

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ ТА НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ**

КАФЕДРА АУДИТУ ТА ДЕРЖАВНОГО КОНТРОЛЮ

МАЗУР Владислав Васильович

**ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ
МАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня
“Магістр”

Галузь знань 07 “Управління та адміністрування”

Спеціальність 071 “Облік і оподаткування”

Науковий керівник:

кандидат економічних наук,

доцент кафедри аудиту та

державного контролю

Здирко Наталія Григорівна

АНОТАЦІЯ

Предметом дослідження в магістерській роботі є сукупність теоретичних, методично-організаційних та практичних аспектів обліково-контрольного забезпечення управління матеріальними активами підприємства, спрямованих на забезпечення керівників інформацією для підвищення ефективності прийняття управлінських рішень.

Об'єктом дослідження є процес обліку та контролю матеріальними активами підприємства на товаристві з обмеженою відповідальністю “Сільськогосподарське орендне підприємство “Щасливе” с. Щаслива Вінницького району.

Мета дипломної роботи полягає у поглибленні теоретичних засад та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та контролю матеріальними активами підприємства. Для досягнення поставленої мети визначені та реалізовані наступні завдання: розкрити економічну сутність матеріальних активів, їх класифікації для цілей обліку та контролю, а також завдання та функції контролю за надходженням та використанням матеріальних активів; дослідити сучасний стан обліку та контролю матеріальних активів на підприємствах з метою визначення напрямків удосконалення; розробити практичні пропозиції з удосконалення обліку та контролю матеріальних активів на підприємствах.

За результатами дослідження розроблено та впроваджено рекомендації щодо вдосконалення обліково-контрольного забезпечення управління матеріальними активами на підприємствах з урахуванням національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Одержані результати можуть бути використані в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: облік, контроль, матеріальні активи, управління, основні засоби, запаси, виробничі запаси, МШП, готова продукція, товари.

Магістерська робота містить 148 сторінок, 19 таблиць, 33 рисунки, список використаних джерел включає 180 джерел, 18 додатків.

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ МАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА	8
1.1. Економічна сутність матеріальних активів	8
1.2. Класифікація матеріальних активів для цілей обліку та контролю	29
1.3. Сутність, завдання та функції контролю за надходженням та використанням матеріальних активів	42
РОЗДІЛ 2. ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ МАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА	49
2.1. Визнання та оцінка складових матеріальних активів	49
2.2. Порядок документування та відображення в обліку матеріальних активів	71
2.3. Внутрішній контроль стану та ефективності використання матеріальних активів підприємства	92
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА	106
3.1. Логістичний підхід в управлінні матеріальними активами	106
3.2. Удосконалення процесу документування операцій з матеріальними активами для потреб обліку та контролю	118
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	129
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	132
ДОДАТКИ	148

ВСТУП

Нові економічні реалії вимагають нових підходів до управління, пошуку таких їх форм, які б відповідали ринковим відносинам. Ефективно керувати самостійним підприємством набагато складніше, ніж підприємством, що працювало в умовах адміністративної системи господарювання. Отже, економічні перетворення, які здійснюються в Україні, нерозривно пов'язані з пошуком принципово нових методів управління виробництвом і, зокрема, матеріальними активами, котрі є одними із визначальних чинників. Відтак, особливої актуальності набуває проблема подальшого вдосконалення методики бухгалтерського обліку, контролю та аналізу матеріальних активів з максимальним наближенням її до міжнародних стандартів.

Реформування системи бухгалтерського обліку, контролю і аналізу, продиктоване не лише причинами методичного характеру, а й суто прикладними аспектами діяльності підприємств, і тому повинно базуватися на логічному комплексному підході. Окремі питання стосовно організації обліку, контролю і аналізу матеріальних активів на підприємстві недостатньо досліджені, і тому вони потребують науково обґрунтованих рекомендацій. Так, поки що чітко не визначені економістами напрямки вдосконалення обліку операцій з надходження, відпуску та використання матеріальних активів, а також контролю за їх збереженням на базі широкого застосування сучасних засобів обчислювальної техніки.

Таким чином, наявні проблеми в організації обліку і контролю надходження, руху та відпуску матеріальних активів, а також недостатність дослідження питань, пов'язаних з аналізом ефективності їх використання, визначили значимість та актуальність теми дипломної роботи.

Окремі теоретичні та практичні аспекти обліку і контролю матеріальних активів досліджували такі вітчизняні науковці: Ф.Ф. Бутинець [23, 24], С.Ф. Голов [33], Л.В. Гуцаленко [42, 43], В.П. Завгородний [48], Н.Г. Здирко [49, 156], Т.Г. Китайчук [59], Л.О. Мармуль [88], О.О. Любар [106], В.В. Новодворсь-

ка [106], О.А. Петрик [116], Плахтій Т.Ф. [121], Н.Л. Правдюк [128, 129, 130], О.В. Томчук [156], О.Ф. Томчук [157], В.Ю. Фабіянська [160, 161], Л. Ходаківська [164], В.О. Шевчук [173].

Віддаючи належне вагомості та практичній цінності доробкам науковців, слід зазначити наявність невирішених питань. Зокрема, подальших досліджень потребують розкриття економічної сутності категорії “матеріальні активи”, їх класифікація та оцінка; організація бухгалтерського обліку активів, вдосконалення документування та рахунків аналітичного обліку згідно з вимогами нормативно-правових актів і специфіки підприємств та інші.

Мета і задачі дослідження. Мета дипломної роботи полягає у поглибленні теоретичних засад та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та контролю матеріальних активів підприємства. Для досягнення поставленої мети визначені та реалізовані наступні завдання:

- розкрити економічну сутність матеріальних активів, їх класифікації для цілей обліку та контролю, а також завдання та функції контролю за надходженням та використанням матеріальних активів;
- дослідити сучасний стан обліку та контролю матеріальних активів на підприємствах з метою визначення напрямків удосконалення;
- розробити практичні пропозиції з удосконалення обліку та контролю матеріальних активів на підприємствах.

Предмет і об’єкт дослідження. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методично-організаційних та практичних аспектів обліку та контролю матеріальних активів, спрямованих на забезпечення керівників інформацією для управління підприємством.

Об’єктом дослідження є процес обліку та контролю матеріальних активів на ТОВ СОП “Щасливе” с. Щаслива Липовецького району Вінницької області.

Методи дослідження. Дослідження здійснювалося із застосуванням загальнонаукових та спеціальних методів пізнання обліку та контролю. Використовувалися методи індукції та дедукції – для збирання, систематизації і обробки інформації щодо розкриття змісту обліку та контролю; групування – для класифікації об’єктів обліку та контролю; аналізу та синтезу, порівняння; метод логі-

чного аналізу – для теоретичних узагальнень напрямів удосконалення обліку та контролю. Табличний та графічний прийом використовувалися для відповідної ілюстрації одержаних результатів.

Інформаційною базою дослідження стали: первинна документація, реєстри обліку, фінансова звітність підприємства, нормативно-правові акти, статистичні матеріали Держкомстату України. У процесі дослідження використано дані бухгалтерського обліку та звітності досліджуваного ТОВ СОП “Щасливе”.

Практичне значення одержаних результатів. На базі теоретичного дослідження та вивчення практичної діяльності сільськогосподарського підприємства, розроблено та впроваджено рекомендації щодо вдосконалення діючої методики організації обліку та контролю на підприємствах з урахуванням національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Особистий внесок здобувача. Основні положення, пропозиції та висновки, викладені у магістерській дипломній роботі є результатом самостійного наукового дослідження, комплексом теоретичних і практичних питань, пов’язаних з обліком і контролем на сільськогосподарському підприємстві.

Наукова новизна результатів дослідження полягає у теоретичному обґрунтуванні та розробці методичних підходів і практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і контролю матеріальних активів в системі управління сільськогосподарськими підприємствами.

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження доповідались і обговорювались на Міжнародній науково-практичній конференції «Економіка, фінанси, облік та управління: оцінка та перспективи розвитку в Україні та світі» (22 грудня 2017 р., м. Полтава) [82].

Періодом дослідження є 2014-2016 роки.

Магістерська дипломна робота складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг роботи складає 148 сторінок. Магістерська дипломна робота містить 19 таблиць, 33 рисунки і 18 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ МАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність матеріальних активів

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” [131], активи – це ресурси, контрольовані підприємством внаслідок минулих подій, використання яких як очікується призведе до отримання економічних вигод у майбутньому внаслідок будь-якого використання такого запасу.

Дотримання “принципу контролю” у визнанні ресурсів активами не є новацією для світової облікової практики і простежується в Міжнародних стандартах фінансової звітності (далі - МСФЗ) та нормативних актах, що регулюють ведення бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах (наприклад, Республіці Вірменія, Республіці Казахстан, Республіці Узбекистан) [137, с. 288].

У МСФЗ визначення поняття “актив” наведено у п. 49 Принципів складання та подання фінансової звітності [95]: “активи (assets) - це ресурси, контрольовані компанією в результаті минулих подій, від яких компанія очікує отримання економічних вигод в майбутньому”. З цього визначення випливають три принципових характеристики активу:

- контроль - активом вважається ресурс, контрольований підприємством;
- наявність події в минулому – контроль встановлюється в результаті минулих подій;
- очікуваний приплив економічних вигод у майбутньому - передбачається, що ресурс буде приносити в подальшому економічні вигоди.

Аналізуючи трактування поняття “активи” в МСФЗ та національному обліковому законодавстві (табл. 1.1), приходимо до висновку, що зовнішня тотожність в трактуванні поняття “актив” і критеріях визнання є, однак, формальною – в сучасній обліковій практиці України не поодинокі випадки визнання об'єктів активами згідно наявності (відсутності) права власності, а не виходячи

з задекларованого в Законі України “Про бухгалтерський облік” та НП(С)БО 1 “принципу контролю”.

Таблиця 1.1

Визначення поняття “актив” у національних та міжнародних нормативних актах, що регулюють ведення бухгалтерського обліку

Ознака	Нормативні акти України, що регулюють ведення бухгалтерського обліку	Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)
Термін	Активи - ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому	Актив - ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують одержання майбутніх економічних вигід суб'єктом господарювання
Критерії визнання	1) оцінка активу може бути достовірно визначена; 2) очікується отримання в майбутньому економічних вигід, пов'язаних з його використанням	1) актив має собівартість або вартість, яку можна достовірно визначити; 2) існує ймовірність отримання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигід

Джерело: [137, с. 288]

У ряді випадків Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 (далі Інструкція №291) [53] передбачена можливість відображення необоротних активів в системі рахунків бухгалтерського обліку з урахуванням принципу контролю: “господарські організації (крім державних (казенних) та комунальних підприємств) на окремих субрахунках третього порядку відповідних субрахунків із зазначенням належності до державної та / або комунальної власності відображають контрольовані ними (що перебувають у їх володінні та / або користуванні) необоротні активи, що є об'єктами права державної чи комунальної власності, та не ввійшли до статутних капіталів господарських товариств, створених у процесі приватизації (корпоратизації)”.

Викладене дозволяє стверджувати, що: 1) розробляючи Інструкцію № 291, ряд положень були перенесені розробниками попереднього нормативного акту; 2) положення ЗУ “Про бухгалтерський облік” та Інструкції № 291 належним чином не узгоджені, хоча часовий розрив в датах набрання чинності відносно незначний; 3) положення Концептуальної основи та МСФЗ в частині сутно-

сті і критеріїв визнання активів продубльовані в ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” без урахування національних особливостей і системи права; 4) з введенням у 2004 р. в дію ГК та ЦК України не зроблено відповідних коригувань в ЗУ “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність” та П(С)БО, що призвело до зазначених розбіжностей [137, с. 289].

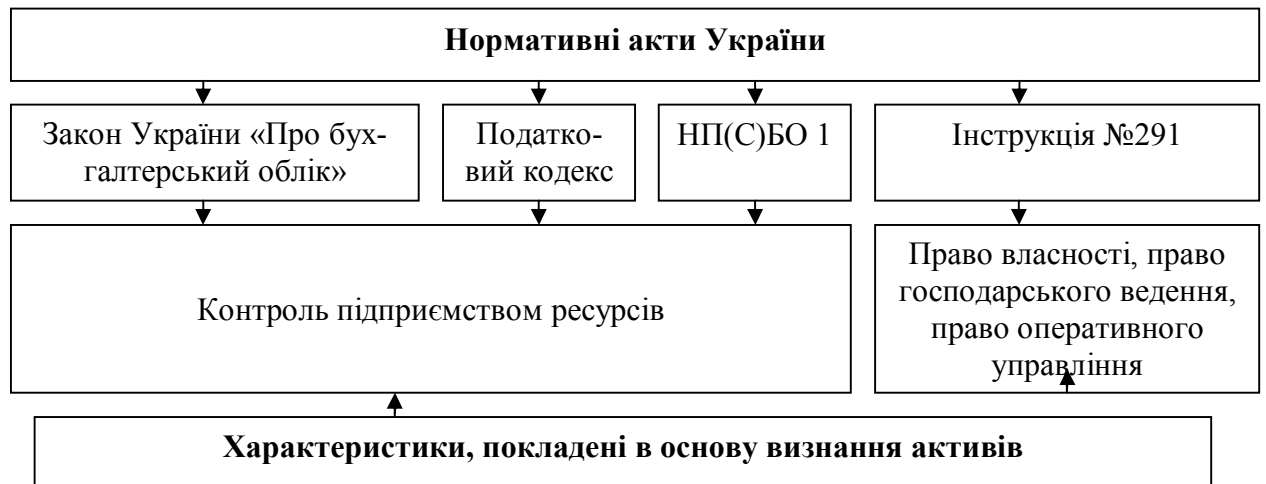


Рис. 1.1. Характеристики активів в нормативних актах України

Джерело: [137, с. 289]

Отже, залишаються відкритими питання: Як співвідноситься контроль підприємством ресурсів, а також право власності (точніше такі його складові як право володіння, користування і розпорядження майном)? Чи мається на увазі під ресурсами, контрольованими підприємством, одночасно наявність у суб'єкта господарювання кожної з трьох складових права власності? Чи достатньою умовою для постановки на баланс конкретного виду майна є наявність хоча б однієї зі складових права власності?

Вчені-економісти (бухгалтери) однозначно стверджують: контроль підприємством ресурсів і наявність права власності на них - це зовсім різні речі. Так, наприклад, аналізуючи визначення активів, наведене в МСФЗ, М.Л. Пятов і С.А. Смирнова [134] звертають увагу на те, що в самих Концептуальних засадах зазначено: “при визначенні існування активу право власності не є істотним, отже, наприклад, орендоване майно є активом, якщо підприємство контролює вигоди, які передбачає одержати від цього майна” (п. 57 концептуальної основи складання та подання фінансових звітів). При цьому вчені вважають, що “по-

няття контролю має значення ширше, ніж право власності”, і тому при визначенні активів, так, як воно дано в МСФЗ, слід, скоріше, оперувати словом “управління”, ніж “контроль”. Так, наприклад, майно сторонніх організацій, що перебуває у організації - товарного складу на підставі укладених нею договорів зберігання, безумовно, контролюється нею, але аж ніяк не управляється і не служить фактором одержання доходів і прибутку”.

Ловінська Л.Г., Жилкіна Л.В., Голенко О.М. також підтримують викладену вище позицію: “головним критерієм відображення певних цінностей в активі балансу є те, що підприємство контролює вигоди, отримані від використання майна, і приймає ризики, пов'язані з активом. Разом з тим право власності не є істотним при визнанні активу в балансі” [77].

Абсолютно переконливим і логічним видається з цього приводу твердження проф. В.Я. Соколова: “принцип контролю полягає в тому, що майном підприємства слід вважати не те, що належить йому на правах власності, а те, чим воно може розпоряджатися і контролювати. Згідно даного принципу питання про зарахування тих чи інших об'єктів до складу активів підприємства або, навпаки, їх списання, вирішується не відповідно до їх формальної юридичної приналежності, а відповідно до намірів сторін щодо майбутнього даних об'єктів” [147, с. 36].

Воронова Л.К. [146, с. 472] вважає, що активи це все чим володіє підприємство (готівка, дебіторська заборгованість, обладнання та майно підприємства). Існує три види активів: 1) оборотні активи — готівка та кошти, запаси, які можуть бути досить швидко трансформовані в готівку (як правило, протягом року); 2) основні засоби з довгим терміном служби, що використовуються підприємством при виробництві товарів і послуг (наприклад, будівлі, споруди, земля, обладнання); 3) інші активи, які включають такі нематеріальні активи, як патенти і торгові знаки (що не мають натурально-речової форми, але цінні для підприємства), капіталовкладення в інші компанії або довготермінові цінні папери, “витрати майбутніх періодів” і різні інші активи (залежно від профілю того чи іншого підприємства) [146, с. 472].

Активи можуть бути різної форми: матеріальні, нематеріальні та грошові активи. Одним з елементів активів підприємства є матеріальні активи. Матеріальними активами називають “основні та оборотні засоби виробництва, які використовуються (або можуть бути використані) у виробничому процесі та формують його матеріально-речову базу”.

Їх поділяють на засоби виробництва та засоби обігу. Засоби виробництва можна поділити на засоби праці та предмети праці: засоби праці характеризують ступінь оволодіння та підпорядкування сил природи виробництву матеріальних благ; предмети праці поділяють на два види: перший – речовини, що вперше відокремлюються працею від природи та перетворюються на продукт, другий – сирі матеріали або сировина, речовини, що пройшли обробку.

Засоби та предмети праці по-різному поведуть себе у процесі відтворення: зміна предметів праці відбувається людиною за допомогою засобів праці, при цьому оброблений предмет праці може перетворюватись на засіб праці у іншому трудовому процесі (рис. 1.2).

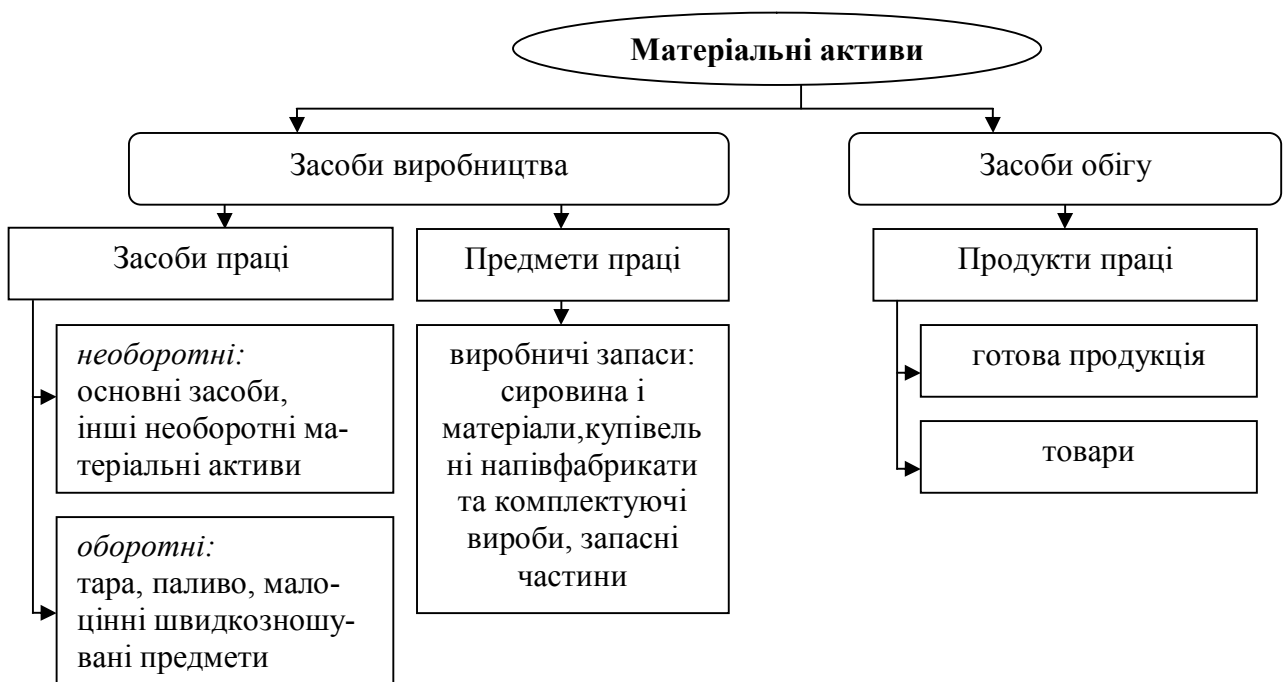


Рис. 1.2. Склад матеріальних активів підприємства

Джерело: побудовано автором

Основні принципи управління матеріальними активами в умовах ринкової економіки наведено на рис. 1.3.

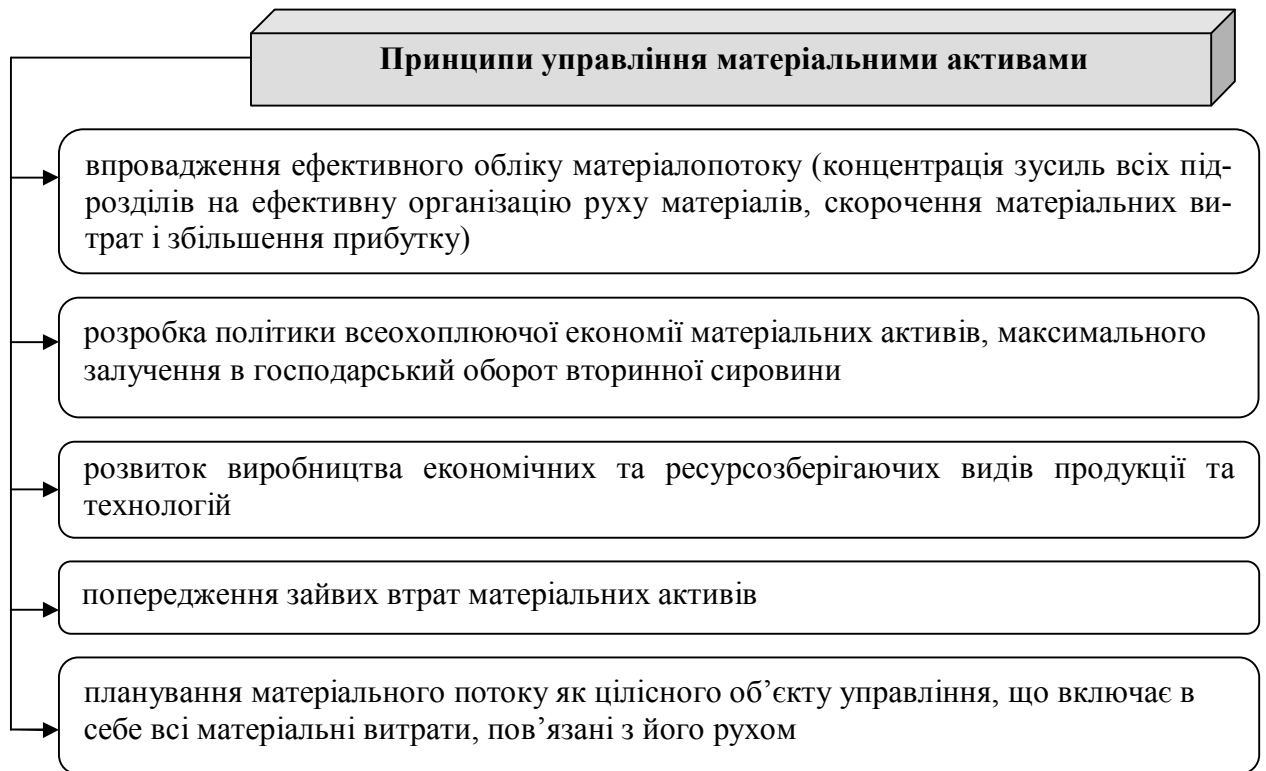


Рис. 1.3. Принципи управління матеріальними ресурсами на підприємства
Джерело: узагальнено на основі [1, с. 12]

З бухгалтерської точки зору та по відношенню до фінансової звітності матеріальні активи можуть бути в складі необоротних та оборотних активів. Що стосується необоротних активів, то до матеріальних необоротних активів належать основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. До матеріальних оборотних активів належать виробничі запаси, малоцінні швидкозношувані предмети, готова продукція та товари. Розглянемо сутність кожної із складових матеріальних активів у визначеній послідовності.

Згідно з п. 4 П(С)БО 7 основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

У пп. 14.1.138 Податкового кодексу наведено термін основні засоби – матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користуван-

ня ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік)

Враховуючи значну питому вагу основних засобів у складі необоротних активів суб'єктів господарювання, можна стверджувати також і те, що вони здійснюють суттєвий вплив на показники фінансового стану підприємств, в тому числі на фінансові результати (рис. 1.4).

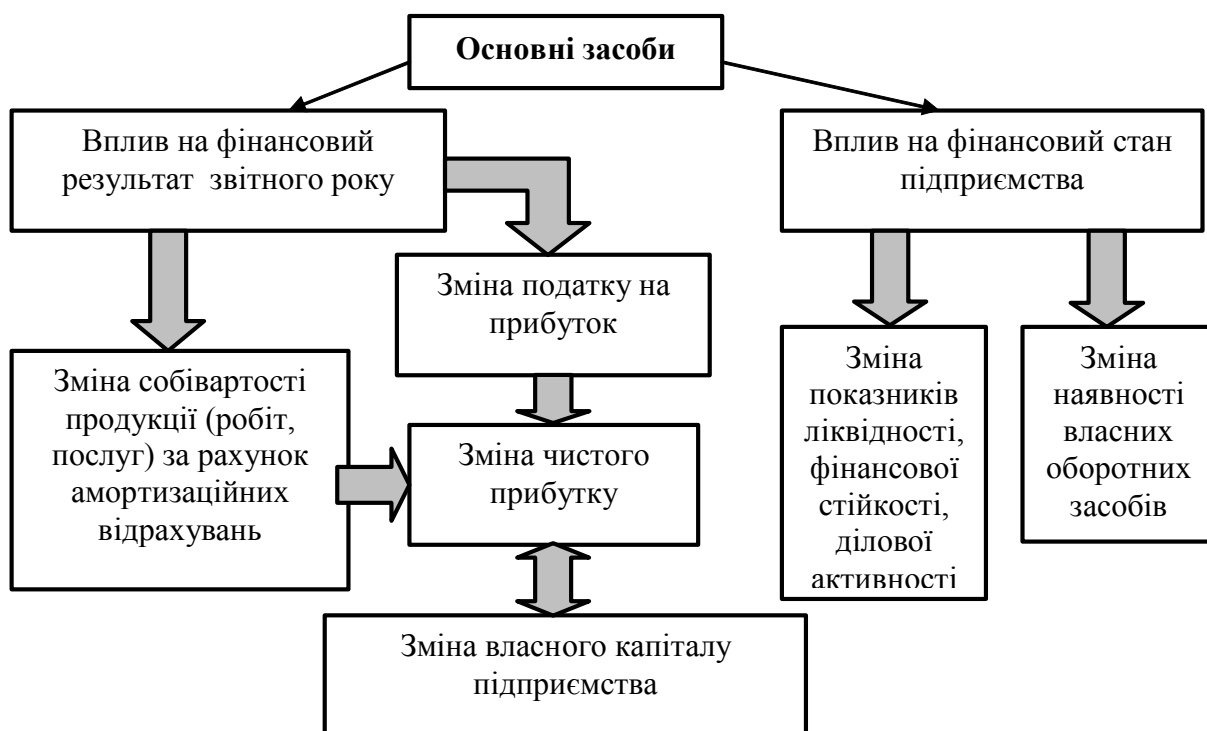


Рис. 1.4. Вплив основних засобів підприємства на показники його фінансового стану та результатів діяльності

Джерело: [102, с. 57]

Для віднесення матеріального об'єкту до основних засобів він повинен

відповідати трьом критеріям:

- бути активом;
- використовуватись у діяльності товариства;
- мати термін експлуатації (використання) більше 365 днів.

Метою використання основних засобів є отримання економічних вигід шляхом реалізації продукції, що виготовлена за їх допомогою, а також надання послуг, та здавання в оренду цих засобів іншим суб'єктам. Тобто, у господарській діяльності підприємства використовуються засоби праці, які багаторазово приймають участь у процесі виробництва, вони не змінюють свій початковий зовнішній вигляд протягом тривалого періоду, але поступово зношуються і переносять свою вартість на собівартість.

Згідно з МСБО 16, основні засоби – це матеріальні об'єкти, які: а) утримуються для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду [96].

Належність окремих видів майна до основних засобів визначається на підставі професійної думки бухгалтера з урахуванням конкретних обставин і умов експлуатації об'єкта, в окремих випадках методів нарахування амортизації. Також МСБО 16 передбачена можливість об'єднання окремих незначних активів (наприклад, шаблонів, інструментів і штампів тощо) в один об'єкт основних засобів, а амортизація активу починається з моменту, коли актив можна використати за призначенням. Відповідно до МСБО 16, ремонт або ж будь-яке технічне обслуговування активу не скасовує необхідності амортизації такого основного засобу. А предмети прокату, що значаться серед цих активів, належать до МСФЗ 40 “Інвестиційна нерухомість” як вид довгострокових активів.

До інших необоротних матеріальних активів належать такі матеріальні активи, як бібліотечні фонди, малоцінні необоротні активи, тимчасові (нетитульні) споруди, природні ресурси, інвентарна тара, предмети прокату.

Далі розглянемо економічну сутність складових оборотних матеріальних активів підприємства.

Важливість ефективного формування та використання оборотних активів важко переоцінити. Нестача оборотних активів може паралізувати діяльність підприємства або погіршити його фінансовий стан, а надлишок означатиме, що на підприємстві частину активів не використовують у виробничому процесі та вони не приносять економічної вигоди, створивши попередньо витрати на їх залучення.

Оборотні активи – це сукупність матеріальних активів і грошових коштів, які перебувають у постійному кругообігу з метою забезпечення безперервності виробничого процесу та ліквідності підприємства, змінюючи свою матеріальну форму протягом одного операційного циклу. Оборотної активи, як і будь-які інші активи, мають властиві лише їм переваги й недоліки, що є ключовими факторами, на які потрібно звертати увагу під час формування, використання та управління ними (рис. 1.5).

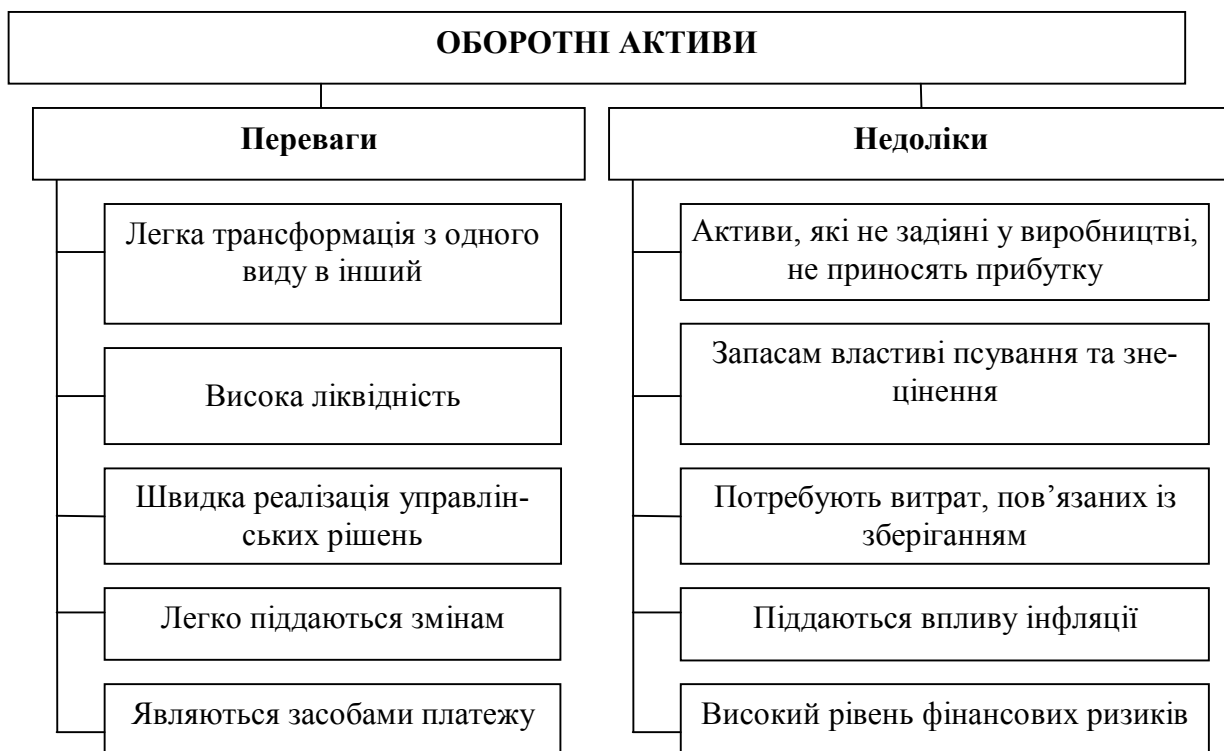


Рис. 1.5. Переваги і недоліки оборотних активів

Джерело: [38, с. 68]

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”. Крім того, за ві-

дображення в обліку та фінансовій звітності запасів необхідно враховувати вимоги інших Положень: НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”; П(С)БО 16 “Витрати”; П(С)БО 19 “Об’єднання підприємств”, а також Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій.



Рис. 1.6. Склад запасів згідно з П(С)БО 9 “Запаси”

Джерело: узагальнено автором на основі [126]

Відповідно до пункту 4 П(С)БО 9 “Запаси”, запаси – активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. Причому запаси визнаються активами тільки в тому випадку, якщо є ймовірність того, що підприємство отримає економічні вигоди, пов’язані з їх використанням, і їх вартість може бути достовірно визначена.

Необхідно зазначити, що в загальному переліку запасів у пункті 6 П(С)БО 9 “Запаси” таке поняття, як “виробничі запаси”, не зустрічається, а точніше не виокремлюється. Інший стандарт – НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” – передбачає додаткову статтю “Виробничі запаси”, де відображається вартість запасів малоцінних та швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання у ході нормального операційного циклу. Саме такі види запасів згадуються в пункті 6 П(С)БО 9 “Запаси”, хоч і не вказується, що вони є виробничими.

Водночас Планом рахунків бухгалтерського обліку передбачено рахунок 20 “Виробничі запаси”, який конкретно визначає склад та перелік матеріальних цінностей, що мають обліковуватися як виробничі запаси підприємства. Одночасно з цим такі рахунки, як 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети” та 25 “Напівфабрикати” відповідно до Плану рахунків не включаються до складу виробничих запасів, а обліковуються окремо.

Таким чином, спостерігається суперечливість трактування та розуміння термінів “запаси” і “виробничі запаси” між положеннями стандартів бухгалтерського обліку та планом рахунків: відповідно до стандартів терміни “запаси” і “виробничі запаси” є тотожними, а згідно з планом рахунків термін “запаси” ширший за термін “виробничі запаси” (табл. 1.2).

У теоретичному розумінні виробничі запаси є предметами праці, які од-

норазово використовуються у виробничому процесі, свою вартість повністю переносять на готову продукцію. В бухгалтерському обліку більшість предметів праці вважаються виробничими запасами. Але поняття матеріальних і виробничих запасів є дискусійним і трактується в літературних джерелах неоднозначно.

Таблиця 1.2

Види запасів матеріальних ресурсів

Групи	Підгрупи
Товарні – частина сукупних запасів, що перебувають в обігу	Збутові – запаси готової продукції у підприємств-виробників, призначені для відправлення конкретним споживачам або на проміжні склади системи матеріально-технічного постачання
	Транспортні – запаси “у дорозі”
	Складські – запаси, зосереджені на проміжних складах і базах системи матеріально-технічного постачання
Виробничі – частина сукупних запасів, що перебувають безпосередньо у споживачів, але не вступили у виробничий процес	Технологічні (підготовчі) – утворюються у випадку, коли ресурси, які надійшли, потребують попередньої обробки (сортування, сушка)
	Міжопераційні – запаси незавершеного виробництва, що утворюються між окремими операціями внаслідок різної тривалості їх виконання
Виробничі і товарні	Поточні – частина виробничого або товарного запасу, призначена для забезпечення потреб виробництва у разі незбігу термінів і розмірів надходження і використання матеріальних ресурсів
	Страхові – частина виробничого або товарного запасу, призначена для забезпечення виробництва у випадку різного роду випадкових відхилень від плану, викликаних випадковими коливаннями попиту, обсягів поставок, затримками поставок
	Нормативні – запаси, що дозволяють забезпечити ритмічність діяльності на конкретному наперед заданому інтервалі

Джерело: узагальнено автором

На думку Астахова З. П., матеріально-виробничі запаси – це в широкому розумінні предмети праці, які уречевлено складають основу продукту, що виробляється, і повністю включаються в собівартість продукції, робіт і послуг після попередньої обробки в одному виробничому циклі [5, с. 418].

Пилипів Н., Борисовський М. визначають товарно-виробничі запаси як матеріальні активи, які у формі предметів праці та засобів праці використовуються для потреб виробництва та його обслуговування, перебувають у формі продуктів виробництва для подальшої реалізації, використовуються для пере-

продажу, а також для потреб управління підприємством [118, с. 306].

На думку Юркової І., виробничі запаси підприємства - це вартісне вираження запасів сировини і матеріалів, напівфабрикатів, палива і енергії, призначених для виробництва продукції та використання у виробничому процесі, управлінських потреб і продажу” [177, с. 303].

Багрій П.І. пропонує трактувати поняття “виробничі запаси” як засоби виробництва, що надійшли до споживачів (на підприємство, будову) і ще не використовуються у процесі виробництва, і тут же пропонує визначення поняття “запаси” як наявність матеріальних ресурсів (засобів виробництва та предметів споживання) для забезпечення безперервності розширеного відтворення, обслуговування невиробничої сфери та задоволення потреб населення [6, с. 167].

Дубініна М. В. виокремлює два види складських запасів – виробничі та товарні [46, с. 47], при цьому зазначає, що виробничі запаси – це матеріальні цінності, що знаходяться на складі підприємств виробничої сфери і призначені для подальшого використання; а товарні запаси – матеріальні цінності, які знаходяться на складі, але призначені для продажу.

Титенко Л.В. пропонує використовувати наступне уточнене визначення: виробничі запаси – це частина матеріальних ресурсів підприємства, які представляють собою сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що складають матеріальну основу продукції підприємства, надають їй необхідних якостей, приймають участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції. На відміну від існуючих визначень, запропоноване поняття “виробничі запаси” підкреслює матеріальну та витратну природу виробничих запасів, одночасно з цим відокремлює їх від сукупних матеріальних ресурсів підприємства, визначає джерела відшкодування їх вартості [154, с. 366].

Узагальнення підходів до визначення понять “запаси” та “виробничі запаси” наведено в табл. 1.3.

