

*О.В. Сайко,  
канд. екон. наук,  
доцент кафедри обліку, аналізу та аудиту  
Університету економіки та права "КРОК"*

## **Інвентаризація запасів на молокопереробних підприємствах: галузевий аспект**

Заходи щодо внутрішньогосподарського контролю використання виробничих запасів на молокопереробних підприємствах здійснюються нерегулярно, необхідна інформація переважно готується поспіхом, поточна діяльність підприємства аналізується поверхнево, а рішення приймаються не завжди обґрунтовано. Одним із важливих бухгалтерських методів, що забезпечує контрольні дії на підприємстві, є інвентаризація.

Тривалий час вважали, що такий елемент методу обліку, як інвентаризація, мав виконувати кілька важливих функцій, а саме: давати змогу проконтролювати правильність ведення обліку, документально підтвердити факти господарського життя, які відбуваються внаслідок фізичних явищ, зокрема природні втрати цінностей та виявити факти розкрадання майна.

З виникненням фінансового обліку функції інвентаризації розширилися, оскільки виникла потреба у визначенні наявності запасів на звітну дату з метою уточнення фактичної суми матеріальних витрат, якщо допускається їх списання в момент придбання. Одночасно слід зазначити, що такий спосіб визначення суми витрат для фінансового обліку обмежує проведення інвентаризації для виконання нею інших функцій, зокрема, при цьому неможливо визначити природні втрати чи факт крадіжки.

При простій системі обліку інвентаризація дає змогу одночасно з цим у кінці звітного періоду розрахувати і величину отриманого прибутку за звітний період, якщо з вартості активів на кінець звітного періоду, виявлених за допомогою інвентаризації, вирахувати заборгованість перед фізичними та юридичними особами та капітал власників на початок звітного періоду, тобто  $P = A - Z - K$ ,

де  $P$  – прибуток за звітний період;  $A$  – активи на кінець звітного періоду;  $Z$  – заборгованість перед фізичними та юридичними особами на кінець періоду;  $K$  – капітал власників на початок звітного періоду.

Під час інвентаризації встановлюють нестачі та надлишки, проводять пересортицю, що у поточному порядку здійснити неможливо. Причому, іноді пряма нестача та пересортиця є наслідками несумлінного ставлення матеріально-відповідальних осіб (далі – МВО) до своїх обов'язків. Глибоке та всебічне вивчення інвентаризаційних описів, які відображають наявність запасів, є одним із ефективних засобів контролю стану їх зберігання за якісними категоріями.

Специфічною особливістю молочної сировини є швидке псування, що має враховуватися при зберіганні (технологічний процес молокопереробки потребує очікування нової партії сировини до закінчення переробки попередньої), це зумовлює посилення функцій контролю за місцями її знаходження. Проведення інвентаризації дає можливість забезпечити контроль за надходженням, правильним розміщенням запасів та рівнем їх, належного зберігання.

У ході інвентаризації встановлюють: наявність паспортів якості на кожен партію запасів та стан належного їх зберігання; розміщення запасів, відповідно до інструкцій щодо зберігання (змішування різних за якісними показниками партій не допускається); своєчасна оцінка якості та сортування сировини, яка знаходиться в очікуванні виробничого процесу; встановлення необхідних режимів зберігання та порядку подальших заходів переробки молочної сировини; своєчасна переробка та використання зворотних відходів; технічний стан сховищ (наявність холодильного обладнання); дотримання необхідних режимів температури для молочної сировини, закладеної на зберігання; наявність вимірювальних пристроїв (термометрів); акуратність та своєчасність ведення журналу реєстрації показників температури; наявність МВО та додержання інструкцій щодо зберігання запасів; чітке знання МВО встановлених правил та застосування необхідних методів зберігання.

