**СОДЕРЖАНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ 4

1. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ 10

1.1. Оценка и документальное оформление операций по поступлению и расходованию производственных запасов 10

1.2. Организация учета производственных запасов в местах их хранения 17

1.3. Бухгалтерский учет производственных запасов 21

1.4. Совершенствование учета производственных запасов 27

2. КОНТРОЛЬ ЗА ДВИЖЕНИЕМ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ 31

2.1. Проверка состояния складского хозяйства 31

2.2. Проверка полноты оприходования и правильности оценки производственных запасов 36

2.3. Контроль использования материальных ресурсов в производстве 43

2.4. Порядок проведения инвентаризации производственных запасов и отражение ее результатов в учете 48

3. АНАЛИЗ ВЫПОЛНЕНИЯ ПЛАНА МАТЕРИАЛЬНО-ТЕХНИЧЕСКОГО СНАБЖЕНИЯ И ЭФФЕКТИВНОСТЬ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ 56

3.1. Анализ обеспеченности хозяйства материальными ресурсами 56

3.2. Анализ эффективности использования производственных запасов 59

3.3. Выявление и подсчет резервов повышения эффективности использования производственных запасов 62

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 69

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ 71

# ВВЕДЕНИЕ

Производственно-хозяйственная деятельность любого предприятия требует определенных затрат трудовых и материальных ресурсов, средств труда, основного капитала. Затраты представляют собой средства израсходованные в целях обеспечения производства и реализации продукции, получения доходов и извлечения прибыли. Большинство из них находят отражение в себестоимости продукции, как синтетическом показателе, характеризующем различные стороны производственно-финансовой деятельности предприятия. Таким образом, экономное использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов при изготовлении изделий, выполнении работ и оказании услуг является условием повышения эффективности производственных процессов и увеличения прибыли.

В связи с переходом к рыночной экономике результативность предпринимательской деятельности все больше зависит от экономного использования и расходования ресурсов, упорядочения структуры и количественных характеристик затрат. Минимизация затрат и себестоимости произведенной продукции является важнейшим средством максимизации прибыли, повышения конкурентоспособности продукции предприятия. Только снижая себестоимость, предприятие может позволить себе снижение цен, обеспечив себе тем самым победу в ценовой конкуренции. Экономия затрат также позволяет высвободить ресурсы для научно-технического перевооружения производства, создания инвестиционной базы для развития предприятий. Что в свою очередь приводит к существенному снижению затрат живого труда и уменьшению себестоимости продукции (работ, услуг).

Стратегические задачи экономического и политического развития Республики Беларусь на перспективу, особенно социальная направленность развития экономики, предполагающая достижение целевых параметров повышения уровня жизни населения, обусловливают необходимость роста объемов производства и определяют основные направления реформирования их отраслевой и воспроизводственной структуры. Важным фактором обеспечения экономического роста в стране в прогнозируемом периоде должно стать эффективное, менее энергоемкое и материалоемкое производство товаров и услуг, а также рациональное использование трудовых ресурсов.

Данные бухгалтерского учета должны содержать информа­цию для изыскания резервов снижения себестоимости продук­ции в части рационального использования материалов, сниже­ния норм их расхода, обеспечения надлежащего хранения и со­хранности.

В связи с этим перед учетом производственных запасов стоят следующие задачи:

– правильное и своевременное документальное оформление всех операций по заготовке, поступлению и отпуску материалов;

– выявление и отражение затрат, связанных с их заготовлением;

– расчет и списание отклонений фактической себестоимости цен­ностей от их учетной стоимости (ТЗР) по направлениям затрат;

– выбор наиболее приемлемой оценки материалов в теку­щем учете;

– контроль за сохранностью производственных запасов в местах их хранения и на всех стадиях движения;

– постоянный контроль за соблюдением установленных норм производственных запасов;

– систематический контроль за использованием товарно-материальных ценностей в производстве на базе обоснованных норм их расходования;

– контроль за технологическими отходами и потерями и их использованием;

– своевременное получение точной информации о величине экономии или перерасхода производственных запасов по срав­нению с установленными лимитами (нормами);

– своевременное осуществление расчетов с поставщиками товарно-материальных ценностей, контроль за ценностями, на­ходящимися в пути, неотфактурованными поставками.

Для выполнения этих задач необходимо обеспечить: надле­жащую организацию материально-технического снабжения на предприятии; соответствующее состояние складского и весоиз­мерительного хозяйства; наличие прогрессивных норм расходов сырья, материалов, полуфабрикатов, комплектующих изделий, деталей, топлива и других ценностей на единицу продукции. В целях повышения роли учета и контроля в этом деле надо на ка­ждом предприятии иметь научно разработанную номенклатуру-ценник, установить четкий документооборот, своевременно проводить контрольные проверки и инвентаризации ценностей, не допускать значительных отклонений от норм запасов мате­риалов, механизировать и автоматизировать учетно-вычислительные работы, своевременно заключать договоры о матери­альной ответственности с работниками складов и кладовых. Все службы предприятия следует обеспечить списком должностных лиц, имеющих право подписывать документы на получение и отпуск со складов товарно-материальных ценностей, а также выдавать разрешения (пропуска) на их вывоз с предприятия.

На предприятиях применяется большое количество разнообразных то­варно-материальных ценностей. По функциональной роли и назначению в процессе производства материальные ресурсы подразделяются на:

– сырье и материалы;

– покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, конструкции и детали;

– топливо;

– тара и тарные материалы;

– запасные части;

– прочие материалы;

– строительные материалы.

Основными задачами учета и анализа затрат на производство являются:

* изучение видов и показателей себестоимости продукции, определение состава и классификации затрат, образующих ее структуру;
* определение и анализ фактической себестоимости производимых товаров (работ, услуг);
* выявление неиспользованных резервов производственного процесса;
* определение экономических и организационных факторов снижения прямых затрат на производство продукции.

Принятие оптимальных управленческих и финансовых решений невозможно без определения своих расходов и проведения анализа их образованию. В целом сведения о затратах требуются для определения, контроля и принятия решений по управлению оперативно-хозяйственной деятельностью предприятия. Анализ издержек выявляет различные виды расходов, определяет пути их регулирования. Он позволяет выяснить, какие затраты какими решениями обусловлены; определить динамику затрат. Знание того, какими бывают затраты и каковы тенденции их изменений, способствует принятию мер по повышению эффективности и поиску путей по постепенному снижению расходов.

Исследование учета, контроля и анализа затрат на производство был рассмотрен на РУСПП «1-ая Минская птицефабрика», основным предметом деятельности которого является производство продукции птицеводства.

Основными направлениями деятельности птицефабрики являются:

- производство продукции птицеводства (яйца и мясо птицы);

- производство продукции молочного скотоводства (молоко, мясо);

- производство продукции растениеводства (зерно, корма).

РУСПП «1-ая Минская птицефабрика» имеет широкую организационную структуру, позволяющую обеспечивать производство качественной птицеводческой продукции. Птицефабрика имеет ряд птицеводческих ферм по содержанию птицы, ферму по содержанию КРС, развитую сеть производства растениеводческой продукции, промышленные цеха для переработки сельхозпродукции собственного производства и давальческой (цех убоя птицы и КРС, колбасный, кулинарный цех, цех по переработке молока). Имеется фирменная торговля, представленная 13-ю торговыми точками. Вышестоящим органом управления является Республиканское объединение птицеводческой промышленности «Белптицепром».

РУСПП «1-ая Минская птицефабрика» самостоятельно организует свою деятельность исходя из необходимости производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) и определяет перспективы развития. Обязательное выполнение государственных заданий по объемам производства и поставке товаров для государственных нужд достигается использованием оптимальной численности и структуры персонала фабрики (76% промышленно-производственного персонала).

На предприятии насчитывается 70 тракторов всех марок, 52 тракторных прицепа, 11 сеялок, 3 картофелесажалки, 4 кормоуборочных комплекса, 13 комбайнов, 9 доильных установок и агрегатов, 3 зерносушильных комплекса, 7 зерноочистных машин, 62 грузовых автомобиля.

В 2003 г. выручка исследуемого предприятия за реализованную продукцию составила 23929 млн. руб. По сравнению с показателем 2002 г. зафиксирован рост на 2634 млн. руб. или на 12,3%. Необходимо отметить, что по сравнению с 2002 г. темп роста выручки снизился. В 2002 г. по сравнению с 2001 г. рост данного показателя составил 5302 млн. руб. или 33,1%. Прибыль РУСПП «1-ая Минская птицефабрика» в 2001 г. составила 703 млн. руб., в 2002 – 1678 млн. руб., в 2003 – 2107 млн. руб. Анализируя данные показатели можно сделать вывод, что выручка от реализации продукции и чистая прибыль предприятия растет, но снижаются темпы роста. Данная тенденция отразилась на величине рентабельности: в 2001 она составляла 4,7, в 2002 – 8,4, в 2003 – 8.

Среднегодовая численность работников составляла: в 2001 – 1039 чел, в 2002 – 977 чел, в 2003 – 973 чел. Сравнивая показатели выручки за реализованную продукцию и численности работников, можно также сделать вывод о снижении производительности труда за последний год.

При написании данной дипломной работы были использованы публикации в специализированных периодических изданиях, научная и учебно-методическая литература, а также некоторые законодательные документы. В данных источниках раскрывается широкий круг вопросов, связанных с учетом и анализом эффективности использования материальных ресурсов. Практическая ценность данных источников состоит в новизне подходов, раскрывающих данную проблему. С помощью дополнительных источников обобщён и переработан значительный и наиболее существенный научный и учебно-методический материал по проблемам использования материальных ресурсов. Общие вопросы данной проблемы, раскрывающие место материальных ресурсов в экономике предприятий, раскрыты при помощи публикаций Ильина А.И., Нехорошевой Л.Н., Хрипача В.Я., теоретические основы учета и контроля материальных ресурсов Дробышевского Н.П., Кожарского В.В. Мартынова Н.В., Шахбазовой И.Т. и др. При рассмотрении методологии анализа использования материальных рсурсов основными источниками послужили публикации Ладутько Н.И., Савицкой Г.В., Стражева В.И. и др.

# 1. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

## 1.1. Оценка и документальное оформление операций по поступлению и расходованию производственных запасов

Важнейшей предпо­сылкой организации учета производственных запасов является их оценка. Она имеет немаловажное значение и в деле машин­ной обработки данных этого учета. В соответствии с Законом “О бухгалтерском учете и отчетности” (Закона Республики Беларусь от 25.06.2004 №42-3) производственные запасы в учете и отчетности должны оцениваться по их фактической стоимости.

Фактическая стоимость производственных запасов слагается из затрат на их производство, приобретение (включая оплату процентов за приобретение в кредит, предоставленный постав­щиком этих ценностей), наценок (надбавок), комиссионных воз­награждений, уплаченных снабженческим, внешнеэкономиче­ским организациям, стоимости услуг товарных бирж, таможен­ных пошлин, расходов на транспортировку, хранение и достав­ку, осуществляемых силами сторонних организаций, и других расходов.

В Республике Беларусь “Основными положениями по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)” (с изменениями и дополнениями), утвержденными 26.01.1998, рекомендованы для применения следующие методы оценки списываемых на производство материальных ценностей: по средневзвешенным ценам; учетным ценам с уче­том отклонений от их фактической себестоимости; ценам по­следнего приобретения. Вариант оценки закрепляется в учетной политике организации.

При большой номенклатуре используемых материалов их фактическую стоимость можно рассчитать только по окончании месяца, когда бухгалтерия будет иметь слагаемые этой стоимо­сти (платежные требования и платежные требования-поручения поставщиков материалов, автотранспортных и других организа­ций за их перевозку, погрузочно-разгрузочные работы и прочие расходы). Движение же материалов происходит в организациях ежедневно, и документы на их приход и расход должны оформляться своевременно, т. е. по мере совершения операций, и находить отражение в учете. Поэтому возникает потребность в использовании в текущем учете твердых, заранее установленных цен, называемых учетными.

В качестве учетных цен могут применяться себе­стоимость приобретения (заготовления), средние покупные це­ны, свободные рыночные (договорные), регулируемые оптовые и др.

Возвратные отходы, учитываемые на счете 10 «Материалы» (субсчет 6), оцениваются в следующем порядке:

– по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования) – при их использовании для основного производства повышенными затратами (понижен­ным выходом готовой продукции), для нужд вспомогательного производства, изготовления предметов широкого потребления или реализации на сторону;

– по полной цене исходного материального ресурса - при реа­лизации отходов на сторону для использования в качестве пол­ноценного ресурса;

– по действующей цене на отходы за вычетом расходов на сбор и обработку, когда отходы идут в переработку внутри организации или сдаются на сторону.

Товарно-материальные ценности, полученные в счет вкладов в уставный фонд организации, оцениваются по договоренности сторон.

Материальные ресурсы поступают на склады организации из различных источников. Они могут приобретаться за счет централизованного обеспечения (при наличии госзаказа), в порядке оптовой и биржевой торговли, путем поставок непосредственно организациями-производителями и др.

Отгрузив материальные ценности покупателям, организации-поставщики одновременно высылают им платежные требования-поручения вме­сте с отгрузочными и другими сопроводительными документами (спецификации, сертификаты, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные и др.). Для регистрации транспортных, товарных и других документов, связанных с получением грузов с железных дорог, водных пристаней и ч. п. и с оприходованием их на склад, а также для записей запросов по розыску непоступивших грузов применяется форма М-1 «Журнал учета поступающих грузов».

Со станции железной дороги, пристани или от местных поставщиков ценности получает экспедитор организации. Для этого ему бухгалтерия организации оформляет и выдает под расписку доверенность и транспортные или иные документы. При этом могут использоваться две формы доверенностей: формы М-2 и М-2а. Доверенность формы М-2а использу­ется организациями, у которых получение материальных ценностей по доверенностям носит массовый характер. Выданные доверенности формы М-2а регистрируются в журнале учета выданных доверенностей (ф. М-3) под расписку в их получении. При использовании формы М-2 данные о выдаче и получении фиксируются в корешке доверенности, следователь­но, отпадает необходимость в ведении журнала учета выданных доверен­ностей (ф. М-3). Срок действия доверенности устанавливается в зависимо­сти от возможности получения и вывоза материалов по накладной или другому документу, на основании которого выдана доверенность.