**Узагальнення підходів до визначення понять “запаси” та
”виробничі запаси”**

№ п/п	Автор	Визначення
1	2	3
Запаси		
1	Анікін Б. О. [79, с. 225]	Запаси – сировина, матеріали, комплектуючі і готова продукція становлять матеріальні цінності, що очікують промислового або особистого споживання
2	Ніколайчук В. Є. [104, с.144]	Запаси – сукупність засобів виробництва, що зберігаються у відповідних господарських структурах, як сфери виробництва, так і сфери збуту
3	Палагін І. Ю. [114, с. 19]	Запаси – кількість матеріалів, товарів та інших матеріальних об'єктів, що є в даній точці (наприклад, на складі, прилавку, робочому місці) в даний момент часу
4	Родніков А. Н. [136, с. 73]	Запаси – матеріальна продукція, що чекає вступу в процес виробничого чи особистого споживання або в процес продажу
5	Мочерний С.В. [47, с. 583]	Запаси – наявність відповідних матеріальних ресурсів, до яких належать засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, і які ще не використовуються
6	Юркова І. [177, с. 303]	Запаси – це фактична величина накопичених матеріальних цінностей на складі на кожен день роботи підприємства для забезпечення ритмічного і безперервного виробничого процесу
Виробничі запаси		
1	Безруких П.С. [9]	Під виробничими запасами розуміють різні речові елементи виробництва, що використовуються в якості предметів праці у виробничому та іншому господарчих процесів
2	Бойко В.М. [14]	Під виробничими запасами розуміють засоби виробництва, що надійшли на підприємство і ще не використовуються у виробничому процесі
3	Борисов А.Б. [16]	Виробничі запаси - сукупність усіх матеріалів, які має підприємство, частина оборотних засобів підприємства, які ще не включені у процес виробництва, але надійшли на робочі місця
4	Бутинець Ф.Ф. [24, с. 313]	Виробничі запаси – активи, які використовуються для подальшого продажу, використання підчас виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством
5	Завгородній В.П. [48, с. 82]	Виробничі запаси – сировина, основні та допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб
6	Іваниєнко В.В. [51, с. 252]	Виробничі запаси – це матеріальні ресурси, що знаходяться на складах (сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, що комплектують вироби, паливо і пальне, тара і тарні матеріали, запасні частини для ремонту, інструменти),призначені для виробничого споживання, але що ще не поступили у виробництво

1	2	3
7	Ковальов В.В. [62, с. 518]	Виробничі запаси вважає частиною оборотних засобів підприємства. Визначає, що до їх складу входить сировина, матеріали, МШБ, незавершене виробництво, готова продукція та товари для перепродажу
8	Кружкова Р.В., Даєнічева В.А. [110, с. 5]	Виробничі запаси - матеріальні цінності, що знаходяться на складі підприємств виробничої сфери і призначені для подальшого використання; товарні запаси – матеріальні цінності, які знаходяться на складі, але призначені для продажу, але обидва види запасів представляють собою складські запаси
9	Пушкар М.С. [133, с. 74]	Під виробничими запасами розуміє запаси засобів виробництва, які знаходяться на складах суб'єкта господарювання і необхідні для забезпечення безперервного виробничого процесу, причому це лише ті предмети праці, які ще не задіяні у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму
10	Сахарцева І.І. [142, с. 163]	Виробничі запаси (сировина, матеріали, паливо та ін.), що є предметами праці, забезпечують засобами праці і робочою силою виробничий процес підприємства, в якому вони використовуються одноразово
11	Сонько В. [148]	Під виробничими запасами розуміють накопичені ресурси, що перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва
12	Чебанова Н.В. [168, с. 425]	Виробничі запаси – це сировина, основні та допоміжні матеріали, що придбані або виготовлені на підприємстві й утримуються для подальшої обробки з метою виробництва продукції, надання послуг та виконання робіт
13	Швець І.Б. [172, с. 14]	Виробничі запаси є матеріальними оборотними активами підприємств, є головною умовою здійснення необхідного виробничого процесу
14	Шомштейн А.А. [175, с. 29]	Виробничі запаси – сировина, матеріали, напівфабрикати та ін., що поступили на склади підприємства, тобто виробництва, що вступили в сферу, але що ще не знаходяться в процесі виробничого споживання

Джерело: систематизовано автором

Кужельний М. В. під “виробничими запасами” розглядає мінімальний запас предметів праці, необхідний для виробничого процесу, таким чином, не розкриває економічну природу виробничих запасів [73, с. 156].

Грабова Н. М. ототожнює поняття “виробничі запаси” і “запаси”. Втім, виробничі запаси – це складова матеріальних запасів підприємства, а не всі матеріальні запаси. Тому ототожнення понять “матеріальні запаси” і “виробничі запаси” нелогічне [36, с. 234].

Лопатіна В.В. вважає, що виробничі запаси – це сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді складських запасів основних та

допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання у одному операційному циклі [81, с. 70].

Отже, поняття виробничих запасів слід відрізнити від поняття запаси (рис. 1.7).

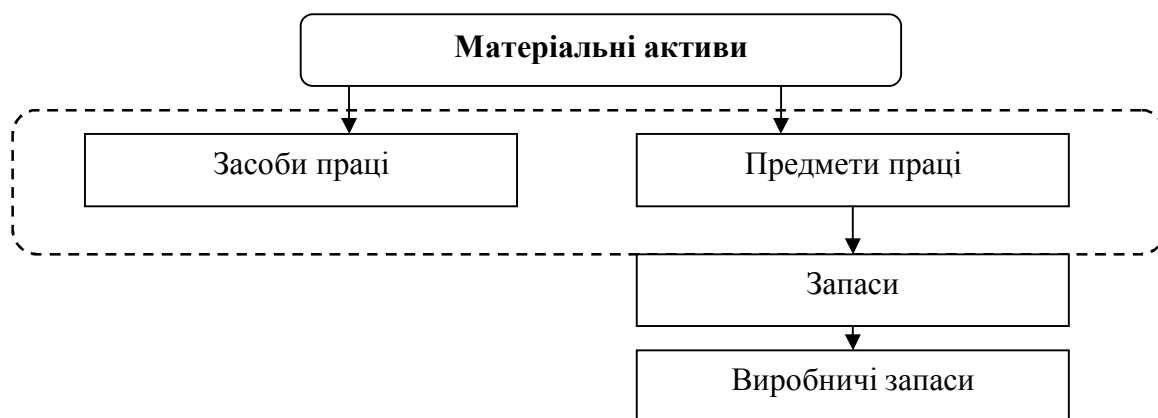


Рис. 1.7. Місце виробничих запасів у складі матеріальних активів

Джерело: узагальнено автором

Щодо розкриття інформації про запаси у звітності підприємства, то нам відомо, що до затвердження нової форми балансу та прийняття НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [101] всі види запасів відображалися за окремими рядками (статтями), такими як “Виробничі запаси”, “Готова продукція”, “Товари”, а згідно з новою формою запаси пропонують відображати узагальненою статтею “Запаси”, в якій згрупується інформація про всі запаси, якими володіє підприємство. Така реформа відображення інформації призвела до скорочення статей балансу з метою надання можливості усунення економічних і торгівельних бар’єрів, активізації надходження інвестицій, а також виходу на світові ринки капіталу.

У різних країнах визначення терміна “запаси” відрізняється. Так, якщо в Україні під запасами розуміють активи, які призначені для виробництва продукції, надання послуг або перепродажу протягом короткого періоду часу, то в США та Великобританії запаси визначають як активи, призначені для використання протягом одного виробничого циклу або для продажу протягом звичай-

ного ділового циклу. Варто зазначити, що в Німеччині немає нормативного визначення поняття “запаси”, проте під ними розуміють предмети, що призначені для перепродажу чи короткострокового використання. У Росії під запасами розуміють лише запаси сировини та матеріалів у виробничих підприємствах та запаси товарів в організаціях без обмеження використання їх протягом одного виробничого циклу [118, с. 306].

Таблиця 1.4

Визначення терміну “запаси” в українських та міжнародних нормативно-правових джерелах

Джерело	Визначення
1	2
П(С)БО 9 ”Запаси” [126]	Запаси - активи, які: утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [91]	Розкривають сукупний склад запасів для цілей бухгалтерського обліку: сировина основна та допоміжна, матеріали, паливо, запасні частини, МШП, товари у вигляді матеріальних цінностей, що призначені для перепродажу, поточні біологічні активи. Проте в них термін “виробничі запаси” відсутній. Розкривається порядок формування первісної вартості запасів, методи оцінки запасів при їх вибутті
План рахунків бухгалтерського обліку [120]	Передбачає Рахунок 20 “Виробничі запаси” який призначено для “узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва”
МСБО 2 “Запаси” [95]	Запаси - це активи, які: а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг
Інструкція з обліку запасів бюджетних установ [52]	Запаси - це оборотні активи у матеріальній формі, які належать установі та забезпечують її функціонування (або перебувають у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг) і будуть використані, як очікується, протягом одного року

Джерело: систематизовано автором

Таким чином, запаси – це матеріальні ресурси, які знаходяться на різних

стадіях виробництва й обігу та чекають на своє використання у процесі виробничого або особистого споживання.

Критична оцінка існуючих визначень поняття “виробничі запаси” дає підстави виокремити такі основні підходи [81, с. 70]:

- переважна більшість економістів і вчених при висвітленні питань обліку запасів використовує визначення, наведене в П(С)БО 9;
- окремі вчені ототожнюють поняття “виробничі запаси” і “матеріальні ресурси”;
- ототожнюються також такі поняття, як “запаси” й “виробничі запаси”;
- в окремих джерелах застосовується термін “товарно-матеріальні цінності”;
- ряд авторів до виробничих запасів, як частини предметів праці, не відносять малоцінні швидкозношувані предмети та незавершене виробництво.

В процесі своєї господарської діяльності кожна організація набуває і використовує велику кількість предметів, які враховуються не в складі основних коштів, а в складі виробничих запасів. Такі предмети в бухгалтерському обліку прийнято називати малоцінними і швидкозношуваними предметами. Хоча МШП частково виконують функції, подібні до функцій необоротних активів, але відповідно до встановленого порядку вони включаються до складу запасів. За економічним призначенням вони аналогічні до основних засобів праці, але обліковуються окремо. Це зроблено з метою спрощення планування та обліку, а також вирішення ряду фінансових питань.

До МШП згідно П(С)БО 9 “Запаси” відносять предмети, термін експлуатації яких не перевищує року чи нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік.

До 1 січня 2000 року бухгалтерський облік МШП ґрунтувався на методологічних принципах, викладених у Положенні про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні, затвердженому постановою КМУ від 03.04.93 р. № 250, і Вказівках по організації бухгалтерського обліку в Україні, затверджених наказом Міністерства фінансів України 07.05.93 р. № 25. Вищевказаними доку-

ментами були встановлені три основних критерії для розмежування МШП і основних засобів:

- вартість - не вище 500 грн. за одиницю незалежно від терміну служби;
- термін служби: МШП використовуються при виробництві продукції (робіт, послуг) протягом періоду, що не перевищує одного року незалежно від вартості;
- наявність у переліку предметів, що відносяться до МШП.

Введення в дію П(С)БО 9 “Запаси” та П(С)БО 7 “Основні засоби” спричинило зміни в порядку відображення МШП. Це пов’язано зі зміною критеріїв зарахування предметів до малоцінних та швидкозношуваних. Відповідно до вимог П(С)БО 9 основним критерієм для віднесення предметів до складу малоцінних є термін їхнього корисного використання.

Згідно з П(С)БО 9 і Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язання і господарських операцій підприємств і організацій починаючи з 01.01.2000р. МШП можуть відноситися до необоротних активів або можуть обліковуватися в оборотних активах у складі запасів. Таким чином, підприємство самостійно повинно розподілити наявні на його балансі МШП на дві групи:

- малоцінні та швидкозношувані предмети (рахунок 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”), які відображаються у складі запасів у другому розділі активу балансу “Оборотні активи”;

- малоцінні необоротні матеріальні активи (субрахунок 112 “Малоцінні необоротні матеріальні активи”), які в бухгалтерському обліку підлягають амортизації та відображаються у складі основних засобів у першому розділі активу балансу “Необоротні активи”.

Критерієм, що розмежує віднесення предмета до однієї з розглянутих категорій (МШП чи МНМА) є термін його корисної експлуатації: якщо цей термін менше 1 року, то такий предмет враховується в складі “Запасів”, а якщо більше 1 року - у складі “Необоротних активів”.

До МШП, які враховуються у складі запасів підприємства, належать

предмети, термін використання яких не перевищує рік (операційний цикл), зокрема інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг, інструменти та інші МШП.

Крім виробничих запасів та МШП, матеріальні оборотні активи включають готову продукцію та товари.

Готова продукція – це продукція (виріб, напівфабрикат, робота, послуга), що повністю закінчена обробкою на даному підприємстві, пройшла всі стадії технічного випробування (якщо вимагають відповідні її особливості), відповідає затвердженим умовам і стандартам, не потребує подальшої обробки на цьому підприємстві і здана на склад або замовникові-покупцеві відповідно до діючого порядку прийняття продукції.



Рис. 1.8. Взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією готової продукції

Готова продукція проходить такі операції:

- відпуск продукції з виробництва і здача її на склади;
- зберігання продукції на складах підприємства;
- відпуск продукції на місці місцевим і відправка (відвантаження) іногороднім покупцям;

- відпуск продукції для внутрішніх потреб основних цехів, збуту продукції (наприклад, тара власного виробництва) та інше;
- реалізація продукції (одержання грошей від покупців за відпущену продукцію).

Категорії “товари” притаманна значна кількість сутнісних ознак, які накопичувались в процесі інформатизації економічних процесів, що призвело до ускладнення розуміння економічного змісту поняття “товари”.

Відповідно до нормативно-правових документів товари відносяться до запасів та входять до складу окремої групи – товарних запасів, що являють собою матеріальні цінності, які придбані (отримані) та утримуються суб’єктом господарювання з метою подальшого продажу (реалізації). Однак, слід відмітити, що товари можуть виступати також у нематеріальній формі, що свідчить про на неповноту визначення досліджуваного терміну на законодавчому рівні.

Товари – це активи, які утримуються підприємством або проходять всі стадії виробництва, формуючи вартість, що можливо достовірно оцінити, з метою подальшого продажу (реалізації) чи обміну з метою отримання прибутку суб’єктом господарювання.

Відповідно товари підприємством можуть утримуватися з метою подальшого їх перепродажу або пройти всі стадії виробничого процесу. Однак важливою умовою облікового підходу є формування вартості товарів, яку можливо достовірно визначити та оцінити. Кожна стадія процесу виробництва товарів складається з певних господарських операцій, які підлягають обліковому відображенню, забезпечивши цим самим безперервне формування та надання повної, достовірної та своєчасної інформації про надходження та рух товарів управлінському персоналу підприємства.

Отже, в даному пункті ми дали характеристику економічній сутності матеріальних активів, а також розглянули підходи різних вчених щодо розкриття їх сутності.

1.2. Класифікація матеріальних активів для цілей обліку та контролю

В цілому, у сучасній економічній літературі можна виділити декілька основних підходів до визначення складу матеріальних активів.

У першому випадку йдеться тільки про предмети праці. Однак, до сукупних матеріальних ресурсів підприємства включають не лише матеріали, паливо, запасні частини, комплектуючі вироби, тару і тарні матеріали та ін., а й основні засоби, малоцінні та швидкозношувані предмети, матеріальні витрати в незавершеному виробництві, напівфабрикати власного виробництва, готову продукцію. Усі вони беруть участь у кругообігу засобів і складають його матеріальну основу.

Що ж до другого випадку, то маються на увазі предмети праці і та частина основних засобів, яка віднесена у групу МШП. Такий підхід розширює поняття, але і тут розглядається тільки визначена частина матеріальних ресурсів, тому що залишаються за межею не менш важливі її групи – засоби праці, матеріальні витрати в незавершеному виробництві, напівфабрикати власного виробництва, готова продукція.

У третьому випадку до матеріальних активів відносять і засоби праці, і предмети праці, але не відносять до них матеріальні витрати в незавершеному виробництві, напівфабрикати та готову продукцію, яка має, як і матеріали, натурально-уречевлену та вартісну форми.

У четвертому випадку під поняттям “матеріальні активи” розуміють предмети праці, напівфабрикати власного виробництва, незавершене виробництво, а також готову продукцію.

В окремих випадках до категорії матеріальних активів відносять усі елементи засобів виробництва і предметів споживання - це засоби виробництва і готову продукцію, виробничі запаси, незавершене виробництво, готову продукцію, засоби і предмети праці.

Класифікація матеріальних активів на підприємстві може здійснюватися за такими критеріями:

- за способом використання та призначенням;

- за роллю у виробничому процесі;
- за місцезнаходженням;
- за технічними ознаками.

Класифікація матеріальних активів за способом використання і призначенням є основою побудови плану рахунків бухгалтерського обліку, а класифікація за місцезнаходженням і технічними ознаками матеріалів застосовується для організації їх аналітичного обліку (зокрема, в розрізі основних і допоміжних матеріалів та найменувань, сортів, марок).

Загальну схему класифікації запасів наведено на рис. 1.9.

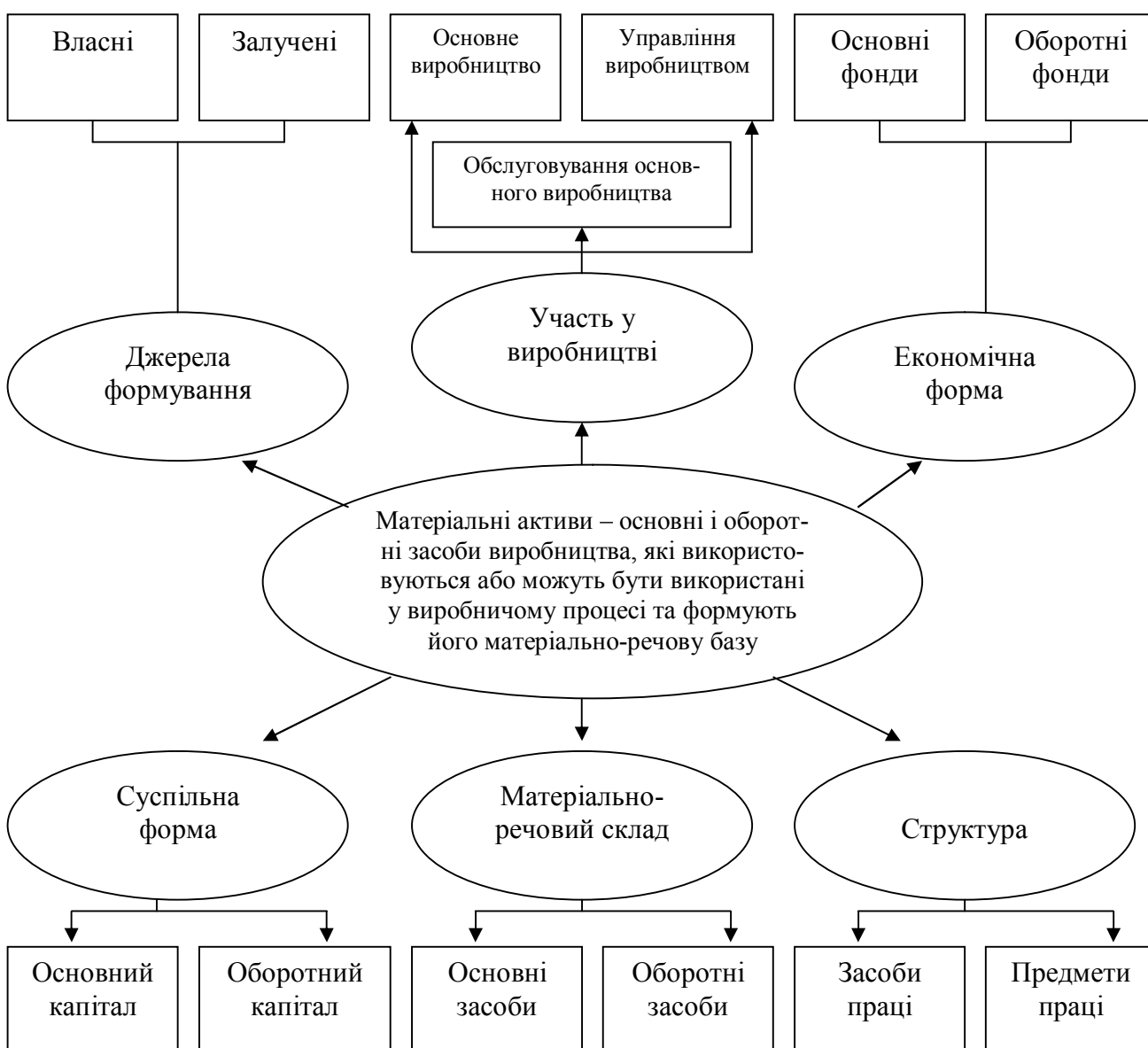


Рис. 1.9. Класифікація матеріальних активів за групувальними ознаками

Джерело: узагальнено автором

За джерелами формування матеріальні активи поділяють на власні та покупні, а за ступенем участі у процесі створення матеріальних благ та послуг виділяють матеріальні активи основного виробництва, обслуговування основного виробництва, управління виробництвом. Матеріальні активи основного виробництва є такими, що безпосередньо використовуються для виробництва продукції або при виконанні певних технологічних операцій; на транспортних, ремонтних та допоміжних роботах при зберіганні товарів і матеріалів використовують активи обслуговування основного виробництва. Засоби зв'язку, друкарські та інші являють собою матеріальні активи управління виробництвом.

Частина матеріальних ресурсів підприємства поділяють на основні засоби, а за економічною формою – основні фонди. Основні засоби своєю матеріально-речовою формою беруть участь у створенні споживчої вартості.

За способом використання матеріальні активи поділяються на дві групи:

1. матеріальні активи, котрі повністю споживаються в одному виробничому циклі або ж при використанні для адміністративних потреб (виробничі запаси);

2. матеріальні активи, котрі сприяють виготовленню готової продукції. На відміну від виробничих запасів, вони не входять до маси або хімічного складу готової продукції, не підлягають переробці на підприємстві, і споживаються протягом кількох виробничих циклів. До таких матеріальних ресурсів належать МШП.

Далі вважаємо за доцільне навести класифікацію кожної складової матеріальних активів для цілей обліку.

Для полегшення ведення бухгалтерського обліку основних засобів та інших необоротних активів вони поділяються на окремі групи. Основні засоби можна класифікувати за базовими ознаками, які наведено на рис. 1.10.

Окремі об'єкти основних засобів відрізняються за технічними характеристиками, способом використання та призначенням. За названими ознаками вони поділяються на 10 груп, визначених Планом рахунків, і обліковуються на рахунку 10 “Основні засоби”, а ті, що не знайшли відображення на рахунку 10, від-

носяться до рахунку 11 “Інші необоротні матеріальні активи”.



Рис. 1.10. Класифікація основних засобів

Джерело: узагальнено автором

За функціональним призначенням основні засоби поділяються на виробничі та невиробничі. За правом власності основні засоби поділяють на власні, за якими підприємство має право на володіння і розпорядження, внесені в статутний капітал, придбані за кошти, одержані безкоштовно у користування без вимоги повернення та орендовані, по відношенню до яких підприємство має лише право користування. За рівнем використання основні засоби поділяються на діючі, що безпосередньо зайняті в діяльності підприємства та недіючі, що знаходяться на ремонті або по технічним причинам не можуть використовуватися у діяльності підприємства.

Залежно від функцій виконуваних окремими видами основних засобів в

процесі сільськогосподарського виробництва, в економічній літературі їх поділяють на активні та пасивні. До складу активної частини основних засобів сільськогосподарства відносять засоби праці, які безпосередньо впливають на виробничий процес і зумовлюють рівень виробництва сільськогосподарської продукції. Зокрема, це силові і робочі машини та обладнання, транспортні засоби, продуктивна і робоча худоба, багаторічні плодові насадження.

До пасивної частини основних засобів відносять засоби праці, які створюють умови для здійснення виробничих процесів, доробки і переробки продукції. Це виробничі будівлі, споруди, сховища та деякі засоби праці відповідного характеру. Особливості класифікації основних засобів підприємства для нарахування амортизації можна розкрити через механізм податкової амортизації (рис. 1.11).

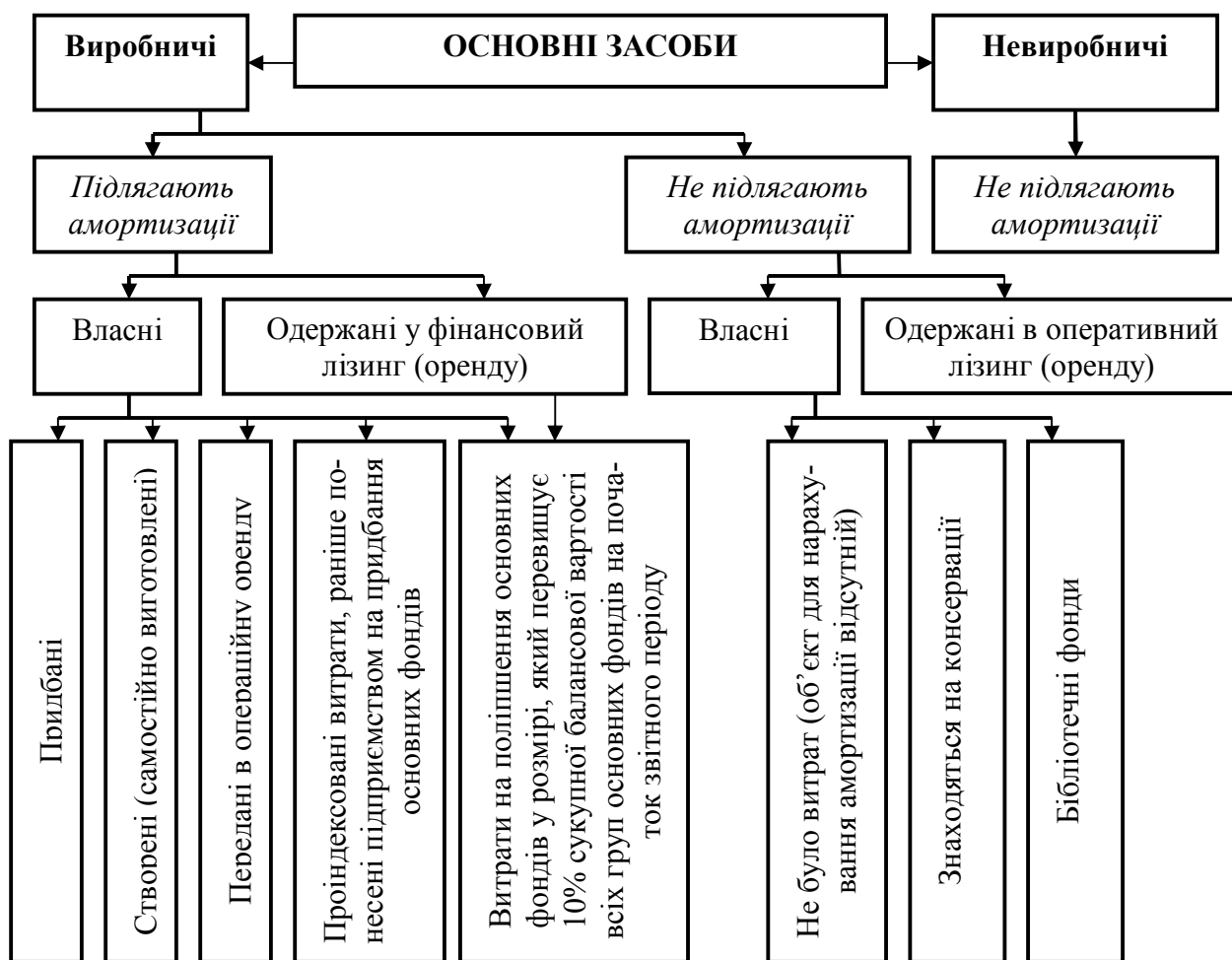


Рис. 1.11. Класифікація основних засобів підприємства для нарахування амортизації

Джерело: узагальнено автором

Крім того, згідно Податкового кодексу України для обчислення амортизаційних відрахувань введена класифікація основних засобів з поділом їх на групи (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів і мінімально допустимі строки їх амортизації

Групи	Мінімально допустимі строки корисного використання, років
Група 1 - земельні ділянки	-
Група 2 - капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом	15
Група 3 - будівлі,	20
споруди,	15
передавальні пристрої	10
Група 4 - машини та обладнання	5
з них:	
електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, мікрофони і рації, вартість яких перевищує 6000 гривень	2
Група 5 - транспортні засоби	5
Група 6 - інструменти, прилади, інвентар (меблі)	4
Група 7 - тварини	6
Група 8 - багаторічні насадження	10
Група 9 - інші основні засоби	12
Група 10 - бібліотечні фонди	-
Група 11 - малоцінні необоротні матеріальні активи	-
Група 12 - тимчасові (нетитульні) споруди	5
Група 13 - природні ресурси	-
Група 14 - інвентарна тара	6
Група 15 - предмети прокату	5
Група 16 - довгострокові біологічні активи	7

Джерело: [122]

Згідно з МСБО 16, основні засоби класифікуються наступним чином: земля; земля та будівлі; машини та обладнання; автомобілі; кораблі; літаки; меблі та прилади.

Оскільки запаси є частиною оборотних активів, вважаємо за доцільне навести особливості класифікації оборотних активів.

Відповідно до визначення оборотних активів їх можна класифікувати на

кілька груп відповідно до певних класифікаційних ознак. Нині немає єдиної класифікації оборотних активів чи їх складових частин. Тож, доцільно буде розглянути наявні та запропонувати нові класифікаційні ознаки. Аналогічно до поняття оборотних активів кожен науковець виділяє певні підходи до класифікації, класифікаційні ознаки й групи оборотних активів.

Так, український учений Н. Б. Ярошевич класифікує оборотні активи за трьома ознаками: 1. Залежно від їхньої участі в кругообігу коштів: – оборотні виробничі фонди; – фонди обігу; 2. За методами планування, принципами організації та регулювання: – нормовані; – ненормовані. 3. За джерелами формування: – власні та прирівняні до власних; – залучені; – інші [178, с. 105].

З позицій фінансового менеджменту професор І. О. Бланк виділяє класифікацію оборотних активів за такими ознаками: 1. За характером фінансових джерел формування: – валові оборотні активи; – чисті оборотні активи; – власні оборотні активи. 2. За видами: – запаси сировини, матеріалів, напівфабрикатів; – запаси готової продукції; – дебіторська заборгованість; – грошові активи; – інші види оборотних активів. 3. За характером участі в операційному процесі: – оборотні активи, які обслуговують виробничий цикл підприємства; – оборотні активи, що обслуговують фінансовий цикл підприємства. 4. За періодом функціонування: – постійна частина оборотних активів – змінна частина оборотних активів [15].

Гринюк І. вважає, що доцільно було б розширити класифікацію в усіх суттєвих аспектах господарської діяльності підприємства, що дозволить раціонально використовувати залишки запасів і запобігати простоям і псуванню. Залежно від галузі та виду діяльності різні підприємства матимуть різні потреби в оборотних активах, зокрема запасах, і структуру цих активів. Що стосується досліджуваних підприємств, то виробничі запаси становлять незначну частину. У них зазвичай переважають готова продукція та дебіторська заборгованість, частка якої в оборотних активах підприємств постійно зростає внаслідок сучасного стану економіки в Україні. Теж значну частину оборотних активів на цих підприємствах займають грошові кошти. Проте є й особливості, залежно від то-

го, який вид діяльності здійснює підприємство. Найважливішою для управління буде детальна інформація щодо участі оборотних активів в операційному процесі. Автор розширила цю класифікацію аналітичними ознаками з метою покращення управління вказаними активами [38, с. 68] (Додаток А).

Запропонована класифікація дає розуміння приналежності конкретних активів до певної групи залежно від участі в господарській діяльності. У процесі господарської діяльності можна виділити такі групи оборотних активів, які матимуть суттєвий вплив на фінансовий стан підприємства: – виробничі запаси; – грошові кошти; – дебіторська заборгованість. Усі складові частини оборотних активів пов'язані між собою і являються складовими частинами виробничого процесу, який не можливий за відсутності однієї із них. Покажемо зазначене схемою (рис. 1.12)

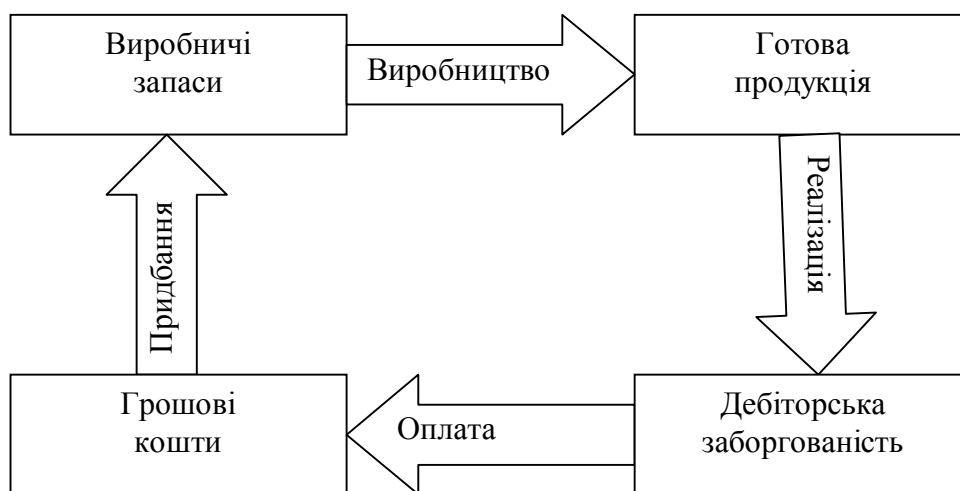


Рис. 1.12. Кругообіг оборотних активів

Джерело: [38, с. 69]

Як видно із наведеної схеми, виробничий процес, складовою частиною якого є оборотні активи, ускладнюється за відсутності однієї з груп оборотних активів або стає неможливим узагалі. За відсутності достатньої кількості виробничих запасів можуть виникати простой, зриви виробництва, завмирання товарних ліній. Натомість, значне зростання величини дебіторської заборгованості призводить до зменшення грошових коштів в обігу, що не дозволяє підприємству без залучення обігових коштів із зовнішніх джерел забезпечити свою потребу у виробничих запасах.

Для правильної організації обліку та контролю запасів важливе значення має їх науково обґрунтована класифікація (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Класифікація запасів підприємства

№ з/п	Класифікаційні групи запасів	Вид запасів	Характеристика
1	2	3	4
1	За призначенням і причинами утворення	Постійні	Частина виробничих і товарних запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками
		Сезонні	Запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи при сезонному транспортуванні
2	За місцем знаходження	Складські	Запаси, що знаходяться на складах підприємства
		У виробництві	Запаси, що знаходяться в процесі обробки
		В дорозі	Продукція, що відвантажена споживачу, і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі
3	За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Запаси, що відповідають запланованим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперебійної роботи підприємства
		Понаднормові	Запаси, що перевищують їх нормативну кількість
4	За наявністю на початок і кінець звітного періоду	Початкові	Величина запасів на початок звітного періоду
		Кінцеві	Величина запасів на кінець звітного періоду
5	По відношенню до балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі
		Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству, і знаходяться на ньому через визначені обставини
6	За ступенем ліквідності	Ліквідні	Виробничі та товарні запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат їх первісної вартості
		Неліквідні	Виробничі та товарні запаси, які неможливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів
7	За обсягом	Вільні	Запаси, що знаходяться у надлишку на підприємстві
		Обмежені	Запаси, що знаходяться в обмеженій кількості на підприємстві

1	2	3	4
8	За походженням	Первинні	Запаси, що надійшли на підприємство ззовні, від інших підприємств і не підлягали обробці на даному підприємстві
		Вторинні	Матеріали і вироби, що після первинного використання можуть застосовуватися вдруге у виробництві
9	За сферою використання	У сфері виробництва	Запаси, що знаходяться у процесі виробництва
		У сфері обігу	Запаси, що знаходяться у сфері обігу
		У невиробничій сфері	Запаси, що не використовуються у виробництві
10	За складом і структурою	Запаси виробничі	Запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, палива, запчастин, тари і тарних матеріалів, МШП.
		Запаси незавершеного виробництва	Частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки та не прийнята відділом технічного контролю (ВТК)
		Запаси готової продукції	Продукція, закінчена виробництвом, що прийнята ВТК і знаходиться на складі
		Запаси товарні	Товари, що знаходяться в сфері обігу, а також продукція, що знаходиться в дорозі

Джерело: узагальнено автором

Отже, класифікація запасів на будь-якому підприємстві залежить від особливостей технології й організації виробничого процесу. Одним із основних принципів при дослідженні класифікації виробничих запасів був принцип “чим більше виділено ознак класифікації запасів, тим вищий ступінь їх пізнання”.

Сформована за визначеними класифікаційними ознаками у системі управління облікова інформація використовується для визначення принципових підходів до формування інформації про запаси підприємств; оперативного отримання інформації про надходження та витрачання запасів у розрізі їх кількості, якості та матеріально відповідальних осіб; аналізу наявності та руху запасів за попередні періоди; безперервної оцінки реальної вартості запасів на

складах; оптимізації обсягу основних груп запасів підприємств; вибору методу оцінки запасів при їх вибутті, який є найкращим для підприємства; створення ефективної системи контролю запасів; підвищення достовірності відображення на рахунках обліку операцій із надходження та витрачання виробничих запасів

Запаси підприємств у різних країнах об'єднуються в різні групи (рис. 1.13).

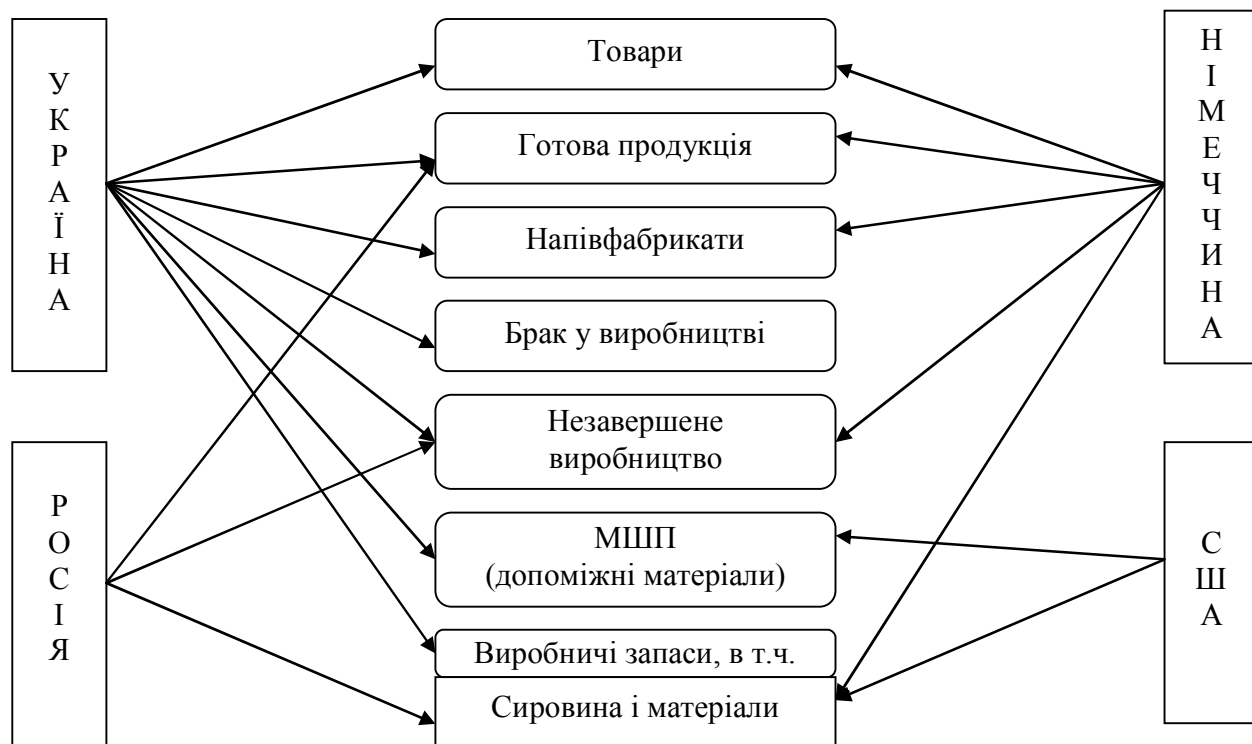


Рис. 1.13. Класифікація запасів у різних країнах

Джерело: [99, с. 272]

При організації обліку продукції основним моментом є вивчення її характеру. Згідно з цією ознакою продукцію групують за формою (готова продукція, що має уречевлену форму; готова продукція, що має форму результату роботи або послуги), ступенем готовності (готова продукція, напівфабрикати, незавершене виробництво) та технологічною складністю (рис.1.14).

За технологічною складністю продукцію поділяють на просту та складну. При цьому вона може бути основною, побічною та супутньою. За своїми технічними та іншими характеристиками побічна та супутня майже не відрізняється від основної, тому їх кількісні та якісні параметри визначають аналогічно основній продукції.

Супутня продукція – це продукція, отримана в одному технологічному

циклі (процесі) одночасно з основною. За якістю вона відповідає стандартам та призначена для подальшої обробки або відпуску споживачам. Супутня продукція, як вихідний елемент виробничого процесу має якісні та кількісні параметри, які повинні одержати якісну характеристику.

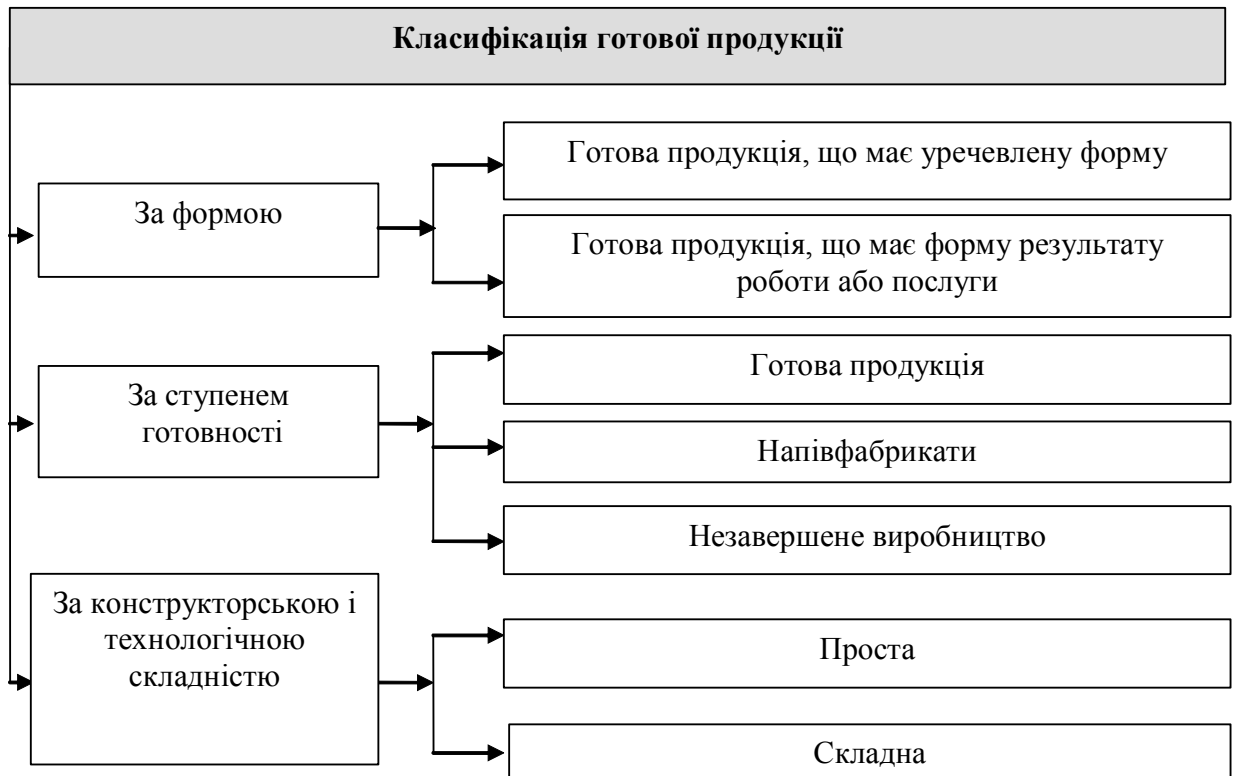


Рис. 1.14. Класифікація готової продукції за її характером

Джерело: узагальнено автором

Побічна продукція – це продукція, що іноді утворюється в комплексних виробництвах при виробництві основної і, на відміну від супутньої (допоміжної), не потребує додаткових витрат.

В поточному обліку продукція (роботи, послуги) групуються за укрупненими позиціями: вироби основного виробництва; товари широкого вжитку, вироблені з відходів; запасні частини; виконані роботи та надані послуги.

Отже, підсумовуючи дослідження різних науковців з приводу сутності та особливостей класифікації матеріальних активів приходимо до висновку, що матеріальні активи можуть бути в складі необоротних та оборотних активів.

Облікове забезпечення відображення матеріальних активів представлено на рис. 1.15.



Рис. 1.15. Облікове забезпечення відображення матеріальних активів

Джерело: побудовано автором

Отже, в даному пункті нами дана характеристика особливостям класифікації складових матеріальних активів та запропоновано схему облікового забезпечення відображення матеріальних активів в цілому.

1.3. Сутність, завдання та функції контролю за надходженням та використанням матеріальних активів

Вирішення проблеми ефективного розвитку та зростання виробничого потенціалу господарських підприємств потребує створення системи управління виробництвом, в основу якої має бути покладено формування інформації про виробничі запаси підприємства. Тому розробка й упровадження основних напрямів підвищення ефективності господарської діяльності підприємств передбачає вдосконалення обліку і контролю виробничих запасів, які забезпечують менеджерів і керівників належною інформацією для прийняття управлінських рішень.

Контроль за надходженням та використанням матеріальних активів може бути як зовнішнім (державний контроль, незалежний аудит), так і внутрішнім (внутрішньогосподарський контроль, внутрішній аудит).

Зовнішній контроль на досліджуваному нами ТОВ СОП “Щасливе” не проводився, тому вважаємо за доцільне дати характеристику особливостям внутрішнього контролю.

У сучасних умовах практично кожне підприємство має самостійно вирішувати питання про налагодження механізму контролю та управління матеріальними активами і визначати вимоги до ефективності його застосування. Такий механізм має складатися із сукупності елементів організаційно-методичного характеру, що забезпечують реалізацію управлінських дій керівництва підприємства щодо недопущення зловживань, порушень, виникнення ризикових операцій з активами, а також сприяють підвищенню ефективності управління ними [29, с. 218].

Низка вітчизняних дослідників вважає, що внутрішньогосподарський контроль – це незалежна оцінка відповідності діяльності підприємства поставленим завданням. Корінько М.Д. дотримується позиції, що внутрішній контроль – система заходів, визначених керівництвом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного виконання усіма працівниками своїх обов’язків щодо забезпечення та здійснення господарських операцій [66,

с. 53]. В той час як Т.А. Бутинець зазначає, що внутрішній контроль – “постійна, щоденна робота персоналу підприємства..., яка унеможливує будь-які зловживання та відхилення від діючих внутрішніх правил та надає можливість ефективно і економно використовувати ресурси підприємства, включаючи людський капітал, на його користь у відповідності до поставлених завдань (прийнятих програм)...” [23, с. 15].

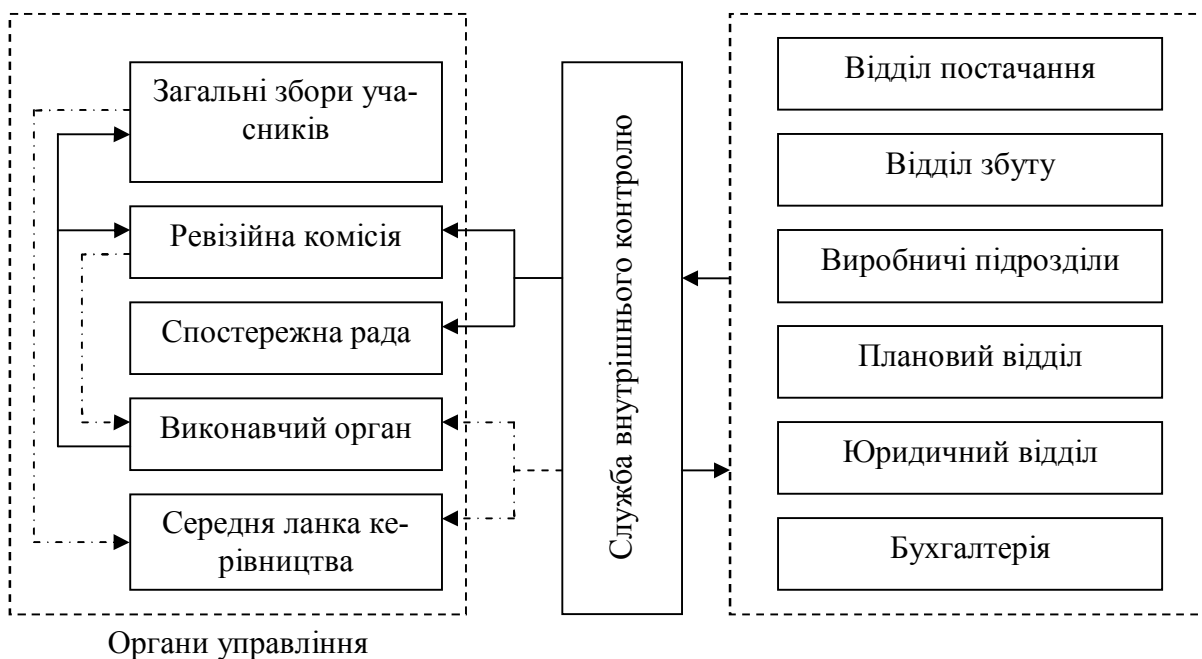


Рис. 1.16. Взаємозв'язок служби внутрішнього контролю немонетарних оборотних активів з органами управління

Джерело: [29, с. 218]

Вважаємо, що внутрішній контроль включає в себе не тільки процес перевірки функціонування суб'єкта господарювання, а й надання пропозицій керівництву підприємства щодо економного та ефективного використання всіх видів ресурсів, розробку шляхів вибору оптимальних управлінських рішень, спрямованих на покращення результатів бізнесу. Це пов'язано з тим, що система внутрішнього контролю (суб'єкти контролю) операцій з матеріальними активами через механізм взаємодії демонструє керівництву сильні та слабкі сторони керування даними активами (рис. 1.17).

Основною метою внутрішнього контролю операцій з матеріальними активами повинна бути перевірка доцільності, своєчасності та достовірності відо-

браження їх в системі бухгалтерського обліку для уникнення порушень, відхилень та ризиків при здійсненні таких операцій. Визначена мета внутрішнього контролю даних активів безпосередньо впливає на вибір його об'єктів та на визначення предмету контролю (рис. 1.17).

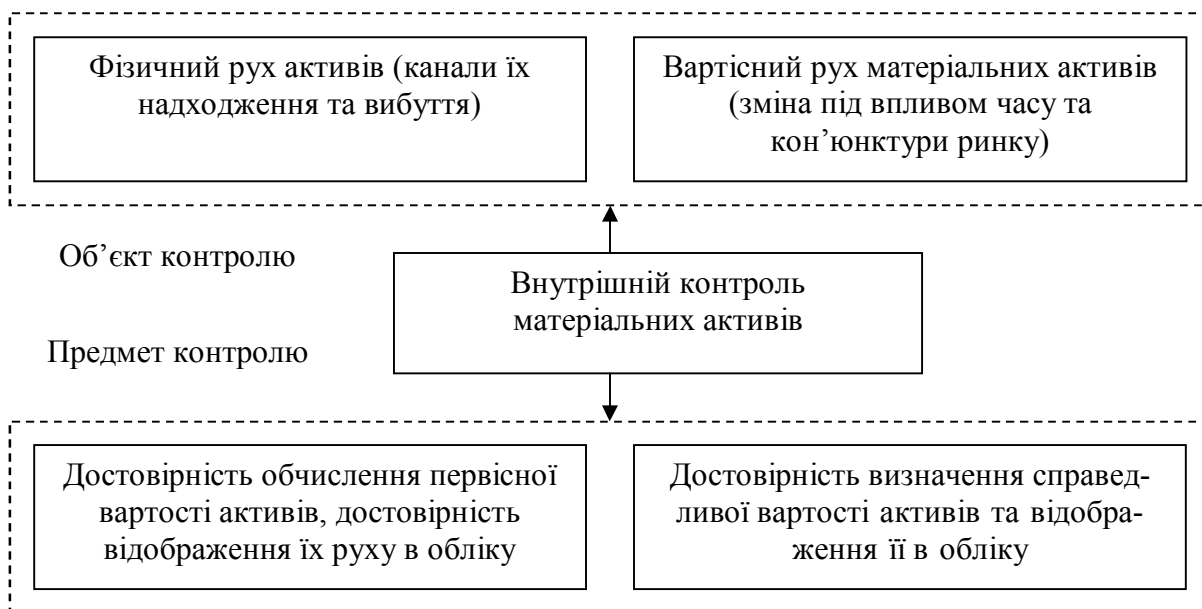


Рис. 1.17. Характеристика об'єкту та предмету внутрішнього контролю операцій з матеріальними активами

Джерело: [29, с. 218]

Кожна господарська операція, яка пов'язана із оборотними активами, виступає об'єктом внутрішнього контролю. Підтримуємо думку Т.А. Бутинець, яка вважає, що контролер, досліджуючи будь-яку господарську ситуацію, повинен встановити її законність (зіставлення її змісту з діючим законом, вказівками, директивами, положеннями, інструкціями), доцільність (перевірка відповідності її встановленому плану, прогресивним нормам, показникам, що характеризують її економічну ефективність) та достовірність (повнота і правильність її оформлення відповідно до діючих норм ведення бухгалтерського обліку) [23, с. 8].

Чітко організована система внутрішнього контролю активів дозволить встановити ці проблемні питання та сформулювати систему зі зворотнім зв'язком для своєчасного вирішення проблем, які систематично виникають під впливом суб'єктивних та об'єктивних чинників, що особливо важливо в умовах невідомості або ризику.

Наявність зворотного зв'язку в системі внутрішнього контролю матеріальних активів виступає засобом для прийняття раціональних рішень, основна увага яких зосереджується на удосконаленні бухгалтерського обліку та управління даними активами.

Ефективний зворотній зв'язок в системі внутрішнього контролю передбачає прийняття дій обліковими працівниками для законного, доцільного та достовірного облікового відображення матеріальних активів (рис. 1.18).



Рис. 1.18. Характеристика зворотного зв'язку системи внутрішнього контролю матеріальних активів

Джерело: [29, с. 218]

Вирішення вищевказаних проблемних питань внутрішнього контролю операцій з матеріальними активами (законності, достовірності та доцільності) можна досягти за допомогою проведення його етапів: попереднього, поточного (оперативного), наступного (підсумкового) та перспективного (рис. 1.4). Виходячи із здійснення обраного етапу внутрішнього контролю операцій з матеріальними активами, різнитиметься і методика, тобто контролером будуть використовуватися різні загальноприйняті методи фактичного та документального контролю (табл. 1.7).

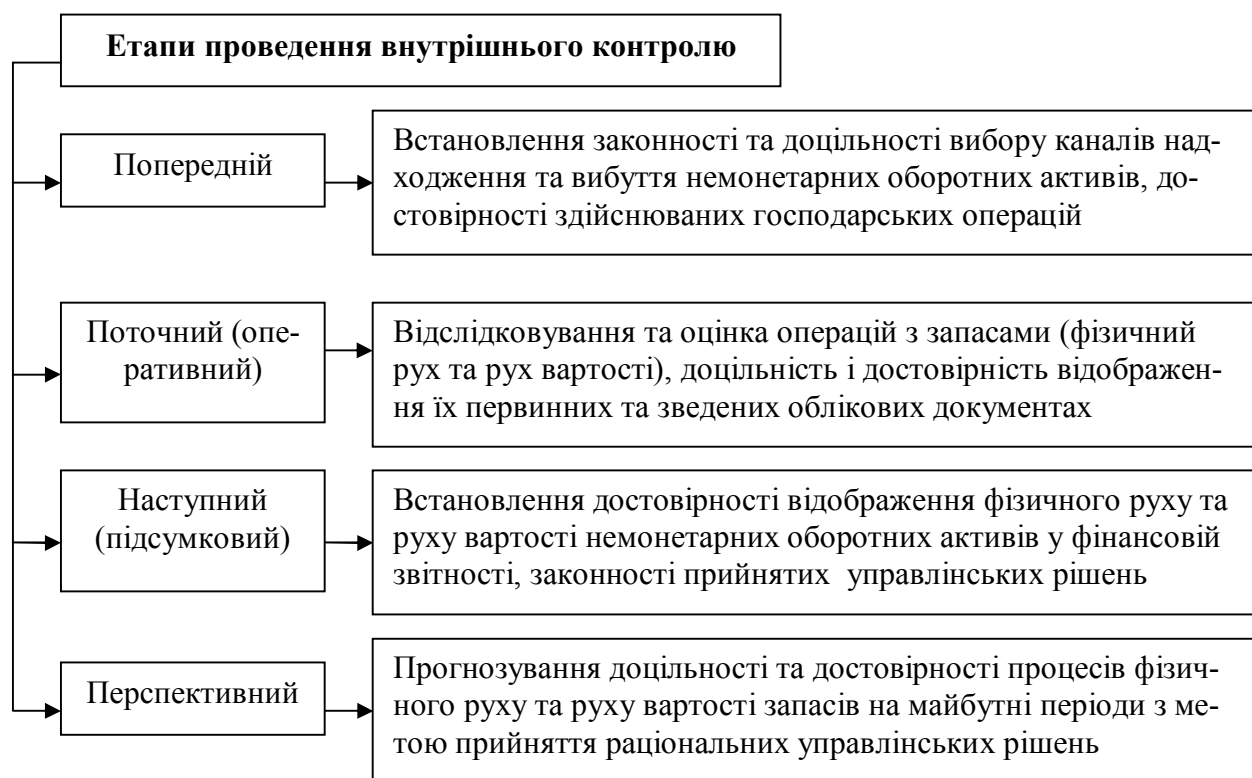


Рис. 1.19. Етапи внутрішнього контролю матеріальних активів

Джерело: [29, с. 218]

Особливістю попереднього внутрішнього контролю матеріальних активів є застосування контрольних процедур до моменту здійснення господарських операцій, які стосуються фізичного руху та руху вартості даних активів. Основна ціль такого етапу контролю – здійснення заходів з профілактики, недопущення порушень і відхилень від діючої методики бухгалтерського обліку. Найбільш проблемною процедурою внутрішнього контролю на даному етапі виступає перевірка законності та доцільності вартісного руху таких активів, оскільки це потребує значної підготовчої роботи з вивчення активного ринку, прайс-листів постачальників для визначення справедливої вартості даних активів в умовах плину часу та кон'юнктури ринку. Також підприємству потрібно ретельно підбирати канали руху активів з точки зору цінової політики та інших умов господарського договору.

Сутність поточного (оперативного) внутрішнього контролю полягає у вивченні кожної операції з руху та стану немонетарних оборотних активів з метою уникнення або мінімізації витрат. Даний етап контролю має вагоме зна-

чення, оскільки несвоєчасне, недостовірне, помилкове відображення операцій з руху немонетарних оборотних активів в первинних документах може спричинити помилки в оцінці, визнанні та відображенні в обліку і звітності даних активів, призвести до виникнення ризикових операцій, завищення чи заниження суми активів.

Таблиця 1.7

Методика внутрішнього контролю операцій з матеріальними активами підприємства

Процедура внутрішнього контролю	Методичні прийоми контролю	Етап контролю
1	2	3
Перевірка ефективності вибору каналу надходження та вибуття матеріальних активів	Логічна, розрахунково-аналітична перевірка	Попередній контроль
Перевірка наявності та виконання умов господарського договору на відображення фізичного руху матеріальних активів у контрагентів	Нормативно-правова, взаємна перевірка	
Перевірка законності здійснення руху вартості матеріальних активів (переоцінки, доведення до справедливої вартості)	Нормативно-правова перевірка	
Перевірка повноти оприбуткування матеріальних активів за наявності документів, які підтверджують їх надходження по обраному каналу	Формальна, нормативно-правова, взаємна перевірка, перевірка операцій в натурі, лабораторний аналіз	Поточний (оперативний)
Перевірка фактичної наявності матеріальних активів	Інвентаризація, дослідження операцій на місці	
Перевірка правильності списання матеріальних активів за наявності документів, які підтверджують їх вибуття по обраному каналу	Формальна, нормативно-правова, взаємна перевірка, контрольне придбання, контрольний запуск, отримання письмових пояснень	
Перевірка правильності визнання і відображення в бухгалтерському обліку матеріальних активів	Формальна, нормативно-правова, арифметична, логічна, взаємна перевірка	Наступний (підсумковий) контроль
Перевірка правильності оцінки матеріальних активів при надходженні та вибутті (при фізичному русі)	Арифметична, логічна, розрахунково-аналітична перевірка, отримання письмових пояснень	
Перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку вартісного руху матеріальних активів	Розрахунково-аналітична, логічна, формальна, арифметична перевірка, експертна оцінка	
Перевірка правильності відображення в бухгалтерському обліку фізичного руху матеріальних активів	Формальна, логічна, взаємна перевірка, аналітичні процедури	
Перевірка правильності відображення у фінансовій звітності залишків матеріальних активів	Арифметична, логічна, взаємна перевірка	

Продовження таблиці 1.7

1	2	3
Перевірка доцільності та достовірності складання перспективних планів та прогнозів фізичного руху немонетарних оборотних активів	Розрахунково-аналітична, логічна, арифметична перевірка	Перспективний
Перевірка доцільності складання перспективних планів та прогнозів руху вартості немонетарних оборотних активів	Розрахунково-аналітична, логічна, арифметична перевірка, експертна оцінка	

На етапі наступного (підсумкового) внутрішнього контролю матеріальних активів контролер прагне уточнити виявлені відхилення від діючої методики ведення обліку даних активів, виявити порушення, здійснити аналіз отриманих результатів, з'ясувати причини виявлених негативних результатів та надати рекомендації щодо покращення організації та ведення обліку матеріальних активів. Найскладнішою процедурою внутрішнього контролю даних активів на даному етапі є перевірка правильності відображення у фінансовій звітності залишків запасів, що пов'язано із проблемою вартісної оцінки саме запасів (балансова вартість, чиста вартість реалізації), які є найважливішим ліквідним активом суб'єкта господарювання, так як прямо впливають на собівартість виготовленої продукції. Недостовірне визначення вартості запасів призводить до викривлень фінансової звітності підприємства.

Перспективний внутрішній контроль здійснюється на етапі перспективного планування та прогнозування руху матеріальних активів. Основною ціллю даного виду контролю є удосконалення системи бухгалтерського обліку та процесу управління матеріальними активами суб'єкта господарювання, недопущення виникнення ризикових операцій в умовах невизначеності.

Запропонована методика здійснення всіх етапів внутрішнього контролю оборотних активів дозволяє максимально охопити операції з фізичного руху, руху вартості та стану даних активів, що дозволить уникнути зловживань, порушень, ризикових операцій, пов'язаних із неефективним та незаконним управлінням такими активами. Подальші дослідження повинні бути напрямлені на розробку робочих документів контролера, а також формування Положення про організацію внутрішнього контролю в частині матеріальних активів.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ МАТЕРІАЛЬНИМИ АКТИВАМИ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Визнання та оцінка складових матеріальних активів

Вважаємо за доцільне насамперед розглянути порядок визнання та оцінки необоротних матеріальних активів, однією із складових яких є основні засоби.

Основні засоби підприємства й організації в бухгалтерському обліку відображають за первісною вартістю під якою розуміють фактичну собівартість спорудження, виготовлення або придбання об'єктів основних засобів, включаючи витрати на доставку й установку на місці використання з урахуванням страхових платежів під час перевезення, державну реєстрацію та інші витрати, тобто фактичну собівартість, яку об'єкти основних засобів мали на час введення в експлуатацію.

Первісна вартість – це історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Так, первісна вартість об'єкта основних засобів згідно з п. 8 П(С)БО 7 “Основні засоби” складається з таких витрат:

- сум, що сплачують постачальникам активів та підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків);
- реєстраційних зборів, державного мита та аналогічних платежів, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на об'єкт основних засобів;
 - сум ввізного мита;
 - сум непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) основних засобів (якщо вони не відшкодовуються підприємству);
 - витрат зі страхування ризиків доставки основних засобів;
 - витрат на транспортування, установку, монтаж, налагодження основних засобів;

– інших витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням основних засобів до стану, в якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Об'єкт основних засобів визнається як актив тоді, коли існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням активу, і його вартість може бути достовірно визначена.

МСБО визнаються основні засоби при виконанні двох умов. По-перше, якщо існує ймовірність, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням таких активів. При переході на застосування міжнародних стандартів фінансової звітності дотримання підприємством цієї умови підлягає окремій перевірці, яка найчастіше проводиться під час інвентаризації основних засобів. Якщо виявиться, що від наявних об'єктів отримання вигод не очікується, то балансова вартість таких активів підлягає списанню за рахунок нерозподіленого прибутку. По-друге, собівартість (первісна вартість) таких активів повинна бути достовірно визначена.

Згідно з Міжнародними стандартами, до первісної вартості основних засобів включають: ціну придбання з вирахуванням отриманих знижок, митні збори, невідшкодовані податки, витрати для налагодження основних засобів. Для визначення складу об'єкта основних засобів слід застосовувати судження з урахуванням конкретних умов діяльності підприємства.

Собівартістю основних засобів вважається сплачена сума грошових коштів або їх еквівалент, або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої на момент придбання або створення активу, та включає:

– купівельну ціну (у тому числі ввізне мито та безповоротні податки на придбання) за вирахуванням торговельних знижок;

– витрати, що безпосередньо пов'язані з доставкою активу і приведенням його в робочий стан, необхідний для його використання;

– первісно оцінені витрати, демонтаж і ліквідацію об'єкта та відновлення майданчика, на якому він розташований, зобов'язання щодо якого виникли під час придбання об'єкта.

Категорії обліку основних засобів, які використовуються в МСБО 16 на-

ведені в Додатку Б.

Отже, витрати, що формують вартість об'єкта основних засобів, – це грошове вираження вартості, за якою об'єкт купують (будують, споруджують), доставляють і доводять до готовності для експлуатації плюс передбачувані витрати на його ліквідацію після закінчення терміну експлуатації.

Таблиця 2.1

Визнання основних засобів за МСБО 16

Визначення основних засобів не передбачає в якості обов'язкових критеріїв використовувати об'єкт як засіб праці	Основні засоби відображаються в балансі підприємства	Запасні частини та допоміжне обладнання
Підприємство має бути впевненим у тому, що йому належать усі майбутні винагороди, пов'язані з використанням отриманого активу, а також підприємство приймає всі ризики, пов'язані з володінням даним об'єктом	Існує ймовірність, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього активу. Його собівартість може бути достовірно визначена або оцінена. Майбутня економічна вигода – це потенційна здатність активу сприяти надходженню грошових коштів або їх еквівалентів	Відображаються як запаси та визнаються в прибутку чи збитку в процесі їхнього споживання. Основні запасні частини та резервне обладнання розглядаються як основні засоби, якщо підприємство очікує, що використовуватиме їх протягом більше одного періоду

Джерело: [65, с. 20]

Не включаються до первісної вартості об'єкта основних засобів витрати на сплату відсотків за користування кредитом (якщо основні засоби повністю або частково були придбані (створені) за рахунок позикового капіталу). Такі витрати на сплату відсотків відносяться на фінансові витрати того періоду, протягом якого вони сплачувалися.

У випадку, якщо об'єкт основних засобів придбано в результаті бартерного обміну (або обміну з частковою доплатою грошовими коштами), його оцінка залежить від того, відбувся обмін подібними чи неподібними активами.

Подібними вважаються об'єкти основних засобів, які виконують однакову функцію і мають однакову вартість.

Первинна вартість основних засобів, придбаних в результаті обміну на подібній об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних за-

собів. Проте якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то такий об'єкт приймається на облік за його справедливою вартістю з включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду. Капіталізуються витрати, пов'язані з поліпшенням технічних характеристик об'єктів основних засобів, такі як витрати на модернізацію, реконструкцію, технічне переоснащення.

Порівняння П(С)БО 7 “Основні засоби” та МСБО 16 “Основні засоби” наведено в Додатку В.

Таблиця 2.2

Формування вартості об'єкта основних засобів згідно з МСБО 16

Витрати на створення резерву майбутніх витрат	При первісній оцінці об'єктів основних засобів до вартості основних засобів може включатися резерв майбутніх витрат на демонтаж, ліквідацію об'єкта і відновлення ділянки після закінчення терміну експлуатації. Такі резерви нараховуються (визнаються й оцінюються) відповідно до МСБО 37
Витрати на сплату відсотків	У разі якщо об'єкт будується (створюється) за допомогою залучення кредитів, то облік витрат на виплату відсотків здійснюється відповідно до МСБО 23 “Витрати на позики” залежно від того, чи є цей об'єкт кваліфікованим активом, а також від умов і обставин сплати таких відсотків. Під активом розуміють актив, підготовка якого до запланованого використання або для продажу обов'язково потребує значних витрат часу
Оцінка об'єктів при їх будівництві	Об'єкти, побудовані/споруджені компанією (як і самостійно виготовлені промисловим способом), оцінюються за тими самими принципами, що й об'єкти, придбані на стороні
Придбання основних засобів за рахунок грантів	Балансова вартість об'єкта основних засобів може бути зменшена на суму отриманих державних грантів, якщо таке фінансування пов'язане з придбанням саме цього об'єкта. Облік отримуваних грантів регулює МСБО 20 “Облік державних грантів та розкриття інформації про державну допомогу”. Метод зменшення вартості активів МСБО 20 не називає як єдиний, а лише як альтернативний іншому методу – методу визнання грантів у доходах
Момент припинення формування вартості основних засобів	Формування вартості, за якою придбаний об'єкт повинен значитися на балансі як основні засоби, припиняється з моменту поміщення його у стан та умови, в яких він стає придатним для експлуатації

Джерело: [65, с. 20]

Оцінка основних засобів здійснюється виходячи з стадії життєвого циклу об'єкта.

Згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби” капітальні інвестиції в необоротні

матеріальні активи – це витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію, виготовлення та придбання об'єктів матеріальних необоротних активів. Оцінка об'єктів основних засобів відповідно до стадій життєвого циклу наведена на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Оцінка основних засобів відповідно до стадій життєвого циклу

Джерело: побудовано автором

У випадку, якщо об'єкт основних засобів придбано в результаті бартерного обміну (або обміну з частковою доплатою грошовими коштами), його оцінка залежить від того, відбувся обмін подібними чи неподібними активами. Подібними вважаються об'єкти основних засобів, які виконують однакову функцію і мають однакову вартість.

Первинна вартість основних засобів, придбаних в результаті обміну на подібній об'єкт, дорівнює залишковій вартості переданого об'єкта основних за-

собів. Проте якщо залишкова вартість переданого об'єкта перевищує його справедливу вартість, то такий об'єкт приймається на облік за його справедливою вартістю з включенням різниці до фінансових результатів (витрат) звітного періоду. Капіталізуються витрати, пов'язані з поліпшенням технічних характеристик об'єктів основних засобів, такі як витрати на модернізацію, реконструкцію, технічне переоснащення.

При придбанні основних засобів у порядку обміну на неподібний об'єкт переданий об'єкт приймається на облік за його справедливою вартістю, збільшеною (зменшеною) на суму доплати, яка була передана (одержана) під час обміну. Первинною вартістю безоплатно отриманих основних засобів, а також отриманих у результаті об'єднання підприємств є їх справедлива вартість на дату отримання. При цьому під справедливою вартістю розуміють суму, через яку може бути здійснений обмін активу або оплата зобов'язань в результаті операцій між поінформованими, заінтересованими і незалежними сторонами.

Первинною вартістю об'єктів основних засобів, внесених до статутного капіталу підприємства, визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Зміна первинної вартості основних засобів допускається тільки у разі:

- реконструкції, добудови, дообладнання, технічного переозброєння;
- переоцінки балансової вартості основних засобів;
- часткової ліквідації відповідних об'єктів.

Первинна вартість основних засобів, за вирахуванням суми зносу, нарахованої за час експлуатації їх, називається залишковою вартістю. Вона є показником реальної вартості основних засобів на звітну дату.

Під відновною вартістю основних засобів розуміють вартість відтворення їх (спорудження, виготовлення, придбання) в сучасних умовах при сучасному рівні цін, норм і розцінок. Інформація про відновну вартість основних засобів має велике значення для планування подальших капітальних інвестицій.

Під ліквідаційною вартістю основних засобів розуміють суму грошових коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує одержати від реалі-

зації (ліквідації) основних засобів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації) за вирахуванням витрат, пов'язаних з реалізацією (ліквідацією). При цьому строк корисного використання визначається як очікуваний період часу, протягом якого основні засоби будуть використовуватися підприємством, або обсяг продукції (робіт, послуг), які підприємство очікує отримати від їх використання.

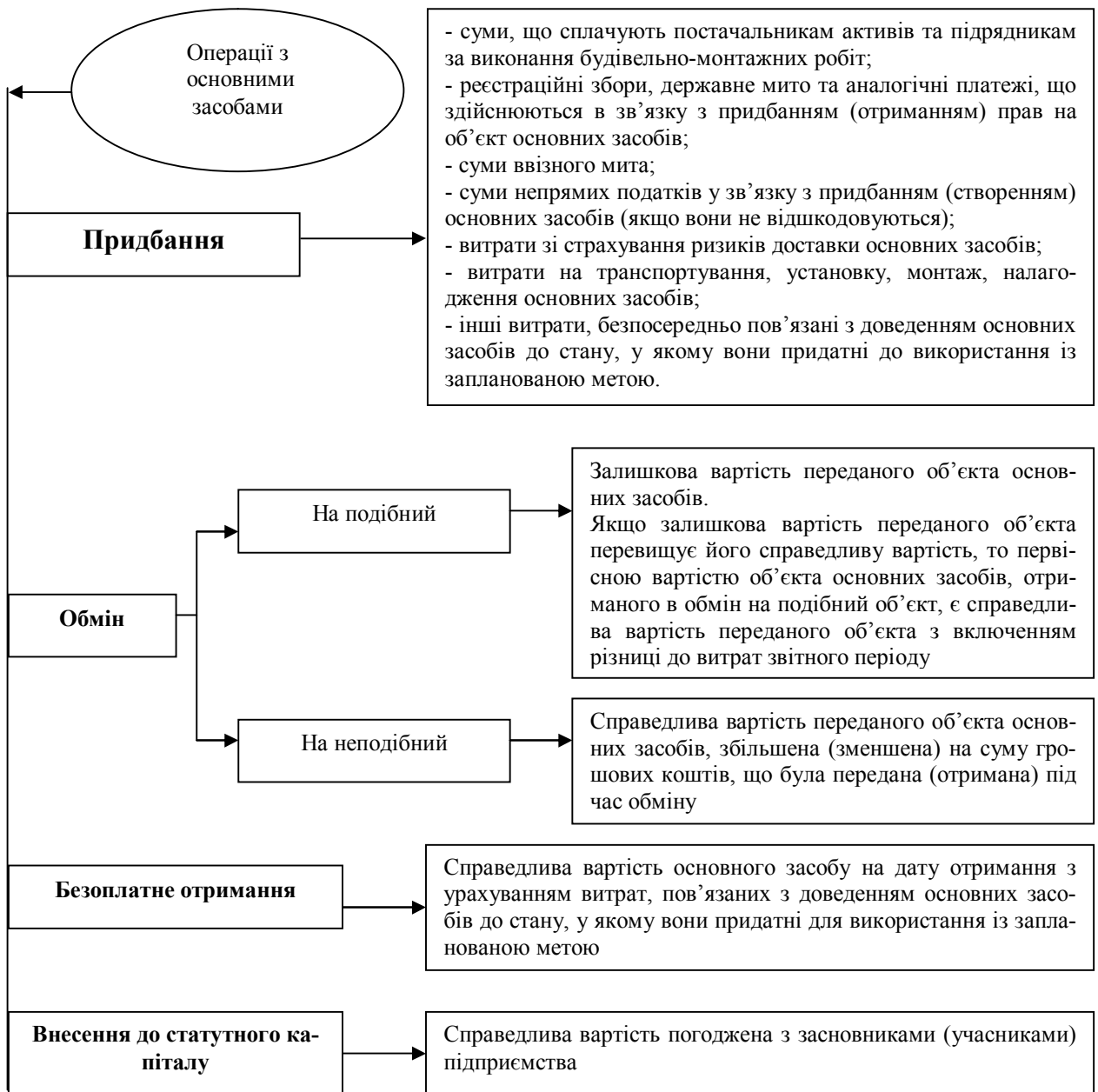


Рис. 2.2. Порядок первісної оцінки вартості основних засобів

Джерело: систематизовано автором

На сьогодні в П(С)БО 7 передбачено два способи переоцінки об'єкта.

Перший спосіб заснований на застосуванні індексу переоцінки. Базою пе-

реоцінки у цьому випадку є залишкова вартість об'єкта. Індекс переоцінки визначається за формулою: Індекс переоцінки (I) = Справедлива вартість : Залишкова вартість. Якщо $I > 1,1$, то для відображення об'єкта основних засобів у звітності потрібна його дооцінка, якщо $I < 0,9$ – уцінка.

Для відображення вартості переоцінюваного об'єкта у балансі необхідно проіндексувати його первісну вартість і суму зносу, нарахованого за цим об'єктом. Такі величини визначаються за наступними формулами:

Переоцінена первісна вартість = Первісна вартість x Індекс переоцінки;

Переоцінена сума зносу = Нарахований знос x Індекс переоцінки .

Потім розраховується переоцінена залишкова вартість об'єкта:

Переоцінена залишкова вартість = Переоцінена первісна вартість x Переоцінена сума зносу.

Другий спосіб застосовується у разі повного зносу об'єкта основних засобів (ясно, що у цьому випадку мова може йти виключно про дооцінку об'єкта). Переоцінена первісна вартість визначається за формулою:

Переоцінена первісна = Первісна вартість + Справедлива вартість.

Величина зносу при такому способі переоцінки не змінюється, тому залишкова вартість об'єкта буде відповідати його справедливій вартості.

Згідно з Міжнародними стандартами, переоцінка основних засобів відображається в обліку так:

- якщо балансова вартість основного засобу зменшується внаслідок переоцінки, то це відображається як витрати звітного періоду та одночасно відносяться на зменшення капіталу (додатковий капітал при переоцінці);
- якщо балансова вартість збільшується при переоцінці, це відносять до категорії доходів прямо на капітал за статтею “Додатковий капітал при переоцінці”.

Схема відображення особливостей в обліку переоцінки основних засобів наведена в Додатку Д.

На особливу увагу заслуговує такий аспект обліку основних засобів як амортизація. Визначення цього терміну за національними та міжнародними ва-

ріантами, по-суті, є тотожними. Так, згідно П(С)БО 7, “амортизація - це систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)”. МСБО 16 дає таке визначення: “амортизація - систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації”.

Зауважимо, що існують певні відмінності щодо використання методів нарахування амортизації. П(С)БО 7 пропонує п'ять методів нарахування амортизації, з яких підприємство має право обрати будь-який, а саме:

1) прямолінійний, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів. На досліджуваному ТОВ СОП “Щасливе” використовується саме такий метод нарахування амортизації.

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється, виходячи із строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;

4) кумулятивний, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5) виробничий, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток

фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати).

Критерієм вибору метода нарахування амортизації у відповідності до п. 41 МСБО 16 є максимальна відповідність форми надходження економічних вигод від використання об'єкта основних засобів.

Далі вважаємо за необхідне розкрити інформації щодо порядку визнання та оцінки запасів (виробничих запасів, МШП, готова продукція, товари) як складової матеріальних оборотних активів. порядок визнання та оцінки запасів визначено в П(С)БО 9 “Запаси”.

Таблиця 2.3

Структуру П(С)БО 9 “Запаси”

Розділи	Зміст
П. 1-4. Загальні положення	Визначено сферу дії положення та терміни, що в ньому використовуються
П. 5-15. Визначення та первісна оцінка запасів	Наведено порядок визнання запасів активами, склад запасів для цілей бухгалтерського обліку, порядок визнання первісної вартості запасів при їх надходженні
П. 16-23. Оцінка вибуття запасів	Схарактеризовано методи оцінки при вибутті запасів, порядок списання вартості МШП
П. 24-28. Оцінка запасів на дату балансу	Наведено порядок оцінки запасів на дату складання звітності та уцінки запасів
П. 29. Розкриття інформації про запаси у примітках до бухгалтерської звітності	Визначено інформацію, яка обов'язково наводиться в примітках до фінансової звітності

З метою збереження об'єктивності оцінювання запасів в умовах цінової нестабільності згідно з П(С)БО 9 “Запаси” вони відображаються у бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації (Додаток Е). Така вимога викликана необхідністю застосування принципу обачності, згідно з яким активи або доходи не повинні бути завищені, а зобов'язання або витрати \square занижені.

Порядок формування первісної вартості запасів залежно від способів їх надходження, визначених згідно з П(С)БО 9 “Запаси”, відображено на рис. 2.3.

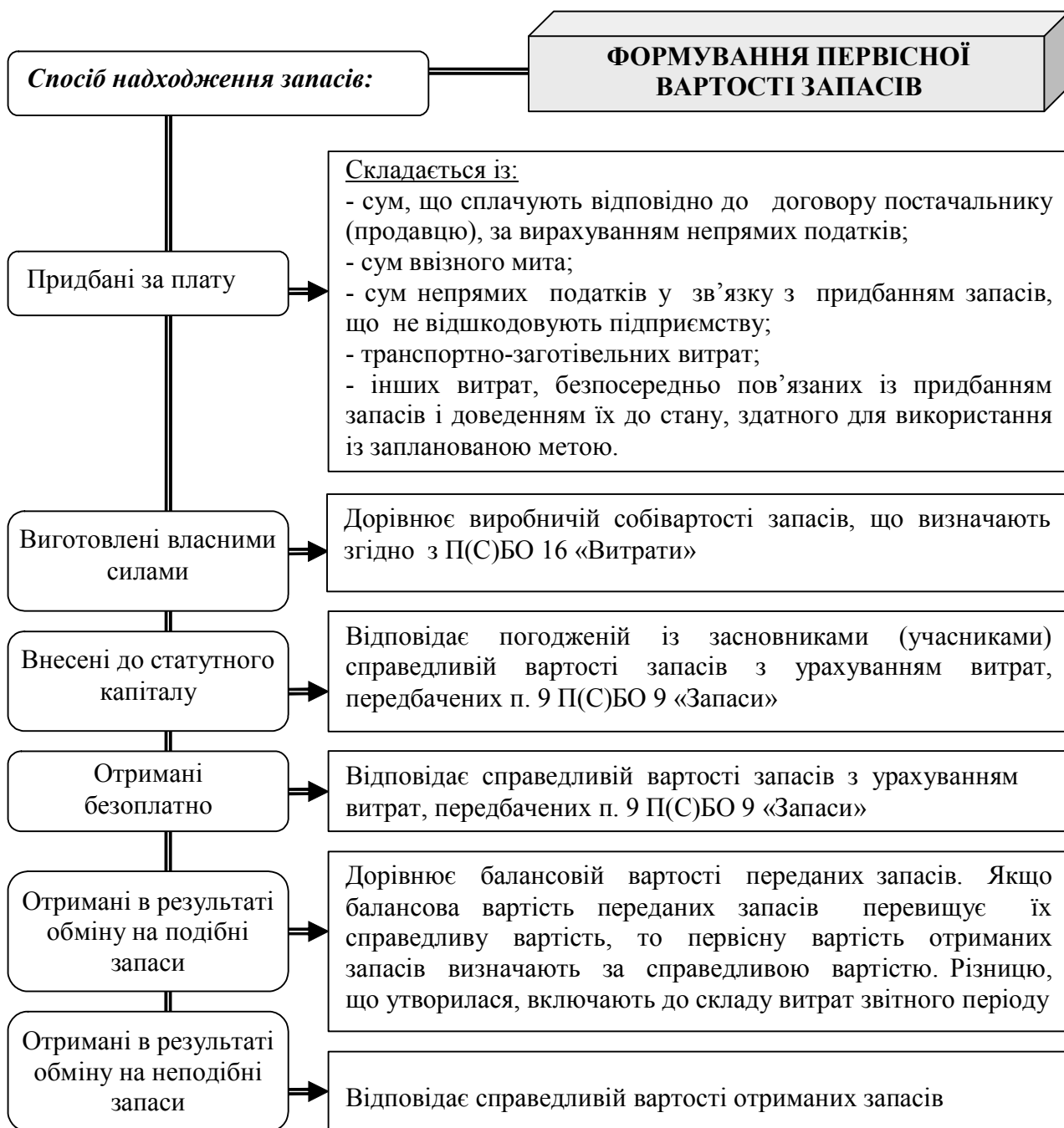


Рис. 2.3. Порядок формування первісної вартості запасів залежно від способів їх надходження на підприємство

Відповідно до П(С)БО 9 оцінка запасів при надходженні поділяється на: придбання запасів у постачальника, вироблення власними силами, безоплатне отримання та внесення до статутного капіталу:

1) придбані (отримані) або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів,

яка складається з таких фактичних витрат: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; транспортно-заготівельні. У разі, якщо на момент оприбуткування запасів неможливо достовірно визначити їх первісну вартість, такі запаси можуть оцінюватися та відображатися за справедливою вартістю з наступним коригування до первісної вартості [126].

2) первісна вартість запасів, які виготовляються самостійно підприємством визнається за виробничою собівартістю, яка розраховується згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” [125].

3) запаси включаються до статутного капіталу за справедливою вартістю, яку погоджують із засновниками, при цьому враховують витрати, які пов’язані та включені в первісну вартість придбання таких запасів;

4) якщо запаси отримані безоплатно, то визнається їхня справедлива вартість з урахуванням усіх можливих витрат, які здійснюються при формуванні первісної вартості придбаних запасів.

Вивчаючи П(С)БО 9 “Запаси” та МСБО 2 “Запаси”, можна відмітити, що міжнародні стандарти мають, як позитивні так і негативні риси. Для визначення розбіжностей між П(С)БО 9 та МСБО 2 необхідно порівняти терміни, оцінку, визначення собівартості та інше. Порівняльну характеристику (вибіркову) наведемо у таблиці 2.4.

Таблиця 2.4

Порівняльна характеристика П(С)БО 9 “Запаси” та МСБО 2 “Запаси”

П(С)БО 9 “Запаси”	МСБО 2 “Запаси”
1	2
Загальні положення	
Запаси - активи, які: утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством / установою.	Запаси - це активи, які: утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; перебувають у процесі виробництва для такого продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Продовження таблиці 2.4

1	2
Сфера застосування	
<p>Норми цього стандарту не розповсюджуються на :</p> <ul style="list-style-type: none"> - незавершене виробництво; - поточні біологічні активи - фінансові активи 	<p>Цей Стандарт застосовується до всіх запасів, за винятком:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) незавершеного виробництва б) фінансових інструментів в) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю
Оцінка запасів при визнанні	
<p>- за первісною вартістю.</p> <p>Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків.</p>	<p>- за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації.</p> <p>Собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.</p>
Оцінка запасів при вибутті	
<p>здійснюється за одним з таких методів:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження запасів (FIFO); - нормативних затрат; - ціни продажу. 	<ul style="list-style-type: none"> 1) метод стандартних витрат; 2) метод роздрібних цін.
Оцінка запасів на дату балансу	
<p>за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації.</p>	<p>чиста реалізаційна вартість.</p>
Облік запасів, придбаних за умови відстрочення платежу	
<p>Відсутній</p>	<p>МСБО 23 “Витрати на позики” ідентифікує обмежені обставини, коли витрати на позики включаються в собівартість запасів та визнаються як витрати на відсотки протягом періоду фінансування.</p>
Розкриття інформації про запаси у Примітках до фінансової звітності	
<ul style="list-style-type: none"> - методи оцінки запасів; - балансова (облікова) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп; - балансова (облікова) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації; - балансова (облікова) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу; - сума збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів. 	<ul style="list-style-type: none"> - облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості; - загальна балансова вартість запасів та балансова вартість згідно з класифікаціями, прийнятими для суб'єкта господарювання; - балансова вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації мінус витрати на продаж; - сума запасів, визнаних як витрати протягом періоду; - балансова вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань.

Стосовно оцінки запасів, слід зазначити, що вона здійснюється по - різному, оскільки у МСБО 2, запаси оцінюються за меншою з таких двох величин: собівартість або чиста вартість реалізації.

Згідно, цього стандарту, собівартість запасів включає всі витрати: на придбання, переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення у теперішній стан. Щодо чистої вартості реалізації, то це є попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу за вирахуванням попередньо оцінених витрат на завершення та попередньо оцінених витрат, необхідних для здійснення продажу.

Щодо оцінки запасів, на нашу думку, визначення вартості у МСБО 2 є більш зрозумілішим, але у національних стандартах існує конкретика, яка полегшує визначення справедливої вартості та надає змогу визначити, які саме витрати будуть включатися до собівартості при різних умовах надходження запасів на підприємство.

Розглядаючи, склад витрат, які не включаються до собівартості запасів, можна зробити висновок, що у міжнародному стандарті надане більш чітке роз'яснення, які витрати включаються до собівартості, а які ні, щодо національного, то в ньому також надається перелік витрат, але лише за елементами, а саме: понаднормові витрати та нестачі запасів; відсотки за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати.

У міжнародних стандартах перелік витрат, що не включаються у собівартість наступний: понаднормові суми відходів і матеріалів; оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж.

Формування витрат, які включаються до первісної вартості запасів, наведено на рис. 2.4.

На сьогодні оцінка вибуття запасів у разі відпуску матеріалів у виробництво, продажу або ін. згідно з П(С)БО 9 здійснюється за одним із таких методів:

- ідентифікованої собівартості одиниці запасів;
- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу



Рис. 2.4. Формування витрат, які включають до первісної вартості запасів
Джерело: побудовано автором на основі [125]

У бухгалтерському обліку для запасів, що мають однакове призначення та однакові умови використання, застосовують лише один із наведених методів. Підприємство визначає самостійно, який метод чи методи, якщо це вважається за потрібне, застосовувати.

Вважаємо за доцільне навести перелік основних витрат та втрат в зв'язку

зі збереженням запасів і їхньою відсутністю представлені у таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Витрати, що виникають у зв'язку зі збереженням або відсутністю запасів

Збереження запасів	Відсутність запасів
заморожені в запасах фінансові засоби	втрати від простою виробництва
витрати на забезпечення спеціально обладнаних приміщень	втрати в зв'язку з відсутністю товару на складі в момент значного попиту на товар
оплата праці спеціального персоналу	втрати від закупівель товарів дрібними партіями по більш високих цінах
витрати, що враховують постійний ризик псування, розкрадань, а також моральне і фізичне старіння запасів	втрата або звуження ринку збуту товарної продукції
витрати, зв'язані з коливаннями кон'юнктури ринку	порушення виробничих зв'язків з підприємцями

Джерело: узагальнено автором

Порядок формування собівартості запасів, що виготовляються власними силами підприємства наведено в Додатку Ж.

Вибір оптимального для підприємства методу оцінки вибуття запасів залежить від великої кількості зовнішніх факторів, які по-різному впливають на діяльність кожного окремого підприємства й на результати цієї діяльності, тому саме воно визначає, якому з методів надати перевагу.

Перший метод – за ідентифікованою собівартістю відповідної одиниці. Інакше кажучи, “за що купив, за тією ж ціною й списав” (на виробництво, на склад готової продукції чи в реалізацію). Причому у відпуск поступає саме та одиниця запасів, яка купувалася цілеспрямовано на відповідний кінцевий продукт. Згідно з П(С)БО 9, цей метод застосовується для оцінки вибуття запасів, придбаних із метою їх реалізації на спеціальне замовлення й для оцінки вибуття запасів, які не замінюють один одного. Таке обмеження, як стверджують науковці, застосування методу ідентифікованої собівартості не дуже зрозуміло. Значна кількість підприємств має налагоджений комп'ютерний облік надходження та вибуття запасів за тією вартістю, за якою ці одиниці запасів придбані, тому недоцільно його відкидати заради впровадження приблизного обліку, яким є облік вибуття за середньозваженою собівартістю, ФІФО й ін., оскільки цей метод найточніший. Обов'язкова умова для застосування цього методу –

можливість за кожною одиницею запасів установити саме її ціну (історичну собівартість).

Другий метод – за середньозваженою собівартістю. Він застосовується окремо для кожної сукупності взятих на облік запасів, однакових за призначенням і споживчими характеристиками. Цей метод можна застосовувати для оцінки взаємозамінних запасів, при списанні яких не потрібно проводити ідентифікацію (на відміну від попереднього методу). Недолік указанного методу – складність визначення середньої ціни в умовах, коли виробничі запаси надходять або витрачаються щоденно.

Третій метод – метод ФІФО. Цей метод оцінки вибуття запасів за цінами перших закупівель, тобто метод ФІФО, ґрунтується на припущенні, що запаси, які надійшли першими, першими й реалізуються (first – in, first – out, method – FIFO). Основний недолік цього методу – те, що в умовах постійно зростаючих цін метод ФІФО дає найвищий показник валового прибутку. В умовах загального зростання цін кожне підприємство прагне підвищити також і ціни на свій товар, при застосуванні методу ФІФО до оцінки вибуття показник валового прибутку, що зазначається у Звіті про фінансові результати, буде невиправдано завищеним (і навпаки).

Перевага методу ФІФО полягає в забезпеченні відображення в балансі суми запасів, яка приблизно збігається з поточною ринковою вартістю. Метод ФІФО виправдовує себе в умовах незначної інфляції. Застосування ж його в умовах високої інфляції, що спостерігається зараз, призведе до завищення вартості матеріальних залишків, заниження собівартості готової продукції та, як наслідок, – завищення результатів від реалізації.

Четвертий метод – нормативний метод обліку вибуття запасів, який є частиною давно відомого в нашій країні нормативного методу обліку витрат (облік за планово-розрахунковими цінами) і ґрунтується на нормативному методі калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Оцінка вибуття запасів за нормативними затратами полягає в застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормаль-

них рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін.

Нормативний метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції є основним методом, що використовується на підприємствах промисловості зі складною технологією, а також у сезонних галузях матеріального виробництва. Цей метод нарівні з іншими методами оцінки вибуття запасів є саме таким, який потрібен для оцінки не лише при вибутті запасів із підприємства, а й при переведенні їх з однієї балансової статті до іншої, що теж кваліфікується як вибуття (але не з балансу). Метод нормативних затрат звичайно застосовується в разі стабільності цін на запаси.

П'ятий метод визначення вартості – метод оцінки вибуття запасів за цінами продажу. Його можуть застосовувати підприємства, які мають значну й змінну номенклатуру товарів із приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Торговельна націнка додається до первісної вартості закуплених для подальшого продажу вроздріб товарів уже на стадії їх оприбуткування. Надалі облік руху товарів на всіх дореалізаційних стадіях може відбуватися за цінами продажу.

Таблиця 2.6

Методи оцінки вартості запасів у вітчизняній практиці

№	Метод	Сутність	Переваги	Недоліки
1	2	3	4	5
1	Метод ідентифікованої вартості	Запаси не замінюють один одного або відпускаються для виконання спеціальних замовлень і проектів, або їхня первісна вартість визначена з ідентифікованої вартості (автомобілі, дорогоцінні метали, дорогоцінне каміння тощо)	Найбільш точний метод; для кожної одиниці використовується маркування, що дозволяє швидко визначити її собівартість; підприємство регулює прибуток шляхом реалізації більш дорогих або дешевих запасів	Трудомісткість; однакові запаси можуть враховуватись за різною вартістю, що не завжди зручно
2	Метод середньо зваженої вартості	Оцінка здійснюється за кожною одиницею запасів шляхом ділення сумарної вартості залишку таких запасів на початок місяця та вартості запасів, отриманих у звітному місяці на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й одержаних у звітному місяці запасів	Зручний за умови великої кількості запасів різноманітної номенклатури; дає об'єктивну картину руху ТМЦ на підприємстві, чистий прибуток має середнє значення, що більше відповідає фактичному	У період підвищення цін застосування методу призводить до фіктивного прибутку та переплати податків

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4	5
3	Метод ФІФО (first-in-first-out)	Базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій надходили	Простий у використанні; балансова оцінка запасів максимально наближена до їхньої реальної вартості; результати аналізу фінансового стану виглядають привабливо для інвесторів та кредиторів	Показник валового прибутку у звіті про фінансові результати завищений під час інфляції та занижений під час дефляції
4	Нормативний метод	Полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлено з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і чинних цін	Можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норми; контроль за здійсненням режиму економії; укрупнення об'єктів обліку	Потреба в постійному перегляді норм використання запасів, праці, виробничих потужностей і чинних цін
5	Метод ціни продажу	Заснований на застосуванні середнього відсотка торговельної націнки товарів	Зручно застосовувати для підприємств роздрібною торгівлі, що мають значну і змінну номенклатуру з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки	Розрахунки є приблизними, що призводить до викривлень реальної вартості

Джерело: узагальнено автором на основі [12, с. 54]

Оцінка запасів при їх витрачанні за П(С)БО 9 та МСБО 2 здійснюється різними методами.

У національних стандартах собівартість визначається за допомогою методів FIFO (витрачання запасів перших за часом надходження), середньозваженої собівартості та ідентифікованої собівартості, а в міжнародних допускається метод стандартних витрат або метод роздрібних цін, а також LIFO (витрачання запасів за собівартістю останнього за часом надходження).

Використання методу LIFO в багатьох країнах заборонено, у тому числі і в Україні, оскільки він дає можливість маніпулювати прибутком у звітному році. На нашу думку, цей метод для України взагалі є недоречним, оскільки у нашій країні досить високий рівень інфляції, який, на жаль, має тенденцію до зростання, а при такому методі залишок запасів оцінюється за заниженою вартістю, яка не відповідає ринковим цінам. При використанні методу LIFO запаси надходять на підприємство за зростаючими цінами, а за методом FIFO передба-

чається списання таких запасів за найменшою із цін, що призводить до того що запаси в балансі будуть відображатися за цінами, наближеними до ринкових та враховуватиметься фізичне старіння запасів, ймовірність закінчення терміну придатності і зберігання тощо. Отже, застосування методу LIFO, який передбачений МСБО 2 є не актуальним для нашої економіки.

Проблеми гармонізації національних і міжнародних стандартів впливають також у спеціальному включенні обліку запасів брокерами товарних бірж: у П(С)БО 9 воно відсутнє, оскільки в українській економіці біржі мають поки що незначний розвиток, а у МСБО 2 є особливі зауваження, щодо правил обліку саме зазначених запасів.

Крім того, виникають певні труднощі у відображенні обліку запасів, придбаних за умовами відстрочення платежу: у національних стандартах немає спеціальних правил щодо цього питання, а у міжнародних є чітке визначення, що елемент фінансування має бути визнаний відсотковими витратами на протязі періоду фінансування.

Оцінка виробничих запасів в зарубіжних країнах дещо відрізняється від оцінки в національному обліку України і має свої певні особливості, зумовлені особливостями національного обліку та нормативно-правовою базою.

У США запаси оцінюються за фактичними втратами на їх придбання на момент отримання або використання запасів у процесі виробництва. Оцінка вимірюється чистою сумою грошових платежів, здійснених в минулому або в майбутньому при придбанні запасів. Витрати на доставку цих запасів можуть включатись або не включатись до собівартості запасів. До вартості запасів також не включаються загально-виробничі, адміністративні витрати та витрати на їх збут. До собівартості запасів включаються лише ті витрати, які покупець вважає складовими вартості товару на момент їх придбання [150, с. 143].

У Польщі запаси оцінюються за цінами придбання, у випадку неможливості виявлення ціни запасів або при їх безоплатній передачі вони оцінюються за цінами на аналогічні або подібні запаси.

У Німеччині, в Люксембурзі та у Франції запаси оцінюються за най-

меншою величиною – за собівартістю або ринковою вартістю.

У Португалії та Іспанії запаси оцінюються за ціною їх придбання або витратами на їх виробництво. В Іспанії ціна придбання включає суму, зазначену в рахунку постачальника, плюс додаткові витрати по збереженню запасів, включаючи податок з продажу. Слід також відмітити, що коли ціна придбання запасів (або витратами на їх виробництво) вища за ринкову ціну, то запаси обліковуються за ринковими цінами. В Іспанії ринкова ціна для сировини – це найменша з двох величин – відновлювана вартість та чиста вартість завершення робіт; для готової продукції – всі витрати (за винятком відповідних витрат).

В Швейцарії та Італії запаси оцінюються за найменшою з двох величин – первісною вартістю (витрати на придбання або виробництво) або чистою вартістю можливої реалізації.

Дані таблиці 2.7 свідчать про те, що найпоширенішими методами обліку запасів є методи ФІФО, ЛІФО, середньої вартості.

Таблиця 2.7

Методи оцінки запасів при їх вибутті, прийняті у зарубіжній практиці

№ п/п	Країна	Методи оцінки запасів				
		ФІФО	ЛІФО	Середньозваженої (середньої) вартості	Чистої вартості реалізації	Інші
1	2	3	4	5	6	7
1	Великобританія	-	+	+	+	-
2	Греція	+	+	+	-	Метод базового запису готових виробів
3	Іспанія	+	+	+	-	-
4	Італія	+	+	+	-	-
5	Люксембург	+	+	+	+	Фактичні витрати
6	Німеччина	+	+	+	+	-
7	Нідерланди	+	+	+	-	Метод базового запису готових та незавершених робіт
8	Португалія	+	+	+	-	Стандартна та спеціальна (ринкова) ціна базового запасу

Продовження таблиці 2.7

1	2	3	4	5	6	7
9	Росія	+	+	+	-	Метод собівартості кожної одиниці
10	США	+	+	+	-	Роздрібний метод
11	Україна	+	-	+	-	Метод ідентифікованої собівартості, ціни продажу
12	Франція	+	Використовується при складанні консолідованої звітності	+	+	-
13	Швейцарія	+	+	+	-	-
14	Швеція	+	-	-	+	Метод проценту від виконання, метод завершення контракту

Джерело: [112, с. 143]

Дослідивши проблеми та питання, які виникають у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності у процесі гармонізації їх із міжнародними стандартами, ми дійшли висновку: гармонізація національних стандартів з міжнародними суттєво полегшить співпрацю з іноземними інвесторами і Україна стане більш конкурентноспроможною країною. Але, щоб наблизити П(С)БО до МСБО, необхідно ретельно всебічно проаналізувати всі виникаючі аспекти, оскільки в міжнародних стандартах є як позитивні так і негативні сторони, які є не придатними для реалізації на території України. Ці недоліки необхідно вивчити і надати їм критичну оцінку, а саме, визначити, до чого це може призвести у кінцевому результаті.

У той же час перехід на міжнародні стандарти надасть можливість досягти прозорості та ясності у методиці бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності, яка буде задовольняти іноземних інвесторів.

2.2. Порядок документування та відображення в обліку матеріальних активів

Вважаємо за доцільне розглянути порядок відображення в обліку складових матеріальних активів в такій послідовності: основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, виробничі запаси та МШП, готова продукція та продукція сільськогосподарського виробництва, товари.

Головним завданням обліку основних засобів є [167, с. 294]:

- правильне і своєчасне відображення надходження, вибуття й переміщення основних засобів;
- контроль за їхньою наявністю та збереженням у місцях експлуатації;
- своєчасне й точне обчислення зносу (амортизації) основних засобів і правильне відображення його в обліку;
- визначення витрат на ремонт, а також контроль за раціональним використанням коштів, виділених з цією метою;
- виявлення об'єктів, які не використовують;
- контроль за ефективністю використання, пошуки резервів підвищення ефективності роботи машин, обладнання та ін.;
- оперативне забезпечення керівництва необхідною інформацією про стан основних засобів через автоматизацію обліково-обчислювальних робіт на базі сучасних засобів обчислювальної техніки [167, с. 294].

Крім цього, бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити контроль за ефективним використанням виробничих майданчиків, обладнання, машин, транспортних засобів та інших засобів праці.

Так, С.Ф. Голов зазначає, що правильна постановка обліку основних засобів повинна забезпечити: чітке документальне оформлення та своєчасне відображення в облікових регістрах надходження, переміщення, ліквідації та вибуття основних засобів; систематичний контроль за збереженням кожного об'єкта основних засобів і ефективним використанням машин, устаткування, транспортних засобів і виробничих площ; правильне обчислення і своєчасне відображення в обліку амортизаційних відрахувань та сум зносу основних засобів;

правильне відображення витрат на ремонт основних засобів [33].

Н.М. Ткаченко вважає, що бухгалтерський облік основних засобів повинен забезпечити: контроль за їх зберіганням; своєчасне, правильне документальне оформлення відображення в обліку надходження основних засобів, їх внутрішнього переміщення (з цеху в цех, зі складу на склад, з відділу у відділ), ефективного використання, вибуття (ліквідація, реалізація, безкоштовна передача); своєчасне (щомісячне) відображення в обліку зносу (амортизації) основних засобів; відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів; визначення результатів від ліквідації, а також збитків від списування не повністю амортизованих об'єктів основних засобів; виявлення зайвих та морально застарілих основних засобів [155].

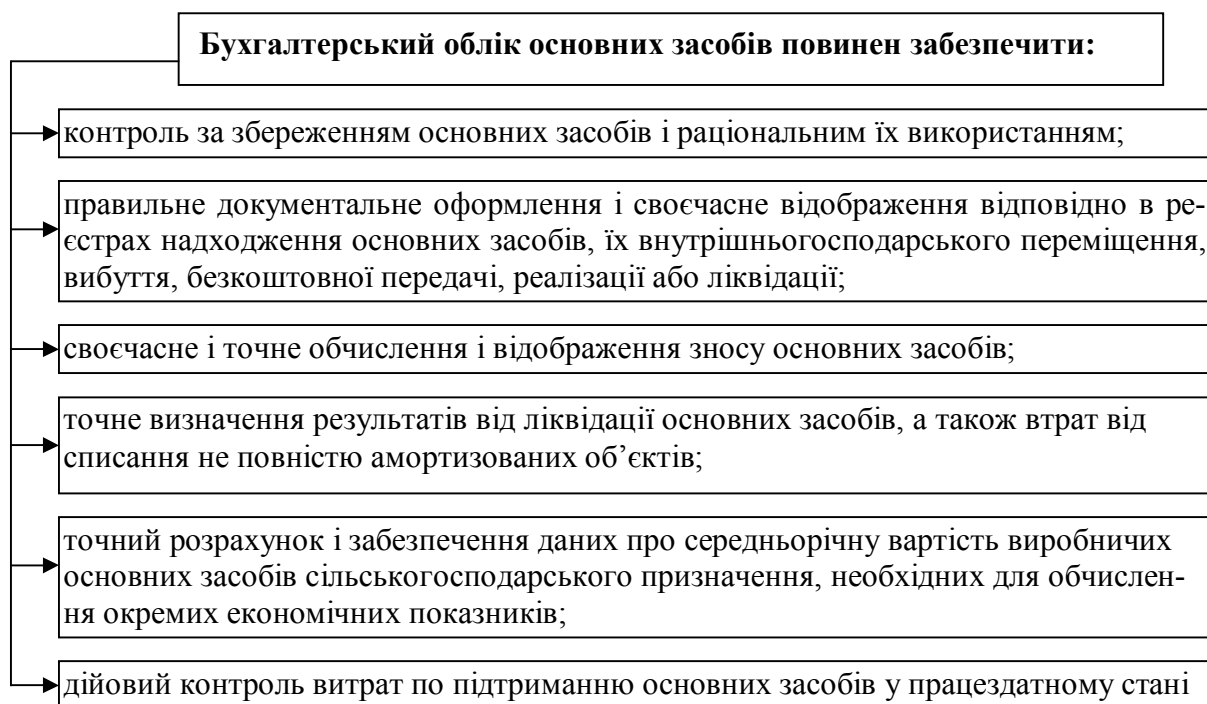


Рис. 2.5. Завдання бухгалтерського обліку основних засобів

Джерело: побудовано на основі [141, с. 249]

Отже, у коло завдань бухгалтерії з обліку основних засобів входить: правильне документальне оформлення та своєчасне відображення в облікових реєстрах надходження, вибуття, списання і переміщення їх усередині сільськогосподарського підприємства; контроль за збереженням кожного інвентарного об'єкта; своєчасне і правильне обчислення та відображення в реєстрах зносу основних засобів, а також визначення результатів від ліквідації; контроль за ефек-

тивним їх використанням.

Облік основних засобів організовується на всіх етапах їх руху. Загальна схема їх обліку наведена на рис. 2.6.

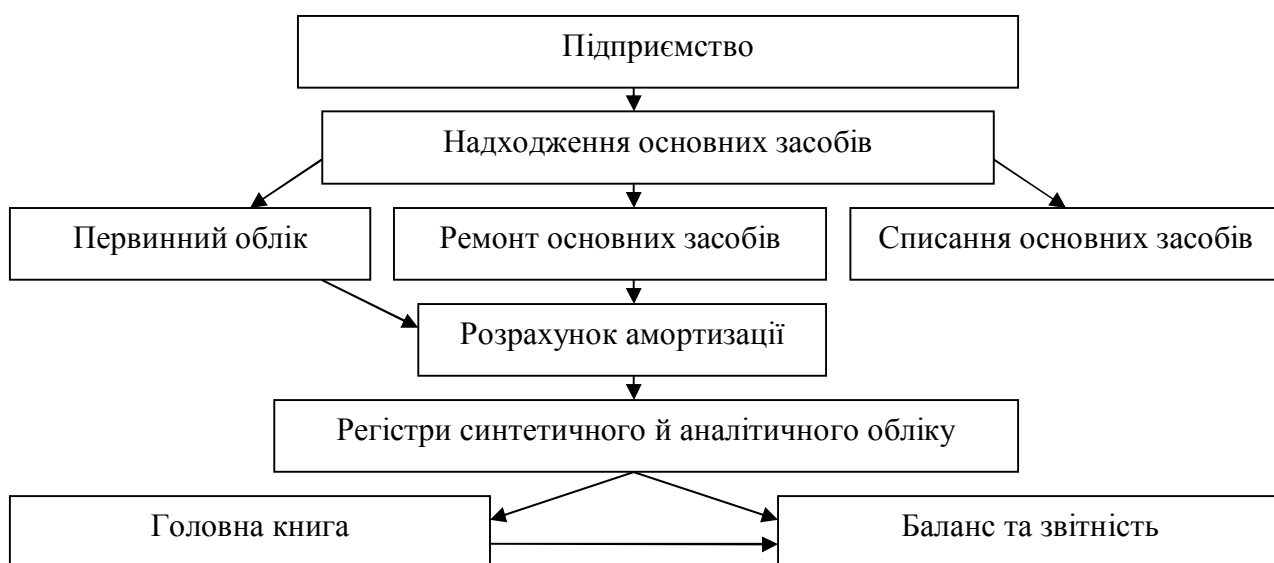


Рис. 2.6. Організації обліку основних засобів

Джерело: узагальнено автором

Розрізняють просте та розширене відтворення основних засобів. При простому відтворенні в кожному подальшому циклі відбувається створення нових чи відновлення діючих основних засобів у попередній їх кількості та якості. Джерелом фінансування заміни зношених основних засобів є нарахована сума амортизаційних відрахувань.

При розширеному відтворенні кожного подальшого циклу відбувається кількісне і якісне зростання основних засобів. Джерелом фінансування розширеного відтворення є використання частини створеного додаткового продукту.

З метою розробки обґрунтованих організаційно-методичних положень з бухгалтерського обліку операцій з експлуатації основних засобів, необхідно уточнити особливості кожної операції, що входить до процесу експлуатації.

Технічне обслуговування основних засобів – це комплекс робіт, які виконуються в ході використання основних засобів з метою можливості їх експлуатації, а також для підтримки надійності й забезпечення ефективного використання. Інакше кажучи, це сукупність операцій з підтримання основних засобів в

робочому стані, що можуть проводитися як в процесі зберігання, так і в процесі експлуатації зазначених об'єктів.

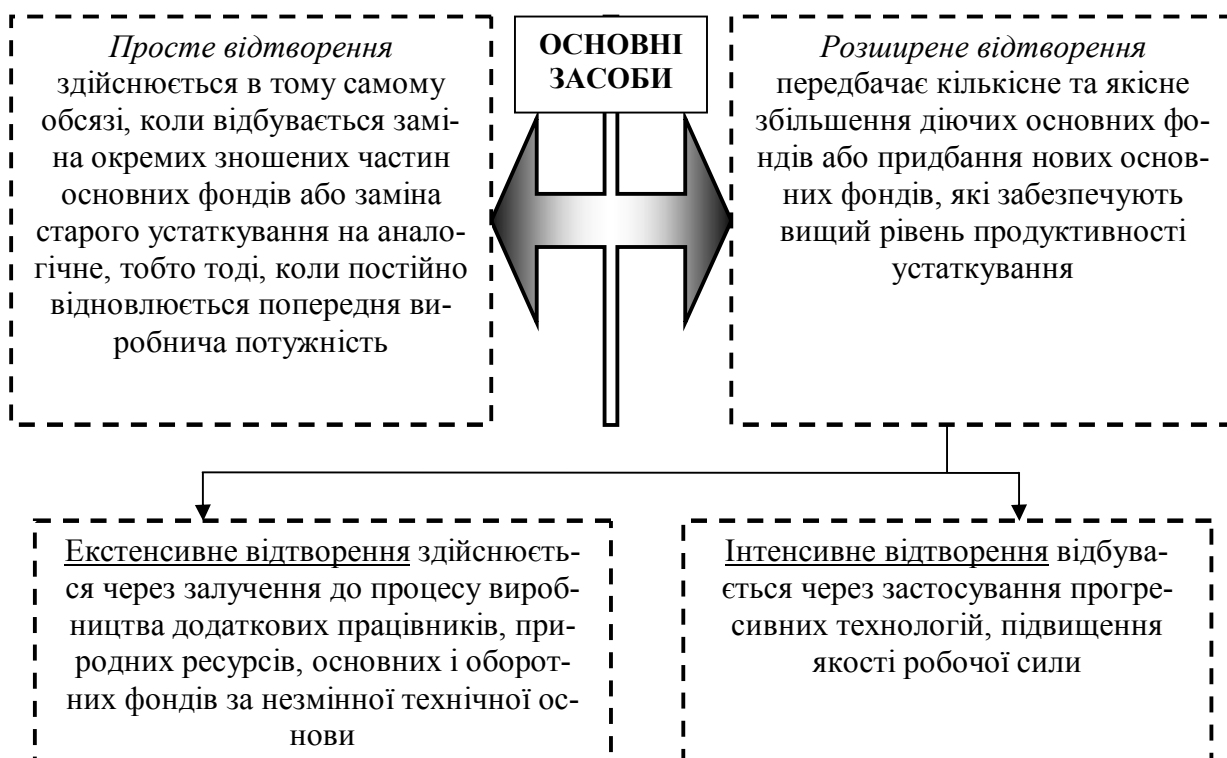


Рис. 2.7. Види відтворення основних засобів

Джерело: узагальнено автором

У процесі використання основні засоби поступово втрачають свою вартість, що може бути зумовлено не лише їх експлуатацією, а й впливом зовнішнього середовища і моральним зносом. Для збереження основних засобів від завчасного зносу і підтримання у робочому стані підприємству необхідно здійснювати їх ремонт та поліпшення.

Ремонт основних засобів – це часткове відновлення основних засобів підприємства з метою підтримання їх у робочому стані. В бухгалтерському обліку розрізняють поточний і капітальний ремонти. Витрати на поточний ремонт враховується до витрат виробництва, а витрати на капітальний ремонт відшкодовують. Поточний ремонт – це ремонт, пов'язаний з усуненням випадкових поломок, різного роду пошкоджень основних засобів. Капітальний ремонт – форма відновлення, що відшкодовує частковий знос швидкозношуваних деталей та засобів праці. Його необхідність обумовлена тим, що окремі деталі станків,

машин, механізмів та інших основних засобів зношуються і виходять з ладу не одночасно, а у різні строки. Для того, щоб основні засоби могли нормально функціонувати, зношені деталі, вузли машин і обладнання мають регулярно замінюватися справними. Капітальний ремонт супроводжується, як правило, реконструкцією і модернізацією об'єктів, що ремонтуються [26, с. 6].

Проведений аналіз спеціальної літератури показав, що хоч науковці й виділяють капітальний ремонт і поліпшення, однак відмінностей між зазначеними процесами не виділяють. Тому розглянемо більш детально кожен з видів поліпшення:

1) добудова (будівель та споруд) та дообладнання – це створення/ приєднання нового об'єкта в структурі основного засобу;

2) реконструкція – це конструктивна реорганізація, перебудова за новими принципами, тобто повне відновлення основного засобу;

3) модернізація – удосконалення обладнання, конструкцій, устаткування і машин, які використовуються підприємством у господарській діяльності, шляхом внесення до них змін, що підвищують їх технічний рівень, який відповідає сучасним вимогам;

4) модифікація – зміна, видозміна, перетворення, поява нових ознак, властивостей основного засобу; його якісно відмінні стани.

Останнім етапом життя основного засобу є його вибуття. Вибуття основних засобів – списання основних засобів за їх балансовою вартістю у разі їх повної зношеності, знищення внаслідок стихійного лиха чи аварії, безоплатної передачі іншим підприємствам, реалізації на сторону, недостачі під час проведення інвентаризації.

Отже, різні автори по-різному визначають можливі шляхи вибуття основних засобів. З метою удосконалення методичних підходів із бухгалтерського обліку операцій з вибуття основних засобів підприємства вважається за доцільне виділити ряд типових операцій за даним напрямком (табл. 2.8).

Вибуття основних засобів може мати як позитивний (реалізація, внесок до статутного капіталу інших підприємств, обмін на неподібний актив, фінансова

оренда), так і негативний фінансовий результат (безоплатна передача, недостача, втрати в наслідок надзвичайних ситуацій, списання/ліквідація основних засобів). Нульовий вплив на фінансовий стан підприємства мають такі типи операцій з вибуття як обмін на подібні активи, передача основних засобів у рахунок погашення заборгованості перед іншим суб'єктом господарювання.

Таблиця 2.8

Господарські операції з вибуття основних засобів

№ п/п	Тип операції	Характеристика
1	2	3
1	Реалізація	Передача прав власності на об'єкт основних засобів іншим юридичним (фізичним) особам на умовах платності (на підставі договору купівлі-продажу, в результаті чого продавець отримує виручку від реалізації об'єкта основних засобів)
2	Безоплатна передача	Передача об'єктів основних засобів від одного підприємства (організації, установи) іншому суб'єкту господарювання без оплати їх вартості (з балансу на баланс)
3	Обмін	Обмін на подібні активи: справедлива вартість об'єктів основних засобів, що будуть передаватися на підставі договору міні, рівна
		Обмін на неподібні активи: об'єктів основних засобів, що будуть передаватися на підставі договору міні, не рівна. Сторона договору, у якої справедлива вартість підлягаючих обміну основних засобів виявилася меншою, зобов'язана доплатити іншій стороні різницю
4	Списання (ліквідація)	Фізичний знос: втрата вартості використовуваного основного засобу порівняно з вартістю нового, що обумовлена частковою або повною втратою первісних технічних та технологічних якостей його елементів
		Моральний знос: знос у результаті створення нових, прогресивніших, економічно ефективніших, досконаліших об'єктів основних засобів з підвищеною продуктивністю
5	Внесок до статутного капіталу	Вклад засновника до статутного капіталу суб'єкта господарювання у майновій формі (об'єкт основних засобів)
6	Фінансова оренда	П(С)БО 14 "Оренда" декларує передачу у фінансову оренду об'єкта основних засобів як його вибуття, у зв'язку з передачею орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом
7	Недостача	Виявлення втрати основного засобу за результатами інвентаризації (за обліковою вартістю)
8	Передача в рахунок оплати заборгованості	Списання об'єкта основних засобів з балансу та передача права контролю іншій стороні
9	Втрата внаслідок надзвичайних ситуацій	Руйнування основних засобів або псування їх технічно важливих частин у результаті аварій, катастроф, стихійних лих, великих пожеж та інших факторів

Джерело: [26, с. 8]

До операцій з експлуатації основних засобів належить: зберігання, використання, технічне обслуговування, ремонт та поліпшення, до операцій з вибуття основних засобів – продаж, безоплатна передача, обмін, списання внаслідок морального і фізичного зносу, внесок до статутного капіталу, фінансова оренда, встановлення недостачі, передача в рахунок оплати заборгованості, втрата внаслідок надзвичайних подій.



Рис. 2.8. Склад господарських операцій з експлуатації та вибуття основних засобів

Джерело: [26, с. 8]

Зазначений перелік типових операцій забезпечує розробку організаційних та методичних положень з бухгалтерського обліку операцій з експлуатації та вибуття основних засобів для удосконалення підходів до управління як основними засобами, так і в цілому необоротними активами підприємства для реалізації інноваційного підприємницького підходу.

Перелік стандартів, що регулюють ведення обліку основних засобів наве-

дено в Додатку З.

Синтетичний облік основних засобів в ТОВ “АК “Зелена долина”” ведеться на рахунку 10 “Основні засоби”, який призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух як власних основних засобів, так і одержаних за умов фінансового лізингу.

По дебету рахунка 10 “Основні засоби” відображаються надходження основних засобів (придбаних, створених, безоплатно отриманих), зарахованих на баланс підприємства; сума витрат, яка пов’язана з поліпшенням об’єкта (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція), що приводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісне очікуваних від використання об’єкта; сума дооцінки вартості об’єкта основних засобів.

По кредиту рахунка 10 “Основні засоби” відображаються вибуття основних засобів внаслідок реалізації, ліквідації, безоплатної передачі іншим підприємствам; часткова ліквідація; сума уцінки вартості основних засобів.

Рахунок 10 “Основні засоби” ведеться за субрахунками:

- 100 “Інвестиційна нерухомість”,
- 101 “Земельні ділянки”,
- 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель”,
- 103 “Будинки та споруди”,
- 104 “Машини та обладнання”,
- 105 “Транспортні засоби”,
- 106 “Інструменти, прилади та інвентар”,
- 107 “Тварини”,
- 108 “Багаторічні насадження”,
- 109 “Інші основні засоби”.

Аналітичний облік основних засобів в ТОВ “АК “Зелена долина”” ведеться по кожному об’єкту окремо.

Кореспонденція рахунків щодо відображення в обліку різних операцій з основними засобами наведено в Додатку И.

Основними документами з обліку основних засобів в досліджуваному

ТОВ СОП “Щасливе” є: Баланс (форма № 1) та Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5); Синтетичні реєстри обліку основних засобів (головна книга, журнал-ордер №4 А с.-г. та відомість 4.1. с.-г.); Первинні документи з обліку основних засобів: інвентарні картки, акти приймання-передачі, введення в експлуатацію, ліквідації, відомості індексації балансової вартості основних засобів (рис. 2.9).

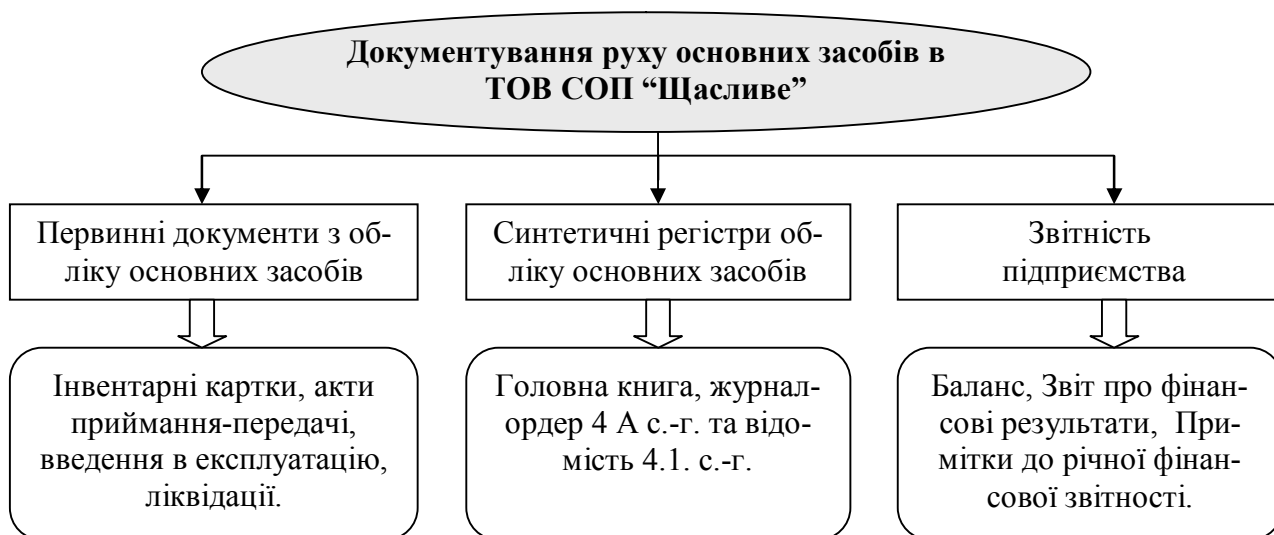


Рис. 2.9. Документування обліку основних засобів в ТОВ СОП “Щасливе”

Основними документами з обліку основних засобів в ТОВ СОП “Щасливе” є: наказ про облікову політику підприємства; первинні документи з обліку необоротних активів: акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ф. № ОЗ-1), акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об’єктів (ф. № ОЗ-2), акт списання основних засобів (ф. № ОЗ-3), акт на списання автотранспортних засобів (ф. № ОЗ-4), акт про установку, пуск та демонтаж будівельної машини (ф. № ОЗ-5), інвентарна картка обліку основних засобів (ф. № ОЗ-6), опис інвентарних карток з обліку основних засобів (ф. № ОЗ-7), картка обліку руху основних засобів (ф. № ОЗ-8), інвентарний список основних засобів (ф. № ОЗ-9), розрахунок амортизації основних засобів (ф. № ОЗ-14, № ОЗ-15 та ОЗ-16); облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку необоротних активів; акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю; звітність.

Синтетичний облік наявності і руху виробничих запасів ведеться на рахунку 20 “Виробничі запаси”. Даний рахунок має такі субрахунки:

- 201 “Сировина й матеріали”;
- 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби”;
- 203 “Паливо”;
- 204 “Тара і тарні матеріали”;
- 205 “Будівельні матеріали”;
- 206 “Матеріали передані в переробку”;
- 207 “Запасні частини”;
- 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення”;
- 209 “Інші запаси”.

По дебету рахунка 20 “Виробничі запаси” та його субрахунків відображають надходження відповідних запасів на підприємство та збільшення їх вартості в результаті дооцінки, по кредиту – витрати на виробництво, відпуск в переробку, на сторону, а також зменшення вартості запасів внаслідок уцінки

Деталізований перелік рахунків для бухгалтерського обліку виробничих запасів в ТОВ СОП “Щасливе” наведено в Додатку К.

Група документів з надходження та оприбуткування виробничих запасів, їх характеристика та призначення наведена в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Документи з надходження та оприбуткування виробничих запасів

№ п/п	Назва документа	Призначення документа
1	2	3
1	Товарно-транспортна накладна	комбінований документ, що надає наступну інформацію: відомості про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи, інша інформація
2	Рахунок-фактура	розрахунковий документ, що виписується постачальником на ім'я покупця на кожну партію відвантажених запасів
3	Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей	документ є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей, для оприбуткування їх підприємством-одержувачем і для дозволу на вивіз із території підприємства постачальника, а також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку
4	Довіреність	застосовуються для одержання виробничих запасів від постачальника через довірену особу
5	Прибутковий ордер	застосовуються для обліку матеріалів, що надходять на підприємство від постачальників або з переробки

1	2	3
6	Журнал обліку вантажів, що надійшли	застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів та оприбуткуванням їх на склад підприємства
7	Акт закупки товарно-матеріальних цінностей	застосовується при закупівлі запасів підзвітними особами підприємства
8	Акт про приймання матеріалів	документ складається у випадках розбіжностей за кількістю і якістю виробничих запасів, що надійшли, із даними супровідних документів (пред'явлених до оплати) і є підставою для пред'явлення претензій постачальнику

Джерело: [138, с. 246]

Отже, з наведеної таблиці ми бачимо, яку кількість документів необхідно скласти тільки по надходженню та для оприбуткування запасів, що вимагає від бухгалтера чіткої організація не тільки ведення обліку запасів а й діловодства. Ця необхідність виникає для всіх груп первинних документів щодо обліку виробничих запасів. Інша група документів щодо руху складських запасів, їх призначення та характеристика наведені в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Документи зі складського обліку і внутрішнього переміщення виробничих запасів

№ п/п	Назва документа	Призначення документа
1	Картка складського обліку матеріалів (ф. № М-12)	застосовується для оперативного обліку руху запасів по складу (коморі)
2	Регістр прийняття-здачі документів (ф. № М-13)	використовується для реєстрації прибуткових і видаткових документів, які здаються до бухгалтерії
3	Відомість обліку залишків матеріалів на складі (ф.№ М-14)	використовується для контролю взаємозв'язку складського та бухгалтерського обліку
4	Матеріальний ярлик (ф. № М-16)	застосовується для характеристики матеріалів кожного номенклатурного номера за місцем зберігання, слугує для матеріальних цінностей паспортом
5	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу (ф.№ М-18)	складається завскладом (комірником) у разі виявлення відхилень фактичного залишку виробничих запасів від встановлених норм
6	Матеріальний звіт (ф.№ М-19)	складається МВО і передається в бухгалтерію; відображає рух запасів на складі за певний період

Джерело: [138, с. 246]

Вибуття запасів зі складу оформлюють такими первинними документами:

- накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів;
- видаткова накладна (на відпуск готової продукції та інших запасів стороннім організаціям);

- лімітно-забірна картка - документ на кілька відпусків матеріалів зі складу в цех у межах ліміту; якщо ліміт вичерпано і відбувається понадлімітний відпуск, лімітно-забірна картка перекреслюється по діагоналі червоною лінією. У комірника на видному місці повинні бути зразки підписів осіб, які мають право підпису документів на відпуск матеріалів зі складу.

Документи щодо списання виробничих запасів (третя група), їх призначення та характеристика наведені в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

Документи з відпуску (списання) виробничих запасів

№ п/п	Назва документа	Призначення документа
1	Лімітно-забірна картка (ф. № М-8)	для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць
2	Лімітно-забірна картка (ф. № М-9)	для чотириразового відпуску лімітованих матеріалів, що зараховуються на один вид витрат (замовлення) на один місяць
3	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (ф. № М-10)	для відпуску матеріалів, потреба в яких виникає періодично, заміни матеріалів, а також для додаткового (понадлімітного) відпуску матеріалів
4	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (ф. № М-11)	для відпуску матеріалів усередині підприємства, включаючи відпуск господарствам свого підприємства, розташованим за межами його території

Джерело: [138, с. 247]

Таким чином, як бачимо з наведеного загального переліку документів, існує їх величезна кількість і різноманітність, що нагромаджує процес реєстрації й обробки документів на всіх ділянках обліку підприємства і вимагає від бухгалтера ретельного ведення організаційних аспектів обліку виробничих запасів підприємства.

На практиці складають не всі документи, до того ж чітко не визначені терміни передачі документів з обліку запасів до бухгалтерії. В тому випадку, якщо підприємство складає всі необхідні документи, реєстрація цих документів

все одно нерегулярна і несучільна. Через відсутність контролю за документообігом документи надходять не в повному обсязі, і, як правило, в кінці місяці. Існуючий порядок ведення обліку виробничих запасів на підприємствах супроводжується дублюванням інформації в різних документах.

Подібні проблеми в надходженні облікових документів на обробку та характерні тенденції збільшення їхньої кількості до кінця місяця значно ускладнюють роботу як бухгалтерії, так і інших відділів. Обсяг аналітичних облікових робіт на кінець місяця зростає, що негативно позначається на якості роботи бухгалтерів. Враховуючі згадані вище недоліки, аналітичні облікові роботи бухгалтерів на практиці або виконують неякісно, або не виконують взагалі.

Важливим, на нашу думку, є питання методики фінансового обліку на підприємствах. Основні відмінності щодо ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів за МСБО та НП(С)БО представлено в Додатку В.1.

Організація обліку МШП на підприємстві повинна вирішувати такі завдання:

- визначення первісної вартості придбаних і фактичної собівартості виготовлених МШП;
- правильне включення до собівартості витрат, пов'язаних з використанням МШП;
- контроль за їх зберігання як в період перебування на складі, так і в період експлуатації в цехах, відділах підприємства;
- дотримання нормативних термінів служби МШП та їх правильне списання;
- облік витрат у результаті списання МШП, які прийшли в непридатність, зіпсованих або загублених МШП;
- раціональне використання МШП з метою зниження собівартості виробничої продукції (виконуваних робіт, послуг, що надаються).

Правильна організація бухгалтерського обліку МШП на підприємстві передбачає своєчасне складання первинних документів, дотримання правил при прийманні МШП на склад і відпуску їх в експлуатацію.

Документальне оформлення надходження, наявності та руху МШП – досить складний процес, адже структура документообігу повинна бути такою, щоб забезпечувати вчасне надходження необхідної інформації як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом виробничих запасів.

В процесі документування обліку МШП, як і будь-яких інших об'єктів, розрізняють документи бухгалтерського і оперативного обліку.

До первинних документів бухгалтерського обліку відносять документи, якими формулюється: надходження МШП, нарахування зносу, відпуск предметів у виробництво, їх списання тощо.

Основною обліковою одиницею малоцінних та швидкозношуваних предметів є кожен окремий предмет, визначений преїскурантом або паспортом.

Основну масу МШП підприємство отримує від постачальників на основі укладених договорів.

Відпуск матеріалів постачальником підприємством-одержувачем здійснюється на підставі Накладної на відпуск товарно-матеріальних цінностей форма № М-20, яка виписується у трьох примірниках на підставі договору (контракту), нарядів та інших відповідних документів та підписується особою, яка здійснювала відпуск товарно-матеріальних цінностей, а також головним бухгалтером. Перший примірник накладної вручається підприємству-одержувачу МШП як супровідний документ, який є підставою оприбуткування МШП; другий залишається на складі підприємства-постачальника і служить підставою для списання відпущених МШП; третій екземпляр накладної передається пропускного пункту для контролю за вивезенням МШП за межі території підприємства. Другий і третій примірники накладної зазначеними службами здаються в бухгалтерію для відображення в обліку.

МШП, які відпускаються і вивозяться автотранспортом на сторону, оформляються товарно-транспортною накладною (форма № 1-ТН). Товарно-транспортна накладна є єдиним документом для постачальника (на списання відпущених МШП), покупця (для оприбуткування отриманих МШП) та автотранспортного підприємства (для обґрунтування записів в шляховий лист і роз-

рахунків з покупцем за перевезення МШП).

Постачальник (продавець) представляє підприємству-покупцю податкову накладну. На підставі накладної на відпуск товарно-матеріальних цінностей і податкової накладної постачальник виписує рахунок-фактуру та інші розрахунково-платіжні документи, що підтверджують факт передачі (відпуску) матеріальних цінностей та їх оплату з зазначенням суми ПДВ.

Безкоштовне отримання МШП оформлюється укладанням угоди про дарування або інший подібний договір, який не передбачає відповідної компенсації за безоплатно надані МШП, оформлюються документи, що підтверджують факт безоплатного передання, а саме Акт приймання-передачі.

При оприбуткуванні МШП бухгалтерія складає групувальні відомості, а також веде сортову оборотну відомість аналітичного обліку.

МШП, що надходять на склади підприємства, приймаються матеріально відповідальними особами (завідувач складом, комірник) на підставі накладних, рахунків-фактур та інших товарно-супровідних документів.

Для обліку руху матеріалів на складі по кожному сорту, виду і розміру ведеться картка складського обліку матеріалів типової форми № М-12, яка заповнюється на кожний номенклатурний номер матеріалу на підставі первинних прибутково-видаткових документів у той же день, коли здійснюється операція (прихід або витрата малоцінних і швидкозношуваних предметів). Відкривається форма № М-12 зазвичай щорічно із зазначенням залишків матеріалів на початок нового року.

Заготовляють картки складського обліку відповідно до номенклатури матеріалів і в міру надходження прибуткових документів працівники бухгалтерії і разом з прибутковими документами передають їх МВО під розписку в реєстрі видачі карток. В отриманих картках складського обліку форми № М-12 завідуючий складом (комірник) заповнює реквізити, що характеризують місця зберігання матеріалів (стелажі, чарунки тощо). Крім того, в місцях зберігання товарно-матеріальних цінностей прикріплюється матеріальний ярлик. Матеріальний ярлик призначений для характеристики матеріалів кожного номенклатурного

номера, що знаходиться в місцях зберігання. Бланк ярлика, заповнений необхідними даними, служить для матеріальних цінностей паспортом.

В табл. 2.12. наведені первинні документи з обліку МШП.

Таблиця 2.12

Первинні документи при надходженні з обліку МШП

№ п/п	Назва документа	Призначення
1	МШ-1 Відомість на повернення (вилучення) постійного запасу інструментів	Використовується для обліку зміни запасу повернення (вилучення) інструментів на тих підприємствах, де постійного запасу облік ведеться за принципом встановлення інструментів (пристроїв) постійного обмінного фонду.
2	МШ-2 Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів	Використовується для обліку МШП, які були видані під розписку працівнику для тривалого користування. Заповнюється на кожного працівника, який одержав МШП
3	МШ-3 Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)	Застосовуються для обліку інструментів (пристроїв), які передаються на заточування або ремонт. Характерна для тих підприємств, де заточування та ремонт проводяться в централізованому порядку
4	МШ-4 Акт на вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для обліку зіпсованих і малоцінних та втрачених МШП. При пред'явленні працівником акта вибуття замість непридатного чи втраченого предмета йому видається придатний, що записується в формі МШ-2 "Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів"
5	МШ-5 Акт на списання інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні	Застосовується для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та їх обмін на придатні та обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного обмінного фонду. Складається на підставі актів вибуття (ф. № МШ-4).
6	МШ-6 Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	Використовується для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються працівникам підприємства для індивідуального користування
7	МШ-7 Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу спецвзуття та запобіжних пристроїв	Застосовується для обліку видачі спецодягу, спецвзуття працівникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами, а також для обліку приймання від працівників спецодягу, спецвзуття на прання, дезинфекцію, ремонт та зберігання. Форма заповнюється окремо на видачу і повернення спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів
8	МШ-8 Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для оформлення списання морально застарілих, зношених і непридатних для подальшого використання інструментів, спецодягу, спецвзуття, запобіжних засобів по закінченню строку носіння, інших малоцінних та швидкозношуваних предметів і здавання їх до комор для утилю. Акт складається на підставі разових актів вибуття (ф.№МШ-4)

Джерело: узагальнено автором

Первинні документи здаються в бухгалтерію матеріально-відповідальними особами за реєстром прийому здачі документів, який заповнюється в одному примірнику і здається в бухгалтерію одночасно з первинними документами.

Синтетичний облік наявності і руху МШП ведуть на рахунку 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”. Цей рахунок відноситься до рахунків господарських засобів, основний, матеріальний, активний.

За дебетом рахунка відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені МШП, за кредитом - за обліковою вартістю відпуск МШП в експлуатацію зі списанням на рахунки облік затрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

Суть аналітичного бухгалтерського обліку МШП полягає в тому, що на кожний вид матеріальних цінностей (за номенклатурними номерами) відкривається аналітичний рахунок, в якому об'єкти обліку відображаються за їх кількістю (за прийнятими одиницями виміру) і сумою вартості (за прийнятою системою оцінки).

Аналітичний облік МШП може вестися:

- за відповідними субрахунками;
- за місцем знаходження і матеріально відповідальними особами;
- з окремих предметів, які належать до складу кожної групи МШП.

Згідно з Наказом про облікову політику на базовому підприємстві одиницею обліку запасів потрібно вважати кожне найменування. Аналітичний облік МШП ведеться за місцями зберігання і знаходження, а також за особами, відповідальними за їх зберігання.

Кореспонденція рахунків щодо відображення в обліку різних операцій із виробничими запасами та МШП наведено в Додатку И.1.

Далі вважаємо за необхідне дати оцінку відображення в обліку готової продукції. Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції інструкцією передбачається рахунок 26 “Готова продукція” та 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”.

За дебетом цих рахунків відображається надходження готової продукції (сільськогосподарської продукції), за кредитом – вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі.

Таблиця 2.13

Характеристика рахунків 26 “Готова продукція” та 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”

Назва та шифр	Призначення рахунку	По дебету відображається	По кредиту відображається	Облікові реєстри	Місце в звітності
26 “ГОТОВА ПРОДУКЦІЯ”	Для узагальнення інформації про наявність та рух продукції, виготовленої підприємством	Надходження готової продукції власного виробництва за первісною вартістю	Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції	Журнал-ордер № 10	Баланс (ф. № 1) р. 130
27 “ПРОДУКЦІЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПРИЗНАЧЕННЯ”	Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції	Надходження сільськогосподарської продукції	Вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо	Журнал-ордер № 11	–

Вважаємо за доцільне навести окремі документи з обліку готової продукції.

В ТОВ СОП “Щасливе” зерно, зібране комбайнами і відправлене на тік, обліковують у талонах комбайнера та водія. Підготовлені бухгалтерією бланки талонів нумерують окремо для комбайнерів (ф. № 77в) і водіїв (ф. № 77б), вказуючи їх табельні номери і прізвища. Підписує їх головний бухгалтер. Талони реєструють за видами у Журналі обліку виданих талонів. Видають талони під розписку. При завантаженні зерна з бункера в машину, комбайнер і водій обмінюються талонами. До кінця робочого дня у комбайнера і водія повинна бути однакова кількість талонів, рівна кількості бункерів зерна.

Доставлене на тік зерно зважують і встановлюють масу брутто, тари, нетто. Водій передає завідуючому током одержані від комбайнерів талони, а він записує кількість доставленого зерна у виданому водію Реєстр приймання зерна від шофера (ф. № 77а). Реєстр ведеться в одному примірнику.

На току зерно обліковують у Реєстрі приймання зерна вагарем (ф. № 78а). Водій розписується в реєстрі про здачу зерна. Потім реєстр подається в бухгалтерію. Комбайнер наприкінці робочого дня здає талони завідувачу током, одержуючи від нього Виписку з реєстру про намолот зерна і зібрану площу (ф. № 67а).

Завідуючий током передає до бухгалтерії одержані талони комбайнерів і водіїв разом з Відомістю руху зерна та іншої продукції з поля (ф. № 80) й Реєстрами приймання зерна. Разом зі складанням відомості, завідуючий током робить записи у Книзі складського обліку (ф. № 40).

Зерно, яке підлягає доробці, на підприємстві оформляється Актом на сортування і сушіння продукції рослинництва, де зазначається кількість повноцінного зерна, кількість відходів, що не використовуються і можуть бути використаними. Також в акті зазначається відносна вологість до і після сушки. Його підписує агроном, завідуючий током і затверджує керівник підприємства.

При відправці зерна до приймальних пунктів оформляється товарно-транспортна накладна в 4 примірниках: перший – залишається в господарстві (в ньому зазначається фізична маса зерна); другий надається до хлібоприймального пункту; інші – з відмітками хлібоприймального пункту, знаходяться у водія (один з них використовується як додаток до дорожнього листа, другий надається до бухгалтерії).

Передача зерна на зерносклад оформляється накладною внутрішньогосподарського призначення. Накладна складається в двох примірниках. В ній зазначаються прізвище, ім'я та по-батькові одержувача, назва продукції, її кількість. Підписує накладну бухгалтер, завідуючий током, завідуючий складом. Урожай кукурудзи на зерно обліковують у Реєстрах відправлення зерна та іншої продукції з поля (ф. № 77). По завершенні работ по збиранню врожаю кукурудзи, валовий збір качанів переводять у масу сухого зерна. З цією метою агроном і головний бухгалтер складають Розрахунок переведення качанів кукурудзи повної стиглості в зерно (ф. № 81а). Валовий збір кукурудзи в перерахунку на сухе зерно складається із залікової маси зерна

кукурудзи, маси кукурудзи в перерахунку на зерно, використаної у господарстві, і маси кукурудзи в перерахунку, яка залишається в господарстві. Розрахунки є підставою для відображення валового збору зерна кукурудзи в бухгалтерському обліку та звітності.

Реалізація продукції оформляється товарно-транспортною накладною, яка складається в 4 примірниках. Усі переміщення по господарству оформляються накладними внутрішньогосподарського призначення, які складаються в двох примірниках.

Облік надходження насіння соняшнику ведуть у такій же послідовності, що й облік надходження зерна зернових культур. В процесі використання посівного матеріалу бригадири одержують насіння зі складу на підставі накладних внутрішньогосподарського призначення. Після проведення посівної роботи на фактичну кількість витраченого насіння складається Акт витрат насіння і посадкового матеріалу (ф. № 119). Для цього збирається комісія в складі бригадира, агронома, представників бухгалтерії і зазначається, під яку культуру витрачено насіння, назва насіння, кількість за нормою висіву і фактично витраченого насіння.

Що стосується обліку руху кормів – корми, які були згодовані худобі без передчасного оприбуткування, в бухгалтерії не оприбутковуються. Акт на списання пасовищних кормів (ф. № 93) розраховується зоотехніком і списується на витрати на утримання відповідної групи тварин. Корми, що підлягають оприбуткуванню, оприбутковуються спеціальною комісією, яку призначає керівник підприємства. Сюди входять представники галузі рослинництва і тваринництва, а також бухгалтерії. Комісією визначається обсяги і маса кормів, з'ясовується їх якість. Результатом приймання є складання Акту приймання грубих і соковитих кормів (ф. № 92). Акт складається в двох примірниках: перший надається до бухгалтерії, другий – залишається у матеріально відповідальній особи (завфермою).

Кореспонденція рахунків щодо відображення в обліку різних операцій із готовою продукцією та МШП наведено в Додатку И.1.

Облік товарів і тари в основному ведеться в торговельних підприємствах України на рахунку 28 “Товари”. На цьому рахунку ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, придбаних для продажу без переробки, й одержання нового продукту за первісною вартістю, або за цінами реалізації. За дебетом рахунка відображається збільшення вартості придбаних (отриманих) товарів, за кредитом — зменшення вартості реалізованих (вибулих) товарів. Цей рахунок використовують в основному збутові, торговельні або заготівельні підприємства й організації, а також підприємства громадського харчування.

Товари, що надходять на оптові склади і бази, приймаються на підставі рахунків-фактур або товарно-транспортних накладних (у разі доставки товарів автотранспортом). У разі виявлення нестачі товарів складають відповідний акт (комерційний — у випадку приймання товарів від залізниці (порту) або приймальний — у випадку перевірки одержаного товару на складі). Ці акти є юридичною підставою для висування претензій винуватцю нестачі (транспортній організації або постачальнику у випадку недовантаження).

Проблемні ситуації найчастіше виникають у підприємств, які займаються одночасно кількома видами торгівлі, а іноді мається на увазі оптова, роздрібна торгівля, а також послуги населенню у галузі громадського харчування. Так, за наявності кількох видів торгівлі підприємству доцільно розподілити бухгалтерський облік товарів та фінансові результати підприємства за кожним видом діяльності, а також у розрізі кожної окремої господарської одиниці.

Для вирішення проблем організації обліку оптових та роздрібних підприємств доцільно використовувати відповідні методичні рекомендації, що дадуть можливість бухгалтерії підприємства максимально автоматизувати процес обліку товарів як на складах оптових підрозділів, так і в мережі роздрібно торгівлі.

Отже, в даному пункті дана характеристика особливостям відображення в бухгалтерському обліку та порядку документування складових матеріальних активів підприємства.

2.3. Внутрішній контроль стану та ефективності використання матеріальних активів підприємства

На досліджуваному нами ТОВ СОП “Щасливе” зовнішній контроль був проведений у формі аудиту, який був проведений незалежним аудитором Мазуром В.В. за 2017 рік. Оскільки до матеріальних активів в ТОВ СОП “Щасливе” належать основні засоби та запаси (виробничі запаси, МШП та готова продукція), вважаємо за необхідне дати характеристику організації та методиці аудиту цим активам саме в такій послідовності.

Метою аудиту основних засобів є об’єктивний збір та оцінка свідчень про економічні події з основними засобами та надання результатів перевірки зацікавленим користувачам. Основними методами, які використовуються при аудиті основних засобів, є опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка, вибіркове дослідження [61, с. 21].

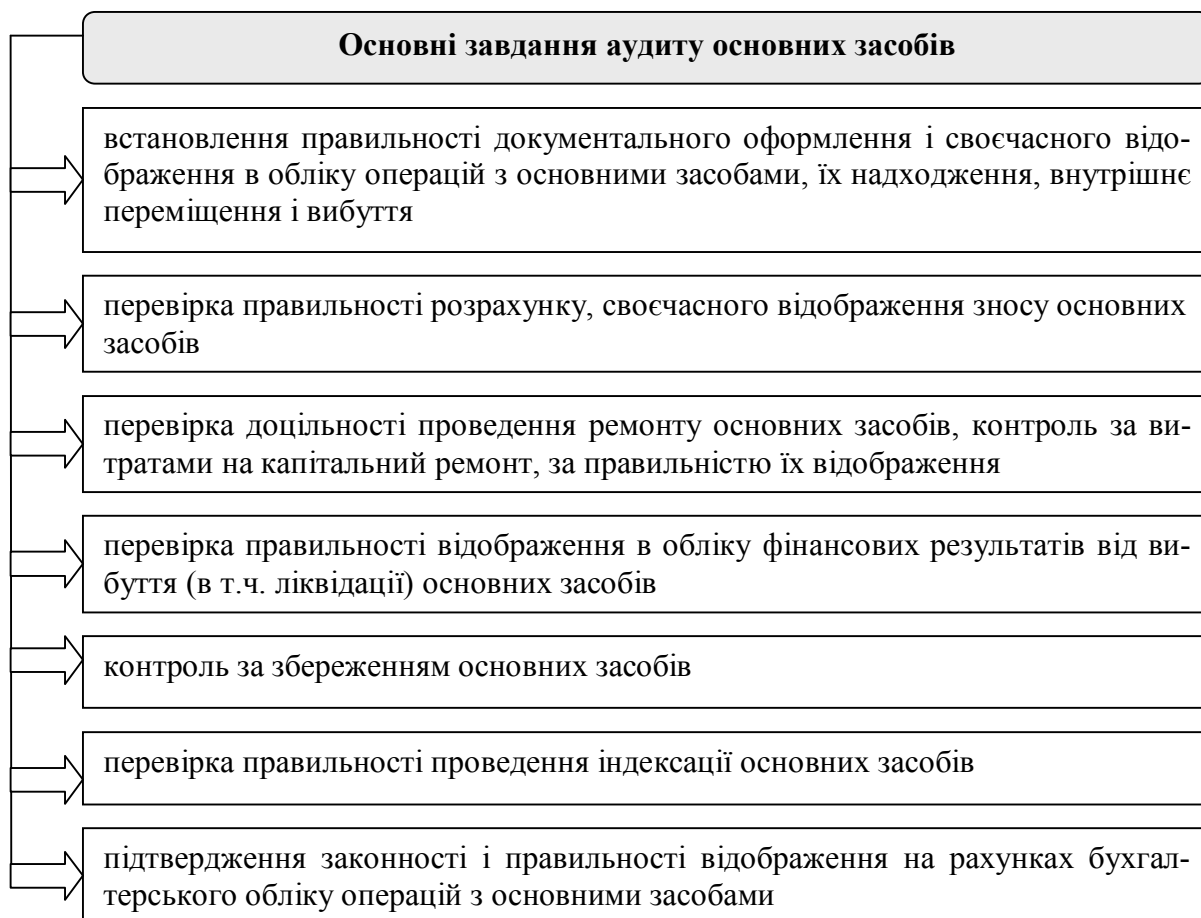


Рис. 2.10. Основні завдання аудиту основних засобів

Оскільки перевірка аудитором обліку основних засобів є процесом досить

трудомістким, потребує обробки великої кількості інформації, аудитор може застосовувати вибіркоче дослідження основних засобів при прийнятому рівні аудиторського ризику.

Одним із найважливіших аспектів аудиторської перевірки основних засобів є перевірка правильності їх оцінки.

Проблема оцінки основних засобів – одна з основних у бухгалтерському обліку, а принцип єдності та реальності оцінки основних засобів – визначаючий фактор в організації бухгалтерського обліку підприємства.

При перевірці витрат на ремонти слід установити: наявність планів і кошторисів ремонту, актів на виконання робіт, актів приймання–передачі виконаних робіт, актів технічного огляду будинків і споруд, правильність і своєчасність складання відповідних документів; правильність формування витрат за статтями затрат; чи не завищувалися норми витрат матеріалів і розцінки з оплати праці на ремонтні роботи; правильність віднесення робіт до поточного або капітального ремонту.

Також установлюється доцільність і законність операцій з ремонту. Одним із важливих етапів аудиторської перевірки є аудит переоцінки основних засобів, не пов'язаний зі зменшенням корисності активу. Для контролю правильності дотримання вимог із переоцінки аудит здійснюється за такими напрямками:

- Контроль повноти та проведення операцій із переоцінки основних засобів.
- Правильність документального відображення результатів переоцінки.
- Правильність відображення операцій із переоцінки в бухгалтерському обліку [65, с. 21].

Такий аудит здійснюється на підставі вивчення документів, які містять результати переоцінки, і передбачає наступні аудиторські процедури:

- визначення всіх питань щодо переоцінки, які знайшли відображення в обліковій політиці підприємства;
- перевірка відповідності записів в інвентарних картках результатам здій-

снової переоцінки;

- перевірка правильності бухгалтерських записів, які відображають результати переоцінки основних засобів в обліку;
- перевірка справедливої вартості об'єктів основних засобів;
- перевірка правильності визначення індексу переоцінки;
- перевірка правильності розрахунку переоціненої вартості основних засобів і зносу.

Аудит амортизації основних засобів доцільно проводити в такі етапи:

1. Фактична перевірка наявності основних засобів.
2. Контроль дотримання законодавства щодо амортизації основних засобів; аудит нарахування амортизації основних засобів.
3. Перевірка правильності відображення амортизації основних засобів в облікових регістрах та звітності.

Методика проведення аудиту основних засобів включає наступні етапи перевірки:

I. Перевірка руху основних засобів.

1.1. Надходження основних засобів – перевіряється правильність відображення в обліку надходження основних засобів; правильність бухгалтерського обліку оприбуткування їх незалежно від форми власності підприємства.

Аудитору необхідно перевірити чи створена комісія приймання основних засобів та оформлення її результатів, як оформлені договори купівлі-продажу основних засобів, протоколи договірних цін, правильність вказання первинної вартості в актах приймання-передачі основних засобів.

1.2. Вибуття основних засобів – перевірка дозволу та порядку ліквідації основних засобів, а також бухгалтерських записів, які відображають ліквідацію, реалізацію, безоплатне передання основних засобів тощо незалежно від форми власності підприємства.

II. Перевірка нарахування зносу(амортизації) на основні засоби — перевіряється застосування підприємством норм зносу основних засобів відповідно до чинного законодавства; порядку нарахування підприємством зно-

су(амортизації) основних засобів, застосування прискорених норм амортизації; правильність відображення в обліку зносу основних засобів залежно від форм власності.

III. Перевірка проведення індексації основних засобів – перевіряється наявність проведення індексації балансової вартості основних засобів; правильність застосування коефіцієнтів індексації; використання понижуючих коефіцієнтів амортизації основних засобів; порядку відображення в обліку результатів індексації основних засобів.

Необхідно перевірити відображення у відповідних підтверджуючих документах результати переоцінки (актах переоцінки, довідках або розрахунках бухгалтерії, експертних висновках), а також в інвентарних картках обліку основних засобів.

IV. Перевірка порядку відображення ремонту основних засобів – перевірка правильності відображення в обліку витрат на ремонт основних засобів.

Аудитору необхідно з'ясувати, чи включено витрати з поліпшення об'єкту, що призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, до первісної вартості об'єкта основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція). Інші витрати, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані, повинні бути віднесені підприємством до складу витрат. При цьому слід пам'ятати про документальне оформлення: повинен бути складений кошторис на проведення ремонтних робіт, і здійснений запис про проведений ремонт в інвентарній картці.

V. Перевірка відповідності, повноти та достовірності обліку основних засобів. На останньому етапі аудиту основних засобів перевіряють відповідність первинних документів синтетичним регістрам обліку (рис. 2.11).

Вибуття основних засобів за МСБО 16 може бути з наступних причин:

1. ліквідація;
2. продаж;
3. дар;
4. обмін.

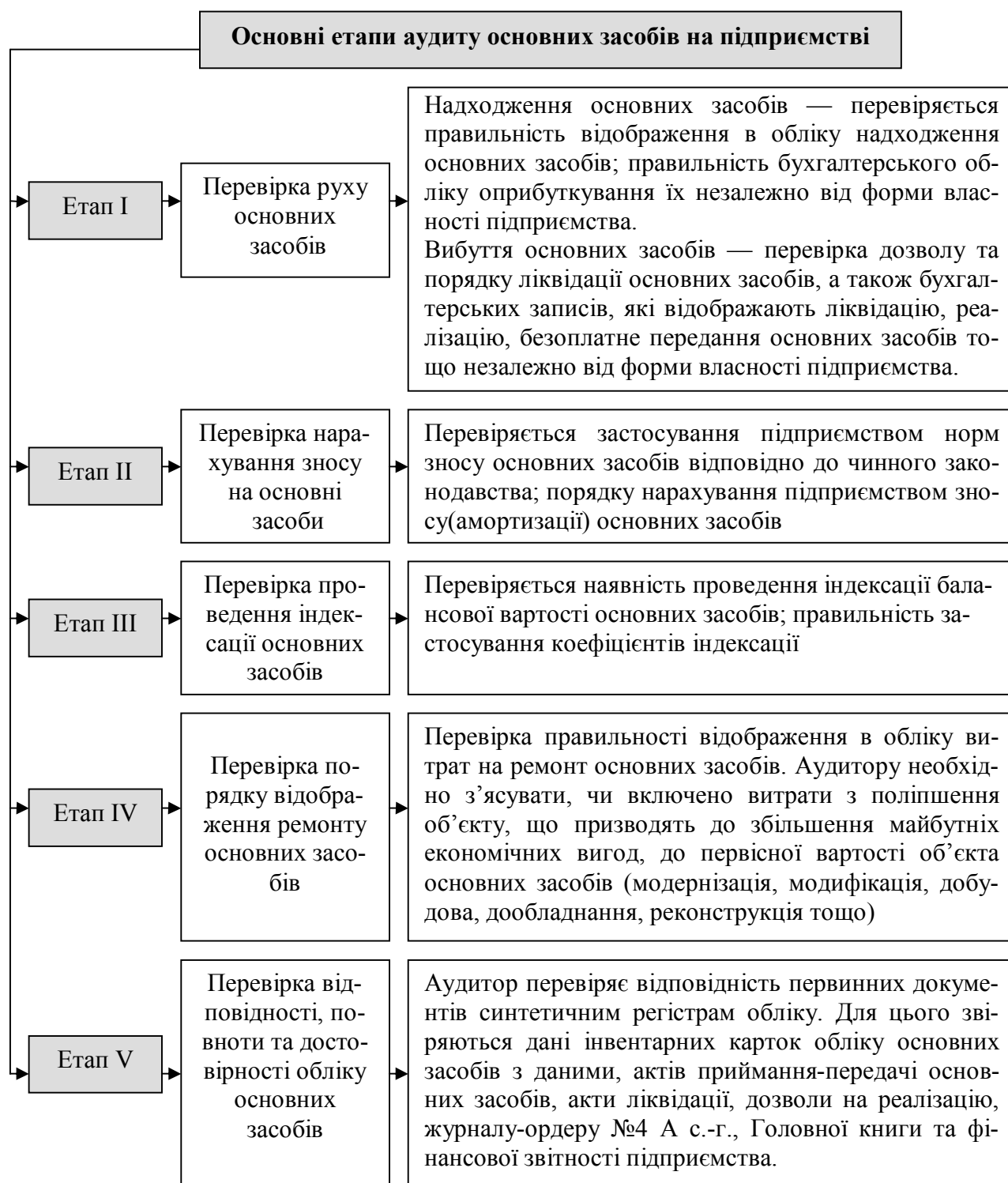


Рис. 2.11. Основні етапи аудиту основних засобів підприємства

Аудиторській перевірці підлягають операції, пов'язані з вибуттям основних засобів, які спостерігаються при безоплатній передачі їх іншим підприємствам, ліквідації у зв'язку з повним зносом, нестачах, виявлених при інвентаризації та перевірках, внесках у статутний капітал, у результаті стихійного лиха, невідповідності критеріям визнання активом. При цьому слід урахувати, що ос-

новні засоби підлягають списанню лише у тих випадках, коли відновити їх неможливо або економічно недоцільно. При перевірці вибуття основних засобів аудитор з'ясовує, чи створена на підприємстві постійно діюча наглядова комісія зі списання засобів праці. Якщо основні засоби ліквідовують унаслідок аварії чи інших надзвичайних ситуацій, то треба ознайомитися з актами про аварію, ліквідацію, а також з довідкою з метеорологічної служби, встановити, що призвело до надзвичайної ситуації. Крім того, необхідно встановити, чи правильно розраховані збитки від ліквідації основних засобів (витрати з ліквідації, недоамортизована сума списаних основних засобів). Слід також перевірити факти безоплатної передачі основних засобів та відображення в обліку витрат, пов'язаних із транспортуванням і монтажем, а також з пусконаладжувальними роботами.

Якщо операції з основними засобами стосовно їх переміщення, оприбуткування, вибуття, документального оформлення не відображують або неправильно відображують у бухгалтерському обліку, потрібно виявити винних осіб та причини, що спричинили таку ситуацію, і вжити відповідних заходів.

МСБО 16 визначає, що фінансова звітність щодо основних засобів має містити інформацію про способи оцінки собівартості, методи нарахування зносу (на початок і кінець періодів), данні про надходження, вибуття, придбання через обернення підприємств, результати переоцінок та інші зміни.

Аудиторам слід переконатись, що в примітках для кожного класу основних засобів розкрита інформація щодо:

- баз оцінок для визначення балансової вартості;
- методів амортизації;
- строків корисної експлуатації чи норм амортизації;
- валової балансової вартості та суми накопиченої амортизації, включаючи накопичені збитки від зменшення корисності, на початок і кінець періоду;
- узгодження балансової вартості на початок і кінець звітного періоду.

Отже, ефективне планування та проведення процесу аудиту основних засобів дозволять досягнути високого рівня якісних характеристик фінансової

звітності підприємства. Аудитор, урахувавши в процесі планування та виконання аудиторських процедур проаналізовані особливості обліку основних засобів за Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, зможе впевнено висловити свою думку щодо коректності облікових оцінок, зроблених управлінським персоналом, та їх відповідності МСБО 16.

Аудит основних засобів завершується аналізом ефективності їх використання. Визначають фондівдачу, фондомісткість, коефіцієнти зносу, поновлення, придатності основних засобів.

Виробничі запаси займають особливе місце не лише у складі майна підприємства, особливе місце їм належить у структурі витрат, оскільки виробничі запаси є основною складовою під час формування собівартості готової продукції. Через те, що вони є основою ефективного, постійного виробничого процесу, контроль за правильним оформленням в бухгалтерському обліку, надходженням та списанням виробничих запасів є важливим для кожного підприємства. Стан, формування й використання запасів – це визначальний чинник забезпечення конкурентоспроможності на ринку виробленої продукції. Саме тому виникає потреба в проведенні аудиторської перевірки [145, с. 379].

Виходячи з вимог чинного законодавства, метою аудиту виробничих запасів є висловлення аудитором думки про те, чи відповідає фінансова інформація щодо руху і залишків виробничих запасів на підприємстві в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок її підготовки і надання користувачам. Предметом аудиту операцій із запасами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням виробничих запасів, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства та за його межами.

Основними завданнями аудиту виробничих запасів є перевірка: 1) наявності та порядку зберігання виробничих запасів; 2) додержання підприємством вимог проведення інвентаризації виробничих запасів; 3) правильності і своєчасності відображення в обліку всіх операцій з руху виробничих запасів; 4) додержання підприємством встановлених норм списання виробничих запасів; 5)

відповідності аналітичних показників обліку виробничих запасів синтетичним;
б) правильності відображення в обліку проведення переоцінки (уцінки) виробничих запасів.

Основними джерелами інформації для аудиту виробничих запасів є: Баланс підприємства (форма № 1); Наказ про облікову політику; Регістри синтетичного обліку товарно-матеріальних цінностей (Головна книга, відомості руху товарно-матеріальних цінностей, журнали-ордери № 6, 10, 11); Аналітичні реєстри обліку товарно-матеріальних цінностей (відомості, звіти матеріально відповідальних осіб); Первинні документи з обліку виробничих запасів (картки складського обліку, накладні).

Ефективна організація управління аудиторським процесом передбачає дотримання певних етапів проведення аудиторської перевірки виробничих запасів. Послідовність аудиту виробничих запасів наведена на рис. 2.12.



Рис. 2.12. Алгоритм аудиту виробничих запасів

Джерело: [145, с. 379]

Для досягнення ефективності та результативності аудиту, узгодження порядку проведення аудиторських процедур із внутрішнім регламентом роботи

фахівців підприємства, аудитор обговорює з керівництвом та співробітниками підприємства елементи загального аудиторського плану і аудиторські процедури.

Важливим етапом проведення аудиторської перевірки є планування. Норми та рекомендації щодо планування аудиту визначені Міжнародним стандартом аудиту № 300 “Планування”, 310 “Знання бізнесу”, 320 “Суттєвість в аудиті”, 400 “Оцінка ризиків та системи внутрішнього контролю” та іншими нормативно–правовими актами.

Метою планування аудиту є привернення уваги аудитора до найважливіших напрямків аудиту, виявлення проблем, які варто перевірити найретельніше. Процес планування аудиту можна умовно поділити на два великі етапи: попереднє планування і розробка загального плану та програми аудиту.

Залежно від аудиторського дослідження, завдань, передбачених договором та власних можливостей аудитор на свій розсуд обирає методику проведення аудиту виробничих запасів. Основна мета обраної методики зводиться до встановлення об’єктивної істини про досліджуваний об’єкт. Проводити суцільну перевірку недоцільно – це потребує великих матеріальних і трудових затрат. Тому бажано перевірити й оцінити систему внутрішнього контролю та обліку на підприємстві, залежно від отриманих результатів, розширювати сукупність досліджень чи навпаки, довіритися даним клієнта і провести лише деякі перевірені процедури, щоб підтвердити довіру до інформації системи внутрішнього контролю.

Вивчення й оцінка внутрішнього контролю і системи бухгалтерського обліку виробничих запасів потребує проведення тестування, в результаті якого можна вивчити слабкі і сильні сторони об’єкта дослідження. Тести системи контролю – застосовують для одержання аудиторських доказів відносно відповідності структури та ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього аудиту. Це перелік методів та порядок їх застосування аудитором для оцінки ефективності функціонування системи обліку і внутрішнього контролю. За результатами тестування аудитор переходить до складання програми аудиту ви-

трат діяльності. Кількість аудиторських процедур зворотно пропорційна оцінці системи внутрішнього контролю: чим вища оцінка системи внутрішнього контролю, тим менше аудиторських процедур може планувати аудитор.

Приклад тесту внутрішнього контролю виробничих запасів представлено в Додатку Л.

Результати тестування дають можливість вибрати спосіб організації аудиту: суцільний вибірковий чи комбінований. Аудитори як правило проводять вибіркову перевірку виробничих запасів яка є більш ефективною в порівнянні з суцільною.

Попереднє планування здійснюється на початковій стадії аудиту і має ґрунтуватися на попередньому вивченні особливостей бізнесу клієнта. Отже, отримання аудитором уявлення про стан справ на підприємстві є найважливішою складовою планування аудиту. План аудиту – це документ, який за своїм змістом є більш деталізованим, ніж загальна стратегія аудиту. Зокрема, він розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які мають виконуватися працівниками аудиторської фірми для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів з метою зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

Складений план аудиту підлягає обов'язковому документуванню. Формат та обсяг документування залежать від таких аспектів, як розмір та складність підприємства, що перевіряється, суттєвість, обсяг іншого документування та обставини конкретного завдання з аудиту.

Документування плану аудиту має бути достатнім для відображення запланованого характеру, часу та обсягу процедур оцінки ризиків і подальших аудиторських процедур на рівні тверджень для кожного суттєвого класу операцій, залишків на рахунках та розкритті у відповідь на оцінені ризики.

МСА 300 визначає, що аудитор має також документувати будь-які значні зміни до початково запланованої загальної стратегії аудиту і детального плану аудиту, враховуючи причини цих значних змін та дії аудитора у відповідь на події, умови або результати аудиторських процедур, що призвели до цих змін.

План аудиту затверджується до початку виконання процедур отримання аудиторських доказів, проте він може переглядатися залежно від зміни обставин, що виникають у процесі аудиту. Тобто, план аудиту не має раз і назавжди сформованого змісту, його зміст знаходиться в процесі постійного розвитку.

Тому, наступним етапом є розробка загального плану перевірки виробничих запасів (Додаток Л.1).

На підставі плану аудиту аудитор складає програму перевірки, де встановлює перелік аудиторських процедур, які б дали можливість:

1. Встановити достовірність первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху виробничих запасів.

2. Перевірити повноту і своєчасність відображення первинних даних з обліку виробничих запасів у зведених документах та реєстрах.

3. Перевірити правильність ведення обліку виробничих запасів відповідно до чинних законодавчих і нормативних актів, облікової політики суб'єкта господарювання.

4. Перевірити стан збереження виробничих запасів у суб'єкта господарювання.

5. Підтвердити або спростувати показники фінансової звітності суб'єкта господарювання, які залежать від достовірності, повноти, й своєчасності відображення господарських операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів.

Під час підготовки програми аудиту для виконання робіт за конкретним договором доречно враховувати такі обставини:

- визначені оцінки ризику суттєвих викривлень;
- рівень впевненості, який має бути забезпечений під час отримання аудиторських доказів у процесі виконання процедур по суті;
- заплановані терміни виконання тестів контролю і процедур по суті;
- можливість координації будь-якої позиції в плані перевірки, наприклад, заміна одного працівника на іншого, надання технічної або методичної допомоги;
- кількість асистентів (тобто працівників аудиторської фірми, які мають

менший досвід роботи порівняно зі старшим персоналом);

– необхідність залучення інших аудиторів або експертів. Програма аудиту, як і інші документи, що формуються в процесі перевірки, є важливим інструментом, який дозволяє забезпечити якісне надання професійних послуг, а також зменшити ризик не виявлення суттєвих помилок.

Послідовність проведення документальної перевірки виробничих запасів відображено на рис. 2.13.

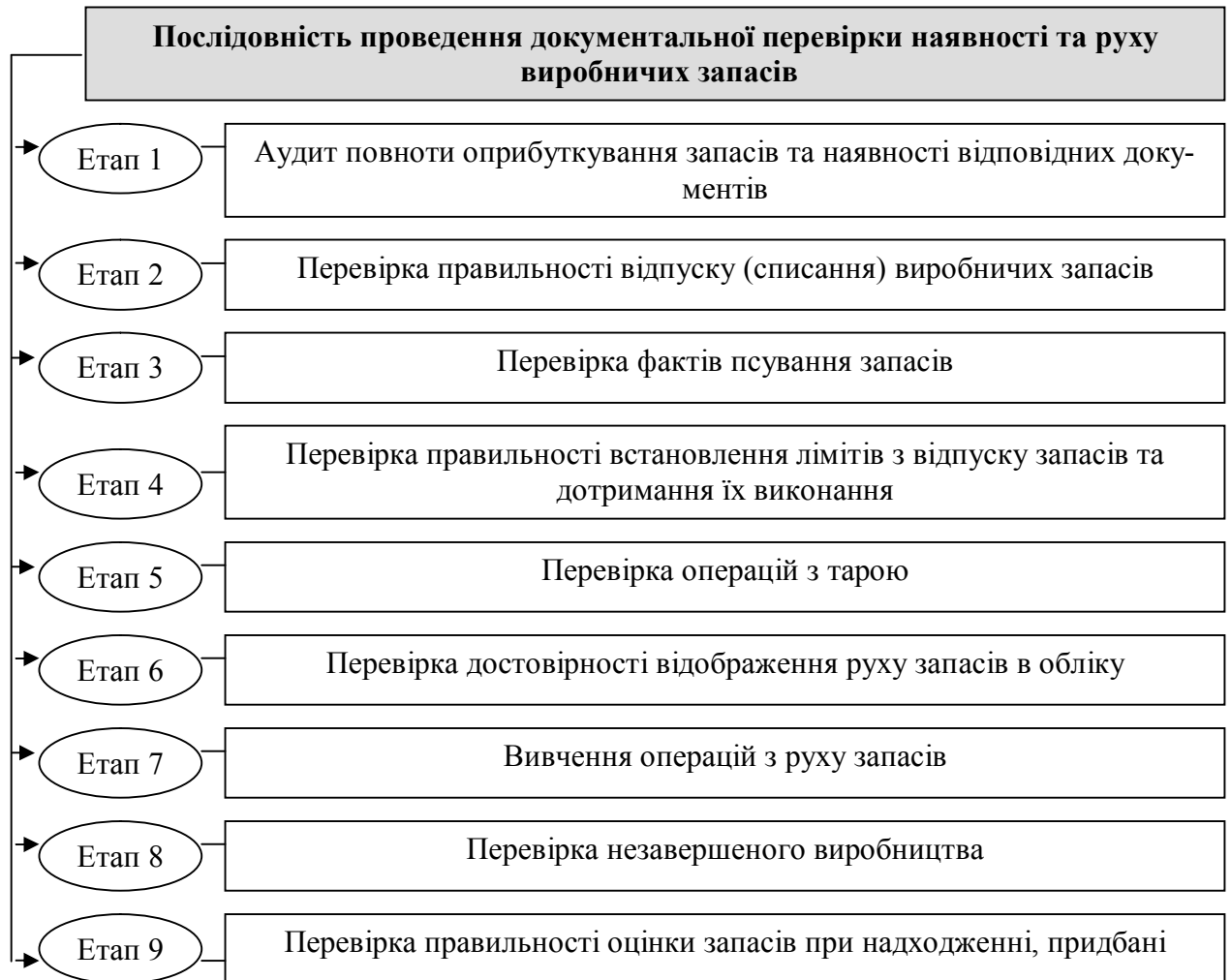


Рис. 2.13. Послідовність проведення документальної перевірки наявності та руху виробничих запасів

Виконання визначеного комплексу процедур залежить від обраного аудиторського підходу.

По-перше, процедури отримання аудиторських доказів можна побудувати щодо інформації, яка систематизується на рахунках бухгалтерського обліку й

потім слугує підставою для формування відповідного показника фінансової звітності.

По-друге, процедури отримання аудиторських доказів можна побудувати для перевірки інформації про господарські операції в розрізі господарських циклів, що відбуваються на підприємстві, і пов'язаних з ними рахунків бухгалтерського обліку.

З кожного розділу програми формуються документально підтверджені висновки, які є основою для формування та висловлення думки аудитора в аудиторському звіті та висновку.

Програму аудиту, як і загальний план, варто переглядати в ході перевірки (якщо це необхідно). Причини всіх змін мають бути задокументовані. Отже, на підставі загального плану аудитор розробляє та документально оформлює програму аудиту, яка деталізує та розкриває пункти плану аудиту (Додаток Л.2).

Наступним етапом є перевірка методу оцінки запасів під час їх списання.

Перевіряючи відпуск запасів стороннім особам, перевіряється підстава відпуску та умови реалізації, при цьому перевіряються дані первинних документів. Під час аудиту звертається увага на правильність проведення переоцінки запасів. Відповідно до П(с)БО 9, запаси відображаються в обліку за найменшою з двох вартостей: первісною, або чистою вартістю реалізації. Уцінювати запаси необхідно тоді, коли вони матеріально чи фізично застаріли, втратили свою первісну вартість. Запаси списуються на витрати тоді, коли підприємство знає, що не зможе їх продати чи якось використати. Уцінювати запаси потрібно до чистої вартості реалізації.

Чиста вартість визначається по кожній одиниці запасів шляхом віднімання від очікуваної ціни продажу очікуваних витрат на завершення виробництва і збут. Сума на яку первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їхньої реалізації і вартість повністю втрачених запасів, списується на витрати звітного періоду з відображенням у позабалансовому рахунку 072 “Невідшкодовані нестачі і витрати від псування цінностей”.

Потрібно перевірити чи не було допущено дооцінки балансової вартості

запасів вище їх реальної вартості. Після цього складається звіт руху матеріальних цінностей за їх видами з виведенням залишку виробничих запасів на момент інвентаризації і зіставляються дані залишку звіту руху виробничих запасів з фактично наявністю запасів. Для покращання перевірки результатів проведеної на підприємстві інвентаризації, пропонується робочий документ аудитора “Порівняльна відомість результатів інвентаризації виробничих запасів” (Додаток Л.3).

За допомогою запропонованого документу аудитору можна буде більш наочно побачити нестачу та надлишки виробничих запасів на підприємстві.

Практика показує, що типовими помилками, що виникають під час здійснення операцій з виробничих запасів можуть бути:

- незадовільна організація складського обліку та умов зберігання цінностей на підприємстві;
- невиконання завдань щодо заготівлі виробничих запасів відповідної якості та кількості;
- придбання непотрібних запасів, наявність на складі зіпсованих виробничих запасів;
- порушення порядку проведення інвентаризації;
- нестача, надлишок, присвоєння матеріальних цінностей;
- помилки та підробки в документах з обліку виробничих запасів;
- підміна нових виробничих запасів старими;
- відпуск виробничих запасів за заниженими цінами;
- незадовільне ведення бухгалтерського обліку.

Аудиторська оцінка складу та структури матеріальних активів ТОВ СОП “Щасливе” наведено в Додатку Л.4.

Дослідження порядку організаційних і методичних положень аудиту виробничих запасів на підприємстві дозволило зробити висновок, що єдина методика проведення аудиту виробничих запасів відсутня. Запропоновано тест внутрішнього контролю, план, програму аудиту запасів, порівняльна відомість результатів інвентаризації. Ці документи, в свою чергу, забезпечать підвищення рівня контролю та покращити аудиту операцій з виробничими запасами.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ МАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Логістичний підхід в управлінні матеріальними активами

Раціональне управління матеріальними активами є одним з резервів зниження собівартості виготовленої продукції, й відповідно фактором збільшення прибутку та рентабельності на підприємстві. Окрім цього, ефективне управління рухом матеріальних активів забезпечує підприємству додаткові переваги, такі як скорочення простоїв виробництва, створення доцільних резервів запасів для забезпечення його ритмічності, мінімізація втрат від замороження коштів у виробничих запасах, економія витрат від правильного використання складських приміщень, тощо. Тобто ефективне управління матеріальними ресурсами створює реальні передумови економічного зростання і визначає конкурентоспроможність підприємств.

Сучасні концепції менеджменту розглядають управління матеріальними активами як процес, що складається із серії взаємозалежних дій, як загальну суму функцій управління. У літературі та практиці можна знайти різні підходи до класифікації функцій управління, які іноді є прямо протилежними.

Існують різні варіанти систематизації (переліків), причому одні й ті ж функції іменуються неоднаково. Виходячи з цього, пропонується розглянути найбільш відомі підходи до визначення функцій управління матеріальними активами (табл. 3.1).

Таким чином, трактування функцій управління матеріальними активами не є однозначним, оскільки різні автори визначають сутність даного поняття по-різному. Але основні функції можна поєднати у три групи: функції планування, функції організації, функції контролю та регулювання. Ці функції тісно пов'язані між собою в єдиному процесі управління матеріальними активами. Незадовільне планування чи недосконала організація, так само як і поганий контроль, негативно впливають на результати діяльності підприємства в цілому.

**Основні функції управління матеріальними активами
з позицій різних вчених**

Функції управління	Вчені							Разом
		Анікін Б. О. [3]	Гаджинський А. М. [31]	Кальченко А. Г. [54]	Мірогін Л. Б. [92]	Неруш Ю. М. [103]	Окландер М. А. [109]	
Планування	Формування стратегії придбання матеріальних ресурсів і прогнозування потреби в них	+						1
	Дослідження ринку закупівель	+	+			+		3
	Оптимізація виробничих запасів				+			1
	Визначення потреб у матеріальних ресурсах, розрахунок кількості матеріалів, що замовляються	+	+	+	+	+	+	6
	Встановлення ліміту матеріалів на відпуск підрозділам підприємства						+	1
	Підготовка бюджету закупівель		+					1
Організація	Отримання та оцінка пропозицій від потенційних постачальників		+					1
	Аналіз закупівельної ціни	+						1
	Вибір постачальників	+	+		+	+	+	5
	Узгодження ціни на ресурси, укладання договорів на поставку		+	+	+	+	+	5
	Дослідження транспортних витрат	+			+			2
	Організація руху матеріальних ресурсів з ринку закупівель до складів підприємства		+				+	2
	Розміщення матеріальних ресурсів на складі	+		+			+	3
	Доведення матеріальних ресурсів до виробничих підрозділів				+	+		2
Контроль та регулювання	Контроль за термінами постачання матеріалів		+	+	+			3
	Вхідний контроль якості матеріальних ресурсів		+	+	+			3
	Оперативне регулювання та облік					+	+	2
	Підтримка на нормативному рівні запасів матеріальних ресурсів на складах	+	+					2
	Координація та системний взаємозв'язок закупівель з виробництвом, збутом, складуванням і транспортуванням, а також з постачальниками	+	+				+	3
	Аналіз ефективності постачання матеріальних ресурсів	+						1

Джерело: [72]

Пов'язуючи визначення “матеріальні активи” та “управління”, можна сформулювати визначення поняття “управління матеріальними активами” – це

цілеспрямований вплив суб'єкта управління на сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб, для досягнення поставленої мети.

Об'єктом управління на підприємстві виступають матеріальні ресурси, у розрізі підрозділів підприємства, видів діяльності, процесів тощо, а суб'єктом – керівники різних підрозділів, які беруть участь у виконанні окремих функцій управління матеріальними активами.

Оцінка використання матеріальних активів передбачає врахування специфіки стадії руху потоків сировини, що чітко відповідає структурі сукупного матеріального запасу на підприємстві (рис. 3.1).

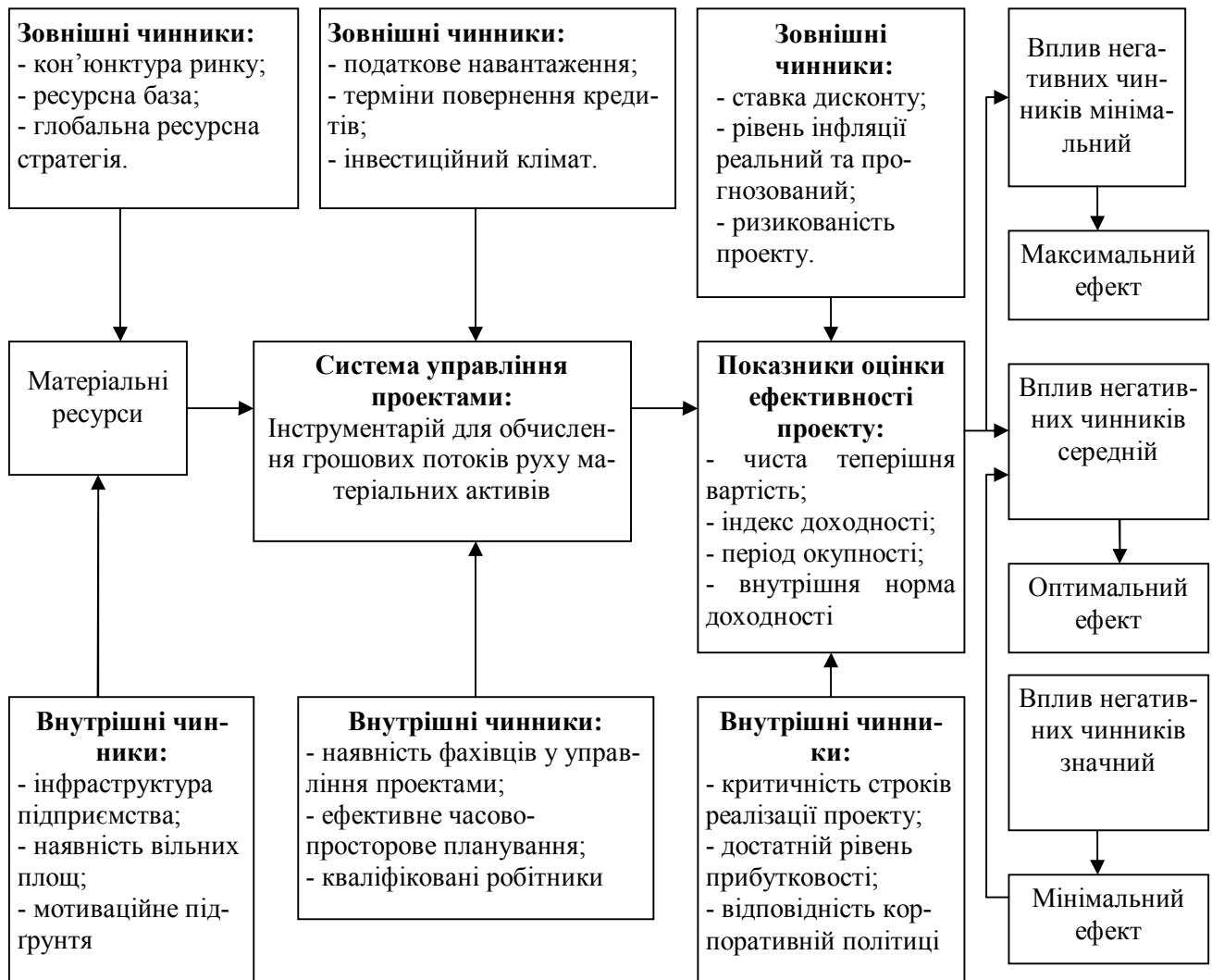


Рис. 1.1. Механізм стратегічного управління матеріальними ресурсами

Джерело: [30, с. 169]

Формування стратегії ефективного управління матеріальними ресурсами потребує, перш за все, визначення, які саме матеріальні ресурси підприємства вимагають першочергового реформування. Фокусування вирішення поставленого завдання на конкретному виді ресурсів дозволить вивільнити додаткові джерела для підвищення ефективності діяльності підприємства

Множина та різноманітність процесів, пов'язаних з рухом матеріальних активів, потребують упровадження надійного методичного фундаменту, який забезпечуватиме розробку і здійснення скоординованих та ефективних управлінських рішень у сучасних динамічних ринкових умовах, які висувають дедалі більше передумов довгострокових конкурентних переваг підприємства.

Основоположною засадою удосконалення управління матеріальними ресурсами на підприємстві є відповідність нових управляючих систем ідеології міжнародних стандартів, у нашому випадку – міжнародному стандарту менеджменту якості ISO 9001:2000, який безпосередньо не встановлює вимог до продукції, а описує вимоги до системи управління якістю. Новий підхід до системи управління якістю вимагає використання на підприємствах нових напрямів менеджменту. Тому система управління якістю може бути інтегрована в єдину систему управління, що включає логістику, реінжиніринг та контролінг, оскільки вони спираються на ряд однакових підходів і принципів.

Інтегральна система управління матеріальними активами не в змозі охопити увесь зміст логістики, реінжинірингу та контролінгу і розрахована на використання лише їх елементів, що найбільш важливі та придатні для поставленого завдання. Так, найбільш змістовним та продуктивним елементом реінжинірингу є впровадження в систему управління підприємства реінжинірингу бізнес-процесів (РБП) - нового підходу до формування системи управління та організаційної структури, заснованого на переході від функціональних підрозділів до команд фахівців, відповідальних за певний бізнес-процес [80, с. 80].

Управління матеріальними активами на основі РБП означає посилення процесного підходу до його організації. Інтегральна система управління рухом матеріальних активів підприємства наведена на рис. 3.2.

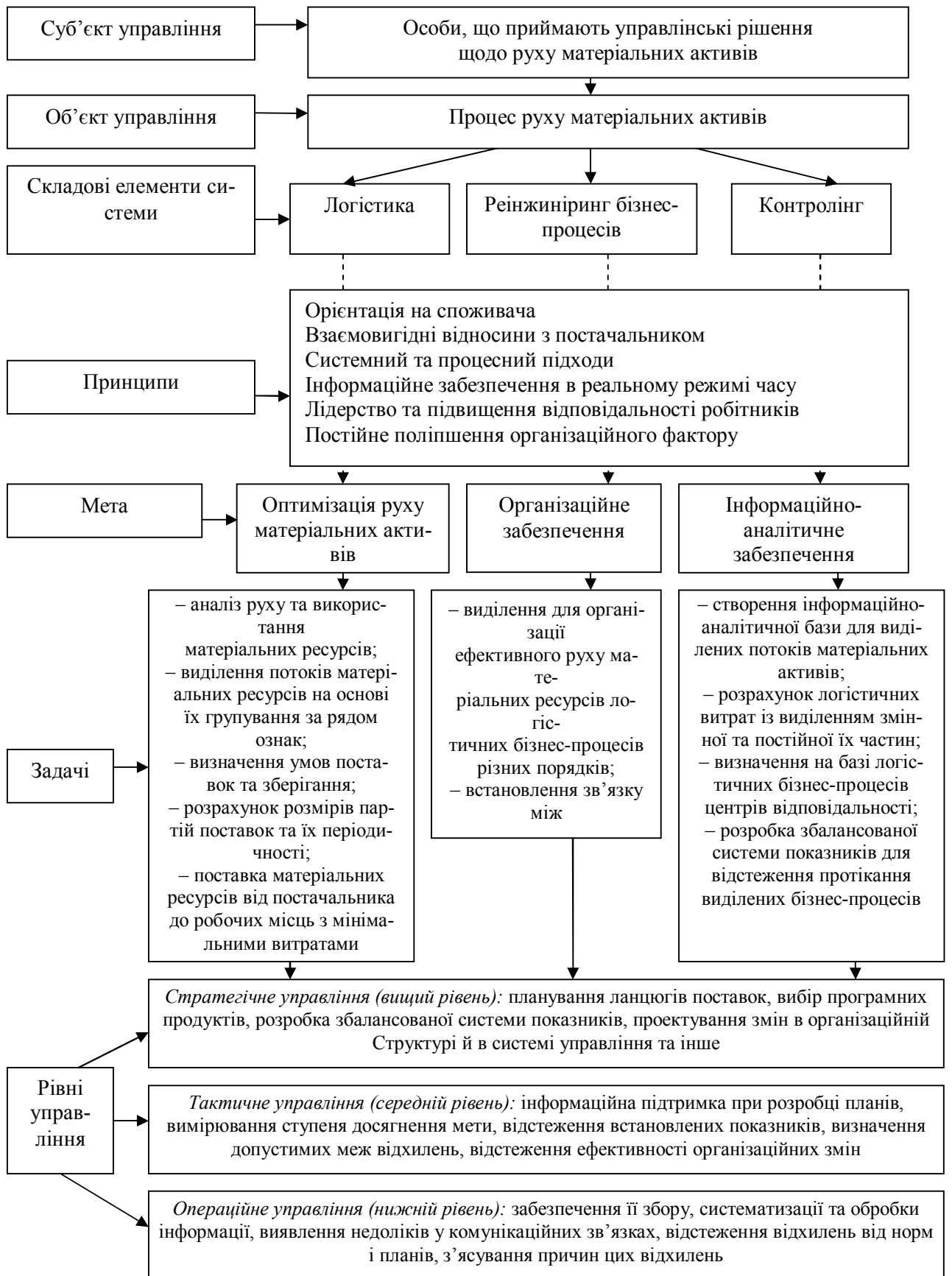


Рис. 3.2. Інтегральна система управління рухом матеріальних активів підприємства

Джерело: [80, с. 80]

Суб'єктами управління інтегральної системи виступають керівники відділів постачання та виробництва, спеціалісти, що приймають управлінські рішення та відповідають за результати руху й використання певних видів матеріальних ресурсів.

Об'єктом управління інтегральної системи є процес руху матеріальних ресурсів від постачальника до кінцевого споживача готової продукції. Основними складовими елементами інтегральної системи управління рухом матеріальними ресурсами є логістика, реінжиніринг бізнес-процесу та контролінг. Вони охоплюють сукупність елементів, взаємозв'язок яких визначає цілісний характер цієї множини. Акцент робиться на виявленні усього різноманіття зв'язків і відносин, які мають місце не тільки усередині підприємства, але і в його взаємостосунках із зовнішнім середовищем. Логістика, реінжиніринг бізнес-процесів та контролінг мають єдині цілі, які полягають у підвищенні гнучкості виробництва, поліпшенні якості продукції та зниженні витрат на неї.

Необхідно також звернути увагу на цілі, які постають перед складовими елементами інтегральної системи управління матеріальними активами підприємства. Логістика націлена на розробку потокової системи оптимізації руху ресурсів підприємства. Реінжиніринг створює організаційну основу реалізації безперервного руху ресурсів. Контролінг надає інформаційне та аналітичне забезпечення цьому процесу. Відповідно до визначених цілей, представлено конкретні задачі, що вирішують логістика, реінжиніринг, контролінг у загальній інтегрованій системі управління матеріальними ресурсами.

Поряд із традиційними задачами слід виділити такі, що постають перед реінжинірингом. Реінжиніринг забезпечує оптимізацію управління матеріальними, інформаційними, трудовими та іншими ресурсами підприємства на основі виділення логістичних бізнес-процесів, які створюють результат, що має цінність для споживача. У традиційній системі виконання цих робіт розподіляється між функціональними підрозділами.

В інтегральній системі управління матеріальними ресурсами за аналогією до логістичної системи доцільно виділити три ієрархічні рівні: стратегічне, так-

тичне та операційне управління.

В межах логістичного підходу необхідно чітко розмежовувати матеріальні активи і матеріальні потоки. Матеріальний потік уособлює рух матеріальних активів (готової продукції, товарів), які на шляху до споживача проходять виробничі, складські, транспортні ланки. Організують і направляють матеріальний потік різні учасники логістичного процесу.

Сучасний рівень розвитку логістики, який знайшов своє відображення в складних логістичних системах, і все більш зростаюча спеціалізація окремих функціональних галузей логістики потребують зосередження основної уваги на проблемах, пов'язаних з усією системою загалом.

Логістичний підхід до управління матеріальними потоками базується на таких положеннях: головне в процедурі організації матеріального потоку – це врахування потреб ринку; пріоритет розподілу товарів над їх виробництвом; аналіз логістичного ланцюга ведеться з кінця процесу; при вдосконаленні окремої ланки необхідно розглядати не окрему ланку, а весь ланцюг, відповідність усіх рішень по плануванню і організації матеріального та інших видів потоків стратегії підприємства; наявність і найбільш повне використання інформації про товари, матеріальні потоки, споживачів, постачальників; облік логістичних витрат протягом усього логістичного ланцюга.

Використання логістичного підходу в управлінні підприємством дозволяє оптимізувати діяльність підприємства за рахунок забезпечення взаємозв'язку та збалансованості окремих його підсистем і ланок. Логістичний аналіз і синтез як метод пошуку резервів базується на прояві ініціативи і підприємливості. Важливо також відзначити, що результат логістичної оптимізації може значно перевищувати суму ефектів, досягнутих окремими підрозділами підприємства внаслідок придбання логістичною системою додаткових позитивних властивостей. Підприємство як складна логістична система включає такі стадії трансформації матеріального потоку: стадія виробництва і постачання сировини, напівфабрикатів, допоміжних матеріалів; стадія виробництва готової продукції; стадія збуту готової продукції та стадія утилізації зворотного потоку матеріалів,

напівфабрикатів, відходів та відпрацьованих виробів. Тобто, управління підприємством як складною логістичною системою поділяється на такі рівні (підсистеми):

- підсистема логістичного управління постачанням;
- підсистема логістичного управління виробництвом;
- підсистема логістичного управління збутом.

На етапі управління кожною підсистемою висуваються певні цілі та задачі, але в сукупності вони не повинні суперечити одна одній.

Управління матеріальними ресурсами починається з першої підсистеми – логістичне управління в постачанні. Оскільки матеріальні ресурси безпосередньо відносяться до оборотних активів підприємства, вартість яких повністю переноситься на собівартість готової продукції, то слід звернути увагу на кількість і якість використаної сировини. Для виробництва потрібна величезна номенклатура закупівель сировини і матеріалів. Проте процеси постачання характеризуються нестабільним положенням на локальних ринках, нерівнозначними умовами покупки сировини і матеріалів у місцевих виробників та продажу їм готової продукції. Тому поряд з удосконаленням логістичних складових необхідно проводити маркетингові дослідження пошуку оптимального постачальника сировини.

Наступною підсистемою, що розглядається, є підсистема логістичного управління виробництвом. Застосовування логістичної концепції (підходу) до управління та організації виробничо-технологічного процесу на підприємствах дає ряд переваг поряд із традиційною концепцією, яку здебільшого використовують вітчизняні підприємства. Результати порівняльного аналізу традиційної та логістичної концепції організації виробництва зведено в табл. 3.2.

Зміст концептуальних положень свідчить про те, що традиційна концепція організації виробництва найбільш прийнятна для умов “ринку продавця”, в той час як логістична концепція – для умов “ринку покупця”. При цьому зниження собівартості в умовах конкуренції досягається не збільшенням розмірів партій, які випускаються, або іншими екстенсивними заходами, а логістичною

організацією як окремого виробництва, так і всієї товаропровідної системи в цілому. Основою такої організації зазвичай є створення центру управління логістики, у якому зосереджується інформація та здійснюється управління всіма зв'язками, що дозволяє забезпечити координацію, управління і контроль за процесом в цілому.

Таблиця 3.2

Порівняльний аналіз традиційної та логістичної концепції організації виробництва

Характеристика традиційної концепції організації виробництва	Характеристика логістичної концепції організації виробництва
Прагнення до максимальної продуктивності	Прагнення до підвищеної гнучкості й адаптації виробництва до кон'юнктури ринку
Оптимізація окремих функцій	Оптимізація потокових процесів
Підтримка будь-якими засобами високого коефіцієнта використання виробничих потужностей	Підвищення пропускної здатності виробничих потужностей
Запаси у вигляді матеріальних ресурсів і готової продукції для забезпечення виробництва й обслуговування споживачів	Запаси у вигляді потужностей для досягнення високої гнучкості та мінімізації технологічних циклів.
Відмовлення від надлишкових матеріальних і товарних запасів	Узгодженість виробничих та інфраструктурних операцій здійснюється шляхом завищення часу на їх виконання
Відмова від завищення часу на виконання виробничих і логістичних операцій	Виробництво орієнтоване на максимізацію партії продукції, яка виготовляється, на програму, на складування
Відмова від виготовлення продукції, на яку не має замовлень покупців.	Зменшення партій, підвищення якості виробництва
Допускається брак в межах встановлених норм	Усунення браку
Пасивність в оптимізації внутрішньо-виробничих переміщень	Усунення нераціональних внутрішньо-виробничих переміщень

Джерело: [7, с. 124]

Щодо підсистеми логістичного управління збутом, то вона являє собою функціональну сферу переміщення готової продукції, інколи включає логістику посередництва та торгівлі (продажу) продукцією на шляху від виробника до безпосереднього споживача.

На відміну від традиційної збутової стратегії вона спрямована на комплексне планування, управління та фізичне опрацювання потоку готових виробів у супроводі необхідного інформаційного, фінансового та сервісного потоку від

моменту здачі-приймання товарів з виробництва до споживача.

На сьогоднішній день на вітчизняних підприємствах існують певні проблеми зі збутом своєї продукції, оскільки спостерігається низький рівень адаптації комерційного, каналного та фізичного розподілу до постійно змінюваних вимог ринку та потреб споживачів, має місце низький рівень конкурентоспроможності продукції.

Застосування логістичного підходу до кожної з вище названих підсистем в подальшому забезпечуватиме ефективність всієї системи. Результати порівняльного аналізу ефекту від традиційного та логістичного підходу наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Порівняльний аналіз ефектів від традиційного та логістичного підходів

Складові системи управління підприємством	Ефект від традиційного підходу	Ефект від логістичного підходу
Постачання	Вибір постачальників за територіально-транспортним критерієм	Вибір постачальників за критерієм відповідності виробничого процесу
Виробництво	Удосконалення технології	Застосування нової (з більшим вмістом заліза) сировини
Збут	Організація розподілу по різних каналах	Реалізація партіями, відповідно замовленням і транспорту

Джерело: [7, с. 124]

Попри те, що переваги логістичного підходу є очевидними, його впровадженню перешкоджає наявність певних проблем, однією з яких є відсутність методологічних засад щодо формування логістичних систем, які б характеризувалися відносною простою і високою адаптивністю до дій зовнішнього і внутрішнього середовища.

Таким чином, використовуючи логістичний підхід до управління матеріальними активами підприємства, можна скоротити витрати на утримання запасів за рахунок їх оптимізації, зменшити час зберігання продукції та перевезень, забезпечити швидку реакцію на потреби споживачів, запровадити послідовність

потоків матеріалів через підсистеми підприємства та скоротити інтервали часу між поставкою сировини на підприємство і випуском готової продукції.

Удосконалення методики відбору оптимального постачальника сировини та ефективне використання матеріальних активів шляхом зниження норм їхньої витрати забезпечує можливість додаткового випуску продукції. Тобто, зменшення витрат сировини і матеріалів на одиницю продукції дозволяє при незмінній кількості засобів виробництва випустити більшу її кількість.

Використання логістичного підходу в управлінні матеріальними ресурсами підприємства надасть можливість приймати оперативні та дієві управлінські рішення, зменшити рівень собівартості металургійної продукції, підвищити рівень її якості, зменшити витрати в усіх ланках логістичного ланцюга.

Приймаючи до уваги специфіку діяльності сільськогосподарських підприємств, завданням служби логістики є:

- забезпечення підприємства запасами та їх транспортування;
- управління матеріальними потоками, починаючи від формування договірних відносин із постачальником, завершуючи доставкою замовнику готової продукції;
- мінімізація сукупних витрат із закупівлі та зберігання запасів;
- пошук оптимального розміру замовлення.

Схема взаємозв'язків, яка охоплює управління матеріальними потоками, організацію постачання, вибір партнерів та низку інших складових представлена на рис. 3.3.

Запропонована схема вказує на сучасні вимоги щодо управління матеріальними запасами, адже за умов зростання рівня конкуренції та у зв'язку з підвищенням вимог до якісних параметрів готової целюлозно-паперової продукції витрати на матеріальні запаси стрімко зростають.

Водночас сучасне виробництво повинно забезпечити оптимальні обсяги збуту продукції, щоб отримати максимальні прибутки та виправдати збільшення кількості витрачених матеріальних запасів. Власне саме це виступає основою прийняття рішення щодо доцільності замовлення додаткових партій мате-

ріальних запасів і визначення їх кількості, асортименту та якості.

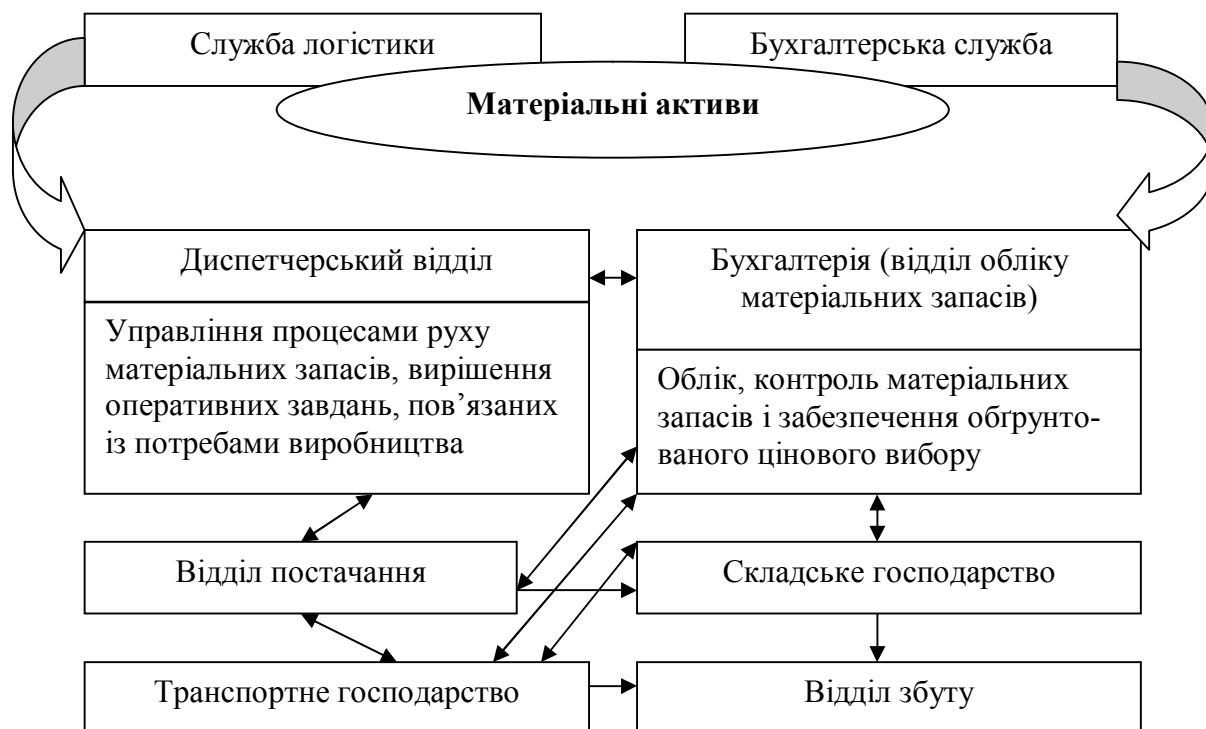


Рис. 3.3. Схема взаємозв'язків відділів організаційної структури підприємства, що пов'язані матеріальними активами

Джерело: узагальнено автором

На рисунку подано інформацію про завдання, котрі вирішуються управлінськими службами та джерела інформації, з яких вона повинна надходити. Виходячи з інформаційних потреб системи управління щодо прийняття рішень і формування даних про наявність і рух матеріальних запасів на підприємстві, було досліджено комплекс завдань, які повинна забезпечити облікова система, включаючи формування бази даних для логістичних служб.

Застосування розробленої схеми щодо взаємозв'язків окремих відділів, пов'язаних із управлінням запасами, можливе за умови практичного впровадження автоматизованої системи. З метою організації раціонального оформлення документів щодо руху матеріальних запасів на підприємствах целюлозно-паперової галузі передбачено первинні документи, що відображають просування товарно-матеріальних цінностей, забезпечення цілісності та всебічності їх відображення та усунення дублювання. Значна частина існуючих облікових носіїв є типовими й уніфіковані.

3.2. Удосконалення процесу документування операцій з матеріальними активами для потреб обліку та контролю

Проблемою в обліку основних засобів є те, що між вимогами П(С)БО 7 “Основні засоби” і МСБО 16 залишається низка розбіжностей (Додаток В), які потребують додаткового дослідження щодо природи їх виникнення та можливостей усунення.

На нашу думку, усі відмінності між положеннями національного та міжнародного стандартів можна об’єднати у три групи:

- несуттєві, які не впливатимуть на корисність інформації у фінансовій звітності, і тому не потребують усунення або узгодження;
- суттєві, які можна виключити через внесення відповідних змін і доповнень до тексту П(С)БО;
- суттєві, які можна виключити лише шляхом трансформації інформації при складанні фінансової звітності (рис. 3.4).

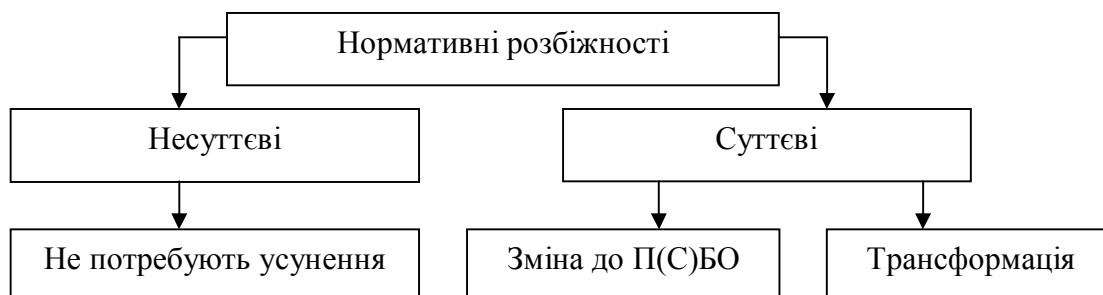


Рис. 3.4. Способи узгодження відмінностей в обліку основних засобів за МСФЗ та П(С)БО

Джерело: [108, с. 55]

Несуттєві відмінності, у свою чергу, можна згрупувати таким чином: 1) відсутність у П(С)БО деяких термінів, які містяться в МСФЗ. Так, у П(С)БО 7 на відміну від МСБО 16 чітко не зафіксовані назви моделей оцінки основних засобів після визнання. Проте при виникненні суттєвої різниці між їхньою залишковою та справедливою вартістю на дату закінчення звітного періоду підприємства України можуть здійснювати переоцінку основних засобів. Переоцінка основних засобів тієї групи, об’єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі

має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості. Тобто, хоча вибір між двома моделями подальшої оцінки основних засобів у вітчизняного підприємства не відбувається безпосередньо при первісному визнанні об'єкта, подальший підхід до доведення залишкової вартості до справедливої вартості однаковий в обох стандартах;

2) деякі положення в П(С)БО порівняно з МСФЗ визначені чіткіше та більш деталізовано. Це, зокрема, стосується визначення об'єкта обліку основних засобів (одиниці оцінки для визнання) та шляхів надходження основних засобів на підприємство. Вважаємо, що така “національна” деталізація не суперечить принципам МСФЗ;

3) відсутність у П(С)БО деяких підходів, передбачених у МСФЗ. Наприклад, у МСБО 16 передбачено два підходи до суми накопиченої амортизації основних засобів при застосуванні моделі переоцінки, що дозволяє врахувати основні підходи, сформовані у світовій практиці до такої операції. У П(С)БО 7 дозволено лише один підхід, що традиційно використовувався в Україні ще за радянських часів.

Оскільки обидва підходи мають однакові наслідки у фінансовій звітності, то не вважаємо за доцільне вносити зміни до П(С)БО з метою формального копіювання положень МСБО 16.

Суттєві розбіжності, які необхідно усунути директивно. До цієї групи можна віднести об'єкти або процедури, які у національних нормативах або не виділені належним чином, або не розкриті так, як це зроблено в МСФЗ. На даний час нівелювання подібних розбіжностей можливе тільки при здійсненні трансформації, яка зводиться головним чином до коригування фінансового результату. Окрім кошовності процедури, її результат може призвести до зміни показників рентабельності і в деяких випадках – структури майна підприємства.

Так, у параграфі 8 МСБО 16 передбачено альтернативні підходи щодо відображення запасних частин (у складі запасів або основних засобів). У свою чергу П(С)БО 7 не містить вимоги щодо обліку запасних частин. Але План ра-

хунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій рекомендує запасні частини відображати у складі запасів підприємства.

Отже, йдеться не тільки про гармонізацію положень П(С)БО та МСФЗ, але й про узгодження між собою вимог національних нормативних актів України. Тому в П(С)БО 7 слід внести норму про можливість вибору порядку обліку зазначених об'єктів залежно від того, визначенню яких активів вони відповідають – основних засобів чи запасів.

Відповідно до МСБО 16 ліквідаційна вартість активу – це попередньо оцінена сума, яку суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та перебуває в стані, що очікується після закінчення строку його корисної експлуатації. У П(С)БО 7 ліквідаційна вартість визначена як сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних із продажем (ліквідацією). Отже, у МСФЗ йдеться про визначення теперішньої вартості грошових потоків від вибуття основних засобів, а в П(С)БО – їх майбутньої вартості. Зважаючи на те, що зазначені активи використовуються тривалий час та мають значну вартість, ефект від дисконтування очікуваних майбутніх вигід може бути суттєвим. Вважаємо, наведені розбіжності можуть бути усунені регулятором шляхом внесення відповідних змін до П(С)БО 7.

Ефективність облікового процесу пов'язана з порядком документування господарських операцій. Від аналітичності первинних документів залежить можливість формування облікових регістрів. Існуюча проблема полягає в тому, що первинна облікова інформація про наявність, стан, рух, капітальний ремонт та інші операції з основними засобами відображається у численних спеціалізованих регістрах, більшість реквізитів яких тотожні. Це збільшує трудомісткість опрацювання інформації, створює певні труднощі у забезпеченні необхідними формами документів та формуванні їх обігу.

Зазначимо, що діючі форми первинних документів з обліку основних засобів та інвентаризаційні описи дублюють один одного. Майже не відрізняються за змістом інвентарні картки форм № ОЗ-6, № ОЗ-7, № ОЗ-8. Водночас у наявних формах бланків не передбачено відображення устаткування, придбаного підприємством для резерву (до запровадження в експлуатацію), що на практиці створює труднощі при розрахунку амортизаційних відрахувань [127, с. 113].

Жоден з первинних документів не містить в собі реквізитів, які б показували інформацію щодо джерела отримання основних засобів, оскільки саме шлях надходження визначає складові первісної вартості об'єктів. Та і взагалі існуючі форми первинних документів для обліку основних засобів мають ряд болючих недоліків, серед яких: відсутність інформації, щодо складових, які формують первісну вартість основних засобів; громіздкість первинних документів, наявність несуттєвої та непотрібної інформації; відсутність прямої взаємозалежності між документами; непристосованість більшості форм до електронного документообігу; відсутність тих форм, які якнайяскравіше відбивали б суть обліку за конкретним об'єктом [169, с. 138].

Проблема повного та достовірного відображення облікової інформації в даних документах пов'язана з тим, що вони створювалися ще за часів Радянського Союзу та на жаль функціонують і сьогодні. Але під впливом стрімкого економічного розвитку вони втратили свою інформаційну привабливість, оскільки суттєво змінився зміст відображення процесів та фактів господарської діяльності. Зважаючи на існуючі проблеми документування операцій з наявності та надходження основних засобів на підприємство було розроблено нові форми первинних документів для їх обліку.

Запропоновано документ Акт введення в експлуатацію об'єктів основних засобів замість Акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (Додаток М). Він призначений для документування облікової інформації про основні засоби, що надходять з різних джерел (придбані за грошові кошти в постачальників чи через підзвітних осіб, отримані безкоштовно, або як внесок до статутного капіталу, отримані в обмін на подібні (неподібні) активи,

виготовлені власними силами) та облік яких ведеться на рахунку 10 “Основні засоби” (в розрізі відповідних субрахунків). Даний документ складається прийнятною комісією, на кожен окремий об’єкт, в день його введення в експлуатацію, в одному примірнику, з обов’язковим підписом головного бухгалтера та керівника підприємства, а також подальшою передачею, з усією технічною документацією, до бухгалтерії.

На відміну, від існуючого Акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів, Акт введення в експлуатацію основних засобів є більш уніфікованим, та менш громіздким, але при цьому містить оптимальну кількість інформації, яка є необхідною та логічно зрозумілою, як особам, що складають даний документ – так і іншим користувачам. Головним реквізитом документу є “Шляхи надходження основних засобів”, що передбачає проставлення відмітки щодо способу отримання об’єкту, та дає змогу відобразити складові первісної вартості в системі рахунків бухгалтерського обліку. Також документ відображає дані щодо ліквідаційної вартості, терміну корисного використання, які є важливими для розрахунку амортизації.

Так, із запропонованої форми видно, що дані про стан об’єкта та його придатність до експлуатації носять спрощений характер та мають більш компактную форму, але за рахунок цього змістовність наведеної в документі інформації аж ніяк не знижується. Навпаки, графи щодо джерел формування первісної вартості основних засобів роблять процес зв’язку аналітичного обліку з синтетичним більш гнучким та зручним.

Наступним документом, що запропоновано, є Інвентарна картка обліку основних засобів (Додаток М.1), яка накопичує у собі всю інформацію, що стосується руху об’єкта основних засобів, на який складено дану картку. Вона відображає облікові дані про надходження, наявність та вибуття об’єктів основних засобів, облік яких ведеться на рахунку 10 “Основні засоби”, а також їх переоцінки, за П(С)БО 7 “Основні засоби”, та поліпшення, внаслідок реконструкції, модернізації чи добудови.

Інвентарна картка обліку основних засобів складається бухгалтером в од-

ному примірнику, згідно з даними Акту введення в експлуатацію об'єктів основних засобів, Актом виведення з експлуатації об'єктів основних засобів та відповідною технічною документацією. Як видно, назва документу залишилася незміненою, від існуючої. Але змінено форму та порядок подачі облікової інформації в даному документі. Так, на відміну від існуючої Інвентарної картки – запропонована має спрощену форму, уніфікований зміст, доповнена додатковими реквізитами, містить оптимальну облікову інформацію про наявні основні засоби, а також ілюструє дані щодо змін первісної вартості об'єктів. Зокрема введено графи для відображення інвентарного номера, а також способу нарахування амортизації. Також, вважається раціональним введення граф, що показують результати переоцінки (дооцінки або уцінки) об'єктів основних засобів, а також поглиблення змістовності в частині документа, що стосується добудови, реконструкції, модернізації, через розкриття змін що торкнулися його первісної вартості.

Інвентарна картка обліку основних засобів підлягає обов'язковому зв'язку з наступними до заповнення документами – Описом інвентарних карток та Інвентарним реєстром основних засобів (за місцем знаходження, експлуатації), в яких міститься інформація, що унеможливорює шахрайство матеріально відповідальних осіб, а також дає змогу до зручного доступу та знаходження документації підприємства на той чи інший об'єкт основних засобів. Такий взаємозв'язок краще всього реалізує себе під час відповідного налаштування на підприємстві електронного документообігу.

Всі аспекти обліку основних засобів повинні бути передбачені в Наказі про облікову політику. Елементи облікової політики основних засобів наведені в Додатку Н.

Аналізуючи діяльність деяких підприємств, можна виділити такі проблеми ведення обліку виробничих запасів:

- невідповідний рівень контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів;
- складність визначення справедливої (ринкової та неринкової) вартості

запасів, що полягає у використанні підприємствами бартерного обміну;

– низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств;

– обмеженість контролю використання виробничих запасів.

Вирішення цих проблем потребує оновлення системи отримання інформації про виробничі запаси, використання нетрадиційних для вітчизняної облікової практики підходів до ефективного їх використання та оптимізації результатів діяльності підприємства через застосування принципів і методів бухгалтерського обліку.

Тому доцільно проводити контроль за запасами відповідно до наступних принципів:

1) завозити матеріали необхідно лише ті, що використовуються у виробництві;

2) розмір запасу кожного виду сировини та матеріалів встановлювати з урахуванням середнього виробничого запасу, який містить поточну потребу, підготовчий та гарантійний запаси;

3) зберігання запасів організовувати за сучасними технологіями;

4) запаси повинні підлягати повному обліку, маркуванню та етикетуванню.

Також можна сказати, що існують певні проблеми пов'язані з придбанням запасів витрат, одні з яких це транспортно-заготівельні витрати, статус яких до кінця не зрозумілий, через що є непевність при відображенні їх у бухгалтерському обліку. А питання постає у тому, відносити відповідні витрати до складу заготівельних витрат (тобто включати до собівартості запасів) чи до складу витрат поточного періоду.

Проблемними витратами є витрати на проведення вантажно-розвантажувальних робіт, виконаних власними силами підприємства; транспортування запасів до місця їх використання власним транспортом підприємства; утримання служби постачання підприємства.

Отже, організація обліку запасів є важливим елементом системи управ-

ління, що забезпечує отримання вірогідної, повної та правдивої інформації про результати діяльності від використання цієї обліково-економічної категорії.

Саме тому можна виділити деякі шляхи подолання проблем ведення обліку виробничих запасів на підприємствах:

- обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки та технології виробництва;
- чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств (застосування методів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів);
- підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств, яке забезпечується запровадженням інформаційних технологій обробки економічної інформації;
- удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами та обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації виробничих запасів.

Вирішення комплексу суперечливих та дискусійних питань обліково-інформаційного забезпечення запасами є актуальним для підприємств України й потребує подальших досліджень з метою створення передумов для формування більш ефективної обліково-управлінської моделі.

Вітчизняні науковці, які досліджували організацію бухгалтерського обліку запасів вважають, що на методичному етапі організації бухгалтерського обліку здійснюється вибір системи певних способів та прийомів, на яких базується документування, інвентаризація, використання синтетичних та аналітичних рахунків, застосування методу подвійного запису, оцінка майна та зобов'язань, калькулювання, бухгалтерський баланс та узагальнення даних бухгалтерського обліку на звітну дату [39].

Враховуючи вищенаведене, Гриценко О.М. пропонує методичний етап організації обліку розпочати з наступних облікових стадій: первинний облік запасів; поточний облік запасів; підсумковий облік запасів (рис. 3.5).

З метою удосконалення ведення обліку на підприємствах та уникнення

судових процесів з постачальниками неякісних (пошкоджених) запасів запропоновано форму первинного документу - Акт перевірки якості запасів (Додаток П), який не затверджений нормативними актами, проте наявність господарських операцій із запасами потребує його впровадження.

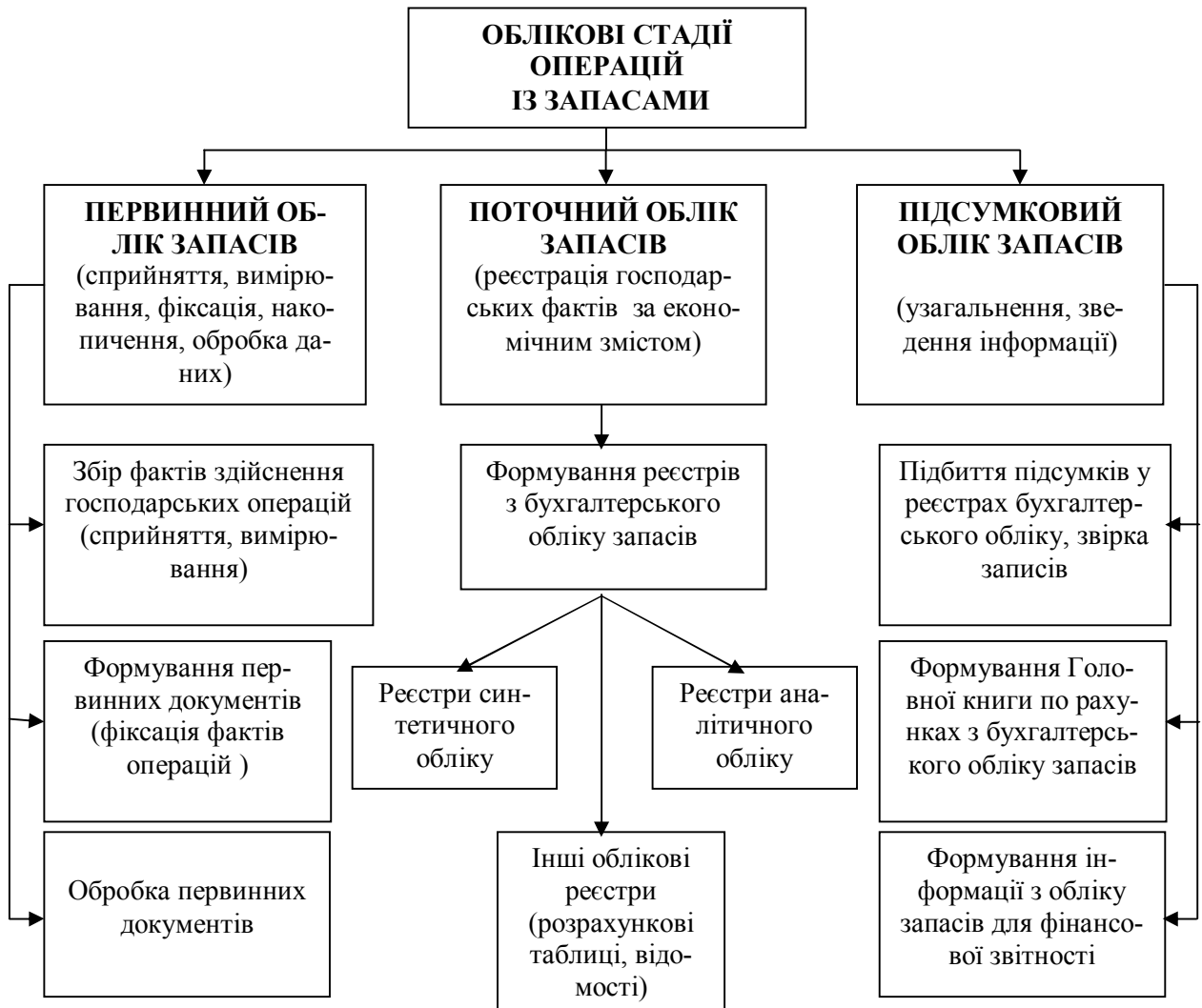


Рис. 3.5. Схема облікових стадій методичного етапу організації обліку запасів підприємств

Джерело: [39]

Акт перевірки якості запасів оформляється при виявленні розбіжностей з даними супровідних документів постачальника як за кількістю, так і за якістю. Оскільки, на сьогодні більшість розрахунків ведеться за допомогою передоплати, то після отримання неякісних матеріалів, покупця чекають “затяжні” судові процеси. Саме тому, використання даного документу в момент прийняття запасів дозволить відобразити наявні розбіжності (невідповідність запасів

якісним характеристикам) між документами постачальника – договором, накладною, супровідними документами з фактичною якістю отриманих запасів та використовувати його для захисту в подальшому.

Дослідження основних груп показників якості продукції за властивостями (агрохімічні показники, показники надійності, естетичні показники) дало змогу розробити “Акт перевірки якості запасів” (сировини, матеріалі, палива, запасних частин, товарів), який доцільно формувати на етапі постачання запасів. У табл. 3.4 узагальнені показники які рекомендовано включити для Акту перевірки якості запасів.

Таблиця 3.4

Інформація для формування показників Акту перевірки якості запасів

Загальна інформація	Дата складання документа, постачальник, назва запасу, кількість, ціна, сума.
Спеціальна інформація (показники якості)	Агрохімічні показники – сорт (насіння), вид (палива), тип (добрив), марка, розмір (запасні частини). Показники надійності – дотримання здатності зберігання якісних властивостей під час транспортування, складування за чітких режимів температури, вологи.
	Показники естетичні – органолептична оцінка сировини, що надійшла та зберігається на складах (зовнішня виразність, колір, запах, консистенція)

Даний документ включений у розроблений нами графік документообігу (Додаток Р). Графік документообігу дозволить працівникам одержувати достовірну, оперативну інформацію для прийняття управлінських рішень, виявляти помилки в організації обліку запасів та забезпечить дотримання руху документів на етапах господарських процесів пов’язаних із запасами.

Складові етапів організації бухгалтерського обліку запасів підприємств необхідно закріпити в обліковій політиці, а саме у Наказі про облікову політику.

Об’єктами облікової політики є процеси з організації та ведення обліку щодо яких є альтернативні варіанти. Пропонується в Наказ з облікової політики включити основні елементи з організації бухгалтерського обліку запасів, які досліджено автором, що впливають на систему обліку запасів підприємств в цілому (Додаток С, Т). Наявність наказу про облікову політику є одним із факторів щодо підтвердження достовірності даних для складання фінансової звітності суб’єктів господарювання. Модель організації фінансового обліку на під-

приємствах наведена в Додатку У.

На підприємствах для ведення управлінського обліку матеріальних активів та отримання оперативної інформації використовується внутрішня управлінська звітність. Так, для забезпечення інформаційних потреб щодо надходження матеріальних активів на підприємство та контролю за виконанням договірної роботи нами запропоновано робочий документ – Управлінський звіт щодо надходження та руху матеріальних активів (Додаток Ф).

Дану форму управлінської звітності ми рекомендуємо складати щотижнево бухгалтеру і подавати на початок кожного тижня керівництву підприємства. Крім того, варто формувати щомісячну і щоквартальну форму даного управлінського звіту для проведення ретроспективного аналізу надходження матеріальних активів на підприємство та виконання договірної роботи на підприємстві. Це дозволить оптимізувати процес надходження матеріальних активів і суттєво зменшить ризики простоїв виробництва.

Варто внести окремі пропозиції щодо обліку готової продукції. Продукція, яку виробляють аграрні формування і є готовою продукцією, а тому вести її облік на двох рахунках на нашу думку не є доцільно. Адже за потреби можна відкрити будь-які субрахунки щодо обліку виробленої сільськогосподарської продукції, як це було до 2000-го року. Водночас, на рахунку “Готова продукція” має обліковуватися лише товарна продукція.

Сільськогосподарська продукція, яка виконує роль запасів (насіння, садивний матеріал, корми), має обліковуватися на синтетичному рахунку 20 “Виробничі запаси”, субрахунку 208 “Матеріали сільськогосподарського призначення”. Доцільним було б до цього субрахунку відкрити субрахунки 2-го порядку, а саме: 2081 “Добрива”; 2082 “Отрутохімікати для рослинництва”, 2083 “Засоби захисту тварин”; 2084 “Насіння”; 2085 “Садивний матеріал”; 2086 “Корми”. Якщо у підприємства велика номенклатура запасів і великий їх обіг, то доцільним може бути відкриття субрахунків третього порядку. Облік власного насіння, саджанців, кормів має бути відокремленим від придбаного на стороні.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В умовах розвитку сучасної ринкової економіки та обмеженості ресурсів нашої планети одним з найактуальніших питань постає питання забезпеченості підприємств матеріальними активами та їх ефективного використання для отримання максимальної віддачі та економічного ефекту від кожної одиниці цих матеріалів. Так як конкуренція на ринку є дуже жорсткою, ефективно проведений аналіз та правильно визначена стратегія мають неабияке значення для зростання та процвітання будь-якого підприємства. За результатами написання дипломної роботи можна зробити такі висновки та внести слідуючі пропозиції.

1. Активи - це ресурси, контрольовані компанією в результаті минулих подій, від яких компанія очікує отримання економічних вигід в майбутньому. З бухгалтерської точки зору та по відношенню до фінансової звітності матеріальні активи можуть бути в складі необоротних та оборотних активів. Що стосується необоротних активів, то до матеріальних необоротних активів належать основні засоби та інші необоротні матеріальні активи. До матеріальних оборотних активів належать виробничі запаси, малоцінні швидкозношувані предмети, готова продукція та товари.

Класифікація матеріальних активів на підприємстві може здійснюватися за такими критеріями: за способом використання та призначенням; за роллю у виробничому процесі; за місцезнаходженням; за технічними ознаками.

Контроль за надходженням та використанням матеріальних активів може бути як зовнішнім (державний контроль, незалежний аудит), так і внутрішнім (внутрішньогосподарський контроль, внутрішній аудит). Зовнішній контроль на досліджуваному нами ТОВ СОП “Щасливе” не проводився, тому надана характеристика особливостям внутрішнього контролю.

Внутрішній контроль включає в себе не тільки процес перевірки функціонування суб'єкта господарювання, а й надання пропозицій керівництву підприємства щодо економічного та ефективного використання всіх видів ресурсів, розробку шляхів вибору оптимальних управлінських рішень, спрямованих на

покращення результатів бізнесу. Це пов'язано з тим, що система внутрішнього контролю (суб'єкти контролю) операцій з матеріальними активами через механізм взаємодії демонструє керівництву сильні та слабкі сторони керування даними активами.

Вирішення проблемних питань внутрішнього контролю операцій з матеріальними активами (законності, достовірності та доцільності) можна досягти за допомогою проведення його етапів: попереднього, поточного (оперативного), наступного (підсумкового) та перспективного.

2. Синтетичний облік основних засобів (необоротні матеріальні активи) в ТОВ "АК "Зелена долина"" ведеться на рахунку 10 "Основні засоби", який призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність і рух як власних основних засобів, так і одержаних за умов фінансового лізингу. Основними документами з обліку основних засобів в досліджуваному ТОВ СОП "Щасливе" є: Баланс (форма № 1) та Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5); Синтетичні реєстри обліку основних засобів (головна книга, журнал-ордер №4 А с.-г. та відомість 4.1. с.-г.); Первинні документи з обліку основних засобів: інвентарні картки, акти приймання-передачі, введення в експлуатацію, ліквідації, відомості індексації балансової вартості основних засобів.

Синтетичний облік наявності і руху запасів, як матеріальних оборотних активів ведеться на рахунку 20 "Виробничі запаси", 22 "МШП", 26 "Готова продукція", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва", 28 "Товари". Документами, якими оформлюється надходження та рух матеріальних оборотних активів є: Товарно-транспортна накладна, рахунок-фактура, накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей, довіреність, прибутковий ордер, журнал обліку вантажів, що надійшли, акт закупки товарно-матеріальних цінностей, акт про приймання матеріалів, картка складського обліку матеріалів, реєстр прийняття-здачі документів, відомість обліку залишків матеріалів на складі, матеріальний ярлик.

3. Зважаючи на існуючі проблеми документування операцій з наявності

та надходження основних засобів на підприємство було розроблено нові форми первинних документів для їх обліку - Акт введення в експлуатацію об'єктів основних засобів та Інвентарна картка обліку основних засобів, які сприятимуть підвищення інформативності щодо операцій з основними засобами.

З метою удосконалення ведення обліку на підприємствах та уникнення судових процесів з постачальниками неякісних (пошкоджених) запасів запропоновано форму первинного документу - Акт перевірки якості запасів, який не затверджений нормативними актами, проте наявність господарських операцій із запасами потребує його впровадження. Також запропоновано Управлінський звіт щодо надходження та руху матеріальних активів для забезпечення інформаційних потреб щодо надходження матеріальних активів на підприємство та контролю за виконанням договірної роботи.

Варто внести окремі пропозиції щодо обліку готової продукції. Продукція, яку виробляють аграрні формування і є готовою продукцією, а тому вести її облік на двох рахунках на нашу думку не є доцільно. Адже за потреби можна відкрити будь-які субрахунки щодо обліку виробленої сільськогосподарської продукції, як це було до 2000-го року. Водночас, на рахунку "Готова продукція" має обліковуватися лише товарна продукція.

Сільськогосподарська продукція, яка виконує роль запасів (насіння, садивний матеріал, корми), має обліковуватися на синтетичному рахунку 20 "Виробничі запаси", субрахунку 208 "Матеріали сільськогосподарського призначення". Доцільним було б до цього субрахунку відкрити субрахунки 2-го порядку, а саме: 2081 "Добрива"; 2082 "Отрутохімікати для рослинництва", 2083 "Засоби захисту тварин"; 2084 "Насіння"; 2085 "Садивний матеріал"; 2086 "Корми". Якщо у підприємства велика номенклатура запасів і великий їх обіг, то доцільним може бути відкриття субрахунків третього порядку. Облік власного насіння, саджанців, кормів має бути відокремленим від придбаного на стороні.

Отже, від забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами та ефективності їх використання значною мірою залежать кінцеві результати виробництва.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алесинская Т. В. Основы логистики. Функциональные области логистического управления / Т. В. Алесинская. – Таганрог : Изд-во ТТИ ЮФУ, 2009. – 89 с.
2. Андрієць В. С. Сутність поняття управління фінансуванням оборотних активів підприємства / В. С. Андрієць // Економіка. Фінанси. Право. - 2014. - № 8. - С. 11-13
3. Аникин Б. А. Основы логистики. Логистика и управление цепями поставок. Теория и практика : учебник / Под ред. Б. А. Аникина, Т. А. Родкиной. – М. : Проспект, 2011. – 344 с.
4. Антонова Л. В. Вдосконалення систем управління та обліку процесів відтворення основних засобів підприємства як складових стратегії розвитку діяльності / Л. В. Антонова, Н. М. Левченко, С. М. Белінська // Економіка та держава. - 2017. - № 9. - С. 16-20
5. Астахов, З. П. Бухгалтерский (финансовый учет): [Учебное пособие]. Серия “Экономика и управление”./ З. П. Астахов - Москва: ИКЦ “МарТ”; Ростов н/Д: Издательский центр “МарТ”, 2003. - 928 с.
6. Багрій П. І. Економічний словник / П. І. Багрій, С. І. Дорогунцов. – Гол. ред. Укр. Радянська енциклопедія Академії наук УРСР, 1973. – 621 с.
7. Баранець Г. В. Логістичний підхід в управлінні матеріальними ресурсами підприємства / Г. В. Баранець, К. І. Журнаковська // Економіка і регіон. - 2015. - № 3. - С. 123-127
8. Безкоровайна Л. В. Проблеми бухгалтерського обліку виробничих запасів та напрямки його удосконалення / Л. В. Безкоровайна. // Економіка. Управління. Інновації. Серія : Економічні науки. - 2016. - № 4
9. Безруких П.С. Бухгалтерский учет / Безруких П.С. — М.: Бухгалтерский учет, 2002. — 719 с.
10. Бержанір І. А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку виробничих запасів / І. А. Бержанір, Т. А. Демченко, А. А. Кістол // Економічний простір. - 2016. - № 107. - С. 161-168
11. Бесараб Д. А. Проблеми управління матеріальними ресурсами промислових підприємств в умовах євроінтеграції України / Д. А. Бесараб // Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії. - 2016. - Вип. 6(1). - С. 81-84

12. Белікова В. В. Метод оцінки запасів як елемент облікової політики підприємства / В. В. Белікова // Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу “Києво-Могилянська академія”]. Серія : Економіка. - 2014. - Т. 247, Вип. 235. - С. 53-57
13. Беляєва Л. А. Вплив на здійснення контрольних функцій сучасного стану обліку малоцінних активів / Л. А. Беляєва // Вісник Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка. Економічні науки. - 2012. - Вип. 6. - С. 289-292
14. Бизнес: словник-довідник / укл. В. Бойко та ін. — К.: Україна, 1995. — 157 с.
15. Бланк І. А. Управління використанням капіталу : навч. посібник [Електронний ресурс] / І. А. Бланк. — К. : Ніка-Центр : Ельга, 2000. — 651 с. — Режим доступу : <http://library.if.ua/books/157.html>
16. Большой экономический словарь [Сост. А. Борисов и др.]. — М.: Книжный мир, 2004. — 895 с.
17. Бондаренко Н. М. Сутність та класифікація виробничих запасів на підприємстві / Н. М. Бондаренко, А. М. Яресько // Вісник Чернігівського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. - 2014. - № 4. - С. 273-281
18. Брік С. В. Нові підходи до обліку основних засобів та ефективність обліку основних засобів у сучасних умовах / С. В. Брік, Г. К. Пинтя // Вісник Національного технічного університету “ХПІ”. Серія : Актуальні проблеми розвитку українського суспільства. - 2016. - № 13. - С. 76-78
19. Бровко О. Т. Економічна сутність товарних запасів та їх місце в системі управління товарними потоками підприємств торгівлі / О. Т. Бровко // Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. - 2009. - Вип. 2. - С. 95-104
20. Бунда О. М. Бухгалтерський облік запасів в управлінні підприємством / О. М. Бунда, І. В. Богдан // Менеджер. - 2016. - № 4. - С. 75-83
21. Бурова Т. А. Проблемні аспекти теорії обліку та контролю поточних активів підприємств / Т. А. Бурова, В. В. Волошина // Економіка та держава. - 2015. - № 1. - С. 14-16
22. Бутинець Т. А. Внутрішній аудит основних засобів: виявлення типових порушень в обліку / Т. А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, конт-

роль і аналіз. - 2014. - Вип. 3. - С. 3-12

23. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: Підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів / Ф.Ф. Бутинець, Н.Г. Виговська, Н.М. Малюга, Н.І. Петренко / За редакцією проф. Ф.Ф. Бутинця. – 3-є вид., доп. і перероб. – Житомир : ПП “Рута”, 2002. – 544 с.

24. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посіб. для студентів спец. 7050106 “Облік і аудит / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. — Житомир: ЖІТІ, 2000. — 448 с.

25. Васільєва Л. М. Теоретичні основи обліку основних засобів на сільськогосподарських підприємствах / Л. М. Васільєва, О. І. Скінтеяну // Молодий вчений. - 2016. - № 12.1. - С. 665-667

26. Вигівська І. М. Типізація операцій з експлуатації та вибуття основних засобів: напрями удосконалення бухгалтерського обліку / І. М. Вигівська, С. Є. Пиріжок // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки. - 2016. - № 3. - С. 3-12

27. Волошина В. В. Інформаційні основи обліку та контролю поточних активів підприємств / В. В. Волошина // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2014. - Вип. 11(2). - С. 86-94

28. Волошина В. В. Теоретико-методичні передумови гармонізації контролю оборотних активів підприємства / В. В. Волошина // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2015. - Вип. 12(1). - С. 61-66

29. Воронцова І. І. Внутрішній контроль операцій з немонетарними оборотними активами: організаційно-методичний аспект / І. І. Воронцова // Науковий вісник [Буковинського державного фінансово-економічного університету]. Економічні науки. - 2013. - Вип. 2. - С. 216-223

30. Вяткіна Т. Г. Сценарний підхід до визначення ефективності стратегічного управління матеріальними ресурсами сільськогосподарських підприємств / Т. Г. Вяткіна // Бізнес Інформ. - 2014. - № 6. - С. 168-174

31. Гаджинский А. М. Логистика : учебник / А. М. Гаджинский. – 19-е изд., перераб. и доп. – М. : Издат.-торговая корпорация “Дашков и К”, 2010. – 484 с.

32. Гнатюк А. А. Оцінка необоротних матеріальних активів сільськогосподарського призначення у системі бухгалтерського обліку / А. А. Гнатюк // Агросвіт. - 2014. - № 2. - С. 30-33

33. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: Аналіз стану та перспективи розвитку / С.Ф. Голов. Навчальний посібник. 2007. 522 с.

34. Горбачова О. М. Шляхи вдосконалення обліку запасів / О. М. Горбачова, І. А. Олійник // Проблеми системного підходу в економіці. - 2016. - Вип. 1. - С. 102-107
35. Гортовенко Є. С. Організація та особливості документального оформлення первинного обліку капітальних інвестицій в придбання, виготовлення та оновлення (модернізацію) основних засобів сільськогосподарських підприємств / Є. С. Гортовенко, А. В. Бурковська // Молодий вчений. - 2016. - № 12.1. - С. 701-705
36. Грабова Н. М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках : навчальний посібник [для студ. вищ. навчальних закладів] / Н. М. Грабова, Ю. Г. Кривоносов. – К. : АСК, 2006. – 416 с.
37. Григорців М. В. Напрями підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів на підприємстві / М. В. Григорців, А. О. Фоменко // Формування ринкових відносин в Україні. - 2016. - № 6. - С. 88-91
38. Гринюк І. Економічна сутність оборотних активів та їх типологія / І. Гринюк // Agricultural and resource economics: international scientific e-journal. - 2016. - Vol. 2, № 4. - С. 64-74
39. Гриценко О.М. Облік і контроль запасів на підприємствах ресторанного господарства. - Дис.... канд. екон. наук. – Київ. – 2014. – 183 с.
40. Гур'єва І. М. Економічна та облікова сутність необоротних матеріальних активів / І. М. Гур'єва // Бізнес Інформ. - 2014. - № 10. - С. 312-317
41. Гур'єва І. М. Економічна та облікова сутність необоротних матеріальних активів / І. М. Гур'єва // Бізнес Інформ. - 2014. - № 10. - С. 312-317
42. Гуцаленко Л.В. Обліково-інформаційна система забезпечення управління сільськогосподарським підприємством / Л.В. Гуцаленко, Е.О. Довгаль // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2016. - №8(12). – С. 82-93
43. Гуцаленко Л.В. Обліково-контрольне забезпечення управління виробництвом кормів: моногр. / Л.В.Гуцаленко, М.М.Коцупатрий, Л.А.Чудак. – К.: КНЕУ, 2016. – 187 с.
44. Дзюба О. М. Основні засоби підприємства: вітчизняні та міжнародні облікові особливості / О. М. Дзюба // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. - 2016. - № 2(1). - С. 35-41
45. Дідоренко Т. В. Сутність і класифікація матеріально-технічних ресурсів на сільськогосподарських підприємствах за їх призначенням та роллю в

процесі виробництва / Т. В. Дідоренко // Український журнал прикладної економіки. - 2016. - Т. 1, № 1. - С. 92-99

46. Дубініна М. В. Сутність виробничих запасів як складової частини процесу виробництва / М. В. Дубініна // Тенденції та закономірності розвитку обліково-аналітичного забезпечення в Україні : Тези доповідей на вузівській науково-практичній конференції. –Миколаїв : НУК, 2007. – 156 с.

47. Економічна енциклопедія : у трьох томах / [відп. ред. Мочерний С. В.]. – К. : Академія, 2000. – Т. 1. – 864 с.

48. Завгородний В. П. Бухгалтерский учет в Украине (с исполъз. нац. стандартов) : учеб. пособие для студентов вузов / В. П. Завгородний. – 5-е изд., доп. и перераб. – К. : А.С.К., 2001. – 848 с.

49. Здирко Н.Г., Шульган А.В. Внутрішній аудит виробничих запасів сільськогосподарських підприємств // Матеріали XXXIV Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції “Проблеми та перспективи розвитку науки на початку третього тисячоліття у країнах Європи та Азії” // Збірник наукових праць. – Переяслав-Хмельницький, 2017 р. – 137 с.

50. Зоря О. П. Особливості обліково-аналітичного відображення виробничих запасів за національними та міжнародними стандартами в системі управління підприємством / О. П. Зоря, І. Я. Максименко, Я. О. Добренька // Економіка та держава. - 2016. - № 8. - С. 116-118

51. Иваниенко В.В. Финансовый анализ: Учеб. пособ. — 2-е изд. — Х.: ИД “ИНЖЕК”, 2003. — 176 с.

52. Інструкція з обліку запасів бюджетних установ, затв. Наказом МФУ від 08.12.2000 р. № 125 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0937-00>

53. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. Наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>

54. Кальченко А. Г. Логістика : підручник / А. Г. Кальченко. – К. : КНЕУ, 2003. – 284 с.

55. Карелов С. П. Законодавчо-нормативне забезпечення обліку та звітності основних засобів та методи їх оцінка за його умов / С. П. Карелов // Європейські перспективи. - 2014. - № 5. - С. 160-166

56. Кафка С. М. Економічна сутність процесів надходження та вибуття

необоротних активів для цілей обліку / С. М. Кафка // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. - 2015. - Вип. 11(1). - С. 127-136

57. Кафка С. М. Основні засоби: класифікація для цілей обліку / С. М. Кафка // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. - 2013. - № 1. - С. 87-92

58. Кирилюк Б. Л. Облік запасів на підприємстві як складова інформаційно-комунікативної системи / Б. Л. Кирилюк, І. В. Супрунова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. - 2016. - Вип. 2-3. - С. 143-158

59. Китайчук Т. Г. Проблеми оцінки основних засобів в бухгалтерському обліку / Т. Г. Китайчук // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(2). - С. 78-83

60. Клименко С. О. Використання внутрішнього аудиту в обліковій політиці щодо основних засобів підприємств / С. О. Клименко, Л. В. Мікрюкова // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. - 2015. - Вип. 162. - С. 168-174

61. Клімов А. В. Удосконалення інформаційно-аналітичного забезпечення обліку запасів промислового підприємства / А. В. Клімов // Чернігівський науковий часопис. Серія 1 : Економіка і управління. - 2016. - Вип. 1. - С. 98-107

62. Ковалев В.В. Введение в финансовый менеджмент. — М.: Финансы и статистика, 1999. — 768 с.

63. Кондратюк І. О. Облік надходження та вибуття запасів придбаних за плату суб'єктами сектору загального державного управління: управлінський аспект / І. О. Кондратюк, О. О. Лондаренко, О. А. Подпригора // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Економічні науки. - 2016. - Вип. 24(3). - С. 86-99

64. Кононенко В. А. Облік виробничих запасів: сучасний стан та напрями вдосконалення / В. А. Кононенко, Ж. П. Цупаленко // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2016. - Вип. 16(1). - С. 147-151

65. Кононова І. В. Особливості обліку та аудиту основних засобів згідно з міжнародними стандартами / І. В. Кононова, А. О. Бакум // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2016. - Вип. 6(2). - С. 19-23

66. Корінько М.Д. Контроль та аналіз діяльності суб'єктів господарюван-

ня в умовах її диверсифікації: теорія, методологія, диверсифікація : [Монографія] / М.Д. Корінько. – К. : ДП “Інформ-аналіт. Агентство”, 2007. – 429 с.

67. Косарева Т. В. Організація логістичної діяльності підприємства із закупівлі матеріально-технічних ресурсів / Т. В. Косарева, М. В. Гудзь // Молодий вчений. - 2017. - № 6. - С. 453-457

68. Костишин К. В. Основні аспекти побудови облікової політики основних засобів підприємства / К. В. Костишин // Управління розвитком. - 2014. - № 2. - С. 92-94.

69. Кравченко М. В. Складові управління процесом обліку основних засобів / М. В. Кравченко, Ю. А. Дроздова // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2017. - Вип. 14(1). - С. 164-167

70. Кроп О. П. Удосконалення організації обліку основних засобів / О. П. Кроп, Г. Г. Кірейцев // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(3). - С. 380-386

71. Крот Ю. Облік малоцінних необоротних матеріальних активів із урахуванням норм Податкового кодексу / Ю. Крот // Бухгалтерський облік і аудит. - 2011. - № 9. - С. 21-24

72. Крохмаль С. С. Управління матеріальними ресурсами на промисловому підприємстві / С. С. Крохмаль // Бізнес Інформ. - 2015. - № 10. - С. 109-113

73. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку : підручник [для студ. вищ. навч. закл.] / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 576 с.

74. Кулик В. А. Організація обліку основних засобів: методичний аспект / В. А. Кулик // Університетські наукові записки. - 2013. - № 2. - С. 404-408

75. Курило Г. М. Первісна та наступна (переоцінена) вартість необоротних матеріальних активів: у контексті світової інтеграції національної системи бухгалтерського обліку / Г. М. Курило // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. - 2014. - № 2. - С. 116-123

76. Лесняк В. Методика аудиту операцій з використання та утримання основних засобів / В. Лесняк // Економічний аналіз. - 2012. - Т. 11(2). - С. 313-315

77. Ловінська Л.Г. Бухгалтерський облік: навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / Л.Г. Ловінська, Л.В. Жилкіна, О.М. Голенко та ін. – К.: КНЕУ, 2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukrkniga.org.ua/ukrkniga-text/41/6>.

78. Логвин О. О. Поняття та сутність запасів у логістичній системі вироб-

ничого підприємства / О. О. Логвин // Управління розвитком. - 2013. - № 12. - С. 129-131

79. Логистика : учебн. пособ. / под. ред. Б. А. Аникина. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 328 с.

80. Лола Ю. Ю. Інтегральна система управління матеріальними ресурсами підприємства на основі логістики та реінжинірингу / Ю. Ю. Лола // Наукові праці Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу “Києво-Могилянська академія”. Серія : Економіка. - 2014. - Т. 99, Вип. 86. - С. 79-84

81. Лопатіна В. В. Економічна сутність виробничих запасів / В. В. Лопатіна // Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу “Києво-Могилянська академія”]. Серія : Економіка. - 2012. - Т. 189, Вип. 177. - С. 67-71

82. Мазур В.В. Економічна сутність матеріальних ресурсів як об'єкту бухгалтерського обліку // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Економіка, фінанси, облік та управління: оцінка та перспективи розвитку в Україні та світі”. - 22 грудня 2017 року. - м. Полтава

83. Максименко І. Я. Особливості обліково-аналітичного відображення товарних запасів у системі управління торгівельним підприємством / І. Я. Максименко, Т. В. Вайло // Інвестиції: практика та досвід. - 2016. - № 16. - С. 22-25

84. Малахов В. Удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві / В. Малахов, І. Оніщенко // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. - 2016. - Вип. 1. - С. 48-56

85. Малярова С. В. Організація обліку виробничих запасів: сучасний стан та напрями вдосконалення / С. В. Малярова // Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки. - 2016. - Вип. 17(2). - С. 147-149

86. Малярчук І. І. Основні аспекти фінансового та податкового обліку малоцінних необоротних матеріальних активів / І. І. Малярчук, З. М. Холод // Наукові записки [Української академії друкарства]. - 2014. - № 4. - С. 63-67

87. Манухіна М. Ю. Особливості аудиту операцій з основними засобами на підприємстві / М. Ю. Манухіна // Інноваційна економіка. - 2013. - № 10. - С. 128-133

88. Мармуль Л. О. Аудит основних засобів виробництва сільськогосподарської продукції / Л. О. Мармуль, К. А. Марандюк // Таврійський науковий

вісник. - 2014. - Вип. 87. - С. 270-273

89. Меліхова Т. О. Розробка програми аудиту виробничих запасів для підвищення фінансової безпеки підприємства / Т. О. Меліхова, Н. С. Ніколаєнко // Економіка та держава. - 2017. - № 1. - С. 51-55

90. Меліхова Т. Розробка програми аудиту ефективності використання основних засобів на підприємстві / Т. Меліхова, О. Буркова // Економічний аналіз. - 2012. - Т. 11(4). - С. 257-264

91. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затв. Наказом МФУ від 10.01.2007 р. № 2 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0074323-06>

92. Миротин Л. Б. Эффективная логистика : монография / Л. Б. Миротин, Ы. Э. Ташбаев, О. Г. Порошина. – М. : Экзамен, 2003. – 159 с.

93. Михайлов М. Г. Нормативна потреба в матеріально-технічних ресурсах як фактор основи формування бази підприємства / М. Г. Михайлов // Агросвіт. - 2017. - № 18. - С. 63-68

94. Мичак Н. О. Сутність необоротних активів, утримуваних для продажу: облікова та економічна точки зору / Н. О. Мичак // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2017. - Вип. 15(2). - С. 14-19

95. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 “Запаси”: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021.

96. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби”: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws>

97. Мікрюкова Л. В. Застосування внутрішнього аудиту як важливого чинника обліково-аналітичного забезпечення основних засобів підприємства / Л. В. Мікрюкова, К. В. Барішевська, О. М. Волковицька // Науковий вісник Миколаївського державного університету імені В. О. Сухомлинського. Серія : Економічні науки. - 2014. - Вип. 5.3. - С. 36-38.

98. Мікрюкова Л. В. Роль внутрішнього аудиту в обліково-аналітичному забезпеченні основних засобів підприємства / Л. В. Мікрюкова, С. О. Клименко // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2014. - Вип. 11(2). - С. 208-214

99. Морозюк Н. С. Порівняльні концепції визначення запасів в країнах світової співдружності / Н. С. Морозюк, О. П. Дяченко // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). - 2014. - № 4. - С. 271-275

100. Наумчук О. А. Формування облікової політики щодо малоцінних необоротних матеріальних активів / О. А. Наумчук // Науковий вісник НЛТУ України. - 2012. - Вип. 22.14. - С. 239-245
101. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 „Загальні вимоги до фінансової звітності”: наказ Міністерства фінансів України від 07. 02. 2013 р. № 73: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/npsbu1/>.
102. Негоденко В. С. Особливості обліку та аудиту відтворення основних засобів / В. С. Негоденко // Підприємництво та інновації. - 2017. - Вип. 3. - С. 56-64
103. Неруш Ю. М. Логистика : учебник / Ю. М. Неруш. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2007. – 517 с.
104. Николайчук В. Е. Логистика: теория и практика управления : учебн. пособ. / В. Е. Николайчук, В. Г. Кузнецов. – Донецк : НОРДПРЕСС, 2006. – 540 с.
105. Нікуліна Т. Проблемні питання гармонізації національних і міжнародних стандартів щодо обліку запасів / Т. Нікуліна, М. Патрикан // Науковий вісник [Одеського національного економічного університету]. - 2016. - № 10. - С. 86-98
106. Новодворська В. Організація облікового процесу: теоретико-методологічний аспект / В. Новодворська, О. Любар // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. - 2013. - Вип. 34(1). - С. 10-14
107. Одношевна О. О. Практичні аспекти та шляхи вдосконалення обліку виробничих запасів / О. О. Одношевна // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2016. - Вип. 6(2). - С. 146-148
108. Озеран А. В. Гармонізація вимог П(С)БО України із МСФЗ щодо обліку основних засобів / А. В. Озеран, Р. С. Коршикова // Незалежний аудитор. - 2016. - № 15. - С. 54-61
109. Окландер М. А. Логістична система підприємства : монографія / М. А. Окландер. – Одеса : Астропринт, 2004. – 312 с.
110. Организация, планирование и управление производством на предприятиях пищевой промышленности / Р.В.Кружкова, В.А.Даеничева, С.С.Елагина и др.; под ред. Р.В.Кружковой: 5-е изд., перераб. и доп. — М.:

Агропромиздат, 1985. —495 с.

111. Осадча Г. Г. Обліково-аналітичне забезпечення управління основними засобами з метою ефективного їх використання / Г. Г. Осадча, О. В. Хабенко // Формування ринкових відносин в Україні. - 2016. - № 10. - С. 62-69

112. Очеретько Л. М. Шляхи вдосконалення методів оцінки вибуття виробничих запасів / Л. М. Очеретько, М. В. Пальцева // Сталий розвиток економіки. - 2014. - № 2. - С. 141-147

113. П'ясецька А. І. Аналіз проблематики бухгалтерського обліку основних засобів в Україні / А. І. П'ясецька // Управління розвитком. - 2013. - № 17. - С. 41-44

114. Палагин И. Ю. Логистика : учебн. пособ. / И. Ю. Палагин. – СПб. : Академия гражданской авиации, 2001. – 64 с.

115. Пересічанська А. С. Теоретичні аспекти аудиту основних засобів / А. С. Пересічанська // Управління розвитком. - 2014. - № 12. - С. 69-71

116. Петрик О. А. Аудит оцінки вартості основних засобів / О. А. Петрик, І. О. Мариніч // Економіка. Фінанси. Право. - 2015. - № 4. - С. 24-26

117. Петрів О. І. Бухгалтерський та податковий аспекти обліку малоцінних необоротних матеріальних активів: основні відмінності та неузгодженості, проблеми обліку / О. І. Петрів // Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. - 2013. - № 7. - С. 381-387

118. Пилипів Н. Поняття і сутність товарно-виробничих запасів / Н. Пилипів, М. Борисовський // Економічний аналіз. - 2013. - Т. 12(3). - С. 303-307

119. Плаксієнко В. Я. Методичні аспекти відображення в обліку і звітності продажу основних засобів / В. Я. Плаксієнко // Вісник ХНАУ. Серія : Економічні науки. - 2016. - № 2. - С. 3-10.

120. План рахунків Бухгалтерського обліку, затв. Наказом МФУ від 10.12.1999 р. № 114 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

121. Плахтій Т. Ф. Облік витрат на ремонт та модернізацію основних засобів: бухгалтерські та податкові наслідки / Т. Ф. Плахтій // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2017. - № 4. - С. 108-116

122. Податковий Кодекс України 2 грудня 2010 року № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>

123. Поддубна Н. М. Управлінський облік товарних запасів у роздрібних торговельних підприємствах споживчої кооперації: сутність та особливості впровадження / Н. М. Поддубна // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Сер. : Економічні науки. - 2014. - № 1. - С. 179-184
124. Подолянчук О.А. Управлінський контроль як вид внутрішньогосподарського контролю підприємства / О.А. Подолянчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2015. - №1(1). – С.117–126
125. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.zakon.rada.gov.ua/go/z0027-00>.
126. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”: наказ Міністерства фінансів України від 20. 10. 1999 р. № 246: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.
127. Польова Т. В. Основні проблеми та шляхи удосконалення обліку основних засобів / Т. В. Польова, С. П. Кривенко // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. - 2010. - Вип. 1. - С. 111-118
128. Правдюк Н. Л. Обліково-аналітичне забезпечення управління прибутком підприємства / Н. Л. Правдюк // Облік і фінанси. - 2015. - № 4. - С. 53-60
129. Правдюк Н. Л. Якість облікової інформації: сутність та методика оцінки / Н. Л. Правдюк, М. В. Правдюк // Облік і фінанси. - 2016. - № 2. - С. 57-64.
130. Правдюк Н. Л. Якість облікової інформації: сутність та методика оцінки / Н. Л. Правдюк, М. В. Правдюк // Облік і фінанси. - 2016. - № 2. - С. 57-64.
131. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1993 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>
132. Прохорова В. В. Актуальні тенденції управління матеріальними ресурсами підприємства / В. В. Прохорова, Л. Ф. Чумак, С. М. Лавро // Бізнес Інформ. - 2017. - № 2. - С. 210-214
133. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти). — Тернопіль: Економічна думка, 1999. — 422 с.
134. Пятов М.Л. Активы организации: трактовка МСФО / М.Л. Пятов, С.А. Смирнова [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

<http://www.buh.ru/document-1160>.

135. Разумова К. Організація обліку основних засобів / К. Разумова, О. Лубенченко, О. Педора // Збірник наукових праць Державного економіко-технологічного університету транспорту. Сер. : Економіка і управління. - 2016. - Вип. 35. - С. 303-312

136. Родников А. Н. Логистика : терминологический словарь / А. Н. Родников. – [2-е изд., исправ. и доп.]. – М. : ИНФРА-М, 2000. – 352 с

137. Романчук К. В. Концепція визнання активів в обліковій національній практиці України: право власності чи контроль / К. В. Романчук // Вісник Криворізького національного університету. - 2012. - Вип. 33. - С. 286-294

138. Садовська І. Б., Бухгалтерський облік: навчальний посібник для вищої школи. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 688 с.

139. Салука І. Переоцінка основних засобів: облік і документування / І. Салука, О. Малецька // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК. - 2017. - № 24(1). - С. 75-80

140. Самчик М. Ю. Внутрішній аудит витрат на ремонт основних засобів / М. Ю. Самчик // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. - 2016. - Вип. 2-3. - С. 25-50

141. Сафронська І. М. Сутність та завдання обліку основних засобів / І. М. Сафронська, Г. Є. Беседина, Т. В. Ковальова // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). - 2013. - № 2(2). - С. 245-251

142. Сахарцева І. І. Основи складання бухгалтерської звітності за вимогами національних стандартів України : навч. посіб. / І. І. Сахарцева. – К. : Кондор, 2003. – 614 с.

143. Святенко І. М. Формування облікової політики підприємства відносно обліку основних засобів / І. М. Святенко // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва. - 2014. - № 1. - С. 143-147

144. Сирцева С. В. Методичні підходи щодо проведення аудиту основних засобів у сільськогосподарських підприємствах / С. В. Сирцева, Ю. Ю. Чебан // Modern economics. - 2017. - № 5. - С. 111-121

145. Скрипник М. І. Удосконалення організації і методики аудиту виробничих запасів на підприємстві / М. І. Скрипник, О. О. Григорєвська, Н. Й. Радіонова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Сер. : Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. - 2016. - Вип. 2-3. - С.

378-398

146. Словник фінансово-правових термінів / за заг. ред. д. ю.н., проф. Л. К. Воронової. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – К.: Алерта, 2011– 558 с.

147. Соколов В.Я. Теоретические начала двойной записи: автореф. дис. на соискание науч. степени д-ра экон.наук: спец. 08.00.12 / В.Я. Соколов. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2007. – 52 с.

148. Сонько В. Бухгалтерський облік: [навч. посібн. для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищ. навч. закл.] / В. Сонько. — Тернопіль: Астон, 2005. — 496 с.

149. Стаднік Л. І. Облік запасів в сільськогосподарських підприємствах / Л. І. Стаднік // Економіка та управління АПК. - 2016. - № 1-2. - С. 79-83

150. Столяр Л. Г. Особливості обліку поточного та капітального ремонту основних засобів / Л. Г. Столяр. // Економіка. Управління. Інновації. Серія : Економічні науки. - 2016. - № 2

151. Стригуль Л. С. Шляхи удосконалення організації обліку і аудиту основних засобів на підприємстві / Л. С. Стригуль, А. С. Тимонова // Вісник Національного технічного університету “ХПІ”. Сер. : Технічний прогрес та ефективність виробництва. - 2014. - № 32. - С. 47-50

152. Супрунова І. В. Особливості оцінки запасів в умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку / І. В. Супрунова, Б. Л. Кирилюк // Бізнес Інформ. - 2017. - № 4. - С. 302-307

153. Тимощенко Ю. М. Нормативне регулювання оцінки вартості необоротних матеріальних активів у фінансовому та податковому обліку / Ю. М. Тимощенко // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(4). - С. 384-389

154. Титенко Л. В. Економічна сутність виробничих запасів / Л. В. Титенко // Фінанси, облік і аудит. - 2011. - Вип. 18. - С. 361-369

155. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник [3-є вид., перероб та допов.] / Н.М. Ткаченко. К.: Алерта. - 2008. 926 с.

156. Томчук О. В. Сучасний стан і тенденції розвитку аудиторської діяльності в Україні / О. В. Томчук, Н. Г. Здирко // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2017. - № 4. - С. 32-42

157. Томчук О. Ф. Аналіз ефективного використання виробничих запасів підприємств [Електронний ресурс] / О. Томчук, Л. Кулик. – Режим досту-

пу: http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sekcija_3_2013_04_18_19/analiz_efektivnogo_vikoristannja_virobnichikh_zapasiv_pidpriemstv

158. Томчук О.Ф. Проблемні аспекти аналізу виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства / О.Ф. Томчук, А.В. Шульган // Матеріали II Всеукр. наук.-практич. конф. молод. учених, 08 грудня 2016 року. – Вінниця, ВНАУ, 2016. – С. 175-177

159. Утенкова К. О. Облік основних засобів за національними і міжнародними стандартами / К. О. Утенкова // Облік і фінанси. - 2014. - № 2. - С. 79-83

160. Фабіянська В. Сутність організації бухгалтерського обліку / В. Фабіянська // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. - 2014. - Вип. 19(2). - С. 214-222

161. Фабіянська В. Ю. Удосконалення обліку та контролю оборотних активів / В. Ю. Фабіянська, І. Ю. Сverdзоленко // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2015. - Вип. 12(1). - С. 357-366

162. Федорчук О. М. Розвиток інфраструктури ринку матеріально-технічних ресурсів для аграрного сектору / О. М. Федорчук // Modern economics. - 2017. - № 1. - С. 53-60

163. Хаврук В. О. Методологія контролінга в управлінні матеріальними ресурсами / В. О. Хаврук // Управління проектами, системний аналіз і логістика. Технічна серія. - 2012. - Вип. 10. - С. 267-273

164. Ходаківська Л. Внутрішньогосподарський контроль збереження і використання матеріальних ресурсів / Л. Ходаківська, Т. Пономаренко // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. - 2014. - Вип. 19(2). - С. 229-236

165. Хомовий С. Системи покращення обліку запасів на підприємстві / С. Хомовий, Н. Томілова // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. - 2016. - Вип. 2. - С. 75-81

166. Хричікова М. О. Особливості аудиту основних засобів на підприємстві / М. О. Хричікова // Управління розвитком. - 2014. - № 12. - С. 89-91

167. Чабанюк О. М. Економічний зміст основних засобів як об'єкта обліку і контролю / О. М. Чабанюк, Т. В. Козел // Науковий вісник НЛТУ України. - 2013. - Вип. 23.4. - С. 292-296

168. Чебанова Н. В. Бухгалтерський фінансовий облік : навч. посіб. / Н. В. Чебанова, Ю. А. Василенко. – К. : Академія, 2002. – 672 с.

169. Чернишенко Я. Г. Формування облікової інформації про придбання та введення в експлуатацію основних засобів підприємства / Я. Г. Черни-

шенко // Молодий вчений. - 2016. - № 6. - С. 135-141

170. Чернишенко Я. Г. Формування облікової політики підприємства в частині основних засобів / Я. Г. Чернишенко // Молодий вчений. - 2016. - № 3. - С. 229-233

171. Шаповалова Н. П. Шляхи підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів на ПАТ “Карлсберг Україна” / Н. П. Шаповалова, В. С. Ніценко, А. О. Фоменко // Вісник ХНАУ. Серія : Економічні науки. - 2017. - № 1. - С. 109-120

172. Швець И.Б., Бондарева И.А. Управление производственными запасами на предприятии: Монография / НАН Украины. Ин-т экономики пром-ти. — Донецк, 2003. — 182 с.

173. Шевчук В. О. Активи як об’єкти обліку, контролю та аналізу: проблеми еколого-економічної ідентифікації та інтерпретації / В. О. Шевчук // Облік і фінанси. - 2013. - № 1. - С. 66-73

174. Шевчук Л. П. Жиян К. І. Моделювання аудиту основних засобів товариства / Л. П. Жиян К. І. Шевчук // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2015. - Вип. 12(1). - С. 394-403

175. Шомштейн А.А. Нормирование материальных ресурсов, производственных запасов и характеристика применяемых материалов (метод. материалы). — М.: ЦБТИМС, 1968. — 309 с.

176. Шумило Р. Р. Зарубіжний досвід обліку та внутрішньогосподарського контролю малоцінних і швидкозношуваних активів / Р. Р. Шумило // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2010. - Вип. 7(3). - С. 547-555

177. Юркова І. Економічна сутність виробничих запасів та напрямки їх дослідження / І. Юркова // Економічний аналіз. - 2012. - Т. 11(4). - С. 301-304

178. Ярошевич Н. Б. Фінанси підприємств : навч. посібник / Н. Б. Ярошевич. – К. : Знання, 2012. – 341 с.

179. Яцунська О. С. Методологічні аспекти обліку основних засобів на стадії надходження / О. С. Яцунська // Вісник Національного університету “Львівська політехніка”. Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. - 2017. - № 862. - С. 313-318

180. Яцунська О. С. Облікова політика суб’єкта господарювання щодо об’єктів основних засобів у контексті імплементації МСФЗ / О. С. Яцунська // Статистика України. - 2016. - № 1. - С. 79-87

ДОДАТКИ