

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

КАФЕДРА АНАЛІЗУ ТА СТАТИСТИКИ

ГАЙДАМАКА Максим Ігорович

**ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ
ПІДПРИЄМСТВ**

**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
аналізу та статистики
Петриченко Олександр
Анатолійович**

ВІННИЦЯ – 2018

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та аудитуКафедра аналізу
та статистики

Затверджую

зав. кафедри _____
«____» _____ 20 р.**ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ**Студент(у/ці) Гайдамака Максим Ігорович _____

на тему:

«Облік та аналіз використання виробничих запасів підприємств»

затверджена Наказом від «10» листопада 2017 р., № 261 м

Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
ВСТУП		20.09.2108р.
РОЗДІЛ 1	ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ	20.09.2108р.
РОЗДІЛ 2	ОБЛІК ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ	20.10.2108р.
РОЗДІЛ 3	АНАЛІЗ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВ	23.11.2108р.
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ		30.11.2108р.
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ		30.11.2108р.

Термін подання роботи на кафедру
для попереднього захисту «17» грудня 2018 р.Завдання видав
керівник «19» березня 2018 р.

Підпис _____

ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ	9
1.1. Економічна сутність виробничих запасів підприємства	9
1.2. Огляд літературних джерел	20
1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу використання виробничих запасів підприємства	29
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ	38
2.1. Стан, проблеми та шляхи вдосконалення фінансового обліку запасів на підприємствах	38
2.2. Формування первинного обліку виробничих запасів на підприємствах	51
2.3. Впровадження управлінського обліку для контролю за рухом і використанням запасів	61
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВ	67
3.1. Визначення основних підходів до аналізу ефективного використання виробничих запасів на підприємствах	67
3.2. Напрями застосування інформаційних технологій у процесі реалізації завдань обліку виробничих запасів	75
3.3. Шляхи удосконалення обліку та аналізу використання виробничих запасів підприємств	87
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	95
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	98
ДОДАТКИ	112

ВСТУП

В умовах становлення та розвитку економіки України важливе значення має підтримка вітчизняних підприємств з боку держави. Ринкові умови господарювання суттєво посилюють вимоги до підвищення ефективності діяльності підприємств усіх галузей економіки, зокрема текстильної.

Актуальність теми дослідження. Функціонування сільськогосподарських підприємств супроводжується кругообігом ресурсів, значне місце в яких займають запаси. Стан, формування й використання запасів є визначальним чинником забезпечення конкурентоспроможності підприємства. Успішне вирішення стратегічних завдань розвитку підприємств агропромислової галузі в умовах жорсткої конкуренції, складного технологічного процесу вирощування продукції потребує орієнтації обліку і аналізу запасів на отримання оперативної інформації про їх витрачання, що дасть змогу керівникам різних рівнів приймати ефективні управлінські рішення. В зв'язку з цим нагальними стають дослідження та удосконалення теоретичних, методичних і організаційних аспектів обліку та аналізу ефективності використання запасів на агропромислових підприємствах.

Вивченню проблем організації та методики обліку запасів присвячені праці вітчизняних і зарубіжних учених та фахівців – Ф. Ф. Бутинця, Н. Н. Грабової, В. М. Добровського, В. П. Завгороднього, В. Ф. Максимової, Д. Р. Міддлтона, В. О. Озерана, В. В. Сопка, Н. М. Ткаченко та ін. Теоретичною основою дослідження аналізу ефективності використання запасів є наукові праці таких учених, як С. А. Бороненкова, Ж. Ришар, М. Г. Чумаченко. Питання організації управлінського обліку висвітлювали у своїх роботах П.Й.Атамас, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, Т.П.Карпова, О. В. Лишиленко, Л. В. Нападовська та ін.

Аналіз результатів досліджень вітчизняних і зарубіжних учених свідчить, що теоретичні й практичні розробки з обліку та аналізу запасів відображують ґрунтовне розуміння проблем, пов'язаних із трансформацією вітчизняної

системи обліку. Проте низка питань щодо обліку та аналізу запасів на агропромислових підприємствах недостатньо досліджені й залишаються невирішеними. Недостатньо опрацьованим є питання класифікації запасів підприємств для цілей обліку та ефективного управління ними, методики й організації фінансового і управлінського обліку запасів, документального оформлення операцій із запасами, автоматизації їх обліку, обґрунтування нових напрямів аналізу запасів сировинних ресурсів з огляду на особливості виробництва та потреби управління.

Отже, актуальність наведених вище питань, недостатній рівень опрацювання методичних і практичних аспектів обліку та аналізу ефективності використання запасів на сільськогосподарських підприємствах зумовили вибір теми та основні напрями дослідження.

Мета і завдання дослідження. Метою магістерської роботи є обґрунтування теоретико-методологічних основ і розробка науково-практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення методики й організації обліку запасів та аналізу їх використання як важливої передумови підвищення ефективності процесу управління на сільськогосподарських підприємствах.

Для досягнення визначеної мети в магістерській роботі було поставлено й вирішено такі завдання:

- уточнити класифікацію запасів для потреб обліку, контролю та управління ними;
- удосконалити форми первинних документів і облікових регістрів та процес документообороту щодо операцій із запасами для сільськогосподарських підприємств;
- проаналізувати чинну методику фінансового обліку запасів і визначити можливі шляхи її вдосконалення;
- розробити пропозиції, спрямовані на розвиток підсистеми управлінського обліку запасів на сільськогосподарських підприємствах, визначити оптимальний метод обліку матеріальних витрат та вдосконалити

звітні форми управлінського обліку;

– критично оцінити існуючу методику економічного аналізу та сформувані сукупність показників, що характеризують ефективність використання запасів сільськогосподарських підприємств.

Об'єктом дослідження є господарська діяльність сільськогосподарських підприємств в частині наявності та використання запасів.

Предметом дослідження є теоретичні, методичні, організаційні та практичні аспекти обліку й аналізу запасів підприємств.

Методи дослідження. У процесі магістерського дослідження було використано наукові методи, що ґрунтуються на системному аналізі економічних явищ. На основі діалектичного методу наукового пізнання й поєднання історичного та логічного в еволюції існуючих методик обліку запасів подано їх визначення та обґрунтовано напрями вдосконалення їх обліку. Для вирішення завдань фінансового й управлінського обліку запасів і дослідження питань методики та організації їх аудиту та аналізу на підприємствах застосовано методи порівняння, конкретизації, моделювання, аналогії, абстрагування, групування, аналізу бухгалтерських рахунків, спостереження, вибірки.

Інформаційною базою дослідження є законодавчі акти України, міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку, постанови Верховної Ради України, Кабінету Міністрів, міжнародні стандарти аудиту, положення класиків економічної теорії, наукові праці зарубіжних і вітчизняних учених з питань обліку, аудиту та аналізу, матеріали науково-практичних конференцій, а також облікові й звітні дані підприємств текстильної галузі промисловості.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в обґрунтуванні дисертантом теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення методики й організації обліку і аудиту та аналізу ефективності використання запасів підприємств текстильної галузі промисловості. Основні результати, які були отримані в процесі

вирішення поставлених завдань і становлять наукову новизну дослідження, полягають у такому:

удосконалено:

– класифікацію запасів підприємств шляхом її деталізації за низкою ознак (складом сировини, галузевою належністю, способом оздоблення), що забезпечить підвищення аналітичності обліку, повноту контролю та ефективність управління запасами;

– методику фінансового обліку запасів через запровадження субрахунків третього порядку, що дасть змогу формувати необхідні дані про склад запасів за місцями зберігання та їх видами, статтями витрат і відповідальними працівниками. А також запропоновано субрахунки для обліку транспортно-заготівельних витрат, використання яких дасть можливість здійснювати контроль за формуванням їх величини по всіх виробництвах та здійснювати аналіз і контроль за рівнем цих витрат;

– підходи до організації обліку запасів в умовах застосування інформаційних систем і комп'ютерних технологій шляхом використання запропонованих моделей руху інформації та спрощення техніки її обробки, що уможливило складання нових облікових регістрів, створення модуля контролю наявності запасів на складах відповідно до виробничих потреб чи мінімальних залишків.

Основні результати дослідження, викладені в магістерській роботі, доповідалися, обговорювалися та отримали позитивну оцінку на науковому семінарі «Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства в сучасних умовах господарювання».

Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків і пропозицій, списку використаних джерел, додатків. Основний зміст дипломної роботи викладено на 108 сторінках друкованого тексту. Робота містить 16 таблиць, 20 рисунків та 6 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1.1. Економічна сутність виробничих запасів підприємства

За сучасних умов господарювання, стрімкого і продуктивного розвитку підприємств та зростання їх виробничого потенціалу потребує створення якісно нової системи управління матеріальними ресурсами і в першу чергу виробничими запасами.

Основою виробництва в будь-якій галузі економіки є неперервна наявність, постачання й розмір виробничих запасів, товарно-матеріальних цінностей, які повністю використовуються підприємством під час операційної діяльності та переносять свою вартість на собівартість виконаних робіт, наданих послуг чи готової продукції, впливаючи на результати діяльності підприємства.[19, с. 149]

Розвиток ринкових відносин, наявність різноманітних форм власності, реформування економічних відносин в Україні висувають нові вимоги до бухгалтерського обліку як до способу контролю за веденням господарської діяльності підприємств. Важливим чинником розвитку виробництва є стабільна забезпеченість підприємства матеріальними ресурсами та їхнє ефективне використання. Враховуючи, що витратам сировини, матеріалів, палива, напівфабрикатів у більшості підприємств належить 60–70% всіх витрат на виробництво нової продукції, то головним завданням є визначення забезпеченості підприємства різними видами матеріальних ресурсів та пошук резервів їхнього раціонального використання [57, с.234].

Виробничі запаси є об'єктивною необхідністю на підприємствах. Ця необхідність зумовлена закономірностями руху матеріалів з джерел їхнього надходження. До складу виробничих запасів включають запаси малоцінних та швидкозношуваних предметів (МШП), сировини, основних та допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів та комплектуючих виробів,

запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу. З одного боку, сформовані виробничі запаси забезпечують постійність, безперервність та ритмічність діяльності підприємства, гарантують його економічну безпеку, з іншого, виробничі запаси, особливо на великих промислових підприємствах, потребують великих капіталовкладень. Тому від організації їхнього обліку та аналізу залежить точність визначення прибутку підприємства, його фінансовий стан, конкурентоспроможність на ринку та в цілому ефективність роботи підприємства [62, с.132].

Досить ґрунтовно представлена класифікація виробничих запасів згідно з Планом рахунків, який складений на основі наукового обґрунтування класифікації виробничих запасів (рис. 1.1).

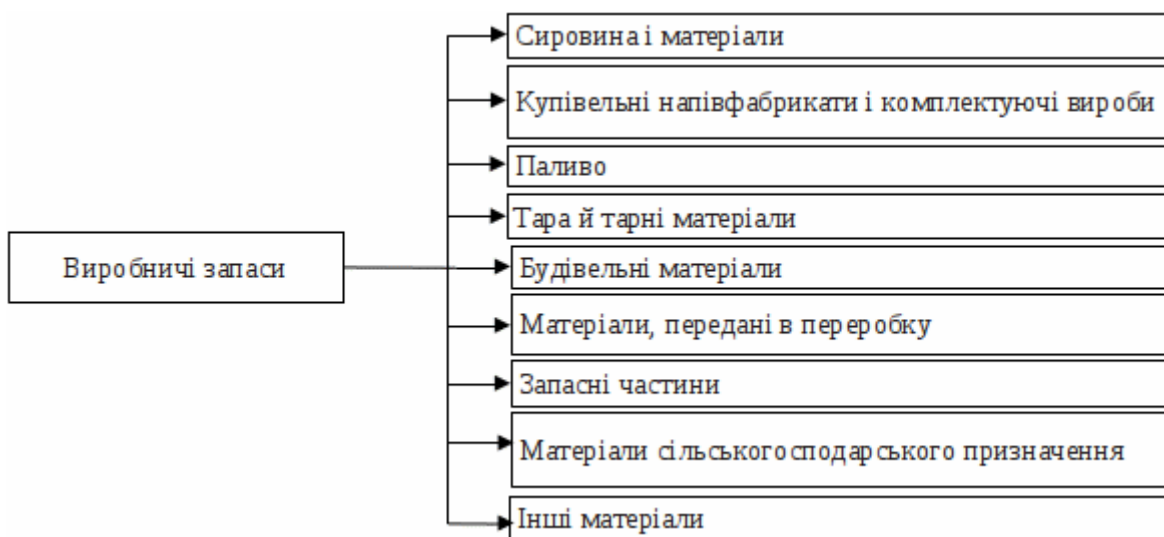


Рис. 1.1. Структура виробничих запасів згідно з діючим Планом рахунків

Для обліку матеріальних запасів традиційно прийнято використовувати первинні документи, які забезпечують вхідну інформацію, серед них доречно виділити прибуткові меморіальні ордери, товарно-транспортні накладні, здавальні накладні, накладні на переміщення матеріалів, акти про приймання матеріалів, вимоги тощо. До вихідної інформації складського обліку доречно віднести картку складського обліку матеріалів, оборотну відомість матеріальних цінностей, інформацію про переоцінювання матеріальних цінностей, довідкову інформацію та інвентаризаційну відомість.

Для правильної організації обліку використання запасів важливе значення має бути їх науково обґрунтована класифікація. Запаси класифікуються за наступними ознаками (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Класифікація запасів та їх характеристика

№ з/п	Класифікаційні групи запасів	Вид запасів	Характеристика
1	2	3	4
1.	За призначенням та 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 обсягом запасів, необхідним для забезпечення безперервної роботи підприємства
		Понаднормові	Запаси, що перевищують їх нормативну кількість
4.	За наявністю на початок і кінець звітної періоду	Початкові Кінцеві	Величина запасів на початок звітної періоду
			Величина запасів на кінець звітної періоду
5.	Відносно балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі
		Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству і знаходяться у нього через певні обставини
6.	За ступенем ліквідності	Ліквідні	Виробничі та товарні запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів
		Неліквідні	Виробничі та товарні запаси, які не можливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів

1	2	3	4
7.	За походженням	Первинні	Запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягали обробці на даному підприємстві
		Вторинні	Матеріали та вироби, що після первинного використання можуть застосовуватися в друге у виробництві
8.	За обсягом	Вільні	Запаси, що знаходяться у надлишку на підприємстві
		Обмежені	Запаси, що знаходяться в обмеженій кількості на підприємстві
9.	За сферою використання	У сфері виробництва	Запаси, що знаходяться в процесі виробництва (виробничі запаси, незавершене виробництво)
		У сфері обсягу	Запаси, що знаходяться у сфері обігу (готова продукція, товари)
		У невиробничій сфері	Запаси, що не використовуються у виробництві
10.	За складом і структурою	Запаси виробничі (предмети і засоби праці)	Запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, палива, запчастин, тари і тарних матеріалів, МПП
		Запаси незавершеного виробництва (предмети праці)	Частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки та неприйнята відділом технічного контролю (ВТК)
		Запаси готової продукції (продукти праці)	Продукція закінчена виробництвом, що прийнята ВТК і знаходяться на складі
		Запаси товарні (продукти праці)	Товари, що знаходяться у сфері обігу, а також продукція, що знаходиться в дорозі

Своєю чергою, в бухгалтерському обліку вихідною інформацією для обліку виробничих запасів є: відомість про надходження матеріальних цінностей, зведена відомість витрат матеріальних цінностей, оборотна відомість матеріальних цінностей, картка підзвітної особи, відомість відображення господарських операцій з обліку матеріальних цінностей на рахунках бухгалтерського обліку, відомість переоцінювання матеріальних цінностей, відомість надходження матеріальних цінностей в аналітичному

розрізі, відомість використання матеріальних цінностей, довідкова інформація обліку та аудиту матеріальних цінностей, відомість показників прибутку тощо [11, с. 166].

Необхідно зазначити, що в умовах кризового стану економіки України, а саме спад виробництва та реалізації продукції промислових підприємств, збільшення частки запасів в оборотних активів є недоречним і вказує на низьку ефективність їх використання, що негативно впливає на фінансові результати діяльності підприємств. Підприємствам необхідно значну увагу приділяти налагодженню системи обліку на аналізу виробничих запасів для вирішення визначеної проблеми.

Необхідно зазначити, що нині досить важливо оцінювати міжнародні стандарти обліку виробничих запасів, оскільки Україна перебуває на шляху інтеграційних процесів у міжнародний простір.

Розглядаючи міжнародні стандарти бухгалтерського обліку запасів, необхідно приділити увагу процесу визначення собівартості запасів, а саме витратам, які включаються до її складу. Серед них – витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан. До інших витрат належать прикладні, які виключаються із собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені, а саме:

- а) понаднормові відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати;
- б) витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом й є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва;
- в) адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан;
- г) витрати на продаж [59].

При цьому, згідно з МСБО 2, список суб'єктів господарювання, яким, враховуючи специфіку своєї діяльності, не дозволяється застосовувати оцінку запасів за справедливою діяльності, є ширшим, ніж у П(С)БО 9. Це досить

доречно, враховуючи особливості діяльності визначених підприємств. Особливістю обліку запасів у МСФЗ 2 «Запаси» є уточнення щодо обліку торговельних знижок, повернення платежів та витрати на закупівлю товарів.