Для підвищення ефективності контролю важлива правильна організація кількісно-вартісного обліку виробничих запасів за місцями їх зберігання. Обов'язково слід перевіряти хронологію записів (за кожним місцем зберігання) у складських книгах за

якістю та масою прийнятих та відпущених запасів. Крім того, слід контролювати занесення інформації про кількісно-якісні показники закладених на зберігання запасів у момент їх приймання та відповідність паспортним даним затвердженої форми.

На всі виробничі запаси у встановленому порядку оформляють відповідні документи. За результатами перевірки зіставляють одержані дані з даними складського та бухгалтерського обліку. Для виявлення відхилень слід організувати інвентаризацію окремої партії виробничих запасів (переважуванням), що є найважливішою ділянкою контролю.

Розходження між даними складського і бухгалтерського обліку виявляють шляхом співставлення залишків у сальдовій книзі із залишками, підрахованими бухгалтерією в оборотних відомостях за групами матеріалів. Необхідно також перевіряти, чи не допускались списання аналогічних розходжень за рахунок відхилень в оцінці матеріалів або за рахунок транспортно-заготівельних витрат замість встановлення дійсних причин.

На деяких досліджених молокопереробних підприємствах фактична наявність запасів інвентаризаційними комісіями не перевіряється, а залишки записуються в інвентаризаційні описи за даними складського обліку. У цих випадках за даними порівняльних відомостей звичайно не буває ніяких розходжень. Це призводить до того, що при повторних інвентаризаціях часто виявляються значні відхилення фактичних залишків від облікових даних. Мають місце випадки, коли в порядку пересортиці списуються недостачі одних видів виробничих запасів за рахунок лишків інших.

На складах, де розміщена значна кількість матеріальних цінностей, проводять часткову інвентаризацію окремих місць зберігання. Слід також перевіряти використання зворотних відходів та правильність визначення у них відсотка корисних речовин. Причому, слід звертати увагу на умови зберігання запасів, відслідковувати чи проводиться охолодження та інші заходи, які сприяють належному зберіганню та поліпшенню їх якості. Результати інвентаризацій оформлюють актом окремо за кожним місцем збереження.

Перевірку зберігання запасів на складах потрібно доповнювати перевіркою операцій їх руху за документами та обліковими даними. Достовірність цих документів та правильність їх відображення на бухгалтерських рахунках, накопичувальних відомостей, книг первинного й бухгалтерського обліку теж ретельно перевіряють. Дані реєстрів та накладних зіставляють із складськими звітами та даними обліку.

До моменту проведення інвентаризацій (особливо річних) на деяких підприємствах проводиться списання за актами втрат та псування виробничих запасів. За цими актами інколи допускається незаконне списання нестач і крадіжок під виглядом втрат та їх псування, віднесення матеріальних збитків, які нанесені з вини окремих осіб за рахунок виробництва. Оформлення актів часто проводиться зі значними запізненнями й іншими порушеннями.

Важливою ділянкою контролю є перевірка операцій оприбуткування та відпуску запасів у виробництво, а також розрахункових відносин між заготівельними пунктами та постачальниками, що потребує перевірки дотримання правил приймання та відпуску. Недодержання правил руху виробничих запасів призводить до утворення неврахованих лишків, завищення ваги та зниження їх сортності.

Інвентаризація використання молочної сировини в заготівельних пунктах проводиться у взаємозв'язку з перевіркою наступного її використання в основних виробничих цехах. На молокопереробних підприємствах повинно забезпечуватися повне виявлення втрат, які викликані недоліками в управлінні, організації виробництва та зберіганні запасів (псування та нестача). При цьому мають бути встановлені причини та конкретні винуватці втрат для відшкодування нанесеної підприємству шкоди та попередження подібних втрат у майбутньому. Втрати, прийняті за рахунок підприємства, у встановленому порядку включаються до фактичної собівартості продукції за вирахуванням надлишк в сировини, матеріалів та готової продукції, що виявлені при інвентаризації у цехах і на заводських складах. Втрати, безпосередньо пов'язані з випуском спеціальних видів продукції,

мають включатися до їх собівартості. Втрати, не пов'язані з випуском спеціальних видів продукції, розподіляються між окремими видами продукції підприємств у складі цехових та загальнозаводських витрат.

