Ірина Любезна

ПРОБЛЕМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОГО ОБЛІКУ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЦЕЛЮЛОЗНО-ПАПЕРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ ТА ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Визначено особливості та проблеми системи документування руху запасів і розроблено рекомендації щодо удосконалення первинного обліку

Дослідженню проблем обліку матеріальних запасів приділили увагу у своїх працях вітчизняні вчені-економісти: Бутинець Ф.Ф., Завгородній В.П., Крупка Я.Д., Кузьмінський Ю.А., Кужельний М.В., Пушкар М.С., Сопко В.В., Ткаченко Н.М. та ряд інших [1,2,3,4,5,6,7].

Проте ряд важливих не лише практичних, а й теоретичних питань обліку та контролю матеріальних запасів потребує подальших досліджень і наукових розробок.

Організація раціонального документального оформлення руху запасів целюлозно-паперових підприємств передбачає оформлення первинними документами усіх із просування товарно-матеріальних цінностей, забезпечення цілісності та всебічності їх відображення та спрямовується на усунення дублювання тощо.

Переважна більшість існуючих облікових носіїв первинної інформації - типові й уніфіковані. Зокрема на досліджуваних підприємствах використовують: прибутковий ордер; видаткову накладну; податкову накладну; вимогу; лімітно-забірні книги; карточки складського обліку матеріалів та ін.

Виробничі запаси надходять на склади целюлозно-паперових підприємств з різних джерел: від постачальників відповідно до укладених договорів на поставку, в яких зазначено найменування матеріальних ресурсів, обсяги й строки поставок, ціни, способи доставки та інші дані; від оприбуткування запасів, виготовлених у своїх виробничих підрозділах; від повернення запасів із виробничих підрозділів на склади; оприбуткування відходів виробництва; залишків, виявлених при інвентаризації; оприбуткування запасів, отриманих від ліквідації основних засобів і малоцінних та швидкозношуваних предметів; надходження через підзвітних осіб.

Особливістю сучасного функціонування підприємств целюлозно-паперової промисловості України, як свідчать проведені нами дослідження є те, що велику частину матеріальних запасів вони отримують з Росії. Це накладає свій відбиток на організацію обліку, адже у процесі здійснення операцій з іншими країнами, в т. ч. з Росією виникають зовнішньоекономічні відносини, що в бухгалтерському обліку призводить до необхідності використання іноземної валюти і виникнення у зв'язку з цим курсових різниць. Росія виступає основним постачальником целюлози, а частину макулатури імпортується з Польщі.

Основною сировиною, необхідною для здійснення виробничих процесів підприємств целюлозно-паперової промисловості є целюлоза, ліс, макулатура, каолін, клей каніфольний, глинозем, крохмаль, друкарські фарби та ін. Серед таких запасів у досліджуваній галузі за технологічними особливостями розмежовують волокна (наприклад деревна маса, целюлоза СФА білена, целюлоза СФІ небілена) та композиційні матеріали (каолін, глинозем, перкол-352, імпрінт, гідрокол, барвник, біоцид, апіклін OR-N-0-32, апіклін SR-A-0-1, апіфоб та ін.)

Матеріальні цінності надходять від постачальників разом із супровідними документами, з яких видно коли, в якому обсязі, якої якості, за якою ціною вони відправлені. Працівники відділу постачання перевіряють цю інформацію та порівнюють її з умовами договору. Якщо між даними договору та фактичними даними постачальника немає розходжень, то матеріальні цінності приймаються завідувачем складу, який кожний номенклатурний номер цінностей записує в прибутковий ордер (ф. М-4). В цілому форма даного первинного документа не містить суттєвих недоліків, однак деякі уточнення цього документа, на наш погляд, усе-таки слід зробити.

При доставці запасів автотранспортом приймання може здійснюватись на підставі товарно-транспортної накладної, в якій завідувач складу проставляє штамп і зазначає, що всі цінності ним прийняті на склад. Ця накладна є підставою для подальшого відображення факту надходжень цінностей у відповідні картки складського обліку. При цьому прибуткові ордери можуть не вестися (за бажанням завскладу). Відповідно до ЗУ "Про податок на додану вартість" постачальник повинен видати покупцю, крім загальноприйнятих документів (рахунки, фактури, накладні), податкову накладну, форму і порядок якої затвердила Головна податкова адміністрація України. В цій накладній, крім вартості матеріальних цінностей, відображається ставка та сума податку на додану вартість. Лише ця накладна дає право покупцю, як зареєстрованому платнику податку, отримати податковий кредит зі сплати податку на додану вартість постачальнику при придбанні матеріальних цінностей, робіт чи послуг.

Оцінюючи в цілому позитивно дану форму, слід зазначити, що дещо некоректним є відображення у графі 7 цього документа тих самих сум, які відображені в графі 6. Цілком зрозумілим є те, що сумування за розділами по графі 7 служить підставою для розрахунку величини податку на додану вартість, проте логічніше було б після граф 5 (кількість) та 6 (ціна) дати наступній графі назву "Сума без ПДВ" а далі подати зміст за назвами сьогодні діючих граф 7, 8, 9, 10 та 11. При цьому суми ПДВ будуть розраховані для кожного найменування матеріалів (номенклатурі поставки), а вся інша інформація залишиться без змін.