Ще однією особливістю МСФЗ є їх загальність, а саме вони не враховують національні особливості процесу бухгалтерського обліку, при цьому вони спрямовані на надання більшої свободи підприємствам щодо самостійного визначення особливості ведення обліку, зокрема стосовно розкриття інформації, тому вагому роль у побудові облікової політики відіграють власник та бухгалтер підприємства, які мають право закріплювати деякі положення обліку виробничих запасів[71, с.169].

Сьогодні сільськогосподарські підприємства потребують суттєвого реформування структури управління господарською діяльністю. При цьому велике значення має визначення мінімальної величини виробничих запасів на підприємствах, оскільки матеріальні витрати на цих підприємствах займають найбільшу питому вагу.

Оптимізація виробничих запасів – один із головних факторів виходу сільськогосподарських підприємств із кризового стану. Це зумовлює необхідність по-новому визначити роль, місце і зміст обліку й аналізу виробничих запасів, обґрунтувати його методологію в системі управління. [15, с. 146].

Актуальність досліджуваної теми полягає у дослідженні виробничих запасів з метою ефективного управління виробничим процесом у сучасних умовах господарювання, що дозволить керівництву підприємства отримувати якісну інформацію. При переході економічних суб'єктів на ринкові відносини, що потребують об'єктивно зміни бухгалтерського обліку наближення його до міжнародних стандартів, правильна організація бухгалтерського обліку виробничих запасів є необхідною умовою для діяльності підприємств. [19, с.151]

Теоретичні положення і практичні погляди обліку виробничих запасів розглядали такі вчені: Ф.Ф. Бутинець [8. с. 67], А.М. Коваленко [43, с. 134],

М.В. Кужельний [50, с. 214], В.В. Сопко [107, с. 154] та інші.

Проаналізувавши погляди сучасних економістів на економічну категорію «виробничі запаси», можна зауважити, що відмінність у трактуванні свідчить про те, що розкриття суті будь-якої економічної категорії залежить від вибраного підходу до її визначення.

Зазначимо, що не дивлячись на значні напрацювання щодо розкриття проблемного питання сутності виробничих запасів, єдиної позиції серед вчених не існує. Це питання потребує подальших досліджень та напрацювань.

В Україні визначення терміну «запаси» наведено у П(С) БО 9 «Запаси» [86], відповідно до п. 4 якого «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».

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [96], 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. Необхідно відзначити, що крім П(С)БО 9 в Україні існують інші нормативні документи, спрямовані на регулювання обліку запасів (табл. 1.2).

Таким чином, виникає не зрозуміла суперечливість 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».

У процесі зміни вітчизняної системи бухгалтерського обліку, на прийняття національних стандартів з урахуванням нових міжнародних стандартів обліку, змінюються вимоги до обліку ефективності використання виробничих запасів, а також розширюються поставлені перед ним завдання. Однак певні питання обліку використання виробничих запасів після переходу на національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку досліджені не

повністю.

Таблиця 1.2

**Визначення терміну «виробничі запаси»
в нормативних документах**

№	Автор	Визначення
1	НП(С)БО 1	Чітко вказано «у статті «Виробничі запаси» показується вартість запасів, малоцінних швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу»
2	П(С)БО9	Виробничі запаси — сировина, основні матеріали, що комплектують вироби і інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва і адміністративних потреб
3	П(С)БУ 16	Визначає склад собівартості продукції. У п. 12 стандарту визначено, що «вартість сировини, основних матеріалів, що становлять основу виготовленої продукції, придбаних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних речовин»
4	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів	Розкривають сукупний склад запасів для цілей бухгалтерського обліку: сировина основна та допоміжна, матеріали, паливо, запасні частини, МШП, НЗВ, ГП, 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
5	План рахунків Бухгалтерського обліку	Якщо розглянути План рахунків бухгалтерського обліку, то у ньому передбачено 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»

Серед таких питань одним з основних є невизначеність підходів до «виробничих запасів», їх групування. Попри достатню кількість досліджень і публікацій потребує більш детального визначення термін «виробничі запаси», висвітлення теоретичних аспектів удосконалення обліку виробничих запасів, удосконалення процесу документування обліку виробничих запасів, а також недостатньо оптимізовано процес безпосереднього використання запасів

підприємства. [110, с.147].

Виробничі запаси (сировина, матеріали, паливо і т. д.) є предметами, на які спрямована праця людини з метою одержання готової продукції. На відміну від засобів праці, які зберігають у виробничому процесі свою форму і переносять вартість на продукт поступово, предмети праці споживаються повністю і повністю переносять свою вартість на цей продукт і замінюються після кожного виробничого циклу. Це обумовлюється розширенням виробництва, значною питомою вагою матеріальних витрат у собівартості продукції і ростом цін на ресурси.

В умовах переходу до ринкової економіки важливого значення набуває поліпшення якісних показників використання виробничих запасів (зниження питомих витрат матеріалів у собівартості продукції, економія та ін.) [81, с.148].

В Україні формулювання терміна «запаси» наведено у П(С)БО 9 «Запаси» [86], відповідно до п. 4 якого «запаси - активи, які підприємство утримує 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». Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» активи – це ресурси, контрольовані підприємством в наслідок минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигод у майбутньому внаслідок будь-якого використання такого запасу [96].

Запаси повинні відповідати таким ознакам:

- бути власністю підприємства;
- виступати у формі матеріальних активів;
- мати призначення бути використаними у процесі виробництва (для виробничих підприємств), у процесі реалізації (для виробничих і торговельних підприємств);

- постійно витрачатися, реалізовуватися та замінюватися новими (відновлюватися);
- перетворюватися в грошові кошти протягом року або одного нормального операційного циклу.

Основним нормативним документом, що регулює бухгалтерський облік операцій з запасами й з виробничими запасами, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (надалі – П(С)БО 9) [86].

Відповідно до нього в бухгалтерському обліку придбані (отримані) або виготовлені виробничі запаси зараховуються на баланс за первісною вартістю. Надалі виробничі запаси відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за меншою з двох оцінок: - за первісною вартістю; - за чистою вартістю реалізації [86].

Відповідно до п. 25 П(С)БО 9 запаси відображаються за чистою вартістю реалізації (чиста вартість реалізації – очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат по завершенню їх виробництва та реалізації (п. 4 П(С)БО 9)) в двох випадках:

- якщо на дату балансу їх ціна знизилась;
- якщо вони зіпсовані, застарілі чи іншим чином втратили очікувану економічну вигоду [86].

При настанні однієї з вказаних подій підприємство порівнює початкову вартість запасів, за якою вони були зараховані на баланс при придбанні, і чисту вартість реалізації цих запасів. Якщо встановлено, що початкова вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації, то підприємство здійснює уцінку запасів. При цьому сума, за якою первісна вартість запасів перевищує чисту вартість їх реалізації (тобто сума уцінки), списується на витрати звітного періоду. [55, с. 339].

Зокрема, в п. 28 П(С)БО 9 «Запаси» зазначається, що «якщо чиста вартість реалізації тих запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, надалі збільшується, то на суму збільшення чистої вартості реалізації, але не більше суми попереднього зменшення, визнається інший

операційний дохід із збільшенням вартості цих запасів» [86].

Як бачимо, норми П(С)БО 9 визначають лише уцінку первісної балансової вартості запасів та не містить норм, що дозволяють дооцінювати первісну балансову вартість запасів. Відповідно п. 28 П(С)БО 9, дооцінку балансової вартості запасів можна здійснювати лише за умови і на суму попередньої уцінки [86].

Таким чином, чинне законодавство не дозволяє наближення їх вартості до ринкового рівня (у випадку, якщо ця вартість є більшою за первісну вартість). Однак в сучасних умовах розвитку економіки і функціонування вітчизняних підприємств внутрішнім та зовнішнім користувачам необхідно мати інформацію про реальну вартість запасів підприємства, що суперечить положенням чинних П(С)БО. Для забезпечення відображення ринкової вартості виробничих запасів підприємства необхідним є внесення змін у чинне законодавство з бухгалтерського обліку. [55, с. 347].

Для забезпечення ефективної реалізації на підприємстві пропозицій з удосконалення методики дооцінки виробничих запасів, необхідним є виконання наступних обов'язкових умов:

- можливість ведення партійного обліку виробничих запасів, що дозволяє здійснювати переважна більшість сучасних бухгалтерських програмних продуктів;
- періодичність проведення дооцінки виробничих запасів запропоновано здійснювати щоквартально, однак з врахуванням періоду надходження активів на підприємство;
- проведення уцінки запасів на суму альтернативних витрат, пов'язаних зі знеціненням грошових коштів, вкладених в виробничі запаси, слід проводити на момент проведення дооцінки запасів на суму, що перевищує їх первісну вартість [56, с.340].

Головною передумовою успішного здійснення виробничого процесу як основної ланки діяльності підприємств є наявність та раціональне використання виробничих запасів. У той же час, залишаються невирішеними

питання вдосконалення документації оперативного та аналітичного обліку виробничих запасів, особливо нагальною постає проблема автоматизації їх обліку. Вирішення цих питань полягає в розробці основних напрямів і конкретних рекомендацій з удосконалення методики обліку виробничих запасів, в їх оцінці при вибутті, методики проведення аналізу ефективного використання виробничих запасів, а також посиленні інформаційної та контрольної функцій обліку в управлінні виробництвом. [100, с. 147]

На сучасному етапі йде тенденція прискорення оборотності запасів на підприємстві, а отже, і зниження розмірів запасів, але вони, як і раніше, займають головне місце у забезпеченні підприємства нормальними умовами роботи. Однак багато підприємств не приділяють йому належної уваги і постійно недооцінюють свої майбутні потреби в наявних запасах. У результаті цього вони зазвичай зіштовхуються з тим, що їм приходится вкладати в запаси більший капітал, чим передбачалося. Таким чином, щоденна потреба в предметах праці на функціонуючому підприємстві дозволяє зарахувати їх до складу матеріальних оборотних коштів підприємства і розглядати як поточні активи. [100, с.148].

1.2. Огляд літературних джерел

Поява в науковій термінології тих чи тих понять носить об'єктивний характер, в основі якого лежить узагальнення багаторічної практики.

Виробничі запаси — це важлива економічна та облікова категорія, невід'ємна умова функціонування будь-якого підприємства. Вони завжди були об'єктами дослідження багатьох учених, таких як Ф.Ф. Бутинець, П.С. Безруких, С.Ф. Голов, В.І. Єфіменко, М.С. Пушкар, Н.М. Ткаченко, І.А. Бланк, І.Б. Швець, І.А. Бондарєва, Р.З. Чейз, Н.Дж. Еквілайн, Р.Ф. Якобс та ін.

Важливим питанням для кожного підприємства є вдосконалення організації управління ним, а саме такими основними процесами, як виробництво, ефективне використання фінансових, матеріальних та трудових ресурсів. Склад і розміщення оборотного капіталу залежить від того, в якій

сфері він функціонує: виробничій, торгово-посередницькій, послуг (у тому числі фінансових). Таким чином для кожного підприємства актуальним є питання ефективного управління оборотними активами, зокрема запасами. Результати виконання цих завдань суттєво впливають на зниження собівартості продукції та забезпечують зростання її збуту та конкурентоспроможність.

Крім того, для того щоб налагодити на підприємстві ефективну систему управління запасами, потрібно визначитись із поняттям «оборотні активи» та «запаси», а також їх ролі у складі оборотних активів.

Згідно з НП(С)БО 1 “ Загальні вимоги до фінансової звітності ” оборотні активи це грошові кошти та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації й споживання протягом операційного циклу чи протягом 12 місяців з дати балансу [77].

Таким чином, оборотні активи це грошові кошти, запаси, наявність і використання яких передбачає безперервність процесу виробництва й реалізації продукції та які переносять свою вартість на створений продукт, а також дебіторська заборгованість.

Що стосується поняття виробничих запасів, то науковці й економісти вважають найбільш важливою і значною частиною активів підприємства. Запаси займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції в структурі витрат підприємств різних сфер діяльності, при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан. Вони належить до складу оборотних активів, оскільки бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу.

Проаналізувавши погляди сучасних економістів на економічну категорію «виробничі запаси» можна зауважити, що, наприклад, у роботах Ф.Ф. Бутинця [9, с.241] не відображаються джерела покриття витрат на виробничі запаси.

У роботах А.А. Оглобіна виробничі запаси розглядаються з точки зору

витрат підприємства на їх придбання, що нівелює таку характерну особливість запасів, як частина оборотних активів підприємства.

Такі економісти, як Голов С.Ф., Єфіменко В.І. розглядають виробничі витрати як сукупність певних видів сировини і матеріалів, проте, не вказують на терміни їх споживання та джерела фінансування. В.М. Бойко вважає виробничими запасами засоби виробництва, які ще не використані у виробничому процесі, проте, таке визначення, на нашу думку, є досить узагальненим і не дає можливість чітко відокремити виробничі запаси у структурі активів підприємства [17, с. 432].

Таке визначення має досить обмежені критерії, тому що не зрозуміло яким чином класифікувати запаси, які зберігаються на складі для виробничих потреб. У той же час, Р.В. Кружкова, В.А. Даєнічева та ін. [49, с. 5] виробничими запасами вважають саме запаси на складах підприємства і також не має вказівок стосовно термінів використання запасів та джерел використання. Досить ґрунтовним, на наш погляд, є визначення виробничих запасів надане Н. Білова, А. Бобро та ін. [4, с. 57], які вказують на склад та терміни використання виробничих запасів, проте, у їх визначенні також відсутні рекомендації стосовно джерел відшкодування витрат на їх придбання.

Проведені дослідження показують, що ряд авторів до виробничих запасів, як частини предметів праці не відносять малоцінні швидко зношувані предмети та незавершене виробництво. Така відмінність у трактуванні свідчать про те, що розкриття суті будь-якої економічної категорії залежить від вибраного підходу до її визначення. Отже, на нашу думку, для цілей бухгалтерського обліку тлумачення терміну «виробничі запаси», як облікової категорії має містити такі основні моменти, як визначення термінів і напрямків використання, а також джерел відшкодування вартості виробничих запасів. Таким чином, ми пропонуємо 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.

В статті Титенко Л. В представлено критичний огляд існуючих у фаховій літературі підходів до визначення терміну «виробничі запаси», що дає можливість поглибити і уточнити його сутність. 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 від шкодування їх вартості. [115, с.363]

У статті Левицької С.О. [53, с.204] проаналізовано вітчизняну та міжнародну практику проведення внутрішнього контролю виробничих запасів на прикладі суб'єктів споживчої кооперації. Розкрито методичні та організаційні підходи внутрішнього контролю як інформаційної бази внутрішнього аудиту результативності проведення операцій із виробничими запасами. Досліджено формат обліково-аналітичного забезпечення таких операцій у межах статутної діяльності споживчих товариств з урахуванням вимог щодо збалансованості підприємницької діяльності.

Легенчук С. Ф. [54, с.340] у своєму дослідженні було проаналізовано нормативні вимоги до оцінювання запасів у бухгалтерському обліку. Обґрунтовано необхідність здійснення дооцінювання виробничих запасів у випадку, коли їх чиста вартість реалізації перевищує первісну вартість. Визначено можливі варіанти облікового відображення результатів дооцінювання виробничих запасів з урахуванням і без урахування альтернативних витрат, що надасть можливість зменшити асиметричність інформації про виробничі запаси.

Должанський А.М. [24, с.180] проаналізував нормативно-правові акти,

що регулюють бухгалтерський облік виробничих запасів на підприємствах. Ним розроблено та запропоновано п'ятирівневу модель нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку виробничих запасів та обґрунтовано необхідність вирішення проблем з узгодження законодавчої бази на всіх рівнях.)

У роботі Одношевної О. О. [81, с. 147] розглянуто основні теоретичні та практичні аспекти обліку виробничих запасів. Наведено сучасну проблематику оптимального використання виробничих запасів підприємства. Розроблено конкретні шляхи удосконалення процесу використання виробничих запасів, зокрема представлено механізм оптимізації обліку запасів. У вигляді схеми наведено розгорнуту структуру шляхів удосконалення обліку виробничих запасів

Кащеним Н. Б. систематизовано процедури аналізу виробничих запасів підприємств промисловості, визначено мету, напрями та послідовність його проведення. Запропоновано багаторівневу модель залежності матеріалоємності від чинників, що її визначають[38, с. 130].

Тивоненко Г.І. в своїй праці запропонував складові виробничого потенціалу промислового підприємства, а саме інформація, промислово-виробничий персонал, основні виробничі фонди, енергетичні ресурси та технологія, за допомогою яких можна провести аналіз величини вартості виробничого потенціалу, що надає змогу встановити його тенденції зміни [114, с.83].

Загальні питання обліку виробничих запасів висвітлені у працях відомих вітчизняних учених. Значну увагу їм приділяли Бутинець Ф.Ф., Валусь Б.І., Голов С.Ф., Жилкіна Л.В., Гуцайлюк З.В., Кужельний М.В., Лінник В.Г., Рудницький В.С., Ткаченко Н.М., Сопко В.В., Смоленюк П.С. Зокрема, Рибалко О.М. та Болдуєва О.В. досліджували вдосконалення обліку виробничих запасів на підприємствах в цілому.

Проте питання обліку виробничих запасів на підприємствах залишаються актуальними та потребують нагального вирішення. Чаюн І.Ю.,

Бондар І.Ю. визначили запаси як матеріальні ресурси, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, які зберігаються на складах або в інших місцях з метою їхнього наступного використання [123, с. 54].

Лень В.С. вважає, що створення запасів, їхнє збереження, витрачання та поповнення характерні для усіх видів господарської діяльності – від домогосподарства до економіки [56, с.163].