Если при приемке грузов от транспортной организации будут обнаружены признаки нарушения или отсутствия пломб грузоотправителя, не­достачи, порчи или повреждения ценностей (тары, упаковки), то экспедитор вправе требовать проверки груза. Результаты проверки оформляются коммерческим актом, который составляется с участием представителей транспортной организации (железной дороги). В этом акте фиксируют характер нарушений, количество недостающего или испорченного груза. Коммерческий акт служит основанием для предъявления претензий о воз­мещении стоимости выявленного ущерба виновнику - транспортной орга­низации (железной дороге или поставщику).

Материальные ценности экспедитор доставляет на склад организации и сдаетих заведующему складом.

При отсутствии расхождений с документами: товарно-транспортной накладной на перевозку грузов автомобильным транспортом (ф. ТТН-1) или товарной накладной на отпуск и оприходование товарно-материальных ценностей (ф. ТН-2) поступившие материальные ценности приходуются на склад.

Для приема поступивших товарно-материальных ценностей, количест­во или качество которых не совпадает с данными сопроводительных до­кументов, специальной комиссией составляется Акт о приемке материалов (ф. М-7). Он составляется в двух экземплярах с обязательным участием материально ответственного лица и представителя поставщика или незаинтересованной организации (по согласованию с поставщиком). Акт утверждается руководителем организации или уполномоченным лицом. Один экземпляр акта передается в бухгалтерию организации как первич­ный документ по приходу ценностей, а второй - отделу материально-технического обеспечения - для предъявления претензий поставщику.

Поступление однородных материалов (гравия, песка, щебня и др.) у одного и того же поставщика несколько раз в день оформляется специальными талонами, действие которых ограничивается днем сдачи. Водитель сдает груз покупателю и одновременно передает указанный талон. По­следняя поездка оформляется грузоотправителем (поставщиком) товарно-транспортной накладной на перевозку грузов автомобильным транспортом (ф. ТТН-1). Товарно-транспортная накладная на перевозку грузов автомобильным транспортом является документом строгой отчетности и предназначена для учета движения товарно-материальных ценностей, а также для расчетов за их перевозки и учета выполненной транспортной работы. Она является документом, служащим для списания товарно-материальных ценностей у грузоотправителя и оприходования их у грузополучателя, а также для складского, оперативного и бухгалтерского учета. Товарно-материальные ценности, поступающие из-за пределов Республи­ки Беларусь, оприходуются на основании документов, выписанных грузо­отправителем.

Как правило, товарно-транспортная накладная на перевозку грузов ав­томобильным транспортом выписывается в четырех экземплярах. Четвертый экземпляр остается у грузоотправителя и предназначается для списания товарно-материальных ценностей. Второй и третий и четвертый экземпля­ры, заверенные подписями и печатями (штампами) грузоотправителя и подписью водителя (экспедитора), вручаются водителю или экспедитору. Первый экземпляр сдается водителем или экспедитором грузополучателю и предназначается для оприходования товарно-материальных ценностей у получателя груза. Второй и третий экземпляры, заверенные подписями и печатями грузоотправителя и грузополучателя, сдаются перевозчику. Третий, служащий основанием для расчетов, перевозчик прилагает к счету за перевозку и высылает плательщику - заказчику автотранспорта, а чет­вертый прилагается к путевому листу и служит основанием для учета транспортной работы и начисления заработной платы водителю. Четвертый экземпляр остается у грузоотправителя и предназначается для списания товарно-материальных ценностей.

Грузоотправитель при необходимости может выписывать дополнительные экземпляры товарно-транспортных накладных. Например, если на одном автомобиле одновременно перевозятся несколько партий грузов в адрес нескольких грузополучателей, товарно-транспортная накладная выписывается каждому грузополучателю в отдельности.

Для оформления отпуска и приемки товарно-материальных ценностей, перемещение которых осуществляется без участия автомобильных транс­портных средств, например почтой или нарочным, используется товарная накладная (ф. ТН-2), являющаяся, как и товарно-транспортная накладная, документом строгой отчетности. Товарная накладная (ф. ТН-2) служит основанием для списания товарно-материальных ценностей у отправителя и оприходования их у получателя, а также складского и бухгалтерского учета товарно-материальных ценностей.

Товарная накладная (ф. ТН-2) выписывается отправителем, как прави­ло, в двух экземплярах. Первый экземпляр накладной предназначается для оприходования товарно-материальных ценностей у грузополучателя получателя товара. Второй остается у отправи­теля и предназначается для списания товарно-материальных ценностей.

Согласно Закону Республики Беларусь «О налоге на добавленную стоимость», вступившему в силу с 1 января 2000 года, в ТТН-1 и ТН-2 в разделе «Сведения о грузе» указываются следующие реквизиты: «Ставка НДС», «Сумма НДС», «Всего стоимость с НДС». В первичных учетных документах указанные реквизиты указываются отдельно по каждой позиции.

Помимо этого, Закон предусматривает обязательное ведение продавцами продукции и товаров книги продаж и журнала учета выдаваемых первичных учетных документов, и покупателями товаров - журнала учета получаемых от поставщиков первичных учетных документов, применяе­мых при отгрузке товаров, и книги покупок. Во всех вышеуказанных до­кументах должны быть указаны реквизиты по налогу на добавленную стоимость.

На склады поступают также материалы из цехов своей организации, которые изготавливаются в подсобных производствах; ценности, полу­ченные при ликвидации основных средств, от брака и т. п. Они при­ходуются на склады по требованиям-накладным на отпуск (внутреннее перемещение) материалов (ф. М-11). Требования-накладные (ф. М-11) на возврат неиспользованных материалов выписываются лишь в том случае, если ценности отпускались по ним, а не по лимитно-заборным картам, так как в последних предусматривается учет возврата материалов, ранее от­пущенных в производство.

Материальные ценности, находящиеся в стадии технической приемки или лабораторного испытания, приходными документами не оформляют­ся, а учитываются материально ответственными лицами в специальной книге с подразделением на «Материалы, ожидающие приемки» и «Мате­риалы, находящиеся на ответственном хранении». До выяснения результа­тов приемки такие товарно-материальные ценности должны храниться на складах обособленно и не расходоваться.

Материалы со складов организации отпускаются в цехи для изготовле­ния продукции, на хозяйственные нужды, а также на сторону для перера­ботки или реализации как излишние или ненужные.

Для оформления расхода материалов применяются различные документы: ведомости на отпуск запасных частейлимитно-заборные карты, акты-требования на замену (дополнительный отпуск) материалов, требования-накладные на отпуск (внутреннее перемещение) материалов, комплектовочные ведомости, раскройные кар­ты и др.

*Лимитно-заборные карты (ф. М-8) -* это накопительные документы, используемые для оформления регулярного отпуска на производствен­ные цели лимитируемых материалов. Они являются оправдательными документами для списания материальных ценностей со склада и слу­жат для текущего контроля за соблюдением установленных лимитов их отпуска.

Лимитно-заборные карты выписывает отдел материально-технического обеспечения или плановый отдел в двух экземплярах на месяц (квартал, полугодие, год с отрывными месячными талонами на фактический от­пуск). Один экземпляр карты передается потребителю (цех, участок), а второй - на склад пли в кладовую цеха (участка). В каждом экземпляре указываются установленный лимит, наименование, номенклатурный но­мер материалов, шифр затрат и другие данные. Отпуск материалов в производство осуществляется складом (кладовой) при предъявлении представителем цеха своего экземпляра лимитно-заборной карты. Кладовщик отмечает в обоих экземплярах дату и количество отпущенных материалов, после чего выводит остаток лимита. В лимитно-заборной карте цеха (участка) расписывается кладовщик, а в лимитно-заборной карте склада - представитель цеха (участка), что обеспечивает взаимный контроль за правильностью производимых в них записей.

По окончании месяца оба экземпляра лимитно-заборных карт передаются в бухгалтерию для отражения расхода материалов на соответствую­щих счетах бухгалтерского учета.

По лимитно-заборной карте ведется также учет возврата материалов, не использованных в производстве. При этом никаких дополнительных документов не составляется.

Сверхлимитный отпуск материалов и замена одних видов материалов другими допускается только по разрешению руководителя организации или главного инженера. При этом выписывается акт-требование на замену (дополнительный отпуск) материалов (ф. М-10) в двух экземплярах, из которых первый с распиской получателя остается на складе, а второй с подписью заведующего складом выдается на руки получателю. В требова­нии наряду с другими реквизитами должно быть указано, на какие цели отпускаются материалы.

Для оформления разового отпуска материальных ценностей внутри организации и их отпуска хозяйствам организации, расположен­ным за пределами его территории, применяется накладная-требование на отпуск (внутреннее перемещение) материалов (ф. М-11).

## 1.2. Организация учета производственных запасов в местах их хранения

Обязательной предпосылкой правильного учета материалов и обеспечения их сохранности служит хорошая организация складского хозяйства. Складские помещения должны быть приспособлены к приемке, хранению и отпуску материалов. Для этого помещения складов должны быть изоли­рованы, оборудованы сигнализацией, необходимым количеством стелла­жей, ячеек, поддонов, средствами механизации и весоизмерительными приборами. Внутри склада каждая группа, подгруппа и вид материальных ценностей должны храниться в определенном месте в соответствии со строго продуманной системой. К каждому месту хранения прикрепляется материальный ярлык.

Приказом руководителя организации устанавливается система матери­альной ответственности лиц, работающих на складах. С ними заключают­ся договоры о материальной ответственности. Учет материалов на складах и в кладовых ведется непосредственно материально-ответственными лицами (заведующими скла­дами, секциями, кладовыми). В отдельных случаях с согласия материально ответственных лиц допускается возлагать ведение карточек складского учета на учетчиков (операторов).

На складах (кладовых) материально ответственными лицами ведется количественно-сортовой учет материалов. Порядок учета материальных ценностей на складах зависит от применяемого метода. Наиболее прогрессивным и рациональным методом учета материалов является оперативно-бухгалтерский (сальдовый).

*Оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод* повышает качество бухгалтерского учета и контроля за состоянием, движением и сохранно­стью ценностей. Документация по движению материалов и выведению их остатков легко поддается механизированной обработке. К основным принципам этого метода относятся следующие:

– оперативность и достоверность количественного учета на складах, осуществляемого материально ответственными лицами в карточках складского учета материалов;

– систематический контроль работников бухгалтерии непосредственно в местах хранения за правильностью и своевременностью докумен­тирования складских операций по движению материалов и ведением складского учета, предоставление работникам бухгалтерии права сверять соответствие фактических остатков материалов в натуре с данными текущего складского учета;

– осуществление бухгалтерией учета материальных ценностей в денежном выражении по учетным ценам в разрезе синтетических сче­тов, субсчетов, мест хранения - складов и кладовых, материально от­ветственных лиц и групп материалов, а при обработке документов на ЭВМ – в разрезе номенклатурных номеров;

– систематическая взаимосверка данных складского и бухгалтерского учета путем сопоставления остатков материалов по данным склад­ского учета, оцененных по принятым учетным ценам, с остатками материалов по данным бухгалтерского учета.

Использование сальдового метода учета материальных ценностей предполагает ведение на складах только количественно-сортового учета движения материалов. Осуществляется он в карточках складского учета материалов (ф. М-12). Бухгалтерия открывает карточки на каждый номенклатурный номер материала и под расписку передает их заведующему складом (кладовщику). Для учета выданных карточек в бухгалтерии ве­дется Реестр выдачи карточек (по произвольной форме).

Записи по приходу и отпуску материалов в карточки складского учета производятся на основании первичных документов по приходу и расходу материалов в день совершения операций с выведением остатка после каж­дой записи. Записи операций по отпуску и возврату материалов по лимит­но-заборным картам производятся в карточках складского учета по мере закрытия карт, но не позднее первого числа следующего за отчетным месяца. При этом в течение месяца лимитно-заборные карты хранятся вместе с соответствующими карточками складского учета (ф. М-12).

Карточки хранятся на складе в специальных ящиках, они располагаются по группам и подгруппам материальных ценностей, а внутри их по номенклатурным номерам.

Работники бухгалтерии систематически, но не реже одного раза в неделю (декаду) непосредственно на складах в присутствии заведующего складом проверяют правильность и своевременность разноски сведений из первичных документов в карточки складского учета и подтверждают это своими подписями. Выявленные расхождения и ошибки здесь же устраняются. Одновременно с этим работник бухгалтерии производит приемку первичных документов, а заведующий складом - их сдачу.

Приемка-сдача первичных документов оформляется специальным Реест­ром приемки-сдачи документов (ф. М-13).

Проверенный и принятый реестр (ф. М-13) вместе с приложенными первичными документами передается для дальнейшей обработки в бухгалтерию организации.

С согласия материально ответственных лиц подтверждением приемки-сдачи документов может служить роспись работника бухгалтерии в кар­точке складского учета о проверке записей по каждой операции.

Для взаимной связи количественно-сортового (складского) учета мате­риалов с данными бухгалтерского учета по каждому складу в бухгалтерии ведется Ведомость учета остатков материалов на складе (ф. М-14), кото­рая на практике получила название *сальдовой книги.* Она открывается в бухгалтерии по каждому складу на год в разрезе групп, подгрупп и но­менклатурных номеров с указанием единиц измерения, учетных цен и остатков в натуральном и денежном измерении на первое число месяца.

В течение месяца Ведомость учета остатков материалов на складе находится в бухгалтерии и используется для справочных целей. В конце месяца она передается на склад для переноса сведений об остатках материалов (в натуральном выражении) на конец месяца из карточек складско­го учета по каждому номенклатурному номеру. После этого она передает­ся в бухгалтерию, где количественные остатки таксируются и подсчиты­ваются итоги по группам (подгруппам) материалов и в целом по счету.

