунок-фактура – спрощений варіант договору, в ньому не завжди детально дотримуються важливих для обох сторін умов (наприклад, штрафні санкції, умови поставки). Тому при виникненні суперечних ситуацій буде складно довести правомірність своїх дій у судовому порядку. Виходячи з викладеного матеріалу, нами пропонується врахувати перелічені зауваження та затвердити єдину типову форму рахунку-фактури, яка буде об'єднувати в одному бланку рахунок-фактуру і договір на придбання запасів. Первинним документом, що виписується передавальною стороною і слугує підставою для оприбуткування матеріалів є товарно-транспортна накладна (ТТН).

На підприємствах для обліку руху запасів використовується "Накладна на відпуск борошна у виробництво" (ф. № П-8К). Отже, на основі показників внутрішніх накладних та рецептурних журналів можна визначити матеріальну складову витрат. Витрати запасів за зміну обчислюються таким чином: залишок на початок зміни, плюс надходження за зміну, мінус витрати в інші цехи, мінус залишок на кінець зміни. При цьому підраховуються витрати матеріалів у кожній зміні. Проте в аналітичній відомості не показується вихід продукції з використовуваних у виробництві запасів. Обчислити кількість використаних матеріалів можливо лише у разі, коли вони будуть надходити у виробництво на початку зміни, повністю використовуватимуться у зміні та готовою продукцією прибуватимуть на склад. Однак на практиці такого, як правило, зробити неможливо. Зауважимо, що не оформлюються прибутковими документами запаси, які підлягають лабораторним дослідженням і технічній експертизі. Записи у прибуткових ордерах необхідно порівнювати з платіжними документами, рахунками-фактурами, ТТН. Проте, якщо відпуск матеріалів, не використаних у виробництві, здійснюється з

використанням лімітно-забірної картки (ф. № М-8), оприбутковуються вони на склад також за лімітно-забірною картою. Підкреслимо, що сама назва лімітно-забірної картки вказує на виконувани нею функції: дає змогу враховувати кількість відпущених у виробництво запасів та одночасно здійснювати контроль за дотриманням норм витрат. Оскільки лімітні картки ведуться за кожним номенклатурним номером запасів, отже, це зумовлює використання значної кількості первинних облікових документів. Для запобігання зазначених недоліків пропонується використовувати картки складського обліку. У картках складського обліку, крім звичайних реквізитів вказуються також місячні ліміти відпуску запасів. Зауважимо, що лімітні картки не завжди раціональні для контролю за дотриманням встановлених норм відпущення запасів. Це можливо лише за умови, коли цех отримує запаси відповідно до виробничого плану, кількість відпущених матеріалів і витрати відповідають нормам. Лімітні картки втрачають свою ввагомість при постійній заміні матеріалів. Для документування витрат матеріалів доцільно використовувати удосконалену форму лімітно-забірної картки з наступними реквізитами: "Вміщення корисної речовини" (крохмалистість), "Якість сировини, що відпускається" (сортність). Після завершення приймання матеріалів комірник переносить дані фактичної кількості придбаних матеріалів з первинних документів у картку складського обліку матеріалів (ф. № М-12).