Шум М. А у своїх дослідженнях стверджує, що для забезпечення ефективного процесу виробництва на підприємстві значну увагу необхідно приділити виробничим запасам, які є важливою частиною активів підприємства. Організуючи господарську діяльність промислових підприємств, забезпечення вчасною та повною інформацією про виробничі запаси посідає важливе місце в його діяльності. [131, с.167].

Головною метою для будь-яких суб'єктів господарювання є вдосконалення системи обліку виробничих запасів, що надає можливість отримувати інформацію про стан та рух виробничих запасів, тому пошук напрямів удосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів залишається актуальним в Україні на сучасному етапі розвитку економіки.

Отже ефективне управління запасами передбачає визначення основних цілей на всіх рівнях управління ними (Додаток А рис. 1.1.):

а) основна мета управління запасами – ефективне забезпечення та використання запасів (перший етап);

б) цілі управління за функціональною роллю запасів, тобто за процесами кругообігу (другий етап);

в) цілі управління за економічним змістом запасів, тобто за окремими складовими виробничого процесу, що здійснюються на підприємстві (третій етап).

Тому з додатка А1.1. видно, що перший етап відповідає головній меті управління запасами; другий – меті управління запасами за процесами

кругообігу (процесами заготівлі запасів, запаси у виробництві та реалізації). Третій етап має забезпечити управління на окремих етапах процесів, що здійснюються на підприємстві, тобто ефективність використання запасів у процесі: заготівлі (забезпечення зберігання запасів, залучення оптимальних їх обсягів, раціоналізацію розрахункових взаємовідносин, прискорення їх оборотності); виробництва (вдосконалення нормування запасів, оптимізація їх випуску у виробництво, забезпечення їх зберігання); реалізації (раціоналізація розрахункових взаємовідносин, прискорення оборотності запасів, реалізація оптимального їх обсягу на сторону та всередині підприємства).

Така структура цілей дає змогу досліджувати питання функцій управління та видів обліку в сучасних умовах господарювання. Інформаційний взаємозв'язок різних функцій управління запасами обумовлює необхідність зв'язку облікових даних із показниками всіх функцій управління, а також забезпечення їх відповідності. В процесі розробки стратегії управління запасами потрібно враховувати як зовнішні, так і внутрішні чинники.

Так до зовнішніх чинників відносять: взаємовідносини між постачальниками й споживачами, конкуренцію на ринку забезпечення й збуту, темпи розвитку споживчого ринку. Внутрішні чинники – це організація процесу постачання, величина витрат на постачання, пристосування складів до зберігання запасів, рівень автоматизації складських приміщень.

На величину запасів може справляти вплив низка чинників, водночас певний вид запасів впливає на ефективність діяльності промислового підприємства, а саме на окремі його процеси.

Проаналізуємо такий вплив з урахуванням того, що будемо враховувати, що підприємство визначило для себе більш або менш оптимальний розмір запасу, тому, що негативні явища в діяльності підприємства, які виникають від створення надлишкових або недостатніх запасів, можна віднести практично до кожного з їх виду.

Спочатку розглянемо кругооборот запасів залежно від їх місця

знаходження (рис 1.2). Запаси, які ще плануються до використання у виробництві, вважають виробничими. До їх придбання підприємством-виробником вони могли знаходитися на базах і були товарними запасами. Якщо підприємство-виробник або база отримує такі запаси від іншого підприємства-виробника, то в останнього до їх реалізації вони вважалися готовою продукцією. Тобто на одному й тому самому підприємстві можуть бути як мінімум два види запасів.

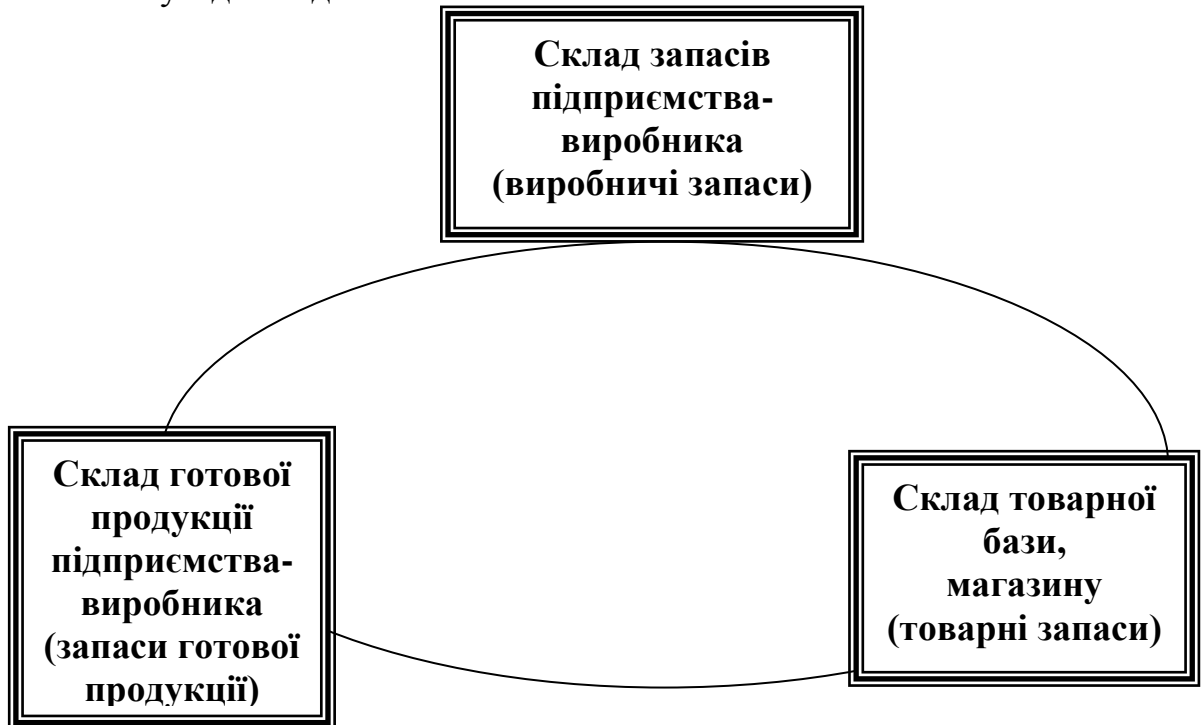


Рис. 1.2. Кругооборот запасів залежно від їх місця знаходження

Отже, наявність виробничих запасів насамперед можна віднести до чинників, що забезпечують безперебійність виробничого процесу, а також відповідний рівень реалізації продукції й зменшення ризику втрати постійних споживачів. Товарні запаси, які надходять як готова продукція від підприємств-виробників, створюються на базах постачання, у фірмах, магазинах.

У процесі проведеного дослідження сучасної теорії бухгалтерського обліку встановлено і обґрунтовано, що концептуальні положення з обліку виробничих запасів підлягають уточненню з позиції становлення інформаційної економіки як наукової парадигми (табл. 1.3).

**Концептуальні положення обліку виробничих запасів в умовах
інформаційної економіки**

Концептуальні положення	Стислий зміст положень
Мета обліку виробничих запасів	Формування релевантної інформації про стан і рух виробничих запасів на підприємстві для забезпечення ефективності діяльності підприємства цукрової промисловості в умовах становлення інформаційної економіки
Завдання обліку виробничих запасів	Завдання I рівня – забезпечує дотриманням вимог Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»
	Завдання II рівня – забезпечує інформаційне забезпечення ефективності управління виробничими запасами
Об'єкти обліку виробничих запасів	Виробничі запаси, що надійшли (від постачальника, за операціями з давальницькою сировиною, як внесок до статутного капіталу, безоплатно одержані, з інших джерел)
	Виробничі запаси, що зберігаються (власні, на відповідальному зберіганні)
	Виробничі запаси, що вибули (у виробництво, на господарські потреби, реалізовані на сторону, інше вибуття)
Суб'єкти обліку виробничих запасів	Зовнішні користувачі облікової інформації
	Внутрішні користувачі інформації, а також учасники облікового процесу
	Особлива група користувачів інформації (науковці, розробники інформаційних технологій в обліку)
Процедури обліку виробничих запасів	Визнання виробничих запасів (власних, на відповідальному зберіганні)
	Оцінка виробничих запасів (для цілей бухгалтерського, податкового обліку, управлінського обліку і бюджетування, фінансової звітності)
	Документування (первинне, зведене)
	Відображення операцій у системі рахунків фінансового, управлінського обліку
	Формування форм звітності (фінансової, внутрішньої)

Створення таких запасів може виступати як чинник, що впливає на забезпечення безперебійного процесу постачання споживачам продукції, якщо їх розглядати з боку спеціалізованих баз постачання. З боку підприємств-споживачів їх можна визначити як фактори, що забезпечують безперервний процес виробництва, а також зниження рівня виробничих запасів. Зниження рівня виробничих запасів у підприємств-споживачів здійснюється за рахунок того, що деякі підприємства знаходяться на значній відстані від підприємств-виробників.

Виробничі запаси входять до складу виробничого капіталу, який є основним фактором виробництва разом із працею, землею та підприємництвом. Ефективність використання запасів здебільшого

визначається рівнем виробництва на підприємстві, зокрема його техніко-економічними та фінансовими показниками. Саме система обліку та аналізу запасів на підприємстві впливає на розмір отриманого прибутку. У статті визначено проблеми щодо процесу обліку та аналізу виробничих запасів на підприємстві, які потребують негайного вирішення. Проаналізовано особливості обліку запасів за МСФЗ, ураховуючи актуальність їх використання в процесі інтеграційних перетворень в Україні. Визначено напрями поліпшення процесу обліку запасів на виробничих підприємствах шляхом всезагального впровадження електронного документообігу[131, с.169].

1.3.Нормативно правова база обліку та аналізу використання виробничих запасів підприємства

Облік виробничих запасів підприємства є складною системою, що має безліч нюансів та особливостей. Тому в законодавчій базі виділено значну кількість документів, що регламентують порядок ведення їх бухгалтерського обліку та відображення інформації про них у звітності.

Основним нормативно-правовим документом як з бухгалтерського обліку в цілому, так і з обліку запасів є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Він визначає основні принципи обліку виробничих запасів, порядок організації та ведення їх обліку (відповідальність за його організацію, первинні документи та облікові регістри, необхідність інвентаризації запасів та порядок відображення інформації про запаси у фінансовій звітності підприємств). [96] .

Важливим джерелом нормативної інформації щодо фінансових результатів є затверджені наказом Міністерства фінансів України План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування. Серед основних документів даної групи, що містять інформацію про доходи, витрати і прибуток, треба назвати національні і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, директиви ради Європейського Економічного Союзу, рекомендації

науково-практичних конференцій тощо.

В Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій визначено перелік рахунків та субрахунків, призначених для обліку запасів, їх характеристику та порядок відображення на них господарських операцій. В Інструкції зазначено, які рахунки можуть кореспондувати між собою, яким чином ведеться аналітичний облік запасів та ін. [32].

Нормативна інформація щодо фінансових результатів діяльності підприємства за напрямками використання має на меті, перш за все, забезпечення таких функцій управління, як аналіз, контрольні прогнозування доходів, витрат та прибутку.

Правова, нормативна та довідкова інформація використовується для оцінки, контролю і прогнозування відповідності фінансових результатів чинному законодавству, директивним документам, стандартам бухгалтерського обліку.

Нормативна інформація надходить з постанов Кабінету Міністрів України, Національного банку України, наказів Міністерства фінансів України, Державного Комітету статистики України, інших міністерств та відомств. Нормативна інформація не може вступати в протиріччя з правовою інформацією.

Частина підприємств ведуть бухгалтерський облік із застосуванням міжнародних стандартів, решта – використовують національні. Так, перша група господарюючих суб'єктів керується нормами Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 2 «Запаси», метою якого є визначення підходу до обліку запасів та визначення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів. Цей Стандарт надає рекомендації щодо визначення собівартості та подальшого визнання витрат, включаючи будь-яке часткове списання до чистої вартості реалізації. Він також надає рекомендації щодо формул

собівартості, що застосовуються для визначення собівартості запасів. [70].

Національні ж вимоги до порядку ведення бухгалтерського обліку та відображення у фінансовій звітності інформації про виробничі запаси підприємств визначаються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси». Його норми застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності). Положення визначає порядок визнання та визначення первісної оцінки запасів, оцінки вибуття запасів, оцінки запасів на дату балансу, розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності, а також особливості бухгалтерського обліку запасів підприємствами. [86].

Порядок ведення бухгалтерського обліку та контролю виробничих запасів на підприємствах регулює цілу низку нормативно-правових документів, які забезпечують:

- дотримання суб'єктами господарювання єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, які носять обов'язковий характер, гарантують та захищають інтереси користувачів облікової інформації;
- достовірність та повноту необхідних даних для задоволення інформаційних потреб користувачів.

Державну політику у сфері бухгалтерського обліку та контролю в Україні реалізують Міністерство фінансів України, Національний банк України, Державне казначейство України, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством.

Порядок бухгалтерського обліку виробничих запасів визначається різними суб'єктами в межах їх повноважень та представлені п'ятьма рівнями (міжнародний, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, нормативно-правова база державного рівня, галузеві нормативні документи, наказ по підприємству), що будують систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку виробничих запасів поліграфічних підприємств [24, с.

179].

Перший рівень нормативного регулювання встановлює особливості визнання та оцінки виробничих запасів при їх надходженні та використанні для підприємств України, які використовують міжнародні стандарти для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. [24, с. 180]

Другий рівень – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" – визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів, зокрема під час формування інформації про виробничі запаси. Його доповнюють за даною топологічною ділянкою П(С)БО 9 "Запаси" та П(С)БО 16 "Витрати", які визначають методологічні засади формування в обліку інформації про виробничі запаси, регулює їх порядок оцінки і обліку на підприємстві та розкриття інформації в фінансовій звітності, регулює порядок здійснення операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів. На третьому рівні перебуває Податковий кодекс України, який визначає порядок оподаткування податком на додану вартість виробничих запасів при їх придбанні та реалізації, порядок оцінки виробничих запасів при вибутті та встановлює обмеження щодо включення вартості виробничих запасів до витрат при розрахунку бази оподаткування податком на прибуток [85].

Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, зокрема щодо виробничих запасів, порядок оформлення первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, обов'язки підприємств у проведенні інвентаризації, зокрема в частині відображення залишків виробничих запасів на дату складання балансу [96].

Четвертий рівень регулювання ґрунтується на Методичних рекомендаціях щодо формування собівартості продукції, щодо організації та ведення обліку за конкретними видами діяльності і розробленими галузевими міністерствами та відомствами з урахуванням особливостей діяльності,

технології виробництва продукції, надання послуг та виконання робіт. Цей документ поєднує нагромаджений досвід із врахуванням вимог ринкової економіки і містить інформацію про організацію планування, обліку та калькулювання собівартості продукції. Положення не суперечить Податковому кодексу України, у якому в 3 розділі, стаття 7 регламентується склад витрат на виробництво [66].

Для вирішення проблем із погодження законодавчої бази необхідно на рівні міністерств та відомств розробити інструкції, які конкретизовані за профілем галузі та придатні для використання як підвідомчими, так і відомче не підпорядкованими підприємствами, зокрема недержавної форми власності. Такі інструкції ґрунтовно доповнять Методичні рекомендації щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості. Стосовно наведеної у методичних рекомендаціях інформації щодо формування собівартості продукції, зазначимо, що у цьому документі не наведено їх класифікації: за техніко-економічним призначенням (основні та накладні), за однорідністю (одноелементні та комплексні), за доцільністю (продуктивні та непродуктивні). Класифікація витрат за вказаними ознаками має важливе призначення, особливо під час планування та аналізу витрат. Зокрема, класифікацію витрат за економічними елементами і статтями калькуляції подано лише за однією ознакою – за видами витрат. Комплекс елементів витрат трактується як перелік однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами, і саме за цим групуванням визначаються адресні величини витрат. За статтями калькуляції одні витрати формуються за їх видами, інші – за комплексними статтями (кількома елементами). При цьому, окремий елемент можливо формувати за кількома статтями калькуляції. Класифікацію витрат у Положенні належним чином не сформульовано. [24, с. 185]

У «Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства», затверджених Міністерством фінансів України, визначені положення щодо формування облікової політики з наступних питань, що стосуються обліку виробничих запасів підприємства: методи оцінки вибуття запасів,

періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів, порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат, періодичність та об'єкти проведення інвентаризації, визначення одиниці аналітичного обліку запасів. Даний нормативно-правовий документ використовується підприємствами в процесі формування наказу про облікову політику для визначення порядку ведення бухгалтерського обліку запасів та відображення інформації щодо них у звітності конкретних суб'єктів господарювання [67, с. 648].

Порядок здійснення первинного обліку виробничих запасів підприємств здійснюється відповідно Наказу Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» №193 від 21.06.1996 р. Наказ визначає перелік типових форм первинних документів з обліку операцій з руху запасів на підприємстві, порядок їх заповнення, зберігання та реєстрації.

Зважаючи на відмінності виробничих запасів підприємств та малоцінних та швидкозношуваних предметів, форми первинних документів з їх обліку теж мають відмінності та затверджуються окремими нормативними актами. Так, порядок документального оформлення малоцінних та швидкозношуваних предметів визначається Наказом Міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів» №145 від 22.05.1996 р. [24, с. 186].