## 1.3. Бухгалтерский учет производственных запасов

Для обобщения информации о наличии и движении принадлежащих организации сырья, материалов, топлива, запасных частей, тары и других материальных ценностей в Типовом Плане счетов бухгалтерского учета предусмот­рен синтетический счет 10 «Материалы». Этот счет активный, инвентар­ный. По дебету данного счета отражаются остатки материалов на начало и конец отчетного периода, и их поступление на склады (кладовые), а по кредиту - их выбытие (расход).

Материалы учитываются на счете 10 «Материалы» либо по фактической стоимости их приобретения (заготовления), либо по учетным ценам. Фактическая стоимость приобретения (заготовления) материалов склады­вается из их стоимости по покупным ценам и расходов по заготовке и доставке ценностей на предприятие. При учете материалов по учет­ным ценам разница между стоимостью ценностей по этим ценам и факти­ческой стоимостью приобретения (заготовления) ценностей отражается на счете 16 «Отклонение в стоимости материалов».

На счете 10 «Материалы» группировка информации по видам материальных ценностей осуществляется на субсчетах.

К счету 10 «Материалы» открываются следующие субсчета: 10-1 “Сырье и материалы”; 10-2 “Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия”; 10-3 “Топливо”; 10-4 “Тара и тарные материалы”; 10-5 “Запасные части”; 10-6 “Корма”; 10-7 “Семена и посадочный материал”; 10-8 “Строительные матариалы”; 10-9 “Сырье, продукция и материалы, переданные в переработку на сторону”; 10-10 “Инвентарь и озяйственные принадлежности”; 10-11 “Специальная одежда на складе”; 10-12 “Специальная одежда в эксплуатации”; 10-13 “Удобрения”; 10-14 “Средства защиты растений, животных и медикаменты”; 10-15 “Прочие материалы”.

На субсчете 10-1 “Сырье и материалы” учитывается наличие и движение сырья и основных материалов, входящих в состав вырабатываемой продукции и образующих ее основу, или являющихся необходимыми компонентами при ее изготовлении, а также используемых при выполнении работ, оказании услуг. Здесь учитываются и вспомогательные материалы, участвующие в производстве продукции или потребляемые для хозяйственных нужд и других целей, содействующих производственному процессу.

На субсчете 10-2 “Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия” учитывается наличие и движение покупных полуфабрикатов, готовых комплектующих изделий, приобретаемых для комплектования выпускаемой продукции, которые требует затрат по их обработке или сворке. Изделия, приобретенные для комплектации, стоимость которых не включается в себестоимость продукции, учитывают на счете 41 “Товары”.

На субсчете 10-3 “Топливо” учитывается наличие и движение всех видов топлива и смазочных материалов, приобретенных для технологических нужд, эксплуатации транспортных средств и сельскохозяйственной техники, а также для выработки энергии, либо для отопления зданий. Используемые как топливо отходы, полученные в процессе производства, также отражаются на данном субсчете.

На субсчете 10-4 “Тара и тарные матриалы” учитывается наличие и движение всех видов тары (картонная, деревянная, тканевая и другая), кроме используемой как хозяйственный инвентарь. Здесь же учитываются материалы и детали, предназначенные для ремонта и изготовления тары.

На субсчете 10-5 “Запасные части” учитывается наличие и движение приобретенных или изготовленных для нужд основной деятельности запасных частей, деталей, узлов, агрегатов, аккумуляторов, предназначенных для ремонта, замены изношенных частей машин, оборудования и др.

На субсчете 10-6 “Корма” учитывается наличие и движение кормов как собственного производства, так и покупных. Поступление покупных кормов отражается по их фактической цене приобретения. Нормативно-прогнозная себестоимость кормов собственного производства в конце года доводится до уровня фактической.

На субсчете 10-7 “Семена и посадочный материал” учитываются семена и посадочный материал урожая как прошлого, так и текущего года, а также покупные.

На субсчете 10-8 “Строительные материалы” отражается наличие и движение всех видов строительных материалов, используемых непосредственно в процессе строительных, монтажных и ремонтных работ.

На субсчете 10-9 “Сырье, продукция и материалы, переданные в переработку на сторону” учитывается движение сырья, материалов, переданных в переработку на сторону, стоимость которых в последующем включается в затраты на производство полученных из них изделий. Затраты, связанные с переработкой и оплаченные сторонним организациям, относятся в дебет тех счетов, на которых учитывается, продукция, полученная от переработки.

На субсчете 10-10 “Инвентарь и хозяйственные принадлжности” учитывается наличие и движение инструментов, инвентаря и хозяйственных принадлежностей со сроком полезного пользования до 12 месяцев и в пределах стоимости, установленной нормативными положениями.

На субсчете 10-11 “Специальная одежда на складе” учитывается наличие, поступление и выбытие специальной одежды, находящейся на складах организации и в других местах хранения.

На субсчете 10-12 “Специальная одежда в эксплуатации” учитывается наличие и движение специальной одежды, используемой при производстве продукции, выполении работ, оказании услуг и дркгих целей. По кредиту данного субсчета отражается списание стоимости спецодежды в соответствии со сроками ее носки на себестоимость продукции, выполненных работ, оказанных услуг в корреспонденции с дебетом счетов по учету затрат на производство.

На субсчете 10-13 “Удобрения” учитываются все виды минеральных удобрений в физической массе с указанием содержания действующего вещества.

На субсчете 10-14 “Средства защиты растений, животных и медикаменты” сельскохозяйственные организаци учитывают ядохимикаты, биопрепататы и другие химикаты, используемые для борьбы с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур, животных, проведения опытов с растениями, животными и других целей.

На субсчете 10-15 “Прочие материалы” учитывается наличие и движение отходов производства (стружка, обрезка и т.д.); неисправимого брака; материалыньх ценностей, полученных от выбытия основных средств, которые могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части в данной организации; изношенных шин, утильной резины и прочие отходы производства и вторичные материальные ценности.

В зависимости от принятой организацией учетной политики учет поступления материалов может быть организован с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стои­мости материальных ценностей» или без их использования.

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» предназначен для обобщения информации о заготовлении и приобретении материальных ценностей, относящихся к оборотным средствам. Этот счет активный, операционный, калькуляционный. В дебет данного счета относится по­купная стоимость приобретенных товарно-материальных ценностей. В учете производятся записи по дебету счета 15 «Заготовление и приобрете­ние материальных ценностей» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подряд­чиками» - при поступлении материальных ценностей от поставщиков; 20 «Основное производство» - при поступлении материальных ценностей из основного производства; 71 «Расчеты с подотчетными лицами» - при при­обретении материальных ценностей через подотчетных лиц и т. д.

Суммы разницы между фактической себестоимостью приобретения материалов, учтенные по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и их стоимостью по учетным ценам, отраженная на кредите счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», списываются на счет 16 «Отклонение в стоимости материалов».

При этом если отклонение положительное, т. е. оборот по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» превышает кредитовый оборот данного счета, в учете составляется проводка: дебет счета 16 «От­клонение в стоимости материальных ценностей» и кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Если же отклонение отрицательное, т. е. кредитовый оборот счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» превышает дебетовый оборот этого же счета, то составляется проводка: дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и кредит счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Остаток на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» на ко­нец месяца показывает наличие материальных ценностей в пути.

Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» предназначен для обобщения информации о разнице в стоимости приобретенных матери­альных ценностей, исчисленной в фактической себестоимости приобрете­ния и учетных ценах.

Накопленные на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» суммы отклонений в стоимости приобретенных материальных ценно­стей, исчисленной в фактической стоимости приобретения (заготовления) и учетных цепах, списываются в дебет счетов учета затрат на про­изводство (издержек обращения) или других соответствующих счетов пропорционально стоимости по учетным ценам израсходованных в производстве материалов.

В отчетном бухгалтерском балансе сальдо счета 16 включается в стои­мость запасов материальных ценностей без отражения этой операции на счетах бухгалтерского учета.

При учете движения материалов без использования счетов 15, 16 оприходование материалов отражается по дебету счета 10 «Материалы» в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на стоимость поступивших от поставщиков материалов и суммы транспортно-заготовительных рас­ходов; счета 20 «Основное производство» - при поступлении материаль­ных ценностей из основного производства; счета 23 «Вспомогательные производства» - при поступлении материалов из цехов вспомогательных производств; счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» - при приобре­тении материальных ценностей через подотчетных лиц.

Исходя из Закона Республики Беларусь «О налоге на добавленную стоимость», при оприходовании приобретенных материальных ценностей сумма налога, указанная в первичных документах учитывается на счете 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» бухгалтерскими записями по дебету счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Расход материальных ценностей на изготовление продукции, выполне­ние работ и оказание услуг, а также на другие хозяйственные цели отража­ется по кредиту счета 10 «Материалы» в зависимости от направления за­трат в корреспонденции с дебетом счета 20 «Основное производство» при расходе материалов на выработку продукции, работ, услуг цехами основного производства; счета 23 «Вспомогательные производства» - при расходе на выработку продукции, работ, услуг во вспомогательных произ­водствах: счета 25 «Общепроизводственные расходы» – при расходе на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, производственных цехов и хозяйств, на хозяйственные и другие нужды; счета 26 «Общехо­зяйственные расходы» - при расходе на нужды заводоуправления; счета 28 «Брак в производстве» - при расходе на исправление производственно­го брака; счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» - при рас­ходе непромышленными хозяйствами (ЖКХ, детские учреждения, под­собное сельское хозяйство и т. п.) и др.

Информация о реализации товарно-материальных ценностей обобщается на результатном счете 90 «Реализация». По дебету счета 90 отражается балансовая стоимость выбывших ценностей и понесенные в связи с этим расходы, а по кредиту – выручка от реализации материалов.

При этом на фактическую стоимость отгруженных или отпущенных материалов, а также понесенные расходы дебетуется счет 90 «Реализация», а кредитуется счет 10 «Материалы» – на балансовую стоимость материальных ценностей; счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»; счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»; счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – на расходы, связанные с реализацией материальных ценностей. На сумму НДС по реализованным ценностям дебетуется счет 90 «Реализация» и кредитуется счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Подлежащие вычетам суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные при покупке материалов, списываются в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» с кредита счета 18 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (субсчет 22 «Уплаченный НДС по сырью, материалам, товарам, работам, услугам»).

## 1.4. Совершенствование учета производственных запасов

Совершенствованием процесса учета материалов является переход на международные стандарты учета. Как известно, имущество предприятий показыва­ется в бухгалтерском балансе в денежной оценке, которая с развитием рыночных отношений усложняется. Рыночные цены подвержены колебаниям, они «плавают», меняются. Отсюда ме­няется и стоимость имущества предприятия, его активов, что влияет на величину прибыли в текущей оценке.

Международными стандартами бухгалтерского учета преду­смотрено, что в отчетном бухгалтерском балансе материальные ценности оцениваются по минимально возможной стоимости при сравнении фактической заготовительной себестоимости ма­териальных ценностей с их рыночными ценами на момент со­ставления отчетного баланса. Сопоставляя стоимость матери­альных ценностей в учете с их стоимостью по текущим рыноч­ным ценам, выбирают количественно меньшую оценку и в со­ответствии с ней отражают материальные ценности в отчетном балансе. Возникающие отрицательные разницы в стоимост­ном выражении относят на результаты хозяйственной деятель­ности.

Международные стандарты бухгалтерского учета дают зна­чительную свободу в выборе методики оценки материальных ценностей, т. е. они не ограничиваются рекомендациями по вы­бору минимальной оценки из двух возможных.

В практике имеют место следующие методы оценки:

– по первоначальной стоимости, представляющей собой рас­ходы на приобретение конкретного объекта;

– по восстановительной стоимости, представляющей собой сумму денежных средств, которую пришлось бы выплатить в данный момент при необходимости замены объекта другим та­ким же;

– по чистой стоимости реализации (цена продажи за вычетом торговых издержек и разумной прибыли). Этот метод позволяет определить упущенную выгоду в случае, если данный предмет не будет реализован на сторону;

– по приведенной стоимости - дисконтированной величине будущих поступлений денежных средств, которую, как ожидает­ся, может принести реализация данного предмета в ходе обыч­ной коммерческой операции. Дисконтирование - это приведение экономических показателей разных лет к сопоставимому во времени виду (с помощью коэффициентов дисконтирования, ос­нованных на формуле сложных процентов).

В международной практике ведения бухгалтерского учета наиболее широко применяются два метода оценки ФИФО и ЛИФО.

Метод ФИФО заключается в оценке материальных ценно­стей по их первоначальной стоимости, что означает: «первая партия на приход и она же первая в расход», т. е. расход матери­альных ценностей оценивается по стоимости их приобретений в определенной последовательности: сначала списываются в рас­ход материалы по цене первой закупленной партии, затем вто­рой, третьей и так далее в порядке очередности до расхода об­щего количества. Порядок оценки не зависит от фактической последовательности расходования партий поступивших мате­риалов.

По методу ЛИФО оцениваются материальные ценности по восстановительной стоимости (по текущим ценам) исходя из правила: «последняя партия на приход - первая в расход». Материальные ценности, выданные со склада, оцениваются по стоимости последнего приобретения, затем предыдущего и т. д., хотя фактическое движение на складе может быть иным.

Методы ФИФО и ЛИФО в условиях изменения цен требуют организации аналитического учета материалов не только по их видам, но и по партиям поступления. Это значительно усложня­ет учет и повышает его трудоемкость.

Оба метода имеют как преимущества, так и недостатки. Преимущества метода ФИФО состоят в том, что он прост, соотно­сится с нормальным физическим потоком материалов, позволяет манипулировать прибылью, и сумма в балансе будет приблизи­тельно совпадать с текущей рыночной стоимостью ценностей, а недостатки — в констатации «бумажных» доходов, при исполь­зовании в налоговых целях организации будут уплачивать более высокие налоги. Его целесообразно применять при составлении баланса, поскольку стоимость запасов на конец отчетного периода наиболее близка к текущим ценам и реальнее представля­ет активы организации.