Протягом місяця лімітно-забірні картки зберігаються разом з відповідними картками складського обліку. Після закінчення місяця картки складського обліку матеріалів одночасно з іншими прибутково-видатковими документами здаються в бухгалтерію. У бухгалтерії перевіряється правильність записів і залишки запасів у картках за минулий місяць, відкриваються картки на наступний місяць, заповнюються титульна частина та переносяться залишки запасів на перше число наступного місяця. На підприємстві з метою побудови оперативного обліку за рухом запасів пропонується організувати один раз на тиждень (декаду) на складах працівниками бухгалтерії у присутності завідувача складом контроль правильності та своєчасності розноски відомостей з первинних документів у картки складського обліку та підтверджувати це своїм підписом. Одночасно працівник бухгалтерії проводить приймання первинних документів, а комірник – їх здає. Передача первинних документів оформляється спеціальним реєстром, затвердженим Наказом № 193 [8]. Реєстр складається матеріально відповідальною особою та передається разом з первинними документами в бухгалтерію. Підтвердженням приймання первинних документів може бути підпис працівника бухгалтерії в картці складського обліку матеріалів. У такому разі полегшується документообіг руху запасів, оскільки реєстр складати не потрібно. За наявності відхилень фактичного залишку матеріалів проти встановлених норм матеріалів, що знаходяться без руху, комірник зобов'язаний завчасно повідомити відділ МТП шляхом виписування спеціальної сигнальної довідки (ф. № М-18). Довідка складається в одному екземплярі завідувачем складу на підставі даних картки складського обліку матеріалів (ф. № М-12) і журналу складського обліку (ф. № М-40). Межу для включення даних у довідку встановлює відділ МТП. Картки зберігаються на складі у спеціальних ящиках, в яких вони розміщуються за групами, підгрупами, а в середині них – за номенклатурними номерами матеріалів. На складах з невеликою номенклатурою матеріалів замість карток складського обліку доцільно використовувати журнали сортового обліку, оскільки вони вміщують всі необхідні реквізити карток складського обліку.

Після приймання зі складу первинних документів щодо надходження запасів у бухгалтерії підприємства проводиться їх грошова оцінка. При отриманні матеріалів від постачальників їх вартість, крім купівельної ціни, яка вказана в ТТН-1 або ТН-2 включає також додаткові витрати на заготівлю і доставку. Інформація про такі

витрати надходять у бухгалтерію лише в кінці звітного місяця (наприклад, рахунок від транспортних організацій, які здійснюють перевезення матеріалів). Тому утворюється часовий проміжок між прийняттям рішення щодо обліку запасів і надходженням розрахункових документів стосовно витрат, пов'язаних з придбанням даних видів запасів. Проте відображати надходження і вибуття запасів слід постійно упродовж звітного місяця. Для цього в поточному обліку застосовуються облікові ціни, встановлені на кожний номенклатурний номер запасів. На підприємствах в якості облікових цін використовуються купівельні ціни і планово-розрахункові ціни. Протягом місяця облік руху матеріалів ведеться за такими умовними цінами. У кінці місяця в бухгалтерії вже накопичилась інформація щодо витрат, пов'язаних з доставкою матеріалів. Отже, потрібно визначити їх фактичну собівартість. Додаткові витрати на заготівлю і доставку матеріалів відображає сума відхиленя фактичної собівартості прибулих матеріалів від їх вартості в облікових цінах. У багатьох випадках, на нашу думку, така відповідність не обов'язкова. Так, коли витрати на заготівлю і доставку матеріалів вже включені в ціну продажу постачальника або відсутній часовий проміжок між періодом надходження матеріалів і отриманням інформації щодо цих витрат, матеріали обліковуються за фактичною вартістю придбання без використання облікових цін. Після передачі первинних документів зі складу в бухгалтерію проводиться групування і грошова оцінка прийнятих матеріалів.

Накопичувальні відомості відкриваються на кожний склад. Інформація про надходження матеріалів наводиться в розрізі виділених груп в облікових цінах. Можна використовувати інші форми накопичувальних відомостей при розробленні галузевих інструкцій з обліку запасів. Показники з накопичувальної відомості реєструються в оборотну відомість кількісно-сумового обліку. Кількісний облік нафтопродуктів у місцях зберігання ведеться в картках складського обліку на кожне найменування. Після реєстрації останньої операції дня підсумовуються кількісні залишки. Кількість нафтопродуктів включається у відомість обліку видачі нафтопродуктів та в подорожній лист. Подорожній лист оформляється безпосередньо на один робочий день і видається у разі повернення водієм подорожного листа за попередній день роботи. Видача подорожного листа реєструється в диспетчерському журналі.

