

ДОСЛІДЖЕННЯ ТЕОРЕТИЧНИХ ТА ПРАКТИЧНИХ АСПЕКТІВ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ, АУДИТУ І УПРАВЛІННЯ ТОВАРНО-МАТЕРІАЛЬНИМИ ЗАПАСАМИ
RESEARCH OF THEORETICAL AND PRACTICAL ASPECTS OF ACCOUNTING, ANALYSIS, AUDIT AND COMMODITY MATERIAL INVENTORY MANAGEMENT

УДК 658.7

Михайленко О.В.

к.е.н., доцент кафедри обліку і аудиту
 Національний університет харчових технологій

Піхур Т.О.

магістрант
 Національний університет харчових технологій

У статті розглянуто сутність понять «товар», «запаси», «товарно-матеріальні запаси»; з'ясовано особливості організації обліку товарно-матеріальних запасів; визначено завдання аналізу товарно-матеріальних запасів; досліджено цілі аналізу та джерельну базу аудиту товарно-матеріальних запасів.

Ключові слова: товарно-матеріальні запаси, облік, аналіз, аудит, управління.

В статье рассмотрена сущность понятий «товар», «запасы», «товарно-материальные запасы»; выяснены особенности организации учета товарно-материаль-

ных запасов; определены задачи анализа товарно-материальных запасов; исследованы цели анализа и источники аудита товарно-материальных запасов.

Ключевые слова: товарно-материальные запасы, учет, анализ, аудит, управление.

The article describes the essence of the notions «goods», «stocks», «inventory». Is clarified the features of the organization of inventory accounting; is made the tasks of analysis of inventory; is identified the purpose of analysis and sources of audit of inventory.

Key words: inventories, accounting, analysis, audit, management.

Постановка проблеми. У формуванні економічного потенціалу України та забезпеченні потреб покупців вагому роль відіграє торговельна діяльність вітчизняних підприємств. Функціонування суб'єктів підприємництва супроводжується значним кругообігом ресурсів, основне місце серед яких займають товарно-матеріальні запаси. У 2014-2016 рр. товарно-матеріальні запаси підприємств торгівлі коливалися від 129 до 113,5 млрд грн. Запаси товарів у розрахунку на одне підприємство у 2016 р., порівняно з 2014 р., зменшилися і становили 2,8 млн грн проти 4,1 млн грн. Цей показник - найвищий на підприємствах торгівлі м. Києва, а також Київської, Тернопільської, Миколаївської та Дніпропетровської областей [17]. У зв'язку із цим актуальності набувають питання обліку, аналізу та аудиту товарно-матеріальних запасів, оскільки вони є найбільш вагомою частиною активів торговельного підприємства і займають важливе місце у структурі майна, а сама система обліку товарних запасів є важливим джерелом інформації для прийняття виважених оперативних та стратегічних управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Вивчення наукових праць вітчизняних (Ф.Ф. Бутинець, І.А. Бланк, А.Г. Загородній, Л.Г. Ловінська, С.О. Левицька, Н.М. Малюга, Л.В. Нападовська, М.В. Півторак, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко та інші) та зарубіжних (Л.В. Зубарева, В.Є. Ванкевич, І.П. Ламанов, М.Р. Метьюс, Б. Нідлз, Н.М. Поташкова, М.Х.Б. Перера, Я.В. Соколов та інші) вчених, практика господарської діяльності торговельних підприємств свідчить про те, що залишається дискусійною низка теоретичних і практичних положень щодо обліку, аналізу та аудиту товарно-матеріальних запасів.

Постановка завдання. Визначити особливості обліку, аналізу та аудиту товарно-матеріальних

запасів у практиці господарювання вітчизняних підприємств.

Виклад основного матеріалу дослідження.

В основі поняття «товарно-матеріальні запаси» лежить поняття «товар». Товар – це важлива складова комплексу засобів впливу на споживача; це продукт праці, виготовлений для реалізації, у якого є матеріальна форма; його утримує підприємство [4, с. 25] та пропонує на ринок з метою його подальшого продажу [10, с. 125], використання або споживання [1, с. 422].

У товару двоїста природа: він поєднує у собі споживчу вартість та вартість. Споживча вартість товарів є носієм обмінної (мінової) вартості. Обмінна вартість є кількісною пропорцією, за якої один товар можна обміняти на інший. Вартість – втілена в товарі праця – це основа цієї пропорції, зміст процесу обміну. Обмінна вартість є формою, в якій вона (вартість) може проявлятися на ринку [12, с. 21].