Преимущества метода ЛИФО заключаются в том, что в пе­риод высокой инфляции ценности показываются по самой большой стоимости, т. е. по последним ценам приобретения. В этом случае, чем больше стоимость проданных товаров, тем меньше прибыли и соответственно снижаются налоги. Недос­татками этого метода являются недооценка стоимости запасов и наличие возможности манипулировать доходами.

Имеют место и другие методы оценки материалов: базовых оценок, специфической идентификации, ХИФО – следующая партия в приход, первая в расход, цена последней покупки и др.

# 2. КОНТРОЛЬ ЗА ДВИЖЕНИЕМ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

## 2.1. Проверка состояния складского хозяйства

Для осуществления непрерывности процессов расширенного производства организации АПК, как и другие предприятия, создают и пополняют запасы товарно-материальных ценностей как составной части их производственных фондов.

С увеличением объемов производства особую актуальность представляют вопросы рационального формирования и использо­вания указанных запасов и обеспечения их безусловной сохраннос­ти; ресурсосбережение выступает важным направлением эффек­тивного ведения хозяйства, на что обращается особое внимание. Осуществлению этих задач способствует организация надлежащего экономического контроля на каждом предприятии. Основными задачами аудита товарно-материальных ценностей на предприятии является проверка:

- состояния учета, хранения и эффективности использования материальных ресурсов;

- соответствия фактического наличия ресурсов данным бухгалтерского учета и потребностям предприятия;

- выявления непригодных для использования ценностей с определением суммы причиненного ущерба и виновных лиц;

- полноты и своевременности оприходования, законности и целесообразности расходования и списания товарно-материальных ценностей;

- обоснования и соблюдения установленных норм расхода сырья, материалов, топлива, нефтепродуктов и других ценностей, своевре­менности и качества инвентаризаций и правильности принимаемых но результатам ревизии решений.

На каждом предприятии должна быть разработана конкретная программа внутрихозяйственного контроля за сохранностью и использованием материальных ресурсов, которая должна предусмат­ривать подробный перечень проверяемых вопросов, сроки проверки и фамилии исполнителей. Программа носит комплексный характер и включает сведения по видам ресурсов.

В условиях полной документальной ревизии целесообразно сна­чала проверить организацию складского хозяйства, состояние хране­ния, учета и сохранности товарно-материальных ценностей, затем выявить полноту, своевременность и правильность оприходования всех поступающих на предприятие ценностей по отдельным каналам поступления и отраслям производства. После этого устанавливают полноту, своевременность и правильность списания ценностей по от­дельным направлениям их выбытия. Заканчивается ревизия выявле­нием соблюдения установленного порядка нормирования товар­но-материальных ценностей, соответствия их фактического остатка нормативному, наличия излишних ценностей и соответствия данных бухгалтерского учета данным бухгалтерской, статистической и опе­ративной отчетности об их наличии и движении.

Основными источниками ревизии являются: первичные доку­менты по движению товарно-материальных ценностей, данные ре­гистров аналитического и синтетического учета, инвентаризационные описи товарно-материальных ценностей, данные бухгалтерской и статистической отчетности.

В обеспечении сохранности и рационального использования то­варно-материальных ценностей важное значение имеет правильная организация складского хозяйства, в понятие которого входит нали­чие необходимых помещений и емкостей для их хранения с набором измерительных, учетных, противопожарных и охранных средств. Поэтому при осуществлении экономического контроля за состоянием хранения и сохранности товарно-материальных ценностей в пер­вую очередь следует уделять внимание организации складского хо­зяйства.

Особые контрольные функции в этом отношении возложены на главного бухгалтера предприятия. При его непосредственном участии осуществляется вся организаторская работа по подготовке мест хранения товарно-материальных ценностей, обеспечению их необхо­димыми весоизмерительными и противопожарными средствами и тарой, зачислению отдельных лиц на должности материально ответ­ственных работников, инструктаж.

С лицами, принимаемыми на должность заведующего складом, должен заключаться договор о полной индивидуальной материаль­ной ответственности.

На выявление всех недостатков в организации складского (учета) хозяйства, хранения и сохранности товарно-материальных ценностей направлен последующий контроль за указанными опе­рациями, основной формой которого являются документальные ревизии.

В ходе ревизии устанавливают наличие и состояние складских помещений и других емкостей, предназначенных для хранения соответствующих видов товарно-материальных ценностей, подъездных путей и околоскладских площадок, весоизмерительных приборов, противопожарных средств, охраны, хранения и складского учета. Проверку складских помещений и емкостей для хранения товар­но-материальных ценностей рекомендуется проводить путем их ос­мотра в натуре в начале ревизии.

Аудиторы устанавливают техническое состояние тех или иных помещений (наличие исправной крыши, стен, полов, остекленных и огражденных оконных проемов, наружных и внутренних запоров на дверях и воротах, оборудование стеллажными полками, закромами), необходимых весов, расчетных таблиц, мерной тары и других изме­рительных приборов, а также поддержание режима влажности, тем­пературы и освещенности. При этом обращают внимание на соблю­дение действующего порядка клеймения весов и других измеритель­ных приборов, обеспечения ими потребностей ревизуемого предпри­ятия. Необходимо помнить, что материалы по секциям складов, а внутри их по отдельным группам и типо-, сорторазмерам материалов должны размещаться таким образом, чтобы обеспечить возможность быстрой их приемки, отпуска и проверки наличия. В местах хранения каждого вида материала должны быть прикреплены ярлыки, в которых указываются наименование, номенклатурный номер, единица измерения и норма запаса.

Для хранения, например, запасных частей на складах применяют стеллажи, где на каждый вид отводится своя полка или ее часть; от­дельные запасные части из-за своего веса (размера) хранятся на полу; строительные материалы, пиломатериалы, круглый лес складывают в штабеля; для хранения сыпучих продуктов используют закрома, бункера, траншеи (зерно, корма); нефтепродукты хранятся в резер­вуарах, бочках.

Правильность показания весов и других измерительных материа­лов проверяют путем взвешивания или перевешивания заранее под­готовленной партии ценностей; взвешивания гирь или измерения объема емкостей. Результаты такой проверки отражаются в проме­жуточном акте, который подписывает аудитор, материально ответ­ственное лицо и другие лица, принимавшие участие в этой проверке. Если выявлены расхождения в показании приборов, то аудитор тре­бует письменное объяснение материально ответственных лиц и уста­навливает причины расхождений и последствия, к которым они мог­ли привести или привели.

На практике нередко имеют место случаи совершения хищений и потерь из-за плохо организованной охраны и противопожарной за­щиты складов. В связи с этим необходимо выяснить, установлены ли надлежащие запоры, сигнализация, освещение подступов к складам, сторожевая охрана; имеются ли в наличии и в исправном состоянии противопожарные средства, соблюдены ли сроки зарядки огнетуши­телей.

Тщательной проверке подлежит состояние работы по приемке и отпуску товарно-материальных ценностей на складах, в кладовых и других местах их хранения. Для этого рекомендуется в процессе ре­визии провести фактический контроль приема и отпуска отдельных видов продуктов и материалов.

В частности, присутствуя при приемке тех или иных материаль­но-технических средств, ревизионная группа может установить, как соблюдается установленный порядок приемки продукции про­изводственно-технического назначения по количеству и качеству, составляются ли приемные акты и коммерческие акты в случаях нарушения целостности упаковки, пломбирования вагонов, недос­тач материальных ценностей в пути, правильно ли составляются внутренние документы и записи в регистрах складского учета на оприходование поступивших ценностей, производится ли их биркование, метка. При проверке отпуска отдельных видов продуктов и материалов выявляют наличие основания данной хозяйственной операции, правильность оформления затребованного и фактически отпущенного количества, своевременность отражения этой опе­рации в регистрах складского учета. Правильность ведения учета в местах хранения ценностей оказывает большое влияние на состоя­ние складского (учета) предприятия, так как при запущенности его создаются наиболее благоприятные возможности для нарушений и злоупотреблений. Для этого необходимо ознакомиться с фактичес­ким состоянием складского учета на отдельных складах. Проверя­ется: наличие в достаточном количестве книг или инвентарных карточек складского учета материалов; правильность их заполне­ния и ведения по хранимым ценностям; своевременность осуществления в них учетных записей и составления ежемесячных отче­тов о движении материальных ценностей; правильность и своевре­менность проведения их инвентаризаций, сличения ее результатов и принятия соответствующих мер по регулированию инвентариза­ционных разниц.

## 2.2. Проверка полноты оприходования и правильности оценки производственных запасов

Важным звеном организации систематического контроля за обоснованностью поступления, полнотой и своевременностью оприходования приобретенных ценностей является предварительный и текущий контроль за указанными операциями, осуществляемый общественными контролерами, вышестоящими организациями. В ходе предварительного контроля выявляют наличие расчетов потребнос­ти, договоров и других оснований для совершения сделки по постав­щикам той или иной партии ценностей, соблюдение действующего порядка выдачи доверенностей на их получение, сроков условий дос­тавки, формы расчетов.

Текущий контроль осуществляется в процессе поступления и оприходования указанных товарно-материальных ценностей путем проверки товарно-транспортных накладных, счетов-фактур, других сопроводительных документов, их встречной сверки с документами по оприходованию этих ценностей или фактическим осмотром и ин­вентаризацией их в натуре.

Всестороннему изучению подлежат указанные операции при документальных ревизиях. Особое внимание в этих случаях следует об­ратить на обоснованность приобретения тех или иных ценностей, своевременность их оприходования и эффективность использова­ния. Необходимо выяснить, соблюдается ли на предприятии порядок выдачи доверенностей на получение товарно-материальных ценнос­тей и отчетности по их использованию. При этой проверке необходимо выяснить: ведется ли на предприятии журнал учета выдачи доверенностей по типовой форме; соблюдается ли установленный порядок отчетности за полученные доверенности; выдаются ли доверенности только работникам данного предприятия, отчитавшимся по предыдущим доверенностям; на какой срок выдаются доверенности (как правило, они должны выдаваться на срок не более 15 дней или в исключительных случаях при систематическом получении материа­ла — на месяц); возвращаются ли неиспользованные доверенности на следующий день после истечения срока их действия; сдает ли доверенное лицо после получения ценностей документы о выполнении поручений и о сдаче на склад материальных ценностей. Тщательно проверяют соблюдение порядка хранения книжек доверенностей и текущего контроля за этими операциями со стороны главного бух­галтера.

Своевременность оформления документов при приемке и отпус­ке ценностей и записи в книги или карточки складского учета прове­ряется при обследовании мест хранения товарно-материальных цен­ностей. При этом необходимо выяснить наличие на складе неучтен­ных излишков, договоров (контрактов) и разовых сделок по поставщикам материальных ресурсов.

Объектом исследования аудиторско-ревизионных проверок яв­ляется оперативная и служебная информация.

На проверяемом предприятии изучается учет в журнале посту­пивших грузов по каждому поставщику об ассортименте и сроках поставки материальных ресурсов по договору (контракту) и прове­ряется на основании документов фактически поступивший ассорти­мент материалов с указанием даты поступления. При этом проверка достоверности приведенной информации является важной деталью аудита. Для этого информацию, содержащуюся в оперативном учете, сопоставляют с данными бухгалтерского учета.

Выявить нарушавших условия договора (контракта) поставщи­ков позволяет достоверная информация о выполнении договорных обязательств. При установлении факта нарушения условий договора (контракта) к нарушителям предъявляются штрафные и другие сан­кции. Если штрафные санкции не были удовлетворены, следует вы­яснить, не связано ли это с пропуском исковой давности или непра­вильным и неполным оформлением исковых материалов через хо­зяйственные суды и выявить конкретных виновников. Эту информа­цию можно получить при изучении бухгалтерских регистров по уче­ту расчетов по претензиям на счете 63 «Расчеты по претензиям» и до­кументов, на основании которых отражены записи в этих регистрах, а также материалов служебной переписки по предъявленным претен­зиям.

Регистры синтетического и аналитического учета по счетам, на которых собирается информация о наличии и движении ценностей (счет 15 «Заготовление и приобретение материалов», счет 16 «Откло­нения в стоимости материалов», счет 10 «Материалы» в разрезе суб­счетов и прочие), отчеты материально ответственных лиц с прило­женными к ним первичными документами, регистры синтетического и аналитического учета расчетов с поставщиками и прочие регистры являются источниками проверки полноты оприходования товар­но-материальных ценностей.

При проверке полноты и правильности оприходования покуп­ных материальных ценностей устанавливают соответствие итоговых сумм, отраженных в ведомостях учета товарно-материальных ценностей данным других учетных регистров (журналов-ордеров). Так, если по дебету счета 10/1 «Сырье и материалы» поступили ценности на сумму 2211 789 680 рублей, при этом с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 2 210 408 680 рублей, с кредита счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — 1381000 рублей, то такие же суммы должны найти отражение в журналах-ордерах по кре­диту счетов 60,71, в которых в отдельных графах производятся запи­си в дебет счета 10/1 «Сырье и материалы».

Одновременно следует проверить согласованность записей между синтетическим и аналитическим учетом по балансовым счетам и субсчетам, по которым учитывают товарно-материальные ценности.

Если в результате проверки были установлены расхождения, сле­дует определить их причины. Такие отклонения могут образовывать­ся из-за небрежного отношения бухгалтеров к выполнению своих служебных обязанностей, а также в результате неполного оприходо­вания ценностей.

Проверке операций по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» уделяется особое внимание, так как учет на нем осуществляется линейно-позиционным способом, по дебету которого отражается оплата долга поставщику за поставленные товарно-матери­альные ценности, а по кредиту их поступление. В том случае, когда оплачены материалы, оставшиеся на конец месяца в пути или не вы­везенные со складов поставщиков, то на счете 60 «Расчеты с постав­щиками и подрядчиками» числится дебиторская задолженность до того времени, пока материалы не поступят на предприятие и не будут приняты на приход материально ответственными лицами.

Проверять такие суммы следует каждую в отдельности. Вначале устанавливают дату оплаты расчетных документов поставщиков и наименование ценностей по документам, приложенным к выпискам банка. Затем по материальным отчетам следующего месяца проверяют полноту их оприходования. Нормативный срок нахождения в пути товарно-материальных ценностей выясняют в том случае, когда они не оприходованы. В этом же случае аудитором выясняется, какая проведена предприятием работа по розыску груза.