Невід'ємною частиною обліку та контролю виробничих запасів підприємств є їх регулярна інвентаризація, що забезпечує відповідність фактичних даних обліковим, вчасне виявлення нестач, розкрадань та шахрайства. Загальні правила, вимоги та рекомендації з проведення інвентаризації майна підприємств та організацій визначені «Положенням про інвентаризацію активів і зобов'язань», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879.[91]. Документ регламентує порядок

організації та основні правила проведення інвентаризації, порядок інвентаризації активів та зобов'язань, перевірки та оформлення результатів інвентаризації. Постанова Кабінету Міністрів України «Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей» від 22.11.1999 р. №116 визначає механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей.

Наказ Міністерства фінансів України «Про кореспонденцію рахунків» №143 від 28.03.2002 р. визначає типові бухгалтерські проведення, пов'язані з обліком надходження, вибуттям та виробництвом виробничих запасів [98, с. 95].

Основні аспекти проведення аудиторської перевірки виробничих запасів підприємств визначені у Законі України «Про аудиторську діяльність». Він регламентує правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації.

На міжнаціональному рівні аудит запасів суб'єктів господарювання регулюється міжнародними стандартами аудиту (повна назва – Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг) – міжнародні професійні стандарти для здійснення аудиторської діяльності, що видаються Міжнародною федерацією бухгалтерів через Раду з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості [69].

Важливе значення у структурі нормативно-правової бази з аудиту виробничих запасів мають нормативні акти Аудиторської палати України (наприклад, Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги, Інструкція щодо складання звітності за формою №1-аудит (річна) «Звіт аудиторської фірми (аудитора) про надані послуги», Інструкція про порядок розгляду звернень, що надходять до Аудиторської палати України, Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні,

Методичні рекомендації аудиторам на випадок залучення їх до процесуальних дій в якості свідків, експертів або спеціалістів, Методичні рекомендації з рейтингу аудиторських фірм України, Перелік послуг, які можуть надавати аудитори, Порядок сертифікації аудиторів банків, Порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Що ж до аналізу виробничих запасів, то важливими документами, що визначають рекомендації з проведення як загального аналізу діяльності підприємства, так і зокрема аналізу його запасів, є Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій, а також Методичні рекомендації по аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій [97].

Нормативно-правова база з обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів підприємств та організацій є досить складною та об'ємною і наведені вище законодавчі акти є лише основними документами даної сукупності. Окрім них існують інші накази, листи, роз'яснення Міністерств фінансів та статистики України, спрямовані на деталізацію положень основних нормативних актів з даної ділянки бухгалтерського обліку, роз'яснення порядку його ведення у випадку внесення змін до законодавства та ін.

Правова інформація міститься у законодавчих актах вищої юридичної сили, до яких належать закони України, що регулюють діяльність суб'єктів підприємництва у галузі фінансових, господарських та трудових відносин.

Господарським кодексом України визначено основні засади господарювання в Україні і регулює господарські відносини, що виникають в процесі організації та здійснення господарської діяльності між суб'єктами господарювання. Використовується даний документ для визначення правових основ господарської діяльності підприємства.

Тема виробничих запасів є досить обширною, адже на кожному підприємстві, різних напрямків діяльності, є свої виробничі запаси, саме тому в законодавстві України цій темі присвячено стільки уваги.

З огляду на особливості функціонування агропромислових підприємств

особливо актуальною стає розробка нових підходів до організації ефективної системи обліку виробничих запасів підприємств, необхідність впровадження управлінського обліку з метою посилення контролю за рухом сировинних ресурсів по виробничих переділах та прийняття оптимальних управлінських рішень щодо запасів. Значно полегшить процес отримання інформації щодо запасів автоматизація облікових процесів. Крім того наведені особливості необхідно враховувати при визначенні напрямів проведення аудиту та аналізу обліку виробничих запасів.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Стан, проблеми та шляхи вдосконалення фінансового обліку запасів на підприємствах

Створення ефективної системи обліку на підприємстві передбачає формування повної та достовірної облікової інформації про наявність, рух і оцінку виробничих запасів, а також чітку організацію їх контролю. Виходячи з того, що на сільськогосподарських підприємствах існує досить широка номенклатура запасів, які надходять на підприємство, а також вплив на організацію обліку фізичних властивостей сировинних ресурсів, актуальною проблемою є побудова оптимальної облікової системи запасів з урахуванням організаційно-технологічних особливостей виробництва.

Необхідна якісна перебудова обліку запасів з метою контролю за характером і структурою споживання матеріалів, запобігання й мінімізації втрат, виявлення та мобілізації резервів поліпшення використання матеріальних ресурсів. Це потребує принципового підходу до вирішення проблем у сфері обліку запасів. Так на перший план виступають вдосконалення контролю в системі управління запасами, що може забезпечити тісний взаємозв'язок даних

оперативно-технічного і бухгалтерського обліку, формування інформації про матеріальні витрати на основі даних, які оперативно збирають підрозділи, що здійснюють контроль за сукупним і технологічним процесами.

Реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності, яке проводить Міністерство фінансів України, – позитивне явище в умовах розвитку нових суспільно-економічних відносин у державі. Прийняття Програми реформування системи бухгалтерського обліку в Україні, впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності на основі міжнародних стандартів і Плану рахунків бухгалтерського обліку, затвердження форм фінансової звітності сприяють розвитку міжнародних економічних відносин України, залученню іноземних інвесторів.

Використовуючи ті чи інші Закони, положення, інструкції при здійсненні господарських операцій, бухгалтер стикається з багатьма проблемами, пов'язаними насамперед із невизначеністю, яка обумовлена неузгодженістю між різними нормативними документами.

З розвитком економічних відносин, з появою відритої для іноземних інвесторів вітчизняної економіки виникла об'єктивна потреба в розробках єдиних підходів до складання фінансової звітності, способів ведення бухгалтерського обліку, формування економічних показників. Принцип однозначності інформації необхідний для того, щоб усі учасники ринкового процесу сприймали її у визначений спосіб для прийняття економічно обґрунтованих рішень.

У світовій практиці бухгалтерського обліку та звітності розробку і розповсюдження стандартів здійснює Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності. В українській практиці облік запасів здійснюють згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (далі – П(С)БО) [86], розробленим відповідно до чинного Міжнародного стандарту фінансової звітності 2 «Матеріально-виробничі запаси». Це стосується насамперед методики оцінки надходження й вибуття запасів, що має принципове значення для складання фінансової звітності.

Відповідно до П(С)БО 9 запаси – це 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 [86, с. 110].

Сутність запасів визначається їхньою економічною роллю, необхідністю забезпечення відтворювального процесу, що включає як процес виробництва, так і процес обігу.

Згідно з П(С)БО 9 придбані (отримані) або вироблені запаси зараховують на баланс підприємства за первісною вартістю [86, с. 111]. Первісною вартістю запасів, які придбані за плату, є їхня собівартість. У П(С)БО 9 наведено конкретний склад фактичних витрат на придбання запасів залежно від способу надходження цього виду активу на підприємство. Отже, фактичною собівартістю запасів, які придбані за плату, слід вважати фактичні витрати підприємства на придбання за виключенням податку на додану вартість.

Серед усього переліку витрат, які включають до фактичної собівартості придбання запасів, необхідно виділити витрати на заготівлю й доставку запасів до місця їхнього використання, включаючи витрати зі страхування. До таких витрат належать: витрати на заготівлю і доставку запасів, витрати по утриманню заготівельно-складського апарату підприємства, витрати за послуги транспорту по доставці запасів до місця їхнього використання, якщо вони не включені в ціну на запаси, встановлену договором. У зв'язку з тим, що у весняно-літній період на підприємствах спостерігається недостатність власних обігових коштів, підприємства змушені в цей період використовувати позикові джерела поповнення оборотних коштів, що направляються на придбання матеріальних ресурсів, або отримувати їх з виплати платежу, що надається постачальником цих ресурсів (комерційний кредит).

У П(С)БО 9 “Запаси” визначено перелік витрат, які не включають до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони

були здійснені. До таких витрат відносять відсотки за користування банківськими позиками. Згідно з П(С)БО 16 “Витрати” такі витрати включають до фінансових витрат [87, с. 143]. Питання щодо сплати відсотків за розстрочку платежу зовсім не обговорюється.

У Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 “Запаси” (далі – МСБО) визначено, що за окремих обставин витрати на банківські позики включають до собівартості запасів [69, с.69]. У МСБО 23 “Витрати на позики”, наведено термін «кваліфікований актив»: це актив, який обов’язково потребує суттєвого періоду часу для підготовки його до використання за призначенням чи реалізації. Тобто згідно з МСБО 23 “Витрати на позики”, якщо запаси є кваліфікованими активами, то витрати на позики можна включати до собівартості придбаних запасів [71, с. 40].

Визначити, які запаси є кваліфікованими, а які ні важко. Однак, враховуючи особливості виробництва, запаси таких підприємств можна віднести до кваліфікованих активів. Це пояснюється тим, що життєвий цикл запасів підприємств до отримання готової продукції становить до 90 днів. Тобто сировина проходить багато стадій обробки, кілька виробничих переділів до отримання з неї готової продукції. Отже, запаси сировини підприємств можна вважати активом, який обов’язково потребує суттєвого періоду часу для підготовки його до використання за призначенням чи реалізації. Тобто такі запаси сировини можна визначити як кваліфіковані активи. Тому доцільніше витрати на позики включати до собівартості придбаних запасів.

Крім випадків придбання запасів за плату, можуть використовуватися й інші варіанти їх отримання. Так, згідно П(С)БО 9 “Запаси” первісною вартістю запасів, які внесено до статутного капіталу підприємства, визнається погоджена засновниками підприємства їх справедлива вартість. За справедливою вартістю оцінюють також запаси, що одержані підприємством безоплатно [86, с. 111].

Наказом Міністерства фінансів України “Про внесення змін до деяких

Положень (стандартів) бухгалтерського обліку” від 25.11.2002 року № 989, який набув чинності з 21.12. 2002 р., визначено, що при встановленні первісної вартості отриманих запасів як внеску до статутного капіталу підприємства і безоплатно отриманих, крім їх справедливої вартості враховується весь перелік витрат, які звичайно супроводжують запаси при їх придбанні за плату і який визначено в п. 9 П(С)БО 9 [86, с. 111].

Це пов’язано з тим, що, наприклад, при отриманні запасів безоплатно, їх потрібно транспортувати, а в деяких випадках забезпечити відповідний супровід до місця знаходження підприємства. І якщо до цього часу такі витрати не збільшували первісної вартості, то сьогодні, вони повноправно враховуються до первісної вартості запасів.

Наказом також внесено зміни щодо уточнення словосполучення “вибуття запасів”, яке використовують при розрахунку транспортно-заготівельних витрат. Так, у прикладі розрахунку транспортно-заготівельних витрат у додатку до П(С)БО 9 до слів “вибуло за місяць” дано розшифровку – витрачено, реалізовано тощо, то його доповнено іншим вибуттям, а саме природний убуток, нестачі, псування, уцінка, безоплатна передача тощо. Тобто для розрахунку транспортно-заготівельних витрат враховують усі види вибуття запасів.

Наступним важливим питанням щодо запасів є оцінка їх вибуття. Належна організація фінансового обліку при переході на міжнародні стандарти значною мірою залежить від обраної облікової політики. Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підприємство самостійно визначає облікову політику [96, с. 8].

Облікова політика є комплексом таких елементів бухгалтерського обліку, які забезпечують достовірність і зрозумілість інформації про фінансовий стан підприємства і його зміну за певний період. Визначення терміна “облікова політика” наведено в ст.1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і в п.3 НП(С)БО 1

“Загальні вимоги до фінансової звітності”: “облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання і подання фінансової звітності” [96, с. 6; 77, с.76].

В умовах ринкової економіки ціни на матеріальні ресурси часто змінюються під впливом попиту й пропозиції. Підприємство одержує цінності впродовж звітного періоду багато разів за різними договірними цінами. Постає питання оцінки витрачених запасів та їх залишку на кінець звітного періоду. Тому в наказі про облікову політику має визначатися метод, який використовуватиме підприємство для оцінки вибуття запасів.

При відпуску запасів у виробництво, продажу та іншому вибутті згідно з п.16 П(С)БО 9 їхня оцінка здійснюється за одним із таких методів: ідентифікованої собівартості; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО); нормативних витрат і ціни продаж [86, с. 112]. Необхідно звернути увагу, що наказом № 731 із п. 16 П(С)БО 9 «Запаси» виключено метод ЛІФО [86].

Проаналізуємо думки різних авторів щодо ефективності та правильності застосування того чи іншого методу оцінки вибуття запасів. Вибір підприємством найефективнішого з існуючих методів оцінки сприятиме збільшенню обігових коштів, залученню інвестицій. Кожен із методів має як переваги, так і недоліки. Перевагою методу ФІФО є те, що він простий у застосуванні й забезпечує відображення в Балансі суми запасів, яка приблизно збігається з поточною ринковою вартістю. Недоліком можна визнати те, що за цим методом на витрати відносять вартість раніше придбаних запасів, в умовах зростання цін собівартість продукції більш низька, а прибуток більш високий. В умовах інфляції це стає не вигідно підприємствам, оскільки приводить до зменшення частки закупівельної вартості в виручці, до нестачі платіжних ресурсів для придбання нових партій запасів за цінами, що підвищилися. Тому підприємства змушені або завищувати ціни реалізації, або брати кредити, що доцільно в тому разі, якщо метою є залучення інвестицій і отримання кредитів.

На думку В.Н. Жукова [26, с. 34], вибір конкретного методу залежить в основному від того, які завдання вирішуються організацією в сфері інвестицій, фінансів і оподаткування. На його погляд, метод ФІФО доцільно використовувати підприємствам, які планують здійснення капітальних вкладень за рахунок власних джерел і користуються при цьому відповідними пільгами по податку на прибуток. Методу середньозваженої собівартості автор вважає помірним щодо впливу на прибуток і ліквідність порівняно з ФІФО.

Інший автор при розгляді методів оцінки запасів зазначає, що в разі використання методу ФІФО залишок матеріалів оцінюється у балансі за цінами, найбільш близькими до поточних [58, с.67].

З точки зору А.В. Лугового, оцінка виробничих запасів за методами ФІФО і ЛІФО характерна для країн з розвинутою ринковою економікою. У нашій країні більшість підприємств застосовують метод оцінки матеріалів за середньою собівартістю. На його думку, цей метод найпростіший і найзручніший із усіх існуючих.

Справді, проаналізувавши організацію обліку запасів на багатьох підприємствах, в тому числі текстильної промисловості, можна дійти висновку, що найбільш застосовуваним є метод середньозваженої оцінки. Однак з цим можна погодитися лише частково, більшою мірою в теоретичному плані. Адже при використанні цього методу не беруть до уваги, а іноді просто ігнорують, що виникають додаткові витрати, пов'язані з придбанням (транспортно-заготівельні витрати), приймаючи за фактичну собівартість лише закупівельні ціни, не обтяжуючи себе відповідними розрахунками визначення транспортно-заготівельних витрат або відхилень від вартості закупки. В наслідок цього результати оцінки виходять перекрученими і не відповідають прийнятій оцінці за середньою собівартістю.

Р.А. Алборов [2, с. 48] метод оцінки запасів ФІФО пропонує використовувати підприємствам, у яких знижується ціна і попит на вироблену продукцію на ринку збуту.

Цей недолік у використанні методу ФІФО може і стосується зазначених

підприємств, але завищені залишки запасів у балансі при цьому методі штучно занижують оборотність виробничих запасів у період зростання цін.

А.П. Хабарова, характеризуючи оцінку запасів і розрахунок фактичної собівартості відпущених у виробництво матеріальних ресурсів, вважає, що застосування методів оцінки за методами ФІФО і ЛІФО впливає як на собівартість продукції, так і на величину кінцевих залишків запасів. Вона також зазначає, що застосування цих двох методів потребує великої підготовчої роботи, пов'язаної з обробкою значної кількості інформації. З цим не можна не погодитися, оскільки використання даних методів оцінки в зв'язку зі збільшенням обсягу інформації, трудомісткості їхнього ведення і розрахунків в умовах ручної обробки інформації практично навряд чи можливе, однак в умовах автоматизованої обробки інформації стає реальним.

Дослідження літературних джерел, порівняння різних думок, суджень і різних поглядів щодо цієї важливої проблеми дає змогу зробити такі висновки:

1) немає жодного універсального методу оцінки запасів при їх вибутті, який не мав би недоліків і повною мірою відповідав усім вимогам для різних категорій користувачів;

2) розробка оптимальної облікової політики, а також вибір методів оцінки запасів залежить від багатьох чинників, серед яких можна виділити такі як: організаційно-правові форми підприємства (ПрАТ, ПАТ, п тощо); динаміку попиту та пропозиції на матеріальні ресурси; кон'юнктуру ринку; фінансову й дивідендну політику; вимоги нормативної бази та податкового законодавства країни.

Тільки комплексне урахування зазначених чинників може забезпечити високу ефективність управління запасами і підприємством у цілому.

Слід також зазначити, що недоліком в П(С)БО 9 є те, що при визначенні методів списання запасів чітко не вказано розрахунковий період, який слід застосовувати для розрахунку собівартості запасів, які вибули. Розрахунок може проводитись як по кожному факту вибуття запасів, так і один раз за

визначений період. Однак для того щоб виконувати вимоги Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, а саме ті, що дані аналітичних рахунків мають відповідати рахункам синтетичного обліку на перше число кожного місяця, що господарські операції мають відображатися в облікових регістрах у тому періоді, в якому вони здійснені (п.3, п.5 ст.9). Тобто, виходить, що розрахунковий період не має перевищувати одного календарного місяця, хоча собівартість запасів, які вибули, можна визначати й за більш короткі періоди – по кожному факту вибуття. Залежності від того, яку мету ставить перед собою підприємство (або збільшення прибутку для залучення інвестицій, або зменшення його для зниження податку на прибуток), воно обирає відповідний метод списання запасів.