Облік запасів за синтетичними рахунками або субрахунками ведеться у Відомості 5.1 за центрами відповідальності (матеріально відповідальними особами, місяцями зберігання) та місяцями витрат (синтетичними рахунками чи субрахунками обліку витрат). У Відомості 5.1 визначаються сума і рівень ТЗВ (відхиленя фактичної собівартості запасів від їх поточної облікової ціни), а також фактична собівартість витрачених запасів, якщо застосовується метод оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю. Відомість 5.1 складається з трьох розділів. У першому розділі дані про рух матеріалів показуються в облікових цінах. У другому – на кожну накопичувальну відомість відводиться один рядок, в який заносяться дані про надходження матеріалів у розрізі виділених у накопичувальних відомостях груп. Спочатку показники про надходження матеріалів відображаються як і в накопичувальних відомостях в облікових цінах. Надалі визначається сума витрат на заготівлю і доставку матеріалів, які відносяться до певної групи, а також фактична собівартість прибулих матеріалів. Фактична собівартість матеріалів, які надійшли протягом місяця формує дебетовий оборот за рахунком 20. Окрім даних щодо надходження матеріалів за групами у другому розділі Журналу № 5 (5А) наводиться інформація про залишки матеріалів на початок місяця в облікових цінах і за фактичною собівартістю. Зауважимо, що фактична собівартість залишків матеріалів на початок місяця дорівнює фактичній собівартості залишку матеріалів на кінець попереднього місяця та береться з даних Журналу № 5 (5А) за попередній місяць.

Первинні документи про надходження матеріалів є підставою не тільки для здійснення дебетових записів за рахунком 20, але й кредитових записів за рахунками, на яких відображається інформація стосовно джерел їх надходження: рахунок 63 – при придбанні матеріалів за плату у постачальників; 23 – при надходженні матеріалів з власного виробництва; 372 – при придбанні матеріалів через підзвітних осіб; 719, 949 – період надходження матеріалів від вибуття майна; 69 – при безоплатному отриманні матеріалів. Суми залишків і матеріалів, які надійшли в облікових цінах та фактичною вартістю матеріалів надають загальну суму відхиленя. Розрахований за показниками Журналу № 5 (5А) відсоток відхиленя, списується на рахунок матеріалів, що використовувались у поточному місяці. У разі, коли відхилення пов'язані з доставкою декількох найменувань матеріалів, їх сума узагальнюється на синтетичному рахунку 29 «Заготівля і придбання матеріальних цінностей». Щомісячно сума розподіляється між сумою залишків запасів на кінець місяця і сумою вибулих за звітний місяць запасів. У випадку, якщо запаси обліковуються в оптових цінах відхилення враховуються окремо. У разі планових цін на запаси відхилення враховуються з фактичних витрат, що відображаються на відповідних рахунках. Відхилення фактичної собівартості від облікової визначається у другому розділі Журналу № 5 (5А) порівнянням фактичної собівартості прибулих матеріалів, і тих, що залишилися на початок місяця з їх вартістю в облікових цінах. Пропонується розраховувати відсоток відхиленя за такою формулою 1:

$$X = ((O - P) - (O_1 + P_1)) \times 100 / (O_1 + P_1) \quad (1)$$

де O – залишок матеріалів на початок місяця за фактичною собівартістю; P – надходження матеріалів за місяць без внутрішнього обігу за фактичною собівартістю; O_1 – залишок матеріалів на початок місяця в облікових цінах; P_1 – надходження матеріалів за місяць без внутрішнього обігу в облікових цінах.

На основі обчисленого відсотка відхиленя у Журналі № 5 (5А) визначається сума фактичної собівартості витрачених запасів. Дана сума показується в Журналі № 5 (5А) у третьому розділі. Для більш точного визначення фактичної собівартості окремих видів матеріалів, витрачених у виробництві, облік відхиленя пропонується виконувати у розрізі однорідних груп матеріалів. Доповненням до Журналу № 5 (5А) є Відомість 5.1 обліку руху запасів. Вона ведеться за складами цехів або за виробничими цехами, що не мають складів. Відомість 5.1 обліку руху запасів заповнюється в бухгалтерії за даними виробничого звіту цехів (ф. № М-19), затвердженого Наказом № 193 [63], накладних-вимог, лімітно-забірних карт, в яких відображається місячний ліміт відпуску в цех запасів певного номенклатурного номера на повернення матеріалів, накопичувальних відомостей за рухом інвентарних матеріалів і господарських приладів та інших документів, які дають змогу визначити обсяги одержаних і повернутих матеріалів різних видів за кожним цехом, і тих, що залишилися у цехах і використаних [9, с. 248]. Показники Відомості 5.1 обліку руху запасів відображаються у третьому розділі Журналу № 5 (5А). Залишок матеріалів на кінець місяця в облікових цінах і фактичною собівартістю в Журналі № 5 (5А) визначається балансуванням (до залишку на початок місяця додаються надходження і з одержаної суми відраховуються витрати). Підсумкові дані відомості з надходження і вибуття матеріалів в облікових цінах разом із сумами відхиленя порівнюються з відповідними показниками журналу № 3, 5, 5А.