Полноту оприходования товарно-материальных ценностей мож­но проверить также по выданным под поставку ценностей авансам, выставленным аккредитивам, выданным и акцептованным векселям, и в случае их нарушения выясняют причины.

При расчетах с поставщиками плановыми платежами аудитором проверяется наличие актов сверки расчетов остатков дебиторской и кредиторской задолженности на конец каждого месяца.

Для того, чтобы проверить правильность оприходования товарно-материальных ценностей, необходимо использовать следующие документы: сопроводительные документы поставщиков, приложенные к отчетам материально ответственных лиц товар­но-транспортные накладные, счета-фактуры, спецификации, упа­ковочные ярлыки, качественные удостоверения, приемные квитанции и прочие, зависящие от вида груза, его упаковки и способа дос­тавки.

Поступившие товарно-материальные ценности иногда оформля­ют внутренними документами: сопроводительными документами поставщиков с наложенными штампами получателя груза, приемны­ми актами, приходными накладными и другими документами, зави­сящими от принятого порядка оформления груза.

Внутренние документы сверяются с сопроводительными доку­ментами поставщиков при проверке полноты оприходования мате­риальных ценностей. При этом проверяются правильность состав­ления актов на расхождение в количестве и качестве поступивших товарно-материальных ценностей и своевременность предъявле­ния претензий к поставщикам или железнодорожной (транспор­тной) организации. Расхождения в количестве и качестве посту­пивших ценностей могут образовываться за счет их присвоения и оформления подложных документов (актов) в целях сокрытия не­достач или пересортиц товарно-материальных ценностей. Можно также обнаружить подлоги в сопроводительных документах пос­тавщиков при оприходовании материальных ценностей, такие как изменения наименования отдельных видов товарно-материальных ценностей или их потребительских свойств (сортности, марки, ар­тикула, размера, влажности и прочие), завышение веса брутто, та­ры и другие нарушения. Поэтому при проверке документов на оп­риходование ценностей необходимо хорошо владеть экспертной оценкой документов. Сомнительные документы необходимо сверить с записями в отчетах материально ответственных лиц, прове­рить правильность бухгалтерских записей и произведенных запи­сей в регистрах бухгалтерского учета, таких как накопительные ве­домости, журналы-ордера. Если есть необходимость, производят встречную проверку с документами, находящимися у поставщиков товарно-материальных ценностей.

При проверке полноты оприходования ценностей изучают правильность их оценки, руководствуясь при этом Законом «О бухгалтерском учете и отчетности».

От правильной организации и постановки синтетического и аналитического учета зависит правильность оценки материальных ценностей. Следовательно, в ходе аудита прежде всего необходимо проверить правильность учета на счете 10 «Материалы» в разрезе Субсче­тов и по каждому наименованию материальных ценностей в зависи­мости от их потребительских свойств. Затем проверяется присвоение материальным ценностям номенклатурного номера в зависимости от их потребительских свойств и их запись в первичных документах и складском учете.

При учете материалов на счете 10 по учетным ценам необхо­димо дополнительно проверить правильность подсчета отклоне­ния в стоимости материалов и списания со счета 15 «Заготовление и Приобретение материалов» в дебет счета 10 «Материалы» по учетной стоимости и в дебет счета 16 «Отклонение в стоимости ма­териалов» на разницу между фактической и учетной стоимостью.

Далее аудитор на основании первичных документов проверя­ет правильность отражения в учете покупной стоимости то­варно-материальных ценностей и транспортно-заготовительных расходов.

Поскольку наибольший удельный вес в составе себестоимости занимают транспортные расходы, следует проверить их отражение в договоре. При проверке документов, по которым они оплачены или начислены, выясняют, не превышают ли они действующих тарифов на перевозку грузов и правильно ли они присоединены к тем группам и отдельным наименованиям товарно-материальных ценностей, за которые произведена или начислена оплата.

Если материалы перевозились автотранспортными хозяйствами, необходимо проверить факт оказанных услуг, правильность указанных объемов выполненных работ, соблюдение действующих тари­фов, правильность указания пробега автотранспорта, часы под пог­рузкой и разгрузкой, связь услуг с коммерческими и другими расхо­дами, а также правильность их включения в стоимость соответствую­щих товарно-материальных ценностей.

Особое внимание уделяется проверке расходов, оплаченных за счет средств из лимитируемых чековых книжек железной дороге, оп­лате счетов за подачу вагонов, взвешивание грузов, обслуживание подъездных путей, хранение товарно-материальных ценностей на станции, оплату погрузочно-разгрузочных работ другим предприя­тиям и частным лицам. При такой проверке используют способы встречной сверки с другими документами, выясняют необходимость выполнения таких работ, устанавливая одновременно правильность отнесения этих расходов на объекты, отраженные в бухгалтерском учете.

Нередко на предприятии приходуют не полностью поступившие товарно-материальные ценности (в меньшем количестве, чем указа­но в сопроводительных документах) в полной сумме предъявленных к оплате и фактически оплаченных счетов поставщиков и не предъяв­ленных к ним претензий. Следует установить причины и характер об­разовавшихся недостач и в случае вины поставщика принять меры к оформлению претензионных требований к возврату, изъятию упла­ченных сумм.

Иногда за указанными расхождениями могут скрываться факты присвоения тех или иных ценностей отдельными должностными ли­цами, что устанавливают сверкой записей по книгам и карточкам складского учета, проверкой движения этих материалов, опросом со­ответствующих работников, связанных с их доставкой, разгрузкой, приемкой, отпуском и производственным потреблением. По всем вы­явленным фактам злоупотреблений составляют отдельные проме­жуточные акты. На счета виновных лиц указанные недостачи отно­сят исходя из количества недостающих ценностей и их стоимости по свободным ценам.

## 2.3. Контроль использования материальных ресурсов в производстве

При проверке использования материальных ресурсов в про­изводстве руководствуются Основными положениями по составу зат­рат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и Мето­дическими рекомендациями по планированию и калькулированию себестоимости (работ, услуг), разработанными и утвержденными со­ответствующими министерствами и ведомствами. Основными источниками проверки являются накопительные ведомости по расходу материалов/журнал-ордер по кредиту счета 10 «Материалы», сальдо­вые или оборотные ведомости о движении материалов, карточки или книги складского учета материалов, первичные документы по использованию материалов в производстве и другие.

В первую очередь при проверке следует установить соответствие данных складского учета данным синтетического учета по счету «Ма­териалы», для чего общий итог ведомости остатков на конец месяца сверяют с остатками на конец месяца, которые приведены в ведомости учета материальных ценностей, товаров и тары. Такое сравнение следует проводить по каждому складу в отдельности на 1-е число проверяемого периода.

Общие обороты выбытия материалов за месяц по всем складам и остатки материалов на конец месяца, приведенные в ведомости, сверяют с кредитовым оборотом и остатками по счету 10 «Материалы» в Главной книге. При установлении отклонений устанавливаются их причины и виновные лица.

Далее аудитор переходит к проверке совершенных операций по отпуску материалов в производство. В данном случае необходимо использовать накопительные ведомости по расходу материалов c складов, составленные на основе расходных документов. Если документооборот по отпуску материалов в производство большой, проверяющие должны выбрать документы по интервалу.

Отделы материально-технического снабжения или плановые отделы на основе установленных норм расхода материалов на выпуск определенного вида изделий разрабатывают лимиты отпуска материалов в производство, и отпуск их производится в пределах этих лимитов.

Отпуск материалов со складов в производство оформляют лимитно-заборными картами или ведомостями отпуска, актами-требованиями на замену материалов или на дополнительный отпуск, ком­плектовочными ведомостями, раскройными картами, заборными листами и другими документами в зависимости от принадлежности предприятия к отрасли. Отпуск материалов в производство должен производиться в пределах лимита на выпуск определенного вида продукции.

Отпуск материалов в производство может осуществляться в соответствии с утвержденными калькуляциями, в которых компонен­ты набора сырья и вспомогательных материалов не нарушают качес­тво изделия и оно соответствует ГОСТам или техническим услови­ям, но только в тех случаях, где лимиты не установлены.

Проверка расходных документов не должна ограничиваться сопоставлением отпущенных товарно-материальных ценностей с установленными нормами и встречной проверкой документов, нахо­дящихся на складах и в цехах. Необходимо также внимательно про­анализировать данные складского учета после отпуска товарно-ма­териальных ценностей, при этом можно выявить размер завышен­ных списаний в производство за счет обсчета, обвеса, занижения сортности при отпуске материалов в цеха, приведших к созданию неучтенных излишков материалов на складах с последующим изъятием.

В результате завышения норм сырья и вспомогательных материа­лов при выпуске готовой продукции создаются неучтенные излишки, так как отпуск их производится не по фактическому расходу, а по норме. Поэтому аудитору следует проверить нормы и их пересмотр в связи с совершенствованием технологического процесса производ­ства с действующими нормами на других аналогичных предприяти­ях. При наличии расхождений устанавливаются причины, виновные лица.

Приведенные в расходных документах показатели качественных характеристик материалов сверяют с данными первичных докумен­тов на оприходование их на склад. Если имеет место замена отдель­ных материалов, следует выяснить причины данного факта.

Обосновать установленные нормы расхода ценностей можно с помощью контрольного запуска сырья и вспомогательных материа­лов в производство, результат оформляется комиссией специальным актом.

При аудите использования материальных ценностей в производ­стве проверяется списание отклонений в стоимости материалов на выпуск готовой продукции, для чего анализируются данные ведо­мости учета материальных ценностей, товаров и тары. Проводится оценка техники расчета отклонений, проверяется правильность под­счета среднего процента отклонений и списание отклонений по нап­равлениям расхода материалов, включая и остаток их на складе.

Тщательной проверке подвергается расходование строительных и ремонтных материалов, так как на них приходится высокий удельный вес растрат и недостач. Во всех случаях рекомендуется производить контрольные инвентаризации наличия наиболее дефицитных строительных материалов, а при необходимости — и контрольного обмера их фактического использования на те или иные строительные или ремонтные работы.

Контроль на этом участке состоит в сопоставлении данных ли­митно-заборных карт (ведомостей) на получение ценностей и дан­ных о потребности их, указанных в сметах на строительство.

Строительные материалы должны отпускаться по правильно оформленным документам, взвешенными и пересчитанными, в строгом соответствии с нормами расхода с обязательным указани­ем в документе наименования объекта. Правильность списания ма­териалов на объект проверяют также путем сверки актов на списа­ние материальных ценностей с нарядами по начислению оплаты труда. Необходимо также при проверке убедиться в правильности оценки списываемых материалов. Возможны случаи, когда уста­новлен количественный перерасход материалов, фактическая сто­имость их ниже сметной. Это объясняется нереальным снижением фактической стоимости приобретенных материалов или ее искусственным занижением за счет неправильной оценки материала, недосписания части затрат по заготовке, относящейся к израсходо­ванным материалам.

Поэтому необходимо проверить сальдовую ведомость по учету материалов, сопоставить среднюю сумму с ценой списанного матери­ала. Особое внимание уделяют разовому отпуску строительных и ре­монтных материалов, за которым могут скрываться факты их при­своения отдельными работниками. Выявлению таких фактов могут способствовать встречная сверка записей по кредиту счета 10 «Мате­риалы» и дебету счетов 23 «Вспомогательные производства», 08 «Вложения во внеоборотные активы», а также опрос соответствующих должностных лиц. Соответствие записей на счетах 23 «Вспомогательные производ­ства», 08 «Вложения во внеоборотные активы» и счету 10 «Материалы» свиде­тельствует об отсутствии таких фактов на предприятии.

При ревизии правильности использования горюче-смазочных материалов необходимо проверить точность планирования потреб­ности в горюче-смазочных материалах, полноту оприходования и обоснованность списания в расход, правильность хранения и эффек­тивность использования израсходованного горючего.

Важнейшими вопросами, подлежащими изучению во время ре­визии, являются: полнота оприходования горючего, правильность его учета и обоснованность списания в расход. По документам уста­навливается соответствие количества оприходованного топлива к полученному и оплаченному его количеству, а также ведется ли раз­дельный учет по видам горючего: на складах, в баках, жидкого топли­ва. Учет горючего в местах хранения ведется в килограммах, а выдача производится в литрах.

Необходимо проверить отчеты заправщиков о количестве поступившего и израсходованного топлива, а также правильно ли ве­дется учет топлива в баках автомобилей, правильно ли устанавливаются размеры экономии и перерасхода горючего отдельными водителями. При этом обращают внимание на соответствие показате­лей спидометров данным о количестве израсходованного горючего и его остатках в баках автомобилей. При возникновении сомнений в правильности записей в заправочных ведомостях их можно сопоставить с путевыми листами автомобилей и тракторов, где также указано количество выданного горючего. Отдельно проверяют ус­ловия хранения горючего. При неправильном хранении могут иметь место значительные его потери или снижение его качества. Основными видами потерь при хранении горючего являются потери от испарений, при заполнении резервуаров, утечки. Необходимо уделять большое внимание проверке размеров потерь от испарения, потому что при испарении улетучиваются важные фракции.

Зачастую большие потери от испарения топлива бывают из-за недостаточной герметизации резервуаров и средств транспортировки. Необходимо ознакомиться с состоянием оборудования и средств по перевозке, хранению и заправке горючего. В случае обнаружения неисправностей необходимо проверить по документам, не было ли случаев списания в расход недостачи горючего из-за потерь, а также чистоту емкостей, где хранится горючее, так как загрязненность пылью или их коррозия значительно снижает его качество.

При аудите необходимо проверить также эффективность использования горючего: соответствие количества использованного горючего. Экономию и перерасход необходимо установить в целом по предприятию, установить конкретные автомобили и сумму перерасхода, а также причины. Ими могут быть причины технического и эксплуатационного характера. Аудиторам необходимо устано­вить количество израсходованного горючего в пределах установ­ленных норм на выполнение определенной транспортной работы, также недостатки в организации перевозки грузов и разработать мероприятия, направленные на уменьшение до минимума количества холостых пробегов за счет рационализации маршрутов. Значительным резервом экономии горючего является использование прицепов.