На підприємствах повинен здійснюватися систематичний попередній та наступний контроль дотримання цехами та відділами статей витрат на утримання й експлуатацію обладнання, цехових та загальнозаводських витрат. Цей контроль має забезпечити, насамперед, дотримання затверджених норм витрат та лімітів виробничих запасів.

Особливої уваги потребує незавершене виробництво на молокопереробних підприємствах, до якого відносять продукцію, що не пройшла всіх стадій обробки, передбачених технологічним процесом. На підприємствах молокопереробної промисловості об'єм незавершеного виробництва визначається шляхом щомісячної інвентаризації (за даними фактичного переважування, штучним перерахунком або об'ємним вимірюванням). Залишки незавершеного виробництва на кінець звітнього року оцінюються за плановою виробничою (заводською) собівартістю.

Завданням інвентаризації незавершеного виробництва є визначення кількості і фактичної наявності не закінчених обробкою напівфабрикатів та продукції; виявлення неврахованого браку; перевірка загальної суми витрат на рахунок "Виробництво"; перевірка правильності розподілу цієї суми за видами продукції та уточнення собівартості випущеної продукції.

На практиці виявлені нестачі за результатами надходження запасів іноді не відносять під звіт матеріально-відповідальних осіб, а перекривають сумовими різницями з розрахунків внаслідок зменшення валового доходу. Важливо перевіряти правильність списання з МВО запасів відпуску у виробництво з урахуванням установлених знижок або надбавок. Якщо виявлені факти зменшення маси і вартості запасів внаслідок неправильного визначення їх кількості та якості, слід перевірити, чи оформлені матеріали для відшкодування нестач. На практиці ефективність контрольної діяльності знижується через

відсутність обговорення результатів проведеної роботи, що значно знижує рівень оперативності та дійовості.

Результати витрачання (перевитрати, економія) запасів на молокопереробних підприємствах повинні вивчатися щомісячно. За найважливішими видами витрачених матеріальних цінностей на основі даних щомісячних звітів виробничих цехів доцільно складати накопичувальну відомість. Перевитрати запасів на виготовлення продукції необхідно перевіряти за окремими сигнальними документами: актами, картками заміни матеріалів та вимогами.

За підсумками тематичних перевірок, аналізів та методів контролю складають відповідні документи (довідки, пояснювальні записки, висновки, акти). До загальних вимог стосовно змісту слід віднести їх обґрунтованість, конкретність за стилем, а також наявність пропозицій за результатами здійсненого контролю (як правило, у вигляді переліку заходів, спрямованих на підвищення ефективності функціонування підприємства у майбутньому).

### *Література*

1. Аудит и финансовый анализ// Компьютерный аудит. – 2003. – №1. – 252 с.
2. Боженко М.І., Гута О.Й. Управління якістю, основи стандартизації та сертифікації продукції: Навчальний посібник. – Л., 2001. – 176 с.
3. Гуцайлюк З.В. Облік виробничих відходів: проблеми методики та організації// Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №3. – С. 9-12.
4. Інструкція про порядок заповнення, застосування спеціалізованої форми товарної накладної на перевезення молочної сировини, затв. наказом Мінагрополітики від 01.07.2002. – №176.
5. Інструкція про проведення закупівлі молочної сировини у сільськогосподарських товаровиробників усіх форм власності та господарств населення, затв. Держсекретарем Мінагрополітики 25.03.2002.

6. Кужельний М. В., Лінник В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с.
7. Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции. Практическое руководство. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 143 с.
8. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік: Навчальний посібник. – К.: Вид-во “Центр учбової літератури”, 2003. – 524 с.
9. Мурашко В.М., Сторожук Т.М., Мурашко О.В. Контроль і ревізія фінансово-господарської діяльності: Навчальний посібник/ За заг. ред. П.В. Мельника. – К.: ЦУЛ, 2003. – 311 с.
10. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.