Запаси надходять на підприємство від різних постачальників. У Журнал № 3 (рис. 1) включаються дані щодо постачальників матеріалів, вартість одержаних матеріалів без урахування ПДВ (дебетовий оборот за рахунком 20), сум ПДВ (дебетові записи за рахунком 64).

Надалі проводиться відмітка стосовно оплати вартості одержаних матеріалів (кредитовий оборот за рахунками грошових коштів). У Журналі № 3 на кожний розрахунковий документ постачальника відводиться один рядок. При цьому простежується правильність розрахунків за кожним надходженням запасів. Зауважимо, якщо за документами матеріали оприбутковані, але оплата на

кінець місяця проведена не була, то формується кредитове сальдо за рахунком 63. І навпаки, якщо оплата проведена, а матеріали ще не прибули, формується дебетове сальдо за рахунком 63. За показниками Журналу № 3 розраховуються залишки матеріалів за кредитом рахунку 63 у кореспонденції з рахунками, що дебетуються. Вартість придбаних матеріалів показується в облікових цінах. Для узагальнення показників розрахунків з постачальниками на обороті Журналу № 3 показуються зведено-контрольні дані за рахунком 63. Виведений залишок за рахунком 63 повинен дорівнювати залишку за цим рахунком у Головній книзі. Зауважимо, що в аналітичному обліку він має відповідати сумам платіжних вимог у Журналі № 3, проти яких відсутні відмітки з оплати чи списання.

Виходячи із зазначеного, фактична собівартість придбаних матеріалів складається з купівельної вартості і додаткових витрат на доставку і заготівлю. Проте, додаткові витрати за доставкою і зберіганням матеріалів можуть включатися у вартість їх заготівлі або в момент відображення в обліку факту оприбуткування матеріалів (облік матеріалів протягом місяця ведеться за фактичною собівартістю) або тільки в кінці місяця (облік матеріалів протягом місяця ведеться в облікових цінах).

В останньому випадку бухгалтеру додатково потрібно виконати такі дії: розподілити витрати на заготівлю і доставку матеріалів між різними групами; визначити фактичну собівартість придбаних матеріалів; визначити суму витрат на заготівлю і доставку, що приходяться на вартість відпущених у виробництво (списаних на інші цілі) матеріалів. Необхідність розподілу витрат на заготівлю і доставку матеріалів виникає у разі, якщо на підставі первинних документів їх неможливо віднести до певної групи запасів. Наприклад, транспортна організація виставляє рахунок за перевезення декількох видів матеріалів. Проводиться розподіл пропорційно вибраної й економічно обґрунтованої бази. За базу розподілу, як правило, приймається вартість матеріалів, які перевозяться. Оформлювати розподіл доцільно бухгалтерською довідкою. Після розподілу витрат на

заготівлю і доставку матеріалів за їх окремими групами величина цих витрат складається з купівельною вартістю матеріалів і визначається фактичною собівартістю придбаних запасів протягом місяця. Фактична собівартість відображається у другому розділі Журналу 5 (5А). При завершенні усіх облікових процедур з оприбуткування матеріалів у Журналі 5 (5А) відображається інформація: про залишок матеріалів на початок місяця та їх надходження в облікових цінах; залишок матеріалів на початок місяця та їх надходження за фактичною собівартістю. Розглянутий нами варіант припускає розподіл витрат на заготівлю і доставку за групами матеріалів та відображення у кінці місяця операцій за рухом матеріалів на рахунку 20 виключно в облікових цінах. При цьому відхилення між фактичною собівартістю заготівлі запасів та їх обліковою вартістю пропонується відображати на синтетичному рахунку 29 (табл. 1).