Витрати на придбання запасів, що входять у товарний документ постачальника, можна включати безпосередньо в їхню купівельну вартість. Проте, це потребує додаткового калькулювання ціни кожного найменування отриманих від постачальника товарно-матеріальних цінностей з розподілом витрат на їхнє придбання на кожен вид отриманих цінностей.

Інші витрати на придбання, доставку й доведення виробничих запасів до придатного для використання стану не можуть бути безпосередньо включені в первісну вартість запасів, тому в бухгалтерському обліку їх необхідно виділити на окремий аналітичний рахунок.

Можливий комбінований варіант відображення в обліку витрат підприємства на придбання (покупку) виробничих запасів: витрати, включені в товарні документи постачальників, зараховують на збільшення договірної купівельної вартості запасів, а всі інші витрати на придбання, доставку і підготовку запасів до використання обліковують на окремих аналітичних рахунках транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ). Однак при цьому також значно ускладнюється бухгалтерський облік запасів.

Доцільним і раціональним є облік виробничих запасів за договірними купівельними цінами, а облік усіх ТЗВ, що входять відповідно до П(С)БО 9

"Запаси" у первісну (балансову) вартість запасів, здійснювати на окремому аналітичному рахунку "Транспортні - заготівельні витрати". У цьому разі немає потреби в додатковому калькулюванні купівельних цін на придбані запаси, а облікова інформація про витрати на придбання, доставку й підготовку запасів до використання сприятиме поліпшенню контролю й аналізу цих витрат. Крім того, значно спрощується відображення в синтетичному й аналітичному обліку фактичної собівартості запасів, витрачених на виробництво, а також тих, які вибули з інших причин.

Згідно із розрахунком на основі середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат до договірної купівельної вартості виробничих запасів транспортні витрати, що відносяться до виробничих запасів, витрачених на виробництво продукції (робіт, послуг), слід щомісяця списувати на збільшення покупної договірної вартості цих запасів для визначення їхньої фактичної собівартості (первісної вартості), а також по інших напрямках використання виробничих запасів, включаючи їхню реалізацію.

Організація й ведення аналітичного управлінського обліку ТЗВ у розрізі видів, установлених П(С)БО 9 "Запаси", дасть змогу здійснювати аналіз і контроль за рівнем цих витрат.

Хоча в нормативних документах і положеннях є неузгодженості, але до позитивних сторін слід віднести взаємозв'язок рахунків і форм бухгалтерської звітності; більшу відкритість вітчизняного обліку для західних інвесторів; вибір, що надається підприємству на всіх рівнях організації бухгалтерського обліку.

Важливим напрямом класифікації запасів для підприємств має стати їх групування за рахунками синтетичного, аналітичного обліку та за субрахунками. Така класифікація допоможе бухгалтеру, який здійснює облік запасів, аудитору, який виконує перевірку їх стану та обліку, скоротити час на проведення операцій із запасами та підвищити контроль за їх рухом.

Водночас практика показує, що на підприємствах організація обліку запасів відстає від вимог життя і не є тільки одним із трудомістких ділянок

роботи, а й вузьким місцем у системі управління підприємством.

Необхідно вирішити ряд проблем методики бухгалтерського обліку, які пов'язані із застосуванням Плану рахунків бухгалтерського обліку. У певній мірі “спрощення” в обліку запасів виявляється в Плані рахунків [32, с.14].

Для упорядкування взаємозв'язків між аналітичними (деталізованими) рахунками з об'єднуючим їхнім субрахунком, між субрахунками зі своїм синтетичним рахунком з метою управління і контролю за рухом різних груп і окремих найменувань запасів пропонуємо класифікацію запасів підприємств, яка має враховувати їхню функціональну роль і призначення, а також їх технічну характеристику.

В основу такої класифікації мають бути покладені такі базові принципи: на підприємствах існує велика кількість різних запасів, що за своїми властивостями, призначенням, сортом, розміром, марками, якістю і т.д. відрізняються один від одного. Для того щоб відрізнити одні цінності від інших, потрібно їх розмежувати, тобто підібрати об'єкти у визначеному порядку за класами, групами, підгрупами, видами і т.д., усередині яких є одиниці із загальними однорідними ознаками. Правильну побудову номенклатури запасів на кожному підприємстві можна здійснити тільки тоді, коли існує їхня типова класифікація, основною ознакою якої має бути призначення запасів та їх властивості.

Найдоцільнішою для підприємств є класифікація запасів на рахунках шести рівнів, а саме:

- 1) клас (рахунок);
- 2) група (субрахунок);
- 3) підгрупа (номенклатура субрахунків);
- 4) вид, найменування (аналітичні рахунки);
- 5) сорт, марка, профіль (належність аналітичного рахунку до виду запасу);
- 6) місце перебування – матеріально-відповідальна особа (аналітичний рахунок для управлінського обліку).

У цій класифікації шифрування перших двох підрозділів – класу і групи – виробничих запасів тісно пов'язане з балансовими рахунками першого і другого порядків. Шифрування класу (рахунків) і груп (субрахунків) запасів полегшує складання звітів при їх відпуску та витрачання, а також забезпечує правильне складання балансу. Залежно від наявності виробничих запасів різних видів, стану складського господарства й особливостей їх використання у виробництві позначення наступних підрозділів може здійснюватися безпосередньо на самому підприємстві.

Відповідно до Плану рахунків підприємства для обліку запасів використовують рахунок 20 “Виробничі запаси”, на якому здійснюють облік наявності і руху належних підприємству запасів сировини й матеріалів купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, у тому числі сировини й матеріалів які перебувають у дорозі та в переробці, будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари та тарних матеріалів, а також відходів основного виробництва.

Так, згідно з Планом рахунків на Державному підприємстві дослідному господарстві «Артеміда» виробничі запаси розподіляють за субрахунками так: 201 “Сировина й матеріали”; 202 “Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби”; 203 “Паливо”; 204 “Тара й тарні матеріали”; 205 “Матеріали передані в переробку”; 206 “Будівельні матеріали”; 207 “Запасні частини”. З урахуванням особливостей виробництва більш докладно розглянемо розподіл запасів на рахунках та субрахунках на прикладі ДП ДГ «Артеміда» ІК НААН України. На рахунку 201 ведуть облік сировини та матеріалів.

На субрахунку 202 відображують купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби.

На субрахунку 203 відображують пальне, яке поділяють на такі види: а) пальне для двигунів; б) технологічне, яке використовують у технологічному процесі виробництва продукції; в) господарське (на опалення).

До тари й тарних матеріалів, що відображують на субрахунку 204,

відносять виробничу тару, яку використовують для пакування, транспортування й зберігання готової продукції.

На субрахунку 206 “Будівельні матеріали” обліковують вартість відходів. Якщо відходи ще придатні для переробки, їх відносять на рахунок 2011 “Сировина”, а якщо ні, списують на рахунок 23 “Виробництво”. Крім того, на цьому субрахунку відображують вироби, що незавершені обробкою і передані на подальшу переробку іншим підприємствам. Наприклад, підприємство виробляє нитки і передає їх на виробництво ватину до смт Михайло-Коцюбинського, Чернігівської області. Це відбувається тоді, коли виробничі потужності підприємства завантажені.

Запасні частини, які використовують для ремонту й заміни зношених деталей машин, обладнання та їх вартість, відображують на субрахунку 207 “Запасні частини”.

Порядок ведення аналітичного обліку сировини й матеріалів, купівельних напівфабрикатів, палива тощо Інструкцією не визначено [32, с. 29]. Однак зазначено, що аналітичний облік запасних частин здійснюють за місцями зберігання та за однорідними групами (механічна група, електрична група і т.д.). Аналітичний облік машин, устаткування, двигунів, вузлів та агрегатів обмінного фонду здійснюють за такими групами: придатні для використання (нові й відновлені), які підлягають відновленню (на складі) або які є в ремонті.

Інструкція про застосування Плану рахунків не встановлює порядок обліку витрат на придбання, доставку й доведення запасів до придатного для використання стану, які відповідно до пунктів 8 – 9 П(С)БО 9 “Запаси” мають входити до первісної (балансової) вартості запасів [86, с. 111].

На підприємстві відкривають один субрахунок (201), на якому збирається інформація про сировину, матеріали, хімікати, допоміжні матеріали. Для посилення контролю за рухом сировини пропонуємо до субрахунку 201 відкрити два субрахунки 2011 “Сировина” та 2012 “Матеріали”.

Для класифікації запасів за місцем знаходження або за матеріально-відповідальними особами потрібно спочатку встановити, які склади запасів є на підприємстві.

На складі товарів зберігають товари, отримані від сторонніх організацій для подальшого продажу або в деяких випадках для видачі заробітної плати робітникам. Такі товари підприємство може отримувати по бартеру.

Отже, можна виділити такі склади запасів:

- 1) сировини;
- 2) допоміжних матеріалів;
- 3) напівфабрикатів;
- 4) МШП;
- 5) будівельних матеріалів;
- 6) ПММ;
- 7) товарів;
- 8) готової продукції.

При списанні у виробництво матеріалів в документах слід зазначати найменування місця зберігання певного виду запасів або його номер згідно з класифікацією.

Запропонована класифікація рахунків і субрахунків особливо важлива і необхідна в разі автоматизації обліку запасів. Її впровадження дасть змогу отримувати інформацію та формувати відповідні форми документів, а також фінансові звіти підприємств без здійснення яких-небудь попередніх вибірок і групувань, контролювати рух запасів з метою поточного планування і прогнозування.

Отже, головним завданням обліку є складання достовірної та повної фінансової звітності. Організуючи облік запасів на підприємстві, бухгалтер має орієнтуватися на те, щоб можна було легко отримувати необхідну та достовірну інформацію.

2.2. Формування первинного обліку виробничих запасів на підприємствах

Основною метою при організації обліку є створення найбільш оперативної, ненавантаженої громіздкими регістрами інформаційно-управлінської та доступної для управління системи. Правильна побудова первинного обліку з урахуванням особливостей діяльності підприємства впливає на формування багатьох економічних показників, таких як собівартість, прибуток, рентабельність виробництва, а також це впливає на ефективність управління підприємством у цілому. Виходячи з цього основним завданням будь-якого підприємства є побудова облікової системи, яка б давала змогу оптимально відображувати весь процес руху запасів.

Проведене наукове дослідження організації облікового процесу на агропромислових підприємствах показало, що нормативна база щодо його побудови була розроблена в галузевих інструкціях 70 – 80 рр. ХХ ст.. На сьогодні вона потребує змін і доповнень.

Основною метою дослідження первинного обліку запасів на підприємствах має стати не тільки вивчення галузевих і технологічних особливостей та їх впливу на побудову первинного обліку запасів, а й створення оптимальної інформаційної системи, яка потрібна для прийняття оптимальних управлінських рішень.

Нагальною є розробка практичних рекомендації щодо мінімізації документообороту в сфері обліку запасів, зокрема розробка й впровадження нових та доповнення існуючих форм первинної документації та зведених регістрів, які дадуть змогу вести облік руху і використання запасів у розрізі переділів суконного виробництва.

На ДП ДГ «Артеміда» ІК НААН України всі первинні документи можна класифікувати за наступними ознаками (див. рисунку 2.2).

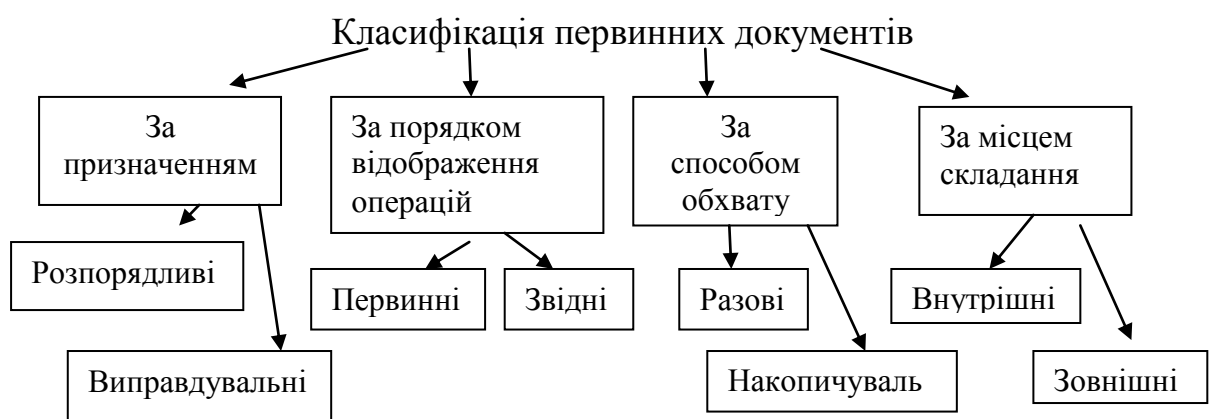


Рис.2.2 Схема класифікації первинних документів з обліку виробничих запасів.

Всі перераховані документи мають бути ретельно оформлені, мати відповідні підписи всіх посадових осіб. Сировина та матеріали, купівельні напівфабрикати, паливо, тара, запасні частини та інші матеріали є одними з найважливіших ресурсів на ДП ДГ «Артеміда» ІК НААН, тому і документальне оформлення надходження, наявності та витрачання зазначених ресурсів є досить відповідальним процесом, який повинен також забезпечити необхідну інформацію як для обліку, так і для аналізу та оперативного управління рухом матеріальних цінностей.

Відповідно до п. 1 ст. 9 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [96, с. 8] підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, в яких відображують факти здійснення господарських операцій. Правильне й своєчасне документальне оформлення руху запасів дає можливість попередити різні порушення, своєчасно виявити зловживання, здійснювати постійно контроль за роботою матеріально-відповідальних осіб.

Для систематизації та повного представлення даної інформації складемо таблицю первинних документів по обліку виробничих запасів(табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Первинні документи з обліку запасів

№ п/п	Номер документу	Назва документу	Дата ухвалення документу
1	М-2	Доручення	Затверджено наказом Мінстату України 21.06.96р. №192
2	М-4	Прибутковий ордер	Затверджено наказом Мінстату України від 21 червня 1996 р. N 193
3	М-8, М-9 М-28, М-28а	Лімітно-забірна карта	Затверджено наказ Мінстату України від 21 червня 1996 р. N 193

4	М-11	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Затверджено наказ Міністерства Статистики України від 21 червня 1996 р. N 193
5	М-12	Картка складського обліку	Затверджено наказ Міністерства Статистики України від 21 червня 1996 р. N 193
6	М-11	Акт про приймання матеріалів	Затверджено наказ Міністерства Статистики України від 21 червня 1996 р. N 193
7	1-ТН	Товарно-транспортна накладна	Затверджено наказом Міністерства Транспорту, Міністерства Статистики України від 29 грудня 1995 р. N 488/346

Отже, розглянемо вище зазначені основними типові документи з оприбуткування та видачі матеріалів.

Аналіз організації обліку на підприємствах, зокрема застосування форм первинного обліку запасів дає змогу дійти висновку, що окремі форми обліку досить важко застосовувати в тій формі, в якій вони представлені. Це пояснюється галузевими особливостями руху запасів по переділах суконного виробництва.

Застосування самостійно розроблених або зміна затверджених форм бухгалтерських реєстрів і первинної документації цілком припустима. Відповідно до п. 5 ст. 8 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” підприємство самостійно обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності й технології обробки облікових даних; підприємство самостійно розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності та контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів, затверджує правила документообороту та технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку [96, с. 8].

Дослідження діючої практики на підприємствах свідчать про те, що аналітичний облік є складною і найбільш трудомісткою ділянкою облікового

процесу. Це зумовлено тим, що на підприємствах велика кількість різноманітних запасів, що ускладнює облік їх надходження й вибуття.

Питанням організації та методики ведення аналітичного обліку запасів приділялася значна увага в працях багатьох вітчизняних учених – Ф.Ф. Бутинця, В.П. Завгороднього, М.В. Кужельного, М.С. Пушкаря, В.В. Сопка, Н.М. Ткаченко, водночас особливості організації обліку запасів на агропромислових підприємствах залишаються поза увагою науковців.

Розглянемо на умовному прикладі документальне оформлення руху виробничих запасів на виробництві з урахуванням розкритих у розділі 1 особливостей формування інформації виробництва та використовуючи удосконалені й доповнені форми документів.

Правильна організація складського обліку запасів займає важливе місце в структурі будь-якого підприємства. Наказом по підприємству кожному складу має присвоюватися постійний номер, який наводять у всіх первинних документах, що враховують надходження й витрачання запасів.

Висвітливо більш докладно особливості ведення складського обліку вовни на підприємствах, оскільки цей вид запасів через свої природні властивості впливає на побудову системи первинного обліку. Складський облік сировини припускає ведення на складах кількісно-сортового обліку руху запасів. Сортовий кількісний облік руху сировини здійснюють матеріально відповідальні особи складу за його видами. Вовну приймають на склад партіями (кількість пакувальних одиниць (стосів) вовни одного найменування, одного промислового сорту).

Для оформлення запасів, що надходять на склад покупця, застосовують різні товаросупровідні документи, якими залежно від умов поставки, порядку розрахунків та умов приймання – передачі товарів можуть бути: накладна, товарно-транспортна накладна, залізнична накладна, рахунок-фактура, специфікація тощо

При оприбуткуванні запасів у складському господарстві заповнюють прибутковий ордер. Цей документ використовують для обліку матеріальних

ресурсів, що надходять від постачальників чи з переробки [99, с.39].

Необхідно також звернути увагу, що складання прибуткового ордеру передбачено в одному примірнику. Однак на великих підприємствах доцільно цей первинний документ складати в двох примірниках, один із яких передавати до бухгалтерії для подальшої обробки, а другий, як виправдувальний документ, залишається на складі.

Наступний документ – картка складського обліку, яка є основою аналітичного складського обліку. Її застосовують для обліку руху матеріалів на складі за кожним сортом, видом та розміром і заповнюють на кожний номенклатурний номер матеріалу і ведуть матеріально відповідальні особи [99, с. 40].

Запис у картках комірник робить на основі первинних документів (прибуткових ордерів, накладних) у день здійснення операцій. Після кожного запису виводять залишок відповідних запасів, тобто склад має оперативні відомості про стан запасів на підприємстві.

Організація системи первинного обліку запасів має акумулювати інформацію про те, наскільки рівномірно забезпечується підприємство сировинними ресурсами, який їхній стан на конкретне число місяця, які умови зберігання цих запасів.

Можливі два варіанти організації складського обліку.

Перший варіант передбачає складання звіту про рух матеріальних цінностей наприкінці кожного місяця на основі карток складського обліку. Він включає інформацію про залишки запасів, їх надходження, витрачання і залишок на кінець місяця.

Другий варіант полягає в здаванні первинних документів матеріально відповідальною особою зі складу в бухгалтерію, при прийманні – здаванні яких оформляють реєстр приймання – здавання документів. Його застосовують для реєстрації прибутково-видаткових документів, які здають до бухгалтерії [82, с. 72]. Цей документ відображує кількість і номери первинних документів по оприбуткуванню й витрачання запасів. Приймання документів

відбувається в присутності бухгалтера з обліку запасів і матеріально відповідальної особи складу. Бухгалтер перевіряє правильність відображення основних реквізитів документів у картках обліку запасів. На основі цих карток матеріально відповідальна особа складає відомість обліку залишків запасів.

Відобразимо типову кореспонденцію бухгалтерських рахунків по обліку виробничих запасів, а саме відобразимо облік надходження виробничих запасів на виробництво, склади, підприємства від постачальників, підзвітних осіб (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3

Облік надходження виробничих запасів.

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Перевезено виробничі запаси із однієї номенклатурної групи до іншої, внаслідок помилкового зарахування у минулому.	20«Виробничі запаси», 22«Малоцінні та швидкозношувальні предмети», 25«Напівфабрикати»	20«Виробничі запаси», 22«Малоцінні та швидкозношувальні предмети» 25«Напівфабрикати»
2	Переведено тварин із однієї вікової групи до іншої	21 «Поточні біологічні активи»	21 «Поточні біологічні активи»
3	Оприбутковано на склад виробничі запаси, які виготовленні на підприємстві (або повернення невикористаних)	20«Виробничі запаси», 22«Малоцінні та швидкозношувальні предмети», 25«Напівфабрикати»	23 «Виробництво»
4	Оприбутковано приплід тварин.	21 «Поточні біологічні активи»	23 «Виробництво»
5	Переведено до складу виробничих запасів готову продукцію і товари, які призначалися для реалізації.	20«Виробничі запаси», 22«Малоцінні та швидкозношувальні предмети», 25«Напівфабрикати»	26«Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари»
6	Оприбутковано виробничі запаси, які придбанні підзвітними особами	20«Виробничі запаси», 22 «МШП», 21 «Поточні біологічні активи»	372 «Розрахунки з підзвітними особами»
7	Оприбутковано виробничі запаси у порядку внесків при формуванні статутного капіталу	21 «Поточні біологічні активи», 22«Малоцінні та швидкозношувальні	46 «Неоплачений капітал»

		предмети», 25«Напівфабрикати»	
8	Оприбутковано виробничі запаси у порядку пайових внесків, що передбачені установчими документами	20«Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22«Малоцінні та швидкозношувальні предмети»	41 «Пайовий капітал»
9	Відображено суму дооцінки виробничих запасів.	20«Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22«Малоцінні та швидкозношувальні предмети», 25«Напівфабрикати	423 «Дооцінка активів»
10	Відображено цільові надходження на підприємство у вигляді виробничих запасів	20«Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22«Малоцінні та швидкозношувальні предмети»	48 «Цільове фінансування і цільові надходження»
11	Відображено надходження виробничих запасів від постачальників та підрядників та інших кредиторів	20«Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22«Малоцінні та швидкозношувальні предмети», 25«Напівфабрикати	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»,68 «Розрахунки за іншими операціями»
12	Відображено суму ПДВ(податковий кредит)	64 «Розрахунки за податками і платежами»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»,68 «Розрахунки за іншими операціями»
13	Оприбутковано лишки виробничих запасів, виявлені в ході інвентаризації	20«Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22«Малоцінні та швидкозношувальні предмети», 25«Напівфабрикати»	719 «Інші доходи від операційної діяльності»
14	Одержано пені, штрафи, неустойки від інших підприємств у вигляді виробничих запасів	20«Виробничі запаси»,21 «Поточні біологічні активи», 22«Малоцінні та швидкозношувальні предмети», 25«Напівфабрикати»	715 «Одержані пені, штрафи, неустойки»
15	Одержано дивіденди від інших	20«Виробничі	731 «Дивіденди

	підприємств у вигляді виробничих запасів	запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22«Малоцінні та швидкозношувальні предмети», 25«Напівфабрикати»	одержані»
16	Відображено дохід від безоплатно одержаних виробничих запасів	20«Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22«Малоцінні та швидкозношувальні предмети»	745 «Дохід від безоплатно одержаних активів»

При придбанні виробничих запасів підзвітними особами оприбуткування здійснюється на основі прибуткового ордера, а документами, що підтверджують вартість придбаних запасів є товарний рахунок, акт (довідка) або чек.

Бухгалтерські записи, які складаються при надходження запасів від підзвітних осіб, наведені в табл.2.4.

При надходженні запасів на склад, виготовлених власними силами, їх оприбуткування здійснюється на підставі накладної вимоги. Вона складається матеріально відповідальною особою у двох примірниках і перший примірник є основою для списання запасів з матеріально відповідальної особи цеху (бригадира), другий – передається на склад для оприбуткування запасів.

Таблиця 2.4

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надходження запасів придбаних підзвітною особою

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано виробничі запаси, придбані підзвітною особою за готівку	201	372
2	Відображено суму податкового кредиту по ПДВ	641	372
3	Оплачено за придбані виробничі запаси	372	301

Бухгалтерський облік, який складається при такому надходженні, наведений в табл.2.5.

Таблиця 2.5

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надходженні запасів виготовлених власними силами підприємства

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Оприбутковано виробничі запаси, виготовлені власними силами	20	23

Після того, як запаси оприбутковані допускається їх відпуск зі складу. Відпуск матеріалів для внутрішніх потреб здійснюється за накладними – вимогами (на внутрішнє переміщення) матеріалів, актами – вимогами і заміну (додатковий відпуск) матеріалів. При багаторазовому відпуску одних виробничих одиниць ДП ДГ «Артеміда» ІК НААН використовує матеріальні ярлики і містить найменування, назву, кількість, ціну запасу.

Бухгалтерські проведення, пов'язані з вибуттям запасів представлені в табл.2.6.

Таблиця 2.6

Основні бухгалтерські проводжки, за якими відображається вибуття виробничих запасів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Використано виробничі запаси для потреб виробництва	23"Виробництво"	20"Виробничі запаси"
2	Використано виробничі запаси для загальновиробничих потреб	91"Загальновиробничі витрати"	20"Виробничі запаси"
3	Використано виробничі запаси для адміністративних потреб	92"Адміністративні витрати"	20"Виробничі запаси"
4	Використано виробничі запаси для потреб збуту	93"Витрати на збут"	20"Виробничі запаси"
5	Використано виробничі запаси для потреб невиробничих підрозділів	949"Інші витрати операційної діяльності"	20"Виробничі запаси"
6	Передано матеріали на переробку	206"Матеріали передані в переробку"	20"Виробничі запаси"
7	Використано виробничі запаси для виправлення браку	24"Брак у виробництві"	20"Виробничі запаси"
8	Використано виробничі запаси для капітального будівництва, яке здійснюється підприємством	151"Капітальне будівництво"	20"Виробничі запаси"
9	Використано виробничі запаси для виготовлення основних засобів	152"Придбання (виготовлення) основних засобів"	20"Виробничі запаси"

10	Списано настачі запасів (якщо винні особи не виявлено)	947"Нестачі і втрати від списання цінностей"	20"Виробничі запаси"
	Списано суму ПДВ	947"Нестачі і втрати від списання цінностей"	641"Розрахунки за податками"

Основним напрямом підвищення ефективності використання виробничих запасів є впровадження ресурсозберігаючих, маловідходних і безвідходних технологій. Раціональне використання запасів залежить також від повноти збору і використання відходів і обґрунтованої їх оцінки.

Зі складів первинні документи передають до бухгалтерії, де перевіряють правильність їх оформлення, таксування, групування тощо. На основі первинних документів складають облікові реєстри з обліку виробничих запасів.

2.3. Впровадження управлінського обліку для контролю за рухом і використанням запасів

Бухгалтерський облік поділяється на: фінансовий і управлінський. Висвітливо організацію управлінського обліку на підприємствах, а також його методика.

Фінансовий облік відіграє важливу роль у оцінюванні фінансової системи діяльності підприємства на основі балансу і форм звітності та прогнозуванні ефективності роботи підприємства.

Поняття внутрішньогосподарського (управлінського) обліку вперше офіційно запропоновано для практичного застосування Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [96, с. 6]. Згідно із ст.1 цього Закону внутрішньогосподарський (управлінський) облік – система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Недоліком системи бухгалтерського обліку можна вважати те, що багато даних, які збираються, не потрібні зовнішнім користувачам, але без

них не може обійтися менеджмент організації, тому є логіка в тому, щоб фінансовий облік позбавити зайвої роботи і забезпечити інформацію для зовнішніх користувачів, а управлінський – орієнтувати на докладний облік ресурсів підприємства, економне їх витрачання, збір даних для прийняття рішень. Вивчення й аналіз літератури з цих питань [8; 57; 76] дало змогу встановити, що хоч підсистема управлінського обліку в нашій країні запроваджується порівняно недавно, у певної частині спеціалістів є сумніви щодо правомірності його існування. Вони стверджують, що є три основних види обліку – оперативно-технічний, статистичний і бухгалтерський, кожен з них надає необхідну інформацію для управління, а у виділенні ще одного виду обліку немає потреби. Однак багато спеціалістів сфери обліку вважають, що управлінський облік як самостійний вид формування й використання економічної інформації є необхідним.

Для того, щоб знайти відповідь на запитання щодо поділу єдиної системи обліку на підсистеми фінансового обліку і управлінського обліку, проаналізуємо практику розвинутих країн, зокрема США, одночасно враховуючи національні особливості та нормативну базу.

Такі автори, як Ф.Ф. Бутинець, Л.В.Чижевська, Н.В. Герасимчук у своєму посібнику дають визначення: „під управлінським обліком розуміють процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства” [8, с. 11].

Інші автори, зокрема О. В. Лишиленко, зазначають, що внутрішньогосподарський (управлінський) облік являє собою систему збирання, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів із метою прийняття ефективних управлінських рішень [59, с. 5].

Однак слід зазначити, що питання управлінського обліку в галузевому розрізі, на жаль, багатьма авторами не порушується або розглядається частково. Останніми роками вийшли в світ публікації, що розкривають

питання реформування бухгалтерського обліку, міжнародну практику його ведення, зокрема питання стандартизації вітчизняного бухгалтерського обліку [8; 57; 76].

Організація управлінського обліку запасів у аграрній промисловості є дуже складним процесом, що зумовлено галузевою специфікою. Тому правильна постановка управлінського обліку запасів таких підприємств дає можливість виявити й мобілізувати резерви скорочення витрат сировини, зниження собівартості готової продукції, підвищення рентабельності виробництва і зменшення потреб в обігових коштах.

Опрацювання наукових праць вітчизняних і закордонних вчених, нормативно-правових актів і регуляторних положень дозволило обґрунтувати та розвинути класифікаційні ознаки виробничих запасів (рис.2.3).

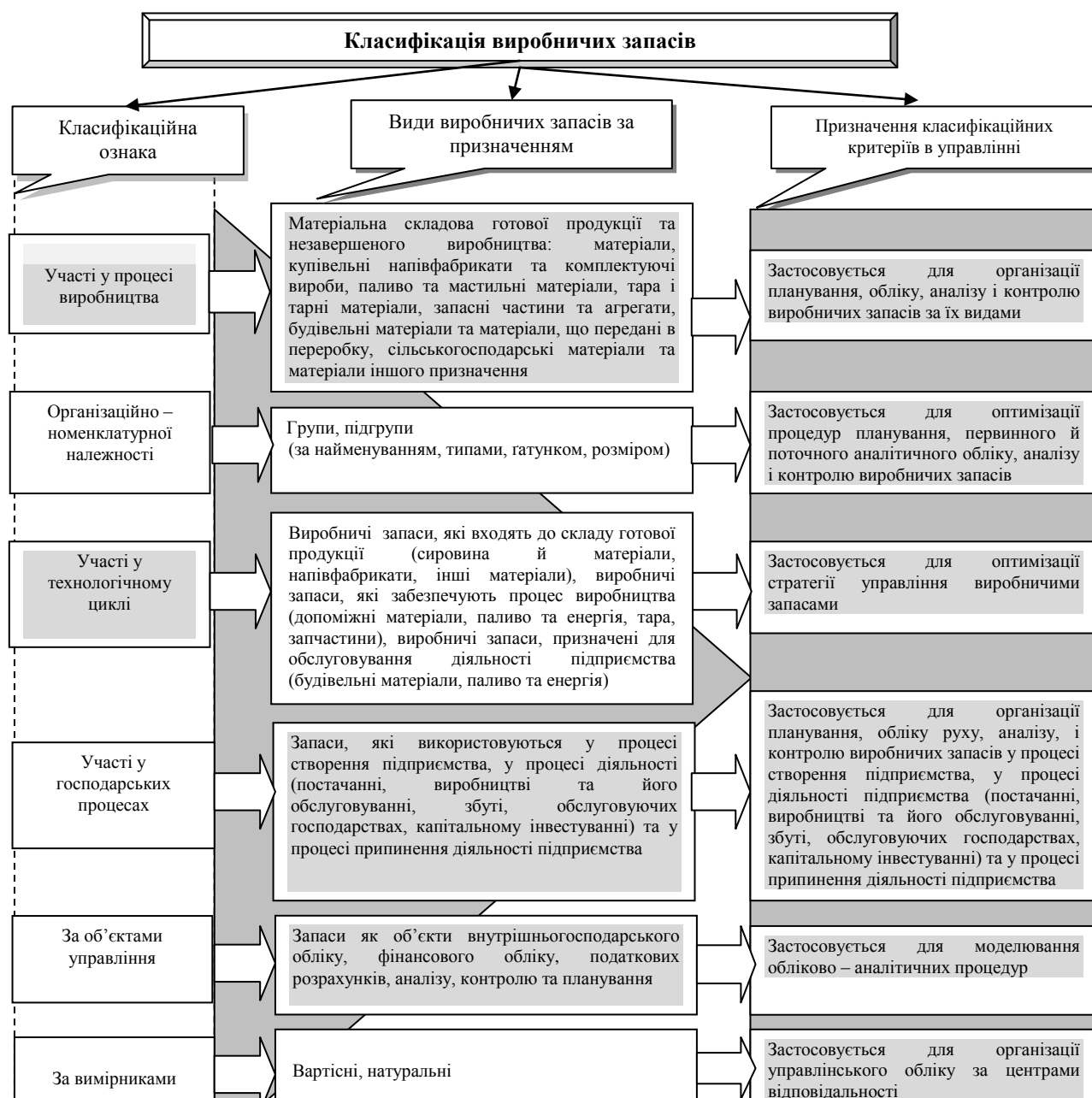


Рис. 2.3 Загальна класифікація виробничих запасів підприємства та її
призначення в управлінні

З урахуванням опрацьованої інформації в роботі розроблено класифікацію виробничих запасів підприємств за ознакою участі у процесі виробництва для потреб бухгалтерського обліку і їх технічну класифікацію.

У системі управлінського обліку формується насамперед інформація про витрати виробництва. Матеріальні витрати суконного виробництва є одним з основних об'єктів управлінського обліку. Їх групують і обліковують за місцями виникнення. Місця виникнення витрат - структурні одиниці та підрозділи, в яких відбувається первісне використання матеріально-сировинних ресурсів; робочі місця, виробничі переходи, цехи, виробництва. У системі управлінського обліку обов'язково слід вказувати «центр відповідальності».

Центри виникнення витрат, на думку таких авторів, як Ф.Ф. Бутинець, Л.В.Чижевська, Н.В. Герасимчук, - це окремі структурні підрозділи підприємства, в яких можна організувати нормування, планування та облік витрат виробництва з метою спостереження, контролю та управління витратами виробничих ресурсів, а також оцінки їх використання [8, с. 43].

Центр відповідальності ці автори визначають як сегмент діяльності підприємства, в якому встановлено персональну відповідальність керівника за показники діяльності, які він повинен контролювати [8, с. 44].

Тому управління витратами, в тому числі матеріальними, відбувається через цілеспрямовану діяльність працівників підприємств. Працівники, які беруть участь у процесі управління, мають відповідати за доцільність того чи іншого виду матеріальних витрат у досліджуваній галузі. Отже, під центром відповідальності слід розуміти структурний елемент підприємства, у межах

якого керівник несе відповідальність за доцільність понесених витрат. Керівництво підприємства самостійно вирішує, в яких розрізах здійснювати деталізацію місць виникнення витрат і як їх ув'язати з центрами відповідальності. Центри відповідальності були створені для оцінки роботи керівників структурних підрозділів. Відповідно до цієї теорії потрібно насамперед визначити межі та ступінь відповідальності осіб, які приймають рішення, за результати своєї роботи [76, с. 470].

Вище нами були висвітлені особливості виробництва на підприємствах текстильної галузі промисловості, напрями руху виробничих запасів за переділами виробництва. Кожен виробничий процес має дуже складну структуру, складається з кількох цехів та відділів, включає відповідну технологічну обробку виробничих запасів. Виходячи з цього, вважаємо потрібним визначити основні центри відповідальності на кожній стадії виробництва в системі управлінського обліку.

Керівник кожного з цих центрів має відповідати за формування витрат, за їх доцільність. До таких витрат, які формуються по кожному переділу суконного виробництва, й складають баланс витрат кожного виробничого переділу відносять сировину, допоміжні матеріали, паливо технологічне (пара), електроенергію для технологічних цілей, основну заробітну плату, нарахування на заробітну плату, воду та стоки для технологічних цілей, загалом - виробничі постійні витрати, загалом - виробничі змінні витрати.

Для ефективного функціонування вітчизняного підприємства необхідне використання з максимальною віддачею наявних у його розпорядженні ресурсів, насамперед матеріальних, оскільки досліджуване виробництво матеріаломістке. Для виконання цього завдання керівництву підприємства потрібна оперативна й достовірна інформація про рух і використання матеріальних ресурсів, що реально відображує результати його повсякденної фінансово-господарської діяльності, дає змогу визначити перспективи діяльності підприємства і є основою для прийняття управлінських рішень.

Необхідну інформацію отримують із звітності, яку поділяють на

зовнішню (фінансову і податкову) та внутрішню (управлінську) [8, с. 417].

Управлінська звітність – це внутрішня звітність, основна мета якої полягає в наданні оперативної, релевантної інформації в відповідності до вимог управлінського персоналу [8, с. 417].

На важливість складання управлінської звітності наполягає Л.В. Нападовська. Вона зазначає, що важливе значення має порядок та принципи розробки форм внутрішньої звітності як одного з основних об'єктів управлінського обліку [76, с. 481].

Аналіз практики роботи низки підприємств показує, що останнім часом стає очевидним: стандартний бухгалтерський облік для цілей управління підприємством стає недостатнім.

Слід зазначити, що управлінську звітність складають для того, щоб реалізувати внутрішню потребу підприємства в управлінській інформації про рух і використання запасів, у тому числі оперативної, порівняльно-історичної, статистичної інформації і даних прогнозувань.

Отже, визначивши центри відповідальності, можна визначити основні проблеми, з якими стикається кожне підприємство в процесі організації системи управлінського обліку запасів.

А також запропонуємо до використання форми звітності в системі управлінського обліку та розглянемо методику їх складання. Таку звітність керівництво підприємства може використовувати для контролю за наявністю, рухом запасів по переділах суконного виробництва.

Отже, при впровадженні управлінського обліку запасів на підприємствах треба визначити основні етапи його організації. Ці етапи такі:

- 1) аналіз методів калькулювання собівартості продукції, які застосовують підприємства та вибір оптимального з них. Обраний метод калькулювання має забезпечити надання достовірної інформації про фактичне використання сировини, кількість одержаних відходів виробництва та їх подальше використання;

- 2) визначення центрів відповідальності на підприємстві з метою

посилення контролю за рухом запасів сировини за виробничими переділами;

3) розробка й використання форм управлінської звітності, яка забезпечує отримання необхідної інформації щодо запасів для прийняття оптимальних управлінських рішень, а також для пошуку шляхів зниження собівартості продукції за рахунок більш раціонального використання запасів на кожному переділі суконного виробництва, не допущення простоїв у суконному виробництві через відсутність необхідних запасів, виявлення причин відхилень витрат сировини і матеріалів від норм, здійснення суворого контролю за дотриманням норм відпустку у виробництво запасів, виявлення можливих місць виникнення матеріальних втрат, які можуть виникнути через збої в роботі устаткування, використання неякісної сировини, непередбачений брак, розкрадання, нераціональну організацію технологічного процесу.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИКОРИСТАННЯ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Визначення основних підходів до аналізу ефективного використання виробничих запасів на підприємствах

Підвищення ефективності використання оборотного капіталу підприємства є вагомим резервом у напрямі поліпшення його діяльності, оскільки він має значну частку в структурі активів підприємства. Важлива роль належить виробничим запасам. Питання ефективності використання запасів займають важливе місце в системі заходів, спрямованих на підвищення ефективності роботи підприємства і зміцнення його фінансового стану. Однак насамперед слід проаналізувати їх динаміку та структуру, що дасть змогу визначити розміри фінансових ресурсів, вкладених на різних стадіях кругообороту, та отримати інформацію про розміщення запасів у сферах виробництва та обігу і, виходячи з цього, впливати на ефективність їх використання.

Інформаційним забезпеченням аналізу виробничих запасів є:

- облікова (бухгалтерська і статистична) інформація;
- позаоблікова інформація;
- дані оперативного обліку.

Облікова інформація про запаси знаходить своє відображення в формі №1 бухгалтерської звітності - "Баланс підприємства"(додаток Б) та формі №5 "Примітки до річної фінансової звітності"(додаток В). Слід зауважити, що вся бухгалтерська облікова інформація отримується методами суцільного і безперервного спостереження, суворого документування і систематизації.

Проаналізуємо динаміку складу та структури запасів на прикладі конкретного агропромислового підприємства. Для аналізу використаємо дані підприємства ДП ДГ «Артеміда» за період 2015–2017 рр. (табл. 3.1 і 3.2).

Аналіз наведених даних дав змогу дійти висновку, що на підприємстві чітко виражена тенденція до збільшення виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції та товарів протягом звітного року, товари на ДП ДГ №Артеміда № ІК НААН відсутні.

Таблиця 3.1

Аналіз складу і динаміки запасів за 2015–2017 рр.

Показник	Вартість запасів на кінець року, тис.грн.			Абсолютне відхилення (+;-)		Темпи зростання, %	
	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2016 р. від 2015 р.	2017 р. від 2015 р.	2016 р.	2017 р.
Запаси – всього, у тому числі:	9134	9825	10211	691	1077	107,56	111,79
– виробничі запаси	6663	6767	8054	104	1391	101,56	120,88
– незавершене виробництво	2051	2395	1639	344	-412	116,77	79,91
– готова продукція	420	663	518	243	98	157,86	123,33
– товари	-	-	-	-	-	-	-

Загальне збільшення запасів у 2017 р. становило 10211 тис. грн., а порівняно з 2015 р. збільшилось на 1 077 тис. грн. Протягом досліджуваного

періоду найбільшу частку в запасах займали виробничі запаси – 120,8%. Збільшення в структурі привело до збільшення у вартісному вираженні і сума виробничих запасів на кінець 2017 р. збільшилася на 1077 тис. грн. від їх обсягу в 2015 р.

Протягом трьох років зменшувалася частка незавершеного виробництва. Так, обсяг незавершеного виробництва з кінця 2015 р. до кінця 2017 р. скоротився на 412 тис. грн., або на 20,09 %.

Таблиця 3.2

**Аналіз структури запасів ДП ДГ «Артеміда» ІК НААН Україна
за 2015 – 2017 рр.**

Показник	Частка, %			Зміна структури	
	2015 р.	2016 р.	2017 р.	2016 р.	2017 р.
Запаси – всього, у тому числі:	100	100	100	–	–
– виробничі запаси	72,9	68,9	78,9	-4,0	-6
– незавершене виробництво	22,5	24,4	16,1	1,9	-6,4
– готова продукція	4,6	6,7	5,0	2,1	0,4

Спостерігалось збільшення обсягів виробленої готової продукції протягом 2017 р. порівняно з 2015 р. на 98 тис. грн., яке становило 123,33% обсягів минулого року. В структурі частка готової продукції в складі запасів підприємства зростала протягом минулого року від 2,1 до 0,4%.

Вартість товарів на кінець 2017 р. відсутні.

Питання ефективності використання запасів досліджували багато авторів. Деякі автори вважають, що для аналізу ефективності використання матеріальних ресурсів існує певна система техніко-економічних показників. Ці показники є диференційованими залежно від особливостей виробництва та окремих видів предметів праці [6, с. 412].

Інші автори зазначають, що для оцінки ефективності використання матеріальних ресурсів на практиці використовують систему узагальнюючих та часткових показників [103, с. 203; 113, с. 166]. Однак, всі автори узагальнюючими показниками ефективності використання запасів вважають

матеріаловіддачу, матеріаломісткість, коефіцієнт співвідношення темпів зростання обсягу виробництва і матеріальних витрат, частку матеріальних витрат у собівартості продукції, коефіцієнт використання матеріалів та ін.

При аналізі ефективності використання запасів на підприємствах текстильної промисловості доцільно розрахувати та проаналізувати деякі з них. У табл. 3.3 наведено дані для проведення аналізу показників матеріаловіддачі та матеріаломісткості. Аналіз здійснено за даними підприємства ДП ДГ «Артеміда» ІК НААН за період 2015–2017 рр.

На основі розрахованих даних видно, що в 2017 р. з однієї гривні матеріальних запасів виготовлено 1,40 грн. товарної продукції. На зменшення матеріаловіддачі вплинуло збільшення обсягів виробництва, що, в свою чергу, збільшило витрати матеріальних ресурсів у звітному році на 16390 тис.грн. Матеріаловіддача в 2017 р. зменшилася від 2015 року на 0,04 грн.

Проведений аналіз показників дає змогу дійти висновку, що продукція підприємства є матеріаломісткою і на підприємстві спостерігається поліпшення використання матеріальних ресурсів. Матеріаломісткість і матеріаловіддача розраховані на основі загальних матеріальних витрат, здійснених протягом року.

Таблиця 3.3

Показники матеріаломісткості продукції

ДП ДГ «Артеміда» ІК НААН Україна за 2015–2017 рр.

Показники	2015	2016	2017	Відхилення (+,-)
<i>Вихідні дані:</i>				
Дохід від реалізації продукції, тис. грн.	19953	33890	42062	22109
Валовий прибуток, тис. грн.	1038	1065	6846	5808
Чистий прибуток, тис. грн.	643	563	6123	5480
Собівартість виробленої продукції, тис.грн.	15133	16716,5	35216	20083
Матеріальні затрати, тис. грн.	13886	28062	30276	16390
<i>Розрахунок показників:</i>				
<i>Ефективність використання матеріальних ресурсів</i>				
Матеріаловіддача, грн.	1,44	1,21	1,40	-0,04
Матеріаломісткість, грн.	0,70	0,83	0,72	0,02

Питома вага матеріальних витрат в собівартості продукції, %	91,76	167,87	85,97	-57,90
---	-------	--------	-------	--------

Однак оскільки найбільшу частку в матеріальних витратах займають виробничі витрати, доцільно розрахувати ці показники з урахуванням виробничих витрат та окремо витрат сировини і матеріалів (табл. 3.4 і 3.5).

Таблиця 3.4

**Факторний аналіз загальної матеріаловіддачі ДП ДГ «Артеміда» ІК
НААН Україна за 2016–2017 рр.**

Показник	Вплив чинників		Розрахунок матеріаловіддачі	Рівень матеріаловіддачі, грн.	Величина впливу чинника на матеріаловіддачу, грн.
	обсягу випуску продукції	обсягу матеріальних витрат			
M_{v_0}	2016 р.	2016 р.	33890 / 28069	1,207	–
M_{v_1}	2017 р.	2016 р.	42062 / 28062	0,667	-0,54
M_{v_2}	2017 р.	2017 р.	42062 / 30276	0,720	+0,053

Зменшення матеріаломісткості продукції – це одне із джерел економії матеріальних ресурсів, а її зростання свідчить про збільшення матеріальних ресурсів у складі виготовленої продукції.

На ефективне використання запасів впливає зменшення частки матеріальних витрат у собівартості товарної продукції, яка по роках становить:

2015 р. – 91,69% (13 886 тис.грн. / 15144 тис.грн. × 100%);

2016 р. – 167,87% (28062 тис.грн. / 16716,5 тис.грн. × 100%);

2017 р. – 85,97% (30276 тис.грн. / 35216 тис.грн. × 100%).

Визначення кількісного впливу чинників на відхилення значень показників матеріаломісткості та матеріаловіддачі слід проводити за допомогою факторного аналізу. Для аналізу загальної матеріаловіддачі застосовують метод повних ланцюгових підстановок. Для цього розраховують планову матеріаловіддачу M_{v_0} , планову матеріаловіддачу, перераховану на фактичний обсяг виробництва M_{v_1} , та звітну матеріаловіддачу M_{v_2} (табл.3.5).

Таблиця 3.5

Факторний аналіз матеріаломісткості продукції

ДП ДГ «Артеміда» ІК НААН за 2016–2017 рр.

Показник	Вплив чинників		Розрахунок матеріаломісткості	Рівень матеріаломісткості, грн.	Величина впливу чинника на матеріаломісткість, грн.
	обсягу випуску продукції	обсягу матеріальних витрат			
M_{M_0}	2016 р.	2016 р.	28062/ 33890	0,616	—
M_{M_1}	2017 р.	2016 р.	28062 / 42062	0,667	0,051
M_{M_2}	2017 р.	2017 р.	30276 / 42062	1,389	0,722

Слід зазначити, що аналіз загальної матеріаловіддачі здійснювався з урахуванням двох чинників: зміни суми матеріальних витрат та зміни обсягу товарної продукції, а в процесі моделювання факторних систем до моделі включають всі ті чинники, які впливають на зміну показника. Отже, зміну суми матеріальних витрат обумовили дії таких чинників: зміни обсягу виробленої продукції, зміни норм витрачання матеріалів на одиницю продукції, а також зміни ціни на матеріальні ресурси. У свою чергу, зміна обсягу товарної продукції залежить від кількості одиниць виробленої продукції та рівня відпускних цін на продукцію [6, с. 417].

Для розрахунку впливу чинників планові показники перераховують на фактичні. Вплив чинників на зміну матеріаломісткості здійснюють способом ланцюгових підстановок. Для цього розраховують планову матеріаломісткість M_{M_0} , планову матеріаломісткість, перераховану на фактичний обсяг виробництва M_{M_1} та звітну матеріаломісткість M_{M_2} (табл.3.5).

Дані табл. 3.5 свідчать, що загальна зміна матеріаломісткості становить 0,773 грн. Найсуттєвіший вплив на підвищення матеріаломісткості продукції справило зростання цін на сировину і матеріали.

Для визначення економії чи перевитрат матеріалів за рахунок зниження чи збільшення матеріаломісткості продукції зміну коефіцієнта матеріаломісткості множать на матеріальні витрати базового періоду. Додатковий випуск продукції визначають шляхом множення перевитрат матеріалів на матеріаловіддачу базового періоду або діленням перевитрат на

матеріаломісткість продукції.

Виявлені зміни дають можливість стверджувати, що ефективність використання запасів на підприємстві поліпшилась. Однак остаточний висновок про це можна зробити тільки після розрахунку таких показників: швидкості обороту матеріальних запасів; оборотності матеріальних запасів та строку зберігання запасів. Аналіз цих показників здійснюють за методикою розрахунку показників ефективності використання матеріальних ресурсів, яка викладена в літературі з економічного аналізу [34, с.404].

Відносні показники динаміки притаманні горизонтальному економічному аналізу. Динаміка запасів ДП ДГ «Артеміда» ІК НААН представлена у таблиці 3.6.

Як видно з даних таблиці 3.6. до складу запасів входять: сировина і матеріали, паливо, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали, запасні частини, поточні біологічні активи, малоцінні та швидкозношувані предмети, готова продукція. В цілому вартість запасів, за період, що підлягає аналізу 2015 - 2017рр. збільшується на 615 тис. грн.

Таблиця 3.6

Оцінка динаміки запасів ДПДГ «Артеміда» ІК НААН (тис. грн.)

№ п/п	Найменування показника	Роки			Відхилення (+,-) від структури	
		2015	2016	2017	Абсолютне тис.грн	Відносне %
1	2	3	4	5	6	7
1	Сировина і матеріали	5376	5620	6902	1526	128,4
2	Паливо	383	335	403	20	105,2
3	Тара і тарні матеріали	88	30	6	-82	6,8
4	Будівельні матеріали	98	86	78	-20	79,6
5	Запасні частини	488	493	665	177	136,3
6	Матеріали с/г призначення	-	-	-	-	-
7	Поточні біологічні активи	3686	3835	3224	-462	87,5
8	МШП	230	3	-	-230	-
9	Готова продукція	420	663	518	98	123,3
10	Незавершене виробництво	2051	2395	1639	-412	79,9
	Разом	12820	13660	13435	615	104,8

Розглянемо конкретніше дані показники які збільшили вартість виробничих запасів. З вище наведеної таблиці видно, що у період базисного та

звітнього років зменшилось тара і тарні матеріали на 82 тис.грн, будівельні матеріали зменшились на 20 тис.грн. Значно зменшились поточні біологічні активи 462 тис.грн, незавершене виробництво у звітному році значно зменшились на 412 тис.грн. Малоцінні та швидкозношувальні предмети зменшились на 230 тис.грн. В одночас на ДП ДГ «Артеміда» ІК НААН значно збільшились сировина і матеріали на 1526 тис.грн, зросли також запасні частини на 177 тис.грн, готова продукція значно збільшилась у 2017 р.на 98 тис.грн.

Динаміка окремих видів запасів ДПДГ «Артеміда» ІК НААН зображена на рисунку 3.1.

Таким чином, дані діаграми свідчать про те, що величина запасів палива протягом 2015, 2016 та 2017 років збільшується та становить 20 тис. грн. Така тенденція щодо зміни обсягів спостерігається і при аналізі динаміки малоцінних та швидкозношуваних предметів які у 2015р. становили 230 тис. грн.. та 2016 р. становили 3 тис.грн, що у порівнянні з 2017р. зменшились до 0 тис.грн.

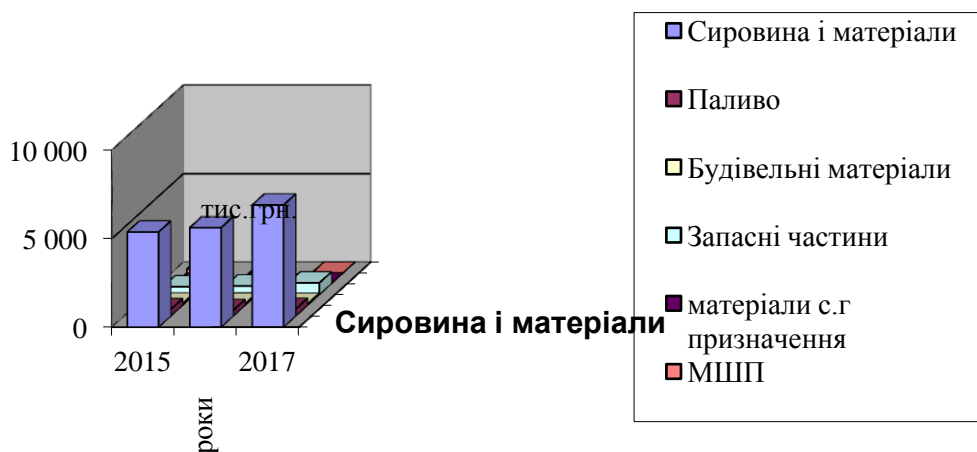


Рис. 3.1. Динаміка окремих видів запасів ДПДГ «Артеміда» ІК НААН

Загалом, збільшення кількості запасів дозволяє знизити витрати на їх зберігання, вивільнити грошові кошти, вкладені в них тощо. З іншого боку, необхідною умовою виконання планів виробництва продукції, зростання прибутку, рентабельності є повне і вчасне забезпечення підприємства

матеріалами с/г призначення необхідного асортименту і якості.

Аналіз основних показників ефективності використання запасів на підприємстві ДП ДГ «Артеміда» ІК НААН забезпечує керівництво необхідною інформацією для прийняття управлінських рішень щодо запасів, але практика свідчить, що цього виявляється замало. Вивчення особливостей діяльності підприємств текстильної промисловості, процесу руху запасів від вхідної сировини (вовни) до виходу готової продукції (тканини) дало змогу обґрунтувати необхідність визначення додаткових показників для аналізу ефективності використання запасів сировинних ресурсів. Такі показники слід враховувати при складанні запропонованих форм звітності в системі управлінського обліку. Отримана інформація дасть змогу накреслити основні шляхи ефективності використання запасів по всіх виробничих переділах підприємства.

Проведене дослідження напрямів ефективності використання виробничих запасів підприємств дає змогу дійти висновку, що ступінь використання запасів сировини залежить від багатьох чинників. Крім наведених вище, можна виділити такі: надійність постачальників; рівень організації виробництва й праці; рівень організації процесів заготівлі та постачання запасів; відповідний рівень контролю за використанням запасів сировини за переділами підприємства; скорочення виробничих відходів; підвищення кваліфікації робітників та ін.

Отже, рівень ефективності використання виробничих запасів на підприємствах прямо впливає на формування фінансових результатів і функціонування підприємства в цілому. Вихід готової продукції (як кількість продукції, так і її якість) залежить від якості сировини. Від технології обробки сировини, кваліфікації працівників та устаткування залежить вихід якісної тканини.

3.2. Напрями застосування інформаційних технологій у процесі реалізації завдань обліку виробничих запасів

В умовах функціонування автоматизованої системи управління підприємством важливе значення має приділятися автоматизації розрахунків з планування, обліку, аудиту та аналізу використання виробничих запасів.

Зміни в управлінні економікою, перехід до ринкових відносин значно впливають на організацію і ведення бухгалтерського обліку. Значним змінам піддається інформаційна система бухгалтерського обліку і традиційні форми організації її комп'ютерної обробки [1, с. 258].

Особливості облікових процедур, пов'язаних із надходженням, зберіганням і використанням виробничих запасів на підприємствах, потребують та зумовлюють необхідність впровадження технічних засобів для механізації й автоматизації обліку та аналізу запасів. На підприємства надходить, зберігається і використовується у виробництві значна кількість різних запасів, аналітичний облік яких має враховувати не тільки кількісні показники, й якісні, в тому числі властиві тільки підприємствам цієї галузі. Тому основою побудови обліку цих запасів є насамперед якісні показники.

В період переходу до повноцінної ринкової економіки автоматизація бухгалтерського обліку, точність та оперативність інформації є вирішальними факторами успішного розвитку економіки в Україні. Завдання автоматизації – зростання якості праці як бухгалтерів, так й бухгалтерії в цілому [116, с.112].

Завданням автоматизації господарських операцій з обліку запасів на підприємстві має стати забезпечення щоденного оперативного обліку їх наявності, надходження та витрачання. Основними вихідними показниками при цьому є залишок запасів на кінець звітного періоду, надходження, витрата та рух за період, а вхідними показниками є залишок запасів на початок звітного періоду, їх надходження та відпуск у виробництво.

Практика роботи підприємств текстильної промисловості свідчить, що тривалий час не враховувалися пов'язані з автоматизацією обліку галузеві особливості при впровадженні програмного забезпечення. В програмному забезпеченні, яке використовують на підприємствах, також відсутня низка необхідних даних для відображення руху і зберігання запасів у кількісних і

якісних показниках. Так, підприємства текстильної промисловості застосовують загальні програми такими як “1С: Бухгалтерія 6.0”, “1С: Бухгалтерія 7.7”, „Парус”, „Дебет +”, “Best”, „Акорд” та інші не враховують особливостей формування якісних показників (вологості) та особливостей зберігання й транспортування вовни.

Водночас існує велика кількість програмних продуктів щодо автоматизації обліку. Однак вони мають загальне значення і кожне підприємство має пристосовувати їх для власних потреб, враховуючи особливості своєї діяльності. Багато підприємств використовують неліцензійні продукти, що найчастіше призводить до збоїв у роботі програми, затримання у відображенні господарських процесів та в отриманні результатів.

Такі автоматизовані бухгалтерські програми, як “1С: Бухгалтерія”, “Дебет +”, Парус”, “Best” та інші, не враховують особливостей обліку конкретної галузі (зокрема, підприємств текстильної галузі), потребують значних додаткових зусиль при впровадженні їх для конкретної галузі. Враховуючи зазначені труднощі, на деяких підприємствах розроблені й удосконалюють власні програмні продукти, призначені для потреб бухгалтерського обліку зокрема обліку виробничих запасів. Проте це є занадто трудомісткою і економічно не вигідною роботою, практично не дає можливості застосовувати ці програми на інших підприємствах. У зв’язку з цим виникає потреба у впровадженні універсальної бухгалтерської програми з урахуванням галузевих особливостей підприємств.

Багато вчених вважають, що автоматизація обліку здійснюється не тільки з метою використання технічних засобів для виконання обчислювальних робіт, а й для створення принципово нової форми автоматизованого бухгалтерського обліку. Погоджуючись із цим, можна стверджувати, що ефективне використання програм потребує впровадження на підприємстві досконалої системи автоматизації бухгалтерського обліку аудиту та аналізу запасів.

Розробкою і вирішенням проблем автоматизації обліку тривалий час займалися провідні вчені й спеціалісти бухгалтерського обліку, зокрема, В. С. Волков, В.Г.Горелкін, О. О. Додонов, В. І. Ісаков, С. В. Івахненков В. П. Завгородній, Ю.П.Максимов, В. І. Подольський , М. Г. Чумаченко та інші.

Щодо створення автоматизованих робочих місць бухгалтера, то автори визначають наступне.

«Неодмінною умовою вдосконалення управління є докорінна реконструкція його технічної та інформаційної бази на основі автоматизованої системи обліку, контролю й аналізу з використанням автоматизованих робочих місць бухгалтера» [107, с. 11].

«Організація автоматизованих робочих місць на базі персональних комп'ютерів, створення локальних обчислювальних сітей висувають нові вимоги до організації інформаційної бази і формування комплексів економічних задач» [1, с. 260].

Отже, основна мета створення автоматизованого робочого місця бухгалтера (далі АРМБ) з обліку запасів полягає в автоматизованій обробці інформації безпосередньо на місці бухгалтера. АРМБ з обліку запасів має виконувати комплекс завдань, які інформаційно пов'язані із завданнями суміжних АРМБ (з обліку заробітної плати, з обліку витрат на виробництво, зведеного обліку та складання звітів) та з завданнями підприємства в цілому.

Тобто при розробці АРМБ з обліку виробничих запасів основним є орієнтація на кінцевого користувача інформації – бухгалтера з обліку запасів.

АРМ з обліку запасів передбачає створення спочатку бази знань, яку використовує бухгалтер при виконанні своїх функціональних обов'язків з обліку, контролю за наявністю, рухом виробничих запасів на підприємстві. Базою знань щодо запасів є їхня класифікація за економічною сутністю, а також господарські операції із виробничих запасами, які здійснюються на підприємстві.

При функціонуванні АРМ бухгалтера з обліку виробничих запасів потрібно створити комплексну систему вхідної та вихідної інформації, яка

забезпечує організацію між ними трирівневого інформаційного обміну. Тобто враховуючи визначені у розділі 1 рівні управління виробничих запасами на підприємствах, взаємодію підрозділів підприємства в умовах функціонування АРМБ можна подати так, як наведено на рис. 3.2.

Облік операцій із виробничими запасами є складною ділянкою бухгалтерського обліку. Для вирішення завдань із обліку виробничих запасів при використанні АРМБ потрібні дані первинного обліку, аналітичного обліку, дані нормативно-довідкової інформації. Це дає можливість бухгалтеру проаналізувати стан виробничих запасів на підприємстві.

Отже, взаємодія підрозділів підприємства відбувається за рівнями управління, або за центрами відповідальності.

Практика показує, що в умовах застосування ЕОМ потрібно більше уваги приділити автоматизації первинного і аналітичного обліку, що є найбільш трудомісткою ділянкою бухгалтерського обліку.

Це забезпечує більш високу економічну ефективність від впровадження засобів обчислювальної техніки. Отже, на підприємствах текстильної промисловості запаси і зокрема вовна, впливають на систему аналітичного їх обліку. Сутність цих особливостей обліку запасів визначається специфікою формування якісних показників вовни, особливостями її транспортування й зберігання.

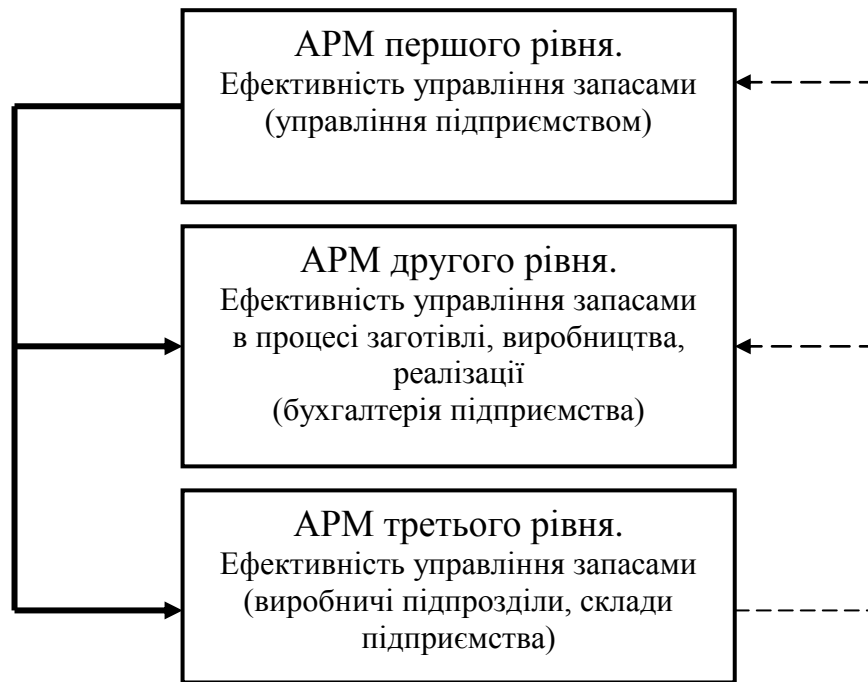


Рис.3.2. Взаємодія підрозділів підприємства в умовах функціонування АРМБ із урахуванням рівнів управління

Умовні позначення:

- > послідовність записів;
 - - - - -> звірка записів.

В цих умовах об'єктами первинного обліку запасів стають не тільки складські приміщення, а й місця зберігання та центри відповідальності. Поряд із цим автоматизація первинного обліку за переділами підприємств текстильної галузі потребує розробки чіткої класифікації видів вовни та інших матеріалів. Крім того при автоматизації обліку запасів у первинні документи мають вводитися не тільки номенклатурні номери запасів, й нормативи витрачання запасів у виробництво, а також якісні показники.

При визначенні завдань автоматизації обліку виробничих запасів слід враховувати чинники, які впливають на їхню структуру.

Проводячи огляд бухгалтерських програмних продуктів Козирев О.О. зазначає, що програма «1 С» дозволяє формувати стандартні звітні документи. Крім того програмою передбачена можливість створення звітів довільної

форми. Користувач може за власним розсудом коректувати наявні документи або створювати нові [46, с. 350].

Аналіз практичної діяльності агропромислових підприємств показав, що на таких підприємствах для автоматизації бухгалтерського обліку більш доцільно використовувати програму “1С:Бухгалтерія”. Це пояснюється тим, що програма:

- 1) дає змогу вести бухгалтерський облік на різних підприємствах;
- 2) має робочі стандартні настройки для різних підприємств;
- 3) найбільш пристосована для ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів;
- 4) дає можливість вести як зведений бухгалтерський облік, так і облік на окремих ділянках, зокрема складський;
- 5) може бути використана деякою мірою і для процедур здійснення внутрішнього аудиту, зокрема під час проведення інвентаризації запасів і визначення її результатів.

Отже, створення на підприємстві АРМ бухгалтера і застосування сучасних програмних засобів, таких як “1С:Бухгалтерія”, дасть змогу автоматизувати процес обліку, що сприятиме підвищенню контролю з боку працівників у процесі збереження й використання виробничих запасів.

Враховуючи викладене вище, можна визначити основні функції, що має виконувати автоматизована інформаційна система обліку виробничих запасів: своєчасне й якісне ведення обліку операцій із виробничими запасами; забезпечення безперервного накопичення, систематизації, зберігання й оновлення потрібної інформації; забезпечення передавання інформації про зареєстровані операції із запасами на АРМ зведеного обліку та формування звітів, забезпечення швидкого доступу, пошуку та видаванні бухгалтеру необхідної інформації, визначення стану виробничих запасів на підприємстві, забезпечення формування всіх вихідних документів обліку і звітів.

Тобто основною метою автоматизації функцій обліку виробничих запасів на підприємствах є забезпечення оперативного обліку та контролю за

виробничими запасами.

База облікових даних має включати ряд показників господарських операцій, що отриманні з первинних документів а також з планових, довідкових, нормативних показників, що характеризують об'єкт управління. Програма має створювати систему запитів до бази даних для отримання необхідної інформації для здійснення планування, обліку, аудиту, аналізу, регулювання господарської діяльності.

Необхідний взаємозв'язок між системами обліку, планування, аналізу, а також з комплексами постачання, збуту та виробництва. Наприклад, інформаційний розрив бухгалтерського матеріального обліку та складського обліку призводить до зниження оперативності та достовірності визначення залишків на складах сировини, напівфабрикатів і готової продукції.

Основними причинами перебудови існуючих автоматизованих систем управління мають стати комплексність функцій, які виконуються слабка орієнтація на формування варіантів рішень для керівництва.

Рух інформації в системі автоматизації обліку запасів подано на (рис. 3.3.).

Основні етапи автоматизації обліку такі:

1. Введення первинної інформації. Цей модуль призначено для введення первинної інформації для подальшої її обробки на комп'ютері. Основними документами, які вводяться на цьому етапі, є прибуткові накладні (від постачальника), оприбуткування від підзвітної особи.

Основними реквізитами прибуткових накладних є номер та дата документа, контрагент, від якого отриманий товар, склад, куди він оприбутковується, ставка ПДВ, номер накладної від постачальника, тип товару, який оприбутковується (запаси, основні засоби тощо), бухгалтерський