## 2.4. Порядок проведения инвентаризации производственных запасов и отражение ее результатов в учете

Одним из наиболее важных средств контроля за сохранностью собственности является инвентаризация, при которой проверяется сохранность ценностей и сличается фактическое их наличие с дан­ными бухгалтерского учета. Инвентаризация служит средством проверки организации материальной ответственности, условий хранения ценностей, правильности цен, достоверности бухгалтер­ского учета.

Основными задачами инвентаризации являются:

– установление фактического наличия хозяйственных ресурсов;

– контроль за сохранностью материальных ценностей путем сопоставления их фактического наличия с данными бухгалтерского учета;

– выявление сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей;

– проверка состояния складского хозяйства, условий хранения ценностей.

Инвентаризация, документальное оформление снятия остатков фактического наличия, сличение их с данными бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Министерством финансов Республики Беларусь 05.12.1995 г. №54.

Для проведения инвентаризации на предприятии создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. при большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации создаются рабочие инвентаризационные комиссии. При малом объеме работ и наличии на предприятии ревизионной комиссии проведение инвентаризации допускается возлагать на нее.

Персональный состав постоянно действующей и рабочих инвентаризационных комиссий имеет право формировать и представлять руководителю предприятия для утверждения главный бухгалтер.

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации предприятия, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (экономисты, инженеры, техники и др.). В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита предприятия, независимых аудиторских организаций.

Ответственность за проведение инвентаризации несут руководи­тель и главный бухгалтер предприятия.

Инвентаризации материальных ценностей на предприятии необходимо проводить в сроки, оговоренные в планах контрольно-инвентаризационной работы и утвержденные руководителем.

Инвентаризации, независимо от плановых проверок, проводят в обязательном порядке перед составлением годового бухгалтерского отчета, но не ранее 1 октября отчетного года; при передаче имущества предприятия в аренду и продаже; при преобразовании предприятия; при смене материально ответственного лица; при установлении фактов хищения или злоупотребления и порчи товарно-материальных ценностей; в случае пожара или стихийных бедствий.

В начале ревизии необходимо проверить наличие всех необхо­димых документов, подтверждающих ее проведение. В их число входят приказы или распоряжения, о проведении инвентаризации и составе инвентаризационной комиссии, материальные отчеты, инвентаризационные описи или акты инвентаризации ценностей, сличительные ведомости, письменные объяснения материально ответственных лиц по результатам инвентаризаций; протоколы, приказы и прочие документы по рассмотрению и утверждению результатов инвентаризаций.

Результаты инвентаризаций должны быть оформлены инвентаризационными описями, которые составляются по каждому местонахождению материальных ценностей и материально ответ­ственному лицу. Никаких помарок и подчисток в описях не допус­кается. Исправление ошибок производится путем зачеркивания неправильных записей и проставлением над зачеркнутыми пра­вильных записей. Исправления должны быть оговорены и подпи­саны всеми членами комиссии и материально ответственными ли­цами.

На каждой странице инвентаризационной описи указывают прописью число порядковых номеров товарно-материальных цен­ностей и общий итог количества всех ценностей в натуральных по­казателях, записанных на данной странице, вне зависимости от то­го, в каких единицах измерения эти ценности учитываются. Такой подсчет исключает возможность внесения в опись каких-либо из­менений или приписок. Каждая страница описи подписывается всеми членами комиссии и материально ответственным лицом. В конце описи комиссия записывает количество порядковых номе­ров товарно-материальных ценностей и общий итог количества ценностей в натуральных показаниях на последней странице и по всей описи в целом.

На каждой инвентаризационной описи материально ответ­ственное лицо дает расписку следующего содержания: «Все цен­ности в настоящей инвентаризационной описи с № по № комисси­ей проверены в натуре и в моем присутствии и внесены в опись, в связи с чем претензий к инвентаризационной комиссии не имею. Ценности, перечисленные в описи, находятся на моем ответствен­ном хранении» (подпись, дата). В случае поступления ценностей в ходе инвентаризации они приходуются в отдельной описи под наи­менованием «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации», аналогичная опись составляется при от­пуске товарно-материальных ценностей (когда, от кого поступили, дата и номер приходного документа, наименование, цена, количес­тво, сумма).

Для выявления результатов инвентаризации составляются сличительные ведомости, которые подписываются всеми членами комиссии и материально ответственным лицом. В сличительную ведомость включаются только те материальные ценности, по которым при инвентаризации выявлены отклонения от учетных данных. По всем недостачам, потерям и излишкам материальных ценностей должны быть получены от материально ответственных лиц письменные объяснения. На основании представленных объяснений и материалов инвентаризации комиссия устанавливает характер и причины выявленных недостач и излишков и в соот­ветствии с этим определяет порядок регулирования разниц между данными инвентаризации и бухгалтерского учета, заключения фиксируются в протоколе, который рассматривается постоянно действующей инвентаризационной комиссией и утверждается ру­ководителем.

Качество проведения инвентаризаций устанавливают по данным инвентаризационных описей, где проверяют наличие наиме­нования предприятия, места проведения инвентаризации (склад, цех, кладовая), времени ее проведения; полноты записи наимено­ваний материалов, их марки, сортности, артикулов и других отли­чительных признаков; порядок исправлений и указаний на каждой странице описи прописью показателей, числа порядковых номеров товарно-материальных ценностей и общего итога количества всех единиц в натуральном выражении; наличие на инвентаризацион­ных описях подписей членов инвентаризационной комиссии, а так­же записи ответственных лиц с их подписью о правильности прове­дения инвентаризаций и принятии ценностей на ответственное хранение.

Если при формировании инвентаризационных материалов вы­явлены нарушения, проверяющий обязан их изучить и выяснить причины. Эти нарушения могут быть результатом небрежного от­ношения комиссии к выполнению своих обязанностей или резуль­татом должностного подлога с целью сокрытия установленных фактов, недостачи, излишков отдельных видов товарно-материальных ценностей.

Для проверки правильности оформления инвентаризационных описей используют второй экземпляр инвентаризационной описи, первичные документы, данные аналитического учета, калькуляций и прочее.

Первичные документы на оприходование и данные аналитичес­кого учета используются, когда в инвентаризационных описях приведены наименования материала без указания сорта, размера, марки, номера и других потребительских свойств или в эти показатели вне­сены изменения. Достоверность записи устанавливают путем взаим­ной сверки показателей этих документов с данными инвентаризаци­онной описи.

Количественный учет по сортности материалов восстанавливает­ся но документам, если по соответствующей группе материалов учет осуществляется и суммарном выражении.

Достоверность приведенных остатков товарно-материальных ценностей в сличительной ведомости проверяют по данным бухгал­терского учета и инвентаризационной описи. Для проверки остатков по данным бухгалтерского учета используют количественно-сорто­вой учет, оборотные ведомости, сальдовые ведомости и другие в зави­симости от принятого порядка ведения аналитического учета в бух­галтерии.

В ходе ревизии проверяют правильность составления расчетов по списанию потерь в пределах норм естественной убыли и сверх этих норм. Списание потерь должно производиться по надлежаще оформленным документам с разрешения руководителя по утвержденным нормам естественной убыли. При этом списание выявленной недос­тачи должно быть не выше размеров недостачи по сличительной ве­домости.

Отдельной инвентаризационной описью или актом с указанием периода образования (по каждому виду товарно-материальных цен­ностей), причин потерь и возможного их использования комиссией оформляются потери от порчи, брака и боя. По решению руководите­ля может быть произведено списание потерь и недостач за счет пред­приятия при наличии актов об уничтожении с указанием способов и места, накладных по вывозу на свалку или сдачу в утиль.

Проверяется также порядок оформления списания потерь, проводится ли их списание повторно или такие ценности предъявляются при следующих инвентаризациях с целью изъятия из оборота добро­качественных ценностей.

При выявлении недостач и излишков отдельных ценностей, как исключение, допускается зачет недостач излишками, образовавши­мися в результате пересортицы по одной и той же группе товарно-ма­териальных ценностей (одному наименованию), на одну и ту же дату, у одного и того же ответственного лица, за один и тот же проверяемый период. Поэтому в ходе ревизии проверяют соблюдение установленного порядка зачета недостач образовавшимися излишками и отнесения на виновных лиц суммовых разниц в результате того, что стоимость недостающих ценностей выше оказавшихся в излишке. А если конкретные виновники пересортицы не установлены, то инвентаризационные разницы рассматриваются как недостачи сверх норм естественной убыли и списываются за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия или резервных фондов. Если пересортица образовалась не по вине материально ответственных лиц, в протоколах инвентаризационной комиссии должны быть подробные объяснения причин данной пересортицы.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке.

Стоимость выявленных при инвентаризации излишков материальных ценностей подлежит оприходованию и зачислению на увеличение прибыли отчетного года с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц. При этом дебетуют счета 10 «Материалы», 40 «Готовая продукция» и др. и кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Недостачи, хищения, порчу или умышленное уничтожение материальных ценностей относят в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредит счетов 10, 40 и др. Недостающую сельскохозяйственную продукцию урожая текущего года списывают по прогнозной стоимости, урожая прошлого года и покупные материальные ценности – по фактической себестоимости.

Если виновное лицо не установлено или суд отказал во взыскании с него, убытки от недостач или порчи списываются на финансовые результаты. В этом случае, должны быть приложены решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.).

Если недостача либо порча материальных ценностей произошла по вине предприятия (бесхозяйственности, запущенности в учете и др.), то она списывается за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

Суммы, установленные в результате инвентаризации просроченной дебиторской и кредиторской задолженности, зачисляются на финансовые результаты отчетного года.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителя сельскохозяйственного предприятия, который принимает решение о зачете.

Следует отметить, что стоимость недостач, порчи или иной утраты материальных ценностей в пределах норм естественной убыли по распоряжению руководителя предприятия списывается на издержки производства или по направлениям использования, включая остаток продукции на складах. При этом нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач. Убыль материальных ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостач ценностей излишками по пересортице. Если после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, все же оказалась недостача ценностей, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию ценностей, по которому установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности то­го месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом отчете предприятия.

По недостачам и потерям, явившимся следствием злоупотреблений, главный бухгалтер и руководитель предприятия должны направить материалы в следственные органы с целью установления виновных лиц и взыскания причиненного ущерба.

# 3. АНАЛИЗ ВЫПОЛНЕНИЯ ПЛАНА МАТЕРИАЛЬНО-ТЕХНИЧЕСКОГО СНАБЖЕНИЯ И ЭФФЕКТИВНОСТЬ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

## 3.1. Анализ обеспеченности хозяйства материальными ресурсами

Анализ выполнения плана материально-технического снабжения и эффективности использования производственных запасов занимает особое место в общем анализе хозяйственной деятельности предприятий АПК. От организации материально-технического снабжения во многом зависит ритмичность работы предприятия, качество выпускаемой продукции. Рациональное использование материалов и применение их прогрессивных видов позволяют уменьшить стоимость израсходованных материалов, сократить время обработки, а значит, снизить трудоемкость и фондоемкость продукции, и, в конечном счете, ее себестоимость.

Для анализа материальных ресурсов РУСПП «1-ая Минская птицефабрика» использовались следующие источники информации: план экономического и социального развития предприятия, план материально-технического снабжения, заявки, договоры на поставку сырья и материалов, оперативные данные отдела материально-технического снабжения и др.

Важным условием бесперебойной работы предприятия является полная обеспеченность потребности в материальных ресурсах источниками покрытия. Они могут быть внешними и внутренними. К внешним источникам относятся материальные ресурсы, поступающие от поставщиков в соответствии с заключенными договорами. Внутренние источники – это сокращение отходов сырья, использование вторичного сырья, собственное изготовление материалов и полуфабрикатов, экономия материалов в результате внедрения достижений научно-технического прогресса. Необходимо отметить, что на исследуемом предприятии источники покрытия являются внешними, то есть обеспечиваются за счет договорных обязательств поставщиков материальных ресурсов.

Анализ обеспечения потребности материальных ресурсов договорами и фактического их выполнения на РУСПП «1-ая Минская птицефабрика» представлен в табл. 3.1.

Таблица 3.1. Обеспечение потребности материальных ресурсов для производства яиц договорами и фактическое их выполнение в 2003 г.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Материал | Плановая потребность, т | Заключено договоров, т | Обеспечение потребности договорами, % | Поступило от поставщиков, т | Выполнение договоров, % |
| Комбикорм | 26256 | 27500 | 104,7 | 25790 | 93 |
| Травяная мука | 131,18 | 135 | 102,9 | 133,97 | 99,2 |
| Мясокостная мука | 196,27 | 214 | 109 | 198,6 | 92,8 |
| Кормовой жир | 114,66 | 128,5 | 112 | 128,3 | 99,8 |
| Сыворотка | 410,06 | 457 | 114,4 | 457 | 100 |

Примечание. Источник: собственная разработка

Анализ табл. 3.1 показывает, что потребность по всем видам, кроме комбикормов, материальных ресурсов для производства яиц удовлетворяется полностью, план поставки сырья перевыполнен в среднем на 3,7%. По всему предприятию этот показатель равен 5,9%. Данную тенденцию можно отметить двусторонне: с одной стороны наличие запасов гарантируют предприятию бесперебойную работу, с другой увеличение запасов сырья иммобилизуют часть финансовых средств, снижают их ликвидность. По данным бухгалтерского баланса РУСПП «1-ая Минская птицефабрика» за 2003 г. в течение года количество сырья и материалов увеличилось на 1537 млн. руб. (или на 54,9%) и составило 4333 млн. руб. На 01.01.2004 данная статья активов составляла 11% всего имущества предприятия.

Выполнение договоров по поставке комбикорма составило 93%, фактически план поставки данного вида сырья недовыполнен на 1,8% или на 466 тонн. Это повлекло уменьшение объема производства продукции, которое при норме расхода в 16 т/тыс. шт. яиц можно определить следующим образом:

 (1)

где ∆К – уменьшение объема производства продукции, Зф – фактические затраты, Зпл – плановые затраты, НРпл – плановая норма расхода сырья.

Таким образом, вследствие невыполнения плана поставки комбикорма на 466 тонн объем производства яиц уменьшился на 29,1 тыс. шт.

На исследуемом предприятии большое значение придается выполнению плана по срокам поставки (материалов) ритмичности. Нарушение сроков поставки ведет к недовыполнению плана производства и реализации продукции. Для оценки ритмичности применяют коэффициент ритмичности, который определяется суммированием фактического выполнения плана поставки материальных ресурсов, но не более запланированного уровня. На основании данных по поставкам комбикорма рассчитаем коэффициент ритмичности для данного вида сырья.

Таблица 3.2. Ритмичность поставок комбикорма по кварталам 2003 г.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Квартал** | **Поставка сырья, т.** | **Удельный вес сырья, %** | **Коэффициент выполнения плана** | **Доля сырья, зачтенная в выполнение плана по ритмичности, %** |
| **План** | **Факт** | **План** | **Факт** |
| **1** | 6564 | 5978 | 25 | 23,1 | 0,91 | 23,1 |
| **2** | 6564 | 6481 | 25 | 25,2 | 0,98 | 25 |
| **3** | 6564 | 6592 | 25 | 25,5 | 1,004 | 25 |
| **4** | 6564 | 6739 | 25 | 26,2 | 1,02 | 25 |
| **Всего за год** | 26256 | 25790 | 100 | 100 | 0,98 | 98,1 |

Примечание. Источник: собственная разработка

Таким образом, коэффициент ритмичности равен 98,1%. Недопоставка сырья в первой квартале 2003 г. привела к уменьшению объема производства продукции, а вместе с тем и уменьшению оборачиваемости капитала, уменьшению суммы прибыли.

## 3.2. Анализ эффективности использования производственных запасов

Для характеристики эффективности использования материальных ресурсов применяется система обобщающих и частных показателей.

К обобщающим показателям относятся прибыль на рубль материальных затрат, материалоотдача, материалоемкость, коэффициент соотношений темпов роста объема производства и материальных затрат, удельный вес материальных затрат в себестоимости продукции, коэффициент использования материалов.

Прибыль на рубль материальных затрат является наиболее обобщающим показателем эффективности использования материальных ресурсов. Определяется делением суммы полученной прибыли от основной деятельности на сумму материальных затрат.

Материалоотдача определяется делением стоимости произведенной продукции на сумму материальных затрат. Этот показатель характеризует отдачу материалов, то есть сколько произведено продукции с каждого рубля потребленных материальных ресурсов (сырья, материалов, топлива, энергии и т.д.).

Материалоемкость продукции – это отношение суммы материальных затрат к стоимости произведенной продукции – показывает, сколько материальных затрат необходимо произвести или фактически приходится на производство единицы продукции.

Коэффициент соотношения темпов роста объема производства и материальных затрат определяется отношением индекса валового производства продукции к индексу материальных затрат. Он характеризует в относительном выражении динамику материалоотдачи и одновременно раскрывает факторы ее роста.

Удельный вес материальных затрат в себестоимости продукции исчисляется отношением суммы материальных затрат к полной стоимости произведенной продукции. Динамика этого показателя характеризует изменение материалоемкости продукции.

Коэффициент материальных затрат представляет собой отношение фактической суммы материальных затрат к плановой, пересчитанной на фактический объем выпущенной продукции. Он показывает, насколько экономно используются материалы в процессе производства, нет ли их перерасхода по сравнению с установленными нормами. Если коэффициент больше 1, то это свидетельствует о перерасходе материальных ресурсов на производство продукции, и наоборот, если меньше 1, то материальные ресурсы использовались более экономно.

Анализ обобщающих показателей эффективности использования материальных ресурсов РУСПП «1-ая Минская птицефабрика» представлен в табл. 3.3.

Таблица 3.3. Анализ обобщающих показателей эффективности использования материальных ресурсов РУСПП «1-ая Минская птицефабрика» за 2002-2003 гг. (по всем видам деятельности).

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование показателя | 2002 год | 2003 год | Изменение |
| Абсолютное | В процентах |
| Стоимость произведенной продукции | 28018 | 40010 | 11992 | 42,8 |
| Себестоимость произведенной продукции | 27567 | 39366 | 11769 | 42,8 |
| Материальные затраты | 21983 | 32810 | 10827 | 49,3 |
| Материалоотдача | 1,24 | 1,21 | -0,03 | -2,5 |
| Материалоемкость | 0,8 | 0,82 | 0,02 | 2,5 |
| Коэффициент соотношения темпов роста объема производства и материальных затрат | - | 0,86 | - | - |
| Удельный вес материальных затрат в себестоимости продукции | 79,7 | 83,3 | 3,6 | - |
| Коэффициент материальных затрат | - | 1,13 | - | - |

Примечание. Источник: собственная разработка

Из анализа табл. 3.3 следует, что за 2003 г. стоимость произведенной продукции изменилась на 11992 млн. руб. или на 42,8%. Величина себестоимости произведенной продукции за отчетный период изменилась на 11769 млн. руб. или 42,8%. Необходимо отметить, что стоимость произведенной продукции и ее себестоимость изменяются одинаковыми темпами. Однако вместе с этим зафиксирован роста материальных затрат 10827 млн. руб. или на 49,3%. Удельный вес материальных затрат в себестоимости продукции увеличился на 3,6% и на конец 2003 г. составил 83,3%. Сравнивая данные показатели можно вычислить коэффициент соотношения темпов роста объема производства и материальных затрат. Данный показатель на конец 2003 г. равен 0,86, что говорит о превышении темпов роста материальных затрат над темпами роста продукции. Показатель коэффициента материальных затрат больший 1 свидетельствует о перерасходе материальных ресурсов на производство продукции.

Данные негативные тенденции развития предприятия подтверждает также снижение материалоотдачи на 2,5%, и, соответственно, снижение материалоемкости. В 2003 г. на каждый рубль произведенной продукции необходимо было потратить 82 коп. на материальные ресурсы. Таким образом на предприятии назрела необходимость проведения комплекса мер по совершенствованию расхода материальных ресурсов.

Для анализа эффективности использования материальных ресурсов необходимо рассмотреть также частные показатели материалоемкости. Они применяются для характеристики эффективности использования отдельных видов материальных ресурсов (сырьеемкость, топливоемкость, энергоемкость и др.), а также для характеристики уровня материалоемкости отдельных изделий.

Таблица 3.4. Анализ частных показателей материалоемкости РУСПП «1-ая Минская птицефабрика» (по всем видам деятельности)

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Показатель** | **2002 год** | **2003 год** | **Изменение** |
| Абсолютное | В процентах |
| Выпуск продукции | 28018 | 40010 | 11992 | 42,8 |
| Материальные затраты | 21983 | 32810 | 10827 | 49,3 |
| Сырье и материалы | 16147 | 24102 | 7955 | 49,2 |
| Топливо | 668 | 955 | 287 | 42,9 |
| Энергия | 553 | 895 | 342 | 61,8 |
| Продолжение табл. 3.4 |
| Оплата услуг сторонних организаций | 4615 | 6858 | 2243 | 48,6 |
| Общая материалоемкость | 0,8 | 0,82 | 0,02 | 2,5 |
| Сырьеемкость | 0,57 | 0,6 | 0,03 | 5 |
| Топливоемкость | 0,023 | 0,023 | 0 | 0 |
| Энергияемкость | 0,019 | 0,022 | 0,003 | 15,7 |
| Соотношение затрат на оплату услуг сторонних организаций к выпуску продукции | 0,16 | 0,17 | 0,01 | 6,2 |

Примечание. Источник: собственная разработка

Анализ таблицы 3.4 показывает, что на увеличение общей материалоемкости повлияли рост сырьеемкости на 5%, энергияемкости на 15,7% и рост сотношение затрат на оплату услуг сторонних организаций к выпуску продукции на 6,2%.

## 3.3. Выявление и подсчет резервов повышения эффективности использования производственных запасов

На завершающей стадии анализа эффективности использования материальных ресурсов необходимо установить возможности дальней­шего снижения издержек норм расхода материалов и материальных затрат, не использованные в отчетном году. Изучение конкретных условий про­изводственно-хозяйственной деятельности анализируемого предприятия РУСПП «1-ая Минская птицефабрика» позволяет сделать выводы о том, что такие возможности на предприятии есть. В частности, имеются все условия для внедрения в производст­венный процесс комплекса организационно-технических мероприятий и мероприятий по новой технике, позволяющих обеспечить сокращение норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии и, в конечном счете, экономию материальных ресурсов.

На производственных предприятиях могут иметь место резервы снижения затрат. Резервы – это неиспользованные возможности. Они реализуются за счет многочисленных факторов, которые классифицируются по различным признакам.

Факторы – это действия, позволяющие управлять затратами. Для этого необходима группировка факторов на внутри производственные (внутренние) и внепроизводственные (внешние). Внутрипроизводственные факторы – это те, которые зависят от деятельности предприятия:

* технические;
* организационные;
* структурные (изменение структуры и объема производства).

Внепроизводственные (внешние) факторы – те, изменение которых не зависит от деятельности предприятия:

* изменение цен на получаемые от поставщиков сырье и материалы;
* изменение тарифной системы и устанавливаемой величины заработной платы;
* изменение налоговых ставок и нормативов отчислений в бюджет и внебюджетные фонды.

Основным резервом повышения эффективности использования материальных ресурсов, является снижение материалоемкости. Материалоемкость как и материалоотдача, в первую очередь, зависит от объема выпуска продукции и суммы материальных затрат на ее производство. Объем же валовой (товарной продукции) в стоимостном выражении (ВП) может измениться за счет количества произведенной продукции (VВП), ее структуры и уровня отпускных цен на продукцию (ЦП). Сумма материальных затрат (МЗ) также зависит от объема материальной продукции, ее структуры, расхода материалов на единицу продукции (УР), стоимости материалов (ЦМ). В итоге общая материалоемкость зависит от объема произведенной продукции, ее структуры, норм расхода материалов на единицу продукции, цен на материальные ресурсы и отпускных цен на продукцию.

Рассчитаем влияние указанных выше факторов на изменение материалоотдачи производства куриных яиц на исследуемом предприятии и выявим возможные резервы роста эффективности использования материальных ресурсов. Следует отметить, что структура продукции на протяжении анализируемого периода не менялась, поэтому расчет приведен без учета влияния данного фактора. Первоначальные данные для факторного анализа приведены в табл. 3.5.

Таблица 3.5. Показатели факторов изменения материалоемкости за 2002-2003 гг. (по производству куриных яиц)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Показатель | 2002 | 2003 |
| Объём производства (VВП), тыс. шт. | 165354 | 163775 |
| Отпускная цена на продукцию (ЦП), тыс. руб./тыс. шт. | 72,6 | 80,3 |
| Выручка от реализации продукции, млн. руб. | 12018 | 13148 |
| Удельный расход сырья (комбикорм) (УР), т./тыс. шт. | 1,6 | 1,5 |
| Цена на сырье (ЦМ), тыс. руб./т.  | 23 | 26,3 |
| Затраты материалов, млн. руб. | 6085 | 6460 |
| Материалоемкость продукции, руб./шт. | 0,506 | 0,491 |

Примечание. Источник: собственная разработка

Анализ табл. 3.5 показывает, что за анализируемый период материалоемкость производства куриных яиц на исследуемом предприятии снизилась на 0,015 руб. Влияние факторов первого порядка на материалоотдачу можно определить способом цепных подстановок, используя данные табл. 3.6.

Таблица 3.6. Данные для анализа материалоемкости продукции

|  |  |
| --- | --- |
| Показатель | Млн. руб. |
| Затраты материалов на производство продукции:а) базового периода (VВП0\*УР0\*ЦМ0)б) по базовым нормам и ценам на фактический выпуск продукции (VВП1\*УР0\*ЦМ0)в) фактически по базовому уровню цен (VВП1\*УР1\*ЦМ0)г) фактически в отчетном периоде (VВП1\*УР1\*ЦМ1) | 6085602656506460 |
| Стоимость валового выпуска продукцииа) базового периодаб) фактически при базовом уровне ценв) фактически в отчетном периоде | 120181189013148 |

Примечание. Источник: собственная разработка

На основании приведенных данных о материальных затратах и стоимости товарной продукции рассчитаем показатели материалоемкости продукции, которые необходимы для определения влияния факторов на изменение ее уровня.

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Условия расчета | Порядок расчета | Уро-вень |
| Объем произ-водства | Удельный расход сырья | Цены на мате-риалы | Цена на продук-цию |
| Материалоемкость базового периода | t0 | t0 | t0 | t0 | 6085/12018 | 0,506 |
| Изменение материалоемкости за счет изменения обема производства | t1 | t0 | t0 | t0 | 6026/11890 | 0,506 |
| Изменение материалоемкости за счет изменения удельного расхода сырья | t1 | t1 | t0 | t0 | 5650/11890 | 0,475 |
| Изменение материалоемкости за счет изменения цен на материалы | t1 | t1 | t1 | t0 | 6460/11890 | 0,543 |
| Изменение материалоемкости за счет изменения цен на продукцию | t1 | t1 | t1 | t1 | 6460/13148 | 0,491 |
| Изменение материалоемкости за счет соответствующего фактора | 0 | -0,031 | +0,068 | -0,052 | -0,015 |

Примечание. Источник: собственная разработка

Влияние факторов первого уровня на изменение материалоемкости представлено на рис. 3.1.

 Рисунок 3.1 Влияние факторов первого уровня на изменение материалоемкости

Данные табл. 3.7 и рис. 3.1 показывают, что за анализируемый период материалоемкость продукции снизилась на 0,015 руб., что можно отметить как положительную тенденцию. Да основе этих же данных можно сделать вывод, что материалоемкость снизилась за счет изменения удельного расхода сырья и изменения цен на продукцию. В то же время рост цен на сырье увеличивает материалоемкость, незначительный рост объемов производства влияние на изменение материалоемкости не оказал.