Встановлено, що облік витрат, пов'язаних з процесом заготівлі сировини, необхідно додаткового оброблення та витрати на її транспортування на більшості підприємств не відповідають сучасним вимогам. Через відсутність у Плані рахунків бухгалтерського обліку окремого рахунку для обліку ТЗВ й інших витрат, пов'язаних з придбанням запасів, пропонується зазначені витрати накопичувати на синтетичному рахунку 29 «Заготівля і придбання матеріальних цінностей». На рахунку 29 відображатиметься як формування усіх витрат залежно від джерела їх виникнення, так і розподіл та їх списання між видами матеріальних запасів, з якими вони пов'язані. На даному рахунку доцільно відображати не лише ТЗВ, а й пропонується розширити перелік витрат з включенням до них субрахунків: 291 «Витрати на підготовку замовлення», 292 «Витрати на утримання запасів», 293 «Витрати, зумовлені дефіцитом запасів»; 294 «Відхилення у вартості матеріальних цінностей».

Зв'язок кількісного обліку матеріалів на складі та їх вартісного обліку в бухгалтерії виконується за допомогою відомості обліку залишків матеріалів на складі типової (ф. № М-20).

Таблиця 1. Бухгалтерський облік операцій з надходження запасів

Господарська операція	Кореспондуючі рахунки, субрахунки		Σ, грн.	Обліковий реєстр
	Дебет	Кредит		
Надходження запасів без використання рахунку 29				
Оприбутковані запаси, що надійшли протягом місяця в облікових цінах (за облікові ціни використані купівельні ціни постачальників)	20	63, 371, 372, 377 та інші	869242	Журнал 5, 5А Журнал № 3, Відомість 3.3
Відображені додаткові витрати на заготівлю і доставку запасів, що надійшли протягом місяця	20	63, 371, 372, 377 та інші	150898	Журнал № 3
На суму податкового кредиту з ПДВ, що приходиться на купівельну вартість запасів і на вартість додаткових витрат за їх надходженням	64	63, 371, 372, 377 та інші	183625	Журнал № 3
Надходження запасів з використанням рахунку 29				
Оприбутковані запаси, що надійшли протягом місяця	20	63, 371, 372, 377 та інші	869242	Журнал № 3
Відображені додаткові витрати на заготівлю і доставку запасів, що надійшли протягом місяця	29	63, 371, 372, 377 та інші	150898	Журнал № 3, Журнал 5, 5А
Відображено податковий кредит з ПДВ, що приходиться на купівельну вартість запасів і на вартість додаткових витрат за їх доставкою	64	63, 371, 372, 377 та інші	183625	Журнал № 3
Розподілено витрати на заготівлю і доставку запасів між:				
– вартістю матеріалів	20	29	150898	Журнал 5, 5А Журнал № 3
– витратами на виробництво продукції	23	29		

Відомість відкривається і протягом місяця зберігається в бухгалтерії за кожним складом. У кінці місяця вона передається на склад для фіксування кількісних залишків матеріалів за кожним їх номенклатурним номером. Після цього відомості повертаються в бухгалтерію, де здійснюється грошова оцінка залишків матеріалів. Умовне значення повинне відповідати вартості залишків матеріалів, обчислених у бухгалтерії та відображених у накопичувальних відомостях з придбання та в першому розділі Журналу 5 (5А). У кінці місяця відомість обліку залишків матеріалів передається на склад для включення даних щодо залишків матеріалів у натуральному вимірі на кінець місяця з карток складського обліку за кожним номенклатурним номером. Потім відомість знову повертається в бухгалтерію для таксування залишків матеріалів у натуральному вимірі та підрахування відповідних сум залишків на перше число. Зауважимо, що у разі значної кількості складів і невеликої номенклатури матеріалів замість відомості залишків матеріалів доцільно використовувати місячні звіти