Щодо запасів, то найчастіше їх визначають матеріальними ресурсами (засобами виробництва і предметами споживання) для забезпечення безперервності розширеного відтворення, обслуговування невиробничої сфери та задоволення потреб споживачів [3, с. 13] або ж, як предметами праці, які не мають бути задіяні у виробничих процесах, або, які можуть брати участь у ході створення матеріальних благ [11]. У міжнародній практиці поняття «запаси» визначається Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку №2 «Запаси», який розповсюджується на запаси, облік яких слід вести, спираючись на історичну (фактичну) собівартість. У національній практиці поняття запаси визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

За П(С)БО № 9 та МСБО №2 запасами є активи, які:

- підприємство утримує для подальшого продажу у ході здійснення звичайної господарської діяльності; і

- знаходяться у процесі виробництва на підприємстві, після чого сам продукт виробництва спрямовується на продажі;

- підприємство утримує для споживання у ході виробництва самої продукції, надання послуг або виконання робіт, а також для здійснення управління самим підприємством [6; 9].

Товарно-матеріальним запасом науковці називають запас, що призначений для використання у виробничо-господарському процесі підприємства. До таких запасів відносять сировину та матеріали, готову продукцію, незавершене виробництво та інші запаси [12, с. 121].

Як правило, і процес виробництва, і процес реалізації продукції практично ніколи не будуть ідеально узгодженими у часі, тому й обсяги запасів буде коливатися у значних межах. Водночас, на обсяги матеріалів, сировини і готової продукції можуть здійснювати вплив багато різних чинників. Наприклад, запас готової продукції залежить від тривалості її переробки, строків зберігання, стабільності попиту на неї, сезонності постачання та реалізації, від коливання цін, змін у ринкових обсягах тощо. Продукція також може випускатися і реалізуватися партіями, що дозволяє зекономити та зменшити витрати, а це своєю чергою може призвести до періодичних коливань залишків вже готової продукції, що зберігаються на складах. Запаси матеріалів, сировини, комплектуючих також залежать від стабільності діяльності постачальників, а ще від сезонності у виробництві, зміни ціни на сировину і готову продукцію, від ефективності її збуту. Крім потрібного обсягу запасу сировини, матеріалів та готової продукції підприємству слід мати потрібний обсяг незавершеного виробництва, аби забезпечити неперервність та гнучкість виробничого процесу. Також за правильно визначеному обсязі запасі матеріалів, сировини і готової продукції забезпечується безперебійна робота підприємства, якщо відбуваються збої у постачанні та коли важко спрогнозувати збут [12, с. 122].

Управління товарно-матеріальними запасами – це встановлення та підтримка такої їх величини та структури, що відповідали б поставленим перед підприємством завданням. Управління товарно-матеріальними запасами припускає:

- нормування запасів (розробка та встановлення їх необхідних розмірів для кожного виду товарно-матеріальних запасів);

- оперативність обліку і контролю запасів (здійснюється на підставі діючих форм обліку й звітності, у яких відбиваються залишки товарно-матеріальних запасів на початок місяця, а також дані про їх надходження, реалізацію та відпуск у виробництво);

- регулювання запасів (підтримка товарно-матеріальних запасів на певному рівні, маневрування ними) [13, с. 30].

Щодо організації обліку товарно-матеріальних запасів, то на підприємстві вона здійснюється відповідно до облікової політики. До головних факторів, що впливають на формування облікової політики підприємства, відносять наступні:

- форму власності та організаційно-правову форму;

- галузь або вид діяльності;

- систему оподаткування;

- стратегію фінансово-господарського розвитку;

- наявність матеріальної бази;

- систему інформаційного забезпечення підприємства;

- рівень кваліфікації бухгалтерських кадрів;

- систему матеріальної зацікавленості працівників підприємства у ефективності його діяльності та матеріальної відповідальності за виконання своїх обов'язків та ін.

Основні завдання обліку товарно-матеріальних запасів на підприємстві полягають у:

- формуванні фактичної собівартості товарно-матеріальних запасів;

- правильному і своєчасному документальному оформленні операцій і забезпеченні достовірних даних щодо надходження та відпуску товарно-матеріальних запасів;

- контролі за збереженням товарно-матеріальних запасів у місцях їх зберігання і на всіх етапах їх руху;

- контролі за дотриманням встановлених підприємством норм товарно-матеріальних запасів, що забезпечують безперебійний процес їх реалізації та відпуску у виробництво;

- своєчасному виявленні непотрібних і зайвих товарно-матеріальних запасів з метою їх якнайшвидшої реалізації або виявленні інших можливостей залучення їх в оборот;

- проведенні аналізу ефективності використання товарно-матеріальних запасів [14, с. 47].