Проведенный анализ позволяет выявить резервы повышения эффективности использования материальных ресурсов. На исследуемом предприятии основным резервом является снижение цен на сырье, используемое в производстве. Мероприятиями по данному направлению могут служить пересмотр договоров с поставщиками или поиск новых, снижение транспортных расходов на перевозку материальных ресурсов. Еще одним резервом является снижение норм расхода сырья при производстве продукции. Это может быть достигнуто либо за счет новых видов сырья, либо за счет введения более экономного оборудования. Пример работы в данной области представлен ниже.

Как было замечено ранее, исследуемое предприятие использует только внешние источники покрытия потребности в материальных ресурсах. Однако наиважнейшим резервом повышения эффективности использования производственных запасов является использование внутренних источников. Внутренние источники повышения эффективности использования производственных запасов – это сокращение отходов сырья, использование вторичного сырья, собственное изготовление материалов и полуфабрикатов, экономия материалов в результате внедрения достижений научно-технического прогресса. Особое значение для предприятия имеет последний фактор.

В настоящее время РУСПП “1-я Минская птицефабрика” располагает 27 птичниками, 18 из которых оснащены клеточным оборудованием отечественного производства БКН-3 или ЦБК-18, 9 – оборудованием “Big Dutchman” (Германия), а в птичнике №5 д. Паперня оборудование БКН-3, установленное в 1990 г. для дальнейшей эксплуатации непригодно в связи с низкой производительностью труда повышенным падежом птиц, нерациональным использованием производственных площадей.

Одновременная эксплуатация оборудования фирмы “Big Dutchman” и отечественного оборудования БКН-3 позволила выявить следующие недостатки последнего:

- система поения, оборудованная проточными поилками, не обеспечивает необходимую температуру воды и увеличивает ее расход в 4 раза;

- тросовая кормораздача не обеспечивает равномерной подачи кормов и приводит к большим потерям в результате их просыпа;

- низкая производительность труда.

Таким образом, на предприятии имеется сверхнормативный расход материальных ресурсов, который можно устранить с помощью ввода новой линии “Big Dutchman” в птичнике №5 д. Паперня. Расчет резервов роста объема продукции за счет экономии материальных ресурсов на основе норм расхода представлен в табл. 3.5.

Таблица 3.5. Расчет резервов роста объема продукции за счет экономии материальных ресурсов на основе норм расхода

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Материал** | **Норма расхода сырья, т. на производство 100 тыс. яиц при использовании БКН-3** | **Норма расхода сырья, т. на производство 100 тыс. яиц при использовании “Big Dutchman”** | **Экономия сырья, %** |
| Комбикорм | 0,16 | 0,13 | 23 |
| Травяная мука | 0,08 | 0,06 | 33,3 |
| Мясокостная мука | 0,1 | 0,08 | 25 |
| Кормовой жир | 0,1 | 0,07 | 42,8 |
| Сыворотка | 0,25 | 0,17 | 47 |

Примечание. Источник: собственная разработка

Таким образом, основным источником повышения эффективности использования материальных ресурсов на исследуемом предприятии использование внутренних источников, в частности: это сокращение отходов сырья, экономия материалов в результате внедрения достижений научно-технического прогресса.

С помощью ввода новой линии “Big Dutchman” в птичнике №5 д. Паперня с учетом норм расхода общая экономия сырья и материалов составит 34,7%, что позволит увеличить выпуск продукции минимум на 28%.

Еще одним резервом повышения эффективности использования запасов РУСПП «1-ая Минская птицефабрика», характерным и для других предприятий АПК, является снижение остатков готовой продукции. На многих предприятиях большой удельный вес в оборотных активах предприятия занимает готовая продукция, особенно в последнее время в связи с конкуренцией, потерей рынков сбыта, низкой покупательной способностью субъектов хозяйствования и населения, высокой себестоимости продукции, неритмичностью выпуска и отгрузки и др. Увеличение остатков готовой продукции на складах предприятия приводит также к длительному замораживанию оборотного капитала, отсутствию денежной наличности, потребности в кредитах и уплате процентов по ним, росту кредиторской потребности поставщикам, бюджету, работникам предприятия по оплате труда. В настоящее время – это одна из основных причин спада производства, снижения его эффективности, низкой платежеспособности предприятий и их банкротства. Для анализа состава, длительности и причин образования сверхнормативных остатков готовой продукции по каждому ее виду используются данные аналитического и складского учета, инвентаризации и оперативные сведения отдела сбыта, службы маркетинга. С целью расширения и поиска новых рынков сбыта необходимо изучать пути снижения себестоимости продукции, повышения ее качества и конкурентоспособности, структурной перестройки экономики предприятия, организации эффективной рекламы.

# ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, в условиях перехода к рыночной экономике важное значение приобретает улучшение качественных показателей использования производственных запасов (снижение удельных затрат материалов в себестоимости продукции, всемерная экономия и т. д.). Эту за­дачу можно решить путем применения более прогрессивных конструкционных материалов, металлических порошков и пласт­масс, замены дорогостоящих материалов более дешевыми, син­тетическими без снижения качества продукции, сокращения от­ходов и потерь в производстве, комплексного использования природных и материальных pecypсов, максимального устранения потерь и непроизводительных расходов, широкого вовлече­ния в хозяйственный оборот вторичных ресурсов и попутных про­дуктов.

В связи с этим перед учетом производственных запасов стоят следующие задачи: правильное и своевременное документальное оформление всех операций по заготовке, поступлению и отпуску материалов;

выявление и отражение затрат, связанных с их заготовлением; расчет и списание отклонений фактической себестоимости цен­ностей от их учетной стоимости (ТЗР) по направлениям затрат; выбор наиболее приемлемой оценки материалов в теку­щем учете; контроль за сохранностью производственных запасов в местах их хранения и на всех стадиях движения; постоянный контроль за соблюдением установленных норм производственных запасов; систематический контроль за использованием товарно-материальных ценностей в производстве на базе обоснованных норм их расходования; контроль за технологическими отходами и потерями и их использованием; своевременное получение точной информации о величине экономии или перерасхода производственных запасов по срав­нению с установленными лимитами (нормами); своевременное осуществление расчетов с поставщиками товарно-материальных ценностей, контроль за ценностями, на­ходящимися в пути, неотфактурованными поставками.

Анализ предприятия РУСПП «1-ая Минская птицефабрика» показал, что улучшению ресурсосбережения способствует упорядочение первичной документации, широкое внедрение типовых унифи­цированных форм, повышение уровня механизации и автомати­зации учетно-вычислительных работ, обеспечение строгого по­рядка приемки, хранения и расходования сырья, материалов, по­луфабрикатов, комплектующих изделий, топлива и др., ограни­чение числа должностных лиц, имеющих право подписи доку­ментов на выдачу особо дефицитных и дорогостоящих материа­лов. Для обеспечения сохранности производственных запасов, правильной приемки, хранения и отпуска ценностей важное зна­чение имеет наличие на предприятии в достаточном количестве складских помещений, оснащенных весовыми и измерительны­ми приборами, мерной тарой и другими приспособлениями. Не­обходимо также внедрять эффективные формы предварительно­го и текущего контроля за соблюдением норм запасов и их рас­ходованием, уделять больше внимания повышению достоверно­сти оперативного учета движения полуфабрикатов, комплек­тующих изделий, деталей и узлов в производстве сельскохозяйственной продукции.

# СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Экономика предприятия/ В.Я. Хрипач, Г.З. Суша, Г.К. Оноприенко; Под ред. В.Я. Хрипача. – Мн.: Экономпресс. 2000. – 464с.
2. Грузинов В.П. и др. Экономика предприятия: Учебник для вузов/ Под ред. проф. В.П. Грузинова. – М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1998. – 535с.
3. «Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг)// НРПА РБ 12 сентября 2000г. №8/4116.
4. Фрунзе В. Классификация затрат на производство// Экономика. Финансы. Управление. 2002. №2. с. 7-13.
5. Зайцев Н.Л. Экономика промышленного предприятия. Практикум: Учеб. пособие. – М.: ИНФРА-М, 2002. – 224с.
6. Лесневская Н. Калькуляция: виды и использование в управлении// Консультант бухгалтера. - 2000. - №10. - С. 62-67
7. Сергеев И.В. Экономика предприятия: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 304с.
8. Экономика фирмы: Учебник для вузов/ Под ред. проф. В.Я. Горфинкеля, проф. В.А. Швандара. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 461с.
9. Экономика предприятия: Учеб. пособие/ Л.Н. Нехорошева, Н.Б. Антонова, М.А. Зайцева и др.; Под общ. ред. Л.Н. Нехорошевой. – Мн.: Выш. шк., 2003. – 383с.
10. Экономика фирмы: Учеб. пособие/ Т.В. Муравьева, Н.В. Зиньковская, Н.А. Волкова, Г.Н. Лиференко; Под ред. Т.В. Муравьевой. – М.: Мастерство, 2002. – 400с.
11. Управление затратами на предприятии: Учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. – В.Г. Лебедев, Т.Г. Дроздова, В.П. Кустарев, А.Н. Асаул, И.Б. Осорьева; Под общ. ред. Г.А. Краюхина. – СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2003, – 256с.
12. Гончаров В.В. Руководство для высшего управленческого персонала в 3-х томах. Том. 2. – М.: МНИИПУ, 2002. – 784с.
13. Ермолович Л.Л., Сивчик Л.Г., Толкач Г.В., Щитникова И.В. Экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия: Учеб.-практ. пособие./ Под общ. ред. Л.Л. Ермолович. – Мн.: БГЭУ, 2000. – 580с.
14. Русель А.Л. Анализ затрат на практике.// Экономика. Финансы. Управление. - 2003. - №7. - С. 95-101.
15. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Табурчак П.П., Викуленко А.Е., Овчинникова Л.А. и др.: Учеб. пособие для вузов/ Под ред. П.П. Табурчака, В.М. Тумина и М.С. Сапрыкина. – Ростов н/Д: Феникс, 2002. – 352с.
16. . Стражева Н.С., Стражев А.В. Бухгалтерский учет: Учеб.-метод пособ. – Мн.: Книжный дом, 2002.
17. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Под общ. ред. Л.Л. Ермолович. – Мн.: Интерпрессервис, 2001.
18. Экономика предприятия: Учебное пособие. В 4 ч. 1. Ресурсы предприятия / Под общ. ред. А.И. Ильина. - Бобруйск: БФ БГЭУ, 2000.
19. Ладутько Н.И. Учет, контроль и анализ материальных ресурсов. – Мн.: ИНФРА-М, 1999.
20. Мартынов Н.В. Основы организации бухгалтерского учёта и аудита. Мн.: БГЭУ, 2003 – 324 с.
21. Булавина Л.Н. Бухгалтерский учет и аудит материально-производственных запасов: Учеб. пособ. для вузов по эконом. спец. – М.: финансы и статистика, 2001. – 143 с.
22. Пошерстник Е.Б., Мейксин М.С. Бухгалтерский учет в строительстве, долгосрочные инвестиции и источники финансирования. – СПб.: Изд. Торговый дом «Герда», 1998. – 475 с.
23. Отраслевое приложение к журналу «Главный бухгалтер» «Строительство», 2003, №2 Шелег Т. стр 35. «Контроль за использованием материалов в строительстве»
24. .Бухгалтерский учет в строительстве: Учеб. пособ. / Под общ. ред. Дробышевского Н.П. – Мн.: БГЭУ, 1999. – 276 с.
25. Кашевская Р.А. Новые правила аудиторской деятельности // Право Беларуси – 2003, №38 – с. 50-54.
26. Фалейчик В. Комментарии к Закону “Об аудиторской деятельности” // Финансы, учёт, аудит – 2003, №2 – с. 57.
27. Белый И.Н., Сушкевич А.Н. Организация бухгалтерского учёта и внутреннего аудита на предприятии и в организациях. Мн.: Экаунт, 1996 – 74 с.
28. Тарловская И.Н. Учет затрат на производство и контроль за формированием себестоимости строительства монтажных работ. Дис. экон. наук. – Мн.: БГЭУ, 1997. – 121 с.
29. Хмельницкий В.А. Ревизия и аудит. Мн.: НО ООО БИП-С, 2003 – 212 с.
30. Шахбазова И.Т. Бухгалтерский учёт и аудит. Мн.: Тетрасистемс, 2002 – 256 с.
31. Кореневский В.С. Совершенствование отчетности в Республике Беларусь на основе западного опыта // Бухгалтерский учет и анализ. - 2002. - № 9. - С. 28-33.
32. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий.
33. Пупко Г.М. Аудит и ревизия. Мн.: Кн. дом, 2004 – 429 с.
34. Бухгалтерский учет в строительстве: Учеб.-практическое пособие/ Н. П. Дробышевский. -Мн.: ООО «ФУА-информ».-2004-648с.

30.Анализ хозяйственной деятельности в промышленности: Учебник / Н.А. Русак, В. И. Стражев, О.Ф. Мигун и др.; Под общ. Ред. В. И. Стражева.- Мн.: Выш. Шк., 1998. - 398с.

1. Бухгалтерский учет в торговле: Учебник / Под общ ред. Кожарского В.В. - Мн.: «Экоперспектива», 1999г.
2. Бухгалтерский учет: Учебное пособие. - Мн.: Амалфея, 2003г.
3. Анализ хозяйственной деятельности в промышленности / Под общ. ред. Стражева В.И. – Мн.: Высшая школа, 1998.
4. Лабынцев Н.Т., Ковалёва О.В. Аудит: теория и практика. М.: Приор, 2000 – 205 с.
5. Мартынов Н.В. Основы организации бухгалтерского учёта и аудита. Мн.: БГЭУ, 2003 – 324 с.
6. Основы аудита: Уч. пос. / Под ред. Я.В. Соколова. М.: Бух.уч., 2000 – 453 с.
7. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятий АПК. Мн.: Новое знание, 2003 – 696 с.