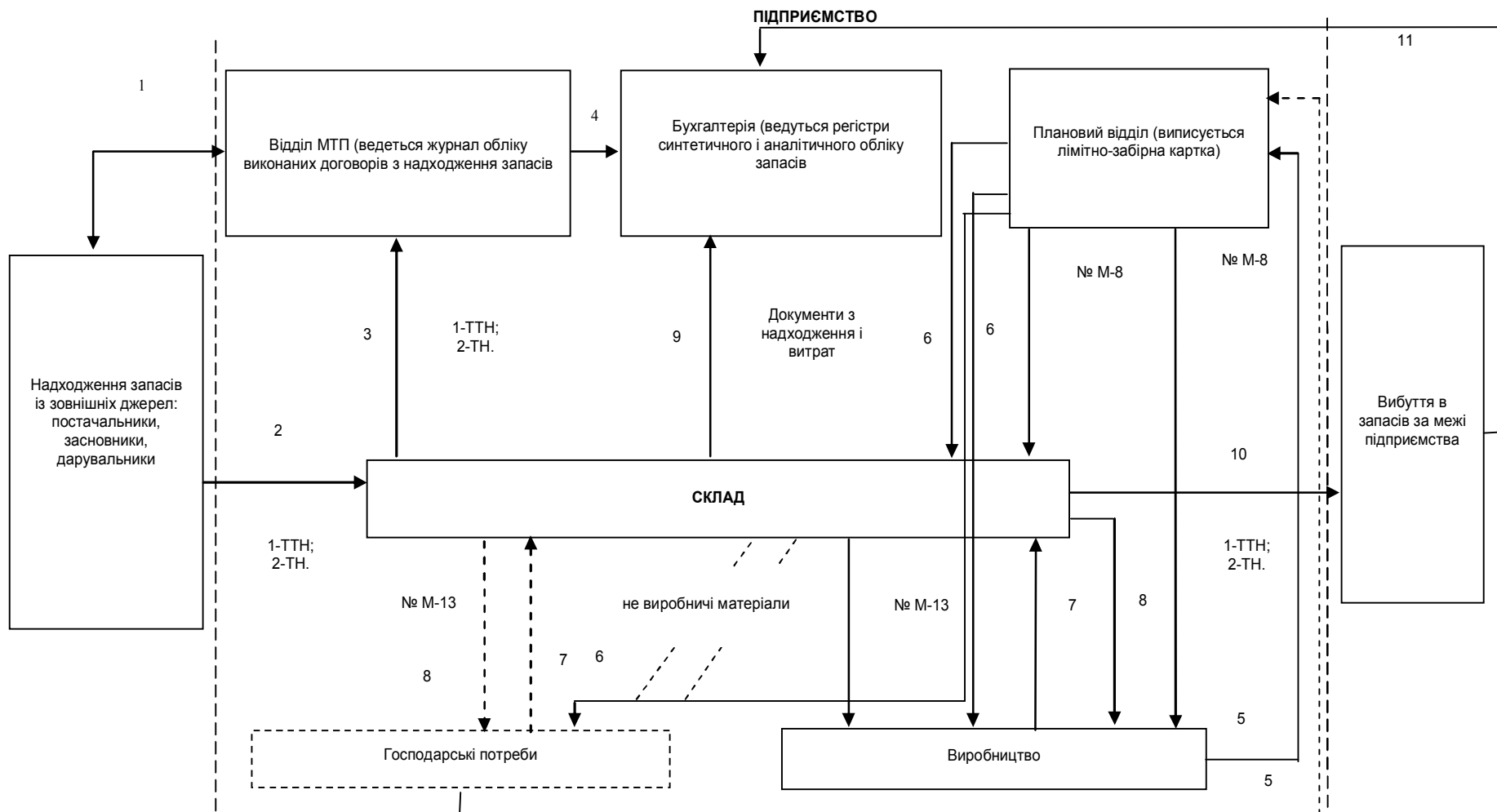
про рух запасів на складі. Місячні звіти передаються матеріально відповідальними особами разом з первинними документами в бухгалтерію. Таким чином кількісно-сортовий облік матеріалів на складі за сальдовим методом поєднується з обліком у бухгалтерії з використанням відомості обліку залишків матеріалів на складі або звітів матеріально відповідальних осіб щодо руху матеріалів на складі. На основі системного підходу з урахуванням галузевої специфіки запропоновано обліковувати запаси протягом усього операційного циклу, тобто не лише у виробництві, а й від моменту закупівлі до отримання готової продукції (рис. 2).

№	Номер розрахункового документа	Постачальники	Номер прибуткового документа	з Кт. рах. 63 в Дт. рах. 104, 20, 80, 23, 91, 30, 31, 64, 685, 377, 947, 946			На початок місяця		Відміка про оплату			
				20/201	641/23	68/685 37/374	не прибулий вантаж	сальдо за не- розрахованими поставкам	дата	з розраху- нкового рахунку	з інших рахунків	Σ
	Сальдо на 01.04											
1	120	ВАТ «Флавій»	ТТН-1 №5943280					72404	04.04	72404		
2	57	ВАТ «Теплиця»	ТТН-1 №0907370					45600	15.05	45600		
Разом операції за квітень								256705		256705		
1	115	ЗАТ «ССК»	ТТН-1 №0190714	7300	1460				17.04	8760		
Разом за місяць				1020140	183625			356700		1103770		
	у тому числі	постачання матеріалів за закупівельними цінами		869242								
		витрати на заготівлю та доставку		150898								

Зазначена сума порівнюється з сумою дебетового обороту за рахунком 20 "Виробничі запаси"

ТТН -1

Рис. 1. Інформаційний блок Журналу № 3 за кредитом рахунка 63 "Розрахунки з постачальниками та підрядниками" на підприємстві



Умовні позначення:

1 – укладання договорів на постачання запасів; 2 – надходження на склад товарусупроводжувальних документів від підприємств, які поставляють матеріали; 3 – передача даних із супроводжувальних документів у відділ матеріально-технічного постачання (МТП) для відображення фактів поставок у журналі обліку виконання договорів постачання матеріалів; 4 – передача первинних документів на постачання запасів у бухгалтерію для їх оприбуткування; 5 – передача документів, що підтверджують рух запасів у плановий відділ; 6 – виписка у планово-економічному відділі двох екземплярів лімітно-забірних карт та передача їх на склад та в бухгалтерію; 7 – підпис обох сторін, представника цеху в лімітно-забірній карті, що знаходиться на складі, і комірника при відпущенні матеріалів зі складу у виробництво; 8 – підпис обох сторін (представника цеху в лімітно-забірній карті, що знаходиться на складі і комірника) при поверненні невикористаних матеріалів з виробництва на склад; 9 – передача всіх первинних документів зі складу в бухгалтерію; 10 – оформлення відпущення матеріалів іншим підприємствам (реалізація, безкоштовна передача як внесок у статутний фонд) шляхом оформлення ТТН-1 або ТН-2; 11 – передача всіх первинних документів з надходження і витрат матеріалів зі складу у бухгалтерію.

Рис. 2. Організація документообігу руху запасів між структурними підрозділами підприємства

Оперативний облік запасів пропонується здійснювати на основі удосконаленої номенклатури, що дозволяє у будь-який момент визначити місце знаходження окремого виду матеріалу, порівняти фактичні витрати з нормами, отже, належним чином організувати аналітичний облік витрат на виробництво.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Для належної організації обліку запасів на підприємстві необхідно забезпечити відповідну організацію матеріально-технічного постачання; налагодити відповідний стан складського, вагового господарства; впроваджувати прогресивні норми витрат на одиницю продукції. З метою підвищення ролі обліку запасів, доцільно запровадити науково розроблену номенклатуру-цінник, налагодити чіткий документообіг, своєчасно проводити контрольні перевірки та інвентаризацію запасів, не допускати значних відхилень від норм запасів, автоматизувати обліково-обчислювальні роботи, своєчасно укладати договори за матеріальну відповідальність працівників за збереження запасів на складах. Водночас, відповідні служби підприємства слід забезпечити списком посадовців, які мають право підписувати документи на отримання та відпуск зі складів запасів, а також видавати дозволи на їх вивіз з підприємства. Одночасно покращенню ресурсозбереження сприяє також упорядкування первинної документації, впровадження типових уніфікованих форм обліку, підвищення рівня автоматизації обліково-обчислювальних робіт, забезпечення жорсткої дисципліни приймання, зберігання, витрачання запасів, обмеження кількості посадовців, яким дозволено підписувати документи на видачу особливо дефіцитної сировини.

Для забезпечення збереження запасів, правильного приймання, зберігання, відпуску вагоме значення набуває наявність на підприємстві достатньої кількості складських приміщень, забезпечених ваговими та вимірювальними приладами, мірною тарою, іншим потрібним устаткуванням. Вважаємо необхідним запроваджувати прогресивні форми попереднього і поточного контролю за дотриманням норм використання запасів. Особливу увагу слід зосередити на підвищенні достовірності оперативного обліку за рухом напівфабрикатів у виробництві. Дані обліку повинні містити інформацію стосовно резервів зниження собівартості продукції за рахунок економного використання запасів, зниження норм витрат, забезпечення належного їх зберігання.

На основі системного підходу до формування даних про стан та місце знаходження запасів запропоновано схему загального документообігу надходження і вибуття запасів на підприємстві. В основі організації документообігу покладена удосконалена номенклатура, яка дозволяє оперативно визначити місцезнаходження певного виду запасів упродовж операційного циклу, порівняти його фактичні витрати з нормативними. Обґрунтовано, що сутність процесу заготівлі і придбання запасів, облікові завдання, які необхідно розв'язати на основі даного процесу з залученням багатьох облікових показників, витрати, пов'язані з цим процесом, зумовлює

необхідність витрати, пов'язані з заготівлею і придбанням запасів, оприбутковувати на окремому рахунку 29 з відповідними субрахунками. Реалізація запропонованих субрахунків для обліку ТЗВ та на основі цього контроль й аналіз матеріальних витрат дозволяють управляти процесом постачання і знаходити резерви виробництва за рахунок зниження собівартості придбаних запасів.

Список використаної літератури:

1. Судово-бухгалтерська експертиза: Навчальний посібник для студентів спец. 7. 050106 "Облік і аудит" / За ред. д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП "Рута", 2004.– 460 с. 2. Живко З.Б. Судова бухгалтерія : теорія, методика, практика : Навч.-метод. посібник / З.Б. Живко. – Л.: Камула, 2006.– Ч.1.– 152 с. 3. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : Підручник / В.Г. Швець.– [2-ге вид., перероб. і доп.]– К. : Знання, 2006.– 525 с.– (Вища освіта ХХІ століття). 4. Хомин О.Й. Бухгалтерський облік: навчально – методичний посібник / О.Й. Хомин.– Львів : "Край", 2002.– 96 с. 5. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : офіц. текст : [затверджено Наказом Міністерством фінансів України від 24.05.95 № 88]. – [Електронний ресурс]. – 1995. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0168-95>. 6. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні": офіц. текст : [від 16 липня 1999 р. № 996-XIV із змінами та доповненнями від 9 лютого 2006 р. № 3422 – IV]. – [Електронний ресурс]. – 2006. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. 7. Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : офіц. текст : [Міністерство фінансів України (Мінфін) Лист № 31-34000-20-23/25136 від 27.11.2006]. – [Електронний ресурс]. – 2006. – Режим доступу: <http://www.uapravo.net/data2008/base31/ukr31573.htm>. 8. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів : офіц. текст : [затверджено Наказом Міністерства статистики України від 21.06.96 № 193]. – [Електронний ресурс]. – 1996. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1041.2329.0>. 9. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник / [Н.М.Ткаченко].– [3-тє вид. допов. і перероб.]– К. : Алерта, 2008.– 926 с.

СОПКО Валерія Василівна – доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри обліку і аудиту Університет банківської справи Національного банку України

АНДРОС Світлана Вікторівна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Університет банківської справи Національного банку України