Усі операції з руху (надходження, переміщення, витрачання) товарно-матеріальних запасів на підприємствах оформлюються первинними обліковими документами. Так процедура постачання, отримання, документального оформлення надходження або вибуття товарно-матеріальних запасів визначається договором купівлі-продажу, який укладають контрагенти. Постачання товарів та матеріалів на підприємствах може здійснюватися залізничним, автомобільним та іншими видами транспорту. При цьому типовими первинними документами з оформлення операцій із товарно-матеріальними запасами є: ірахунки, рахунки-фактури, ітоварно-транспортні накладні, прибуткові накладні, іподаткові накладні, довіреності на право отримання цінностей, акти про встановлені розходження під час приймання товарів за якістю та за кількістю тощо [7, с. 13].

Важливий етап діяльності підприємства щодо управління товарно-матеріальними запасами є їх аналіз. Аналіз товарно-матеріальних запасів та їх оборотності проводять, порівнюючи фактичні товарно-матеріальні запаси та оборотність із плановими як загалом по підприємству, так і за окремими групами товарно-матеріальних запасів.

Основні завдання аналізу товарно-матеріальних запасів та їх оборотності полягають у:

- перевірі стану товарно-матеріальних запасів у днях на визначену дату загалом по підприємству та за окремими групами;
- виявленні причин прискорення або уповільнення оборотності;
- визначенні, в якому ступені товарно-матеріальні запаси забезпечують нормальний розвиток обороту підприємства протягом року;
- виявленні неходових і залежаних товарно-матеріальних запасів;
- вивченні розташування товарно-матеріальних запасів між різними складами та структурними одиницями підприємства;
- розробці конкретних пропозицій щодо подальшого прискорення оборотності товарів та матеріалів і нормалізації запасів [5, с. 129].

Вихідні дані для аналізу товарно-матеріальних запасів – це показники бухгалтерської та статистичної звітності підприємства, матеріали вибіркового обстеження, спостережень, планових та позапланових інвентаризацій, одночасного обліку тощо. Аналіз стану товарно-матеріальних запасів та їх оборотності здійснюється одночасно. При аналізі товарно-матеріальних запасів за рік використовуються показники IV кварталу. Аналіз стану товарно-матеріальних запасів на кінець року проводять шляхом зіставлення фактичних товарно-матеріальних запасів у днях і сумі на кінець року із встановленими нормативами загалом по підприємству та за окремими їх групами [2, с. 49].

Оборот товарно-матеріальних запасів характеризується трьома показниками:

- загальний обсяг обороту товарно-матеріальних запасів. Він характеризує обсяг продажу товарів та відпуску матеріалів у виробництво у вартісному вираженні за певний період часу;
- склад обороту. Цей показник характеризує співвідношення окремих видів і форм обороту в загальному його обсязі. Наприклад, у складі загального обсягу обороту розглядають обсяг продажу товарів за готівку і безготівковий розрахунок тощо;
- структура обороту. Це якісний показник обороту, який характеризує співвідношення окремих товарів та матеріалів, а також їх груп у загальному обсязі, виражений у відсотках. Структуру обороту товарно-матеріальних запасів вивчають загалом по підприємству, філіям, відділам, часовим періодам [2, с. 59].

Значну роль у процесі управління товарно-матеріальними запасами на підприємстві має відігравати їх аудит, що є основою для прийняття управлінських, оперативних і стратегічних рішень. Аудит товарно-матеріальних запасів – це перевірка, оцінювання та моніторинг адекватності та ефективності системи бухгалтерського обліку підприємства [8, с. 12].

Аудит товарно-матеріальних запасів на підприємствах може проводитися як внутрішніми аудитором, так і зовнішніми, а його результати – використовуватися для планування, контролю і прогнозування фінансового стану підприємства. Основні завдання аудиту товарно-матеріальних запасів полягають у:

- встановленні достовірності первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху товарів і матеріалів;
- перевірі своєчасності та повноти відображення первинних даних з обліку товарів та матеріалів у облікових регістрах та у зведених документах;
- оцінці відповідності застосовуваних принципів обліку чинним законодавчо-нормативним актам, обліковій політиці підприємства;
- підтвердженні достовірності відображення залишків запасів у звітних документах підприємства [8, с. 12].

До джерел інформації для здійснення аудиту товарно-матеріальних запасів варто віднести:

- вимоги нормативних документів, якими регламентується облік товарно-матеріальних запасів;
- наказ про облікову політику;
- первинні документи з обліку товарно-матеріальних запасів;
- регістри синтетичного і аналітичного обліку;
- фінансову звітність;
- акти і довідки попередніх перевірок, аудиторські висновки та іншу документацію, що узагальнює результати аудиту;
- договори купівлі-продажу, супровідну документацію тощо.

Ретельне вивчення вищезазначених документів дає змогу аудитору сформулювати думку про стан господарських операцій з обліку товарно-матеріальних запасів на підприємстві, встановити недоліки в його організації та можливі напрями ліквідації.

Висновки з проведеного дослідження. У підсумку слід зауважити, що товарно-матеріальні запаси – це вагома частина активів підприємства, яка займає особливе місце у складі його майна. У зв'язку із цим облік, аналіз та аудит товарно-матеріальних запасів стають важливими аспектами практичної діяльності будь-якого вітчизняного підприємства, оскільки є джерелом інформації для прийняття виважених оперативних та стратегічних управлінських рішень.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. – М.: Фонд «Правовая культура», 1994. – 528 с.
2. Вірт М. Я. Регіональна концентрація товарообігу та підприємств торгівлі в Україні / М.Я. Вірт // Вісник НЛТУУ. – 2012 – Вип. 19.2. – С. 221-223
3. Гринів Н.Т., Кобилах О.Я. Роль запасів в управлінні матеріально-технічним постачанням організацій / Н.Т. Гринів, О.Я. Кобилах // Технічний прогрес та ефективність виробництва: Вісник НТУ «Харківський політехнічний інститут» – 2009 – Вип. 24 – 280 с.
4. Костюченко В. Облік запасів за національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку / В. Костюченко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2007. – № 5. – С. 23-54.
5. Круглова О.А. Оцінка ефективності управління товарними запасами на підприємствах торгівлі / О.А. Круглова // Торговля, комерція, підприємство – 2012 – №7 – С. 42-47.
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку № 2 «Запаси»: Міжнародний документ від 01.01.2012 [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021
7. Назаренко І. Як правильно організувати облік запасів / І. Назаренко // Все про бухгалтерський облік. – 2011 – №1 1 – С. 12-14.
8. Нестеренко О.О. Облік та аудит товарних операцій у підприємствах роздрібною торгівлі: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 / О.О. Нестеренко – Харків, 2011 – 23 с.
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 «Запаси», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 № 246 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>
10. Посібник з бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності підприємствами України / Під ред. С.Я. Зубілевич, І.Ю. Кравченко, О.О. Прокopenко, Д.Г. Школьніков, Н.С. Юрєвич. – К.: «Укрпiр», 2011. – 472 с.
11. Словник-довідник фінансиста АПК / За ред. П.Т. Саблука та М.Я. Дем'яненка. – К.: Інститут аграрної економіки УААН, 1997. – 234 с.
12. Хоменко Н.В. Товарні запаси: проблеми обліку, контролю та звітності: Монографія / Н.В. Хоменко, О.В. Карпенко, Ю.А. Верига. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2008. – 153 с.
13. Чаплінська А.А. Оцінка товарних запасів та їх оборотності на підприємствах торгівлі / А.А. Чаплінська, Г.Г. Бабчук // Науковий вісник КНТЕУ. – 2012 – № 121 – С. 29-36
14. Шевченко А.В., Журавка Ф.О. Відображення облікових аспектів щодо товарних запасів в обліковій політиці підприємства / А.В. Шевченко, Ф.О. Журавка // Молодіжний науковий вісник УАБС НБУ – 2013 – № 4 – С. 45-49
15. Шелудько В.М. Фінансовий менеджмент: підручник / В.М. Шелудько; 2-ге вид., допов. – К., 2013. – 375 с.
16. Шеремет А.Д. Малое предпринимательство: организация, экономика, управление : учеб. пособие / Под ред. А.Д. Шеремета. – М. : ИНФРА-М, 2012. – 479 с.
17. www.ukrstat.gov.ua – офіційний сайт Держкомстату України