Відпуск зі складу матеріальних цінностей у виробництво оформляється лімітно-забірними картками, які виписуються на основі даних про випуск продукції та норм витрачання цінностей на одиницю випуску за затвердженими нормами. На деяких досліджуваних підприємствах целюлозно-паперової промисловості використовуються лімітно-забірні картки двох видів (ф.№ м-8 та ф.№ м-9). Нами зроблено висновок, що переважно, ті підприємства, які мають можливості зберігання запасів матеріальних ресурсів у цехах (ВАТ "Корюківська ФТП", ВАТ "Дніпропетровська ПФ", ВАТ "Ізмаїльський ЦКК", ВАТ "Понінківський КПК") перевагу надають такому первинному документу як лімітно-забірна картка ф. № 9. Однак такий підхід вдалий не по відношенню до всіх матеріальних запасів. На наш погляд, в цьому випадку слід враховувати не лише габарити цінностей, а й їх хімічні та якісні параметри.

Відповідно до цього пропонуємо використовувати наступний підхід до вибору форм первинної документації для підприємств целюлозно-паперової промисловості (табл. 1).

Важливу контрольну роль відіграє запровадження в облікову практику елементів нормативного методу. Оскільки цей підхід недостатньо розроблений щодо запасів підприємств целюлозно-паперової промисловості, його слід удосконалювати й розвивати. З метою швидкого реагування на понадлімітний відпуск матеріалів його слід оформляти спеціальними вимогами, які відрізняються від звичайних іншим кольором або червоною смугою і в яких відображатимуться факти заміни матеріалів із розрахунком перевитрат чи економії порівняно з нормами, із зазначенням причин відхилень та осіб, що їх допустили. Результати використання запасів, в тому числі понадлімітні у вигляді оперативної внутрішньої звітності необхідно (ми рекомендуємо робити це у вигляді пояснювальної записки) подавати керівництву.

У системі аналітичного обліку надзвичайно важливе значення має сортовий (складський, кількісний) облік залишків, надходження та витрачання матеріальних цінностей, який здійснюється за допомогою карток складського обліку (форма М-12) і складає основу бухгалтерського. На складі облік ведеться в кількісному вираженні, але враховуючи те, що на досліджуваних підприємствах для списання виробничих запасів використовують метод середньозваженої собівартості та метод ФІФО, то, на наш погляд, доцільно перейти на автоматизований облік матеріалів, при якому у табличній формі машинограми повинні бути такі реквізити, як: фактична наявність; норма на одиницю продукції; ціна; загальна вартість та ін.

На наш погляд, дана форма повинна містити інформацію про кількість витрачених матеріальних цінностей і їх залишок на кінець робочого дня (зміни). В умовах автоматизації, це

можна зробити в табличній формі Exel, а також запрограмувати у випадку досягнення критичної (нормативної) величини запасів на складі сигнальним кольором.

Характерною рисою значної частини виробничих запасів підприємств целюлозно-паперової промисловості, як свідчать проведені нами дослідження є врахування ряду специфічних показників (гладкість, вологість, засміченість, число склейок тощо).

Ряд із зазначених характеристик можна розмежувати шляхом віднесення запасів до того чи іншого сорту (графа 7 Картки складського обліку). Проте в даному первинному документі не передбачено такої важливої характеристики, як вологість, котра в кінцевому підсумку має значний вплив на вихід готової продукції та її якість.

Таблиця 1. Види матеріальних запасів та рекомендовані форми первинних документів для обліку внутрішнього переміщення

Вид матеріальних запасів	Рекомендований первинний документ	Призначення та обгрунтування вибору первинного документа
Внутрішнє переміщення		
Целюлоза (за видами) Макулатура (за видами) Деревинна маса	Ф. № М-8	Для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць. Для габаритних видів матеріальних запасів
Хімікати: Мочевина, кислота соляна, хлорид алюмінію та ін. шкідливі, отруйні й небезпечні речовини	Ф. № М-8 Ф. № М-9	Для багаторазового відпуску у випадку відсутності спеціального приміщення для зберігання. Рекомендуємо використовувати також сигнальний колір документа За наявності відповідного місця зберігання
Інші хімікати	Ф. № М-9	Для малогабаритних матеріальних цінностей, що є безпечними для людини
Силікат-глиба	Ф. № М-8	У зв'язку з великими габаритами
Пакувальні матеріали	Ф.№М-11, або видаткова накладна	Для переміщення зі складів у виробництво. Чинником вибору виступає технологічний процес і його тривалість.
Зовнішнє переміщення		
Макулатура (за видами)	Ф. № М-4 Ф. № М-20	При отриманні цінностей безпосередньо в цехи (наприклад, макулатурно-хімічний цех). За умови добре налагодженого постачання й відсутності порушень термінів постачання, вказаних у договорах Для відпуску матеріальних цінностей контрагентам. Рекомендуємо використовувати також сигнальний колір документа у зв'язку з недоцільністю такої операції
Інші матеріальні запаси	Ф. № М-4	При отриманні цінностей від постачальників у випадку незначної номенклатури та обсягів.
На всі види цінностей	Видаткова накладна	За умови застосування автоматизованої системи обліку.
Целюлоза (за видами) Макулатура (за видами) Деревинна маса Інші матеріали	Залізнична накладна	При використанні послуг залізниці для транспортування. Рекомендуємо для легкозаймистих і вогненебезпечних цінностей робити відповідні позначення на документі (наприклад, "легкозаймистий")

Саме на таких характеристиках недобросовісними обліковими та складськими працівниками може досягатися завищення маси, шляхом завищення вологості. З метою усунення даного недоліку ми рекомендуємо у картку складського обліку добавити графу "Базова / фактична вологість". Це дасть змогу позбутися такого негативного явища як зловживання на вазі.

Значний вплив на форми первинного обліку мають показники звітності. Для того, щоб з даних первинного обліку з найменшими витратами праці, часу та коштів можна було б заповнити форми звітності при розробці форм документації, попередньо вибирають показники звітності. Для організації обліку запасів велике значення має визначення одиниці обліку матеріальних запасів та її відповідність усім життєвим стадіям виробничого циклу.

На самостійне вирішення підприємства покладено вибір форми ведення обліку взагалі та запасів зокрема. Відповідно до обраної форми повинні бути розроблені для використання реєстри синтетичного та аналітичного обліку, робочий план рахунків з переліком аналітичних субрахунків. Сьогодні найбільше використовується журнальна форма обліку. Як її недолік, необхідно визнати незручність і складність одержання інформації про запаси по дебету окремих рахунків.

Розглядаючи питання організації роботи облікового апарату необхідно пам'ятати, що до них, крім облікових працівників, відносяться матеріально відповідальні особи, завідувачі цехом, дільницею тощо, які здійснюють облік запасів за місцями їх зберігання та використання. Ще на початковій стадій організації обліку запасів головному бухгалтеру необхідно скласти, узгодити та затвердити керівництвом списки осіб, яким надано право отримувати зі складів запаси, а також взяти зразки їх підписів. Поновлення таких списків повинно здійснюватись щорічно перед затвердженням наказу про облікову політику підприємства та протягом року - при необхідності (при включенні чи виключенні зі списку певних осіб).

Крім того, для ефективної організації праці облікових працівників з обліку запасів повинні бути розроблені посадові інструкції та графік документообігу з відміткою відповідальних осіб за всіма стадіями руху документів з обліку запасів. При цьому потрібно пам'ятати, що в обліковому процесі переміщаються не тільки первинні документи, а й облікові реєстри та окремі форми звітності. Так, журнал № 3 можуть заповнювати два облікові працівники (з обліку запасів та з

обліку розрахунків), а перенесення та зведення даних у Головній книзі здійснює третя особа.

Основне завдання організації руху документів з обліку запасів в обліковому процесі - це оптимізація каналів передачі та зв'язку облікових осередків - виконавців. З цією метою необхідно розробляти деталізовані посадові інструкції. У робочих інструкціях необхідно конкретизувати служби, посадові особи, строки, методику формування та деякі інші питання. Робочі інструкції, крім того, сприяють покращанню та упорядкуванню робіт зі складання звітних форм. Посадові Інструкції та графіки документообігу, на нашу думку, повинні затверджуватися керівним органом підприємства (а не власником) і бути важливими елементами облікової політики підприємства. У сучасних умовах господарювання досить часто власник і керівний орган підприємства – це різні особи.

Таким чином, удосконалення первинного обліку і системи документування руху запасів підприємств целюлозно-паперової промисловості – важливий оптимізуючий фактор раціонального їх використання, підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності в цілому.

Література

1.Бутинець Ф.Ф., Чижевска Л.В., Береза С.Л. Бухгалтерський облік для менеджерів та економістів: навч. посіб.–Житомир: ЖІТІ, 2000.–672с. 2.Завгородній В.П. Бухгалтерський облік в Україні з використ. міжнар. стандартів.–К.: А.С.К., 2001 –848 с. 3.Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Мельник Р.О. Бухгалтерський облік в будівництві. Навч. посібник.–Тернопіль: ПП „Прінт-інформ", 2004.–514с. 4.Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции.-М.: Финансы и статистика, 1985.-215с. 5.Пушкар М.С.Фінансовий облік: Підручник. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002.-628с. 6.Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посіб./ Київ. нац. екон. ун-т.–К : 2000.–578с. 7.Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: Підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл.–6.вид.–К.: А.С.К., 2004.–784с.

Iryna Lyubezna

PROBLEMS OF IMPROVEMENT OF DOCUMENTARY ACCOUNT OF SUPPLIES ON THE ENTERPRISES OF TSELYULOZNO-PAPEROVOY INDUSTRY AND WAYS OF THEIR DECISION

Features and problems of the system of documenting of motion of supplies are certain and recommendations are developed in relation to the improvement of primary account.

УДК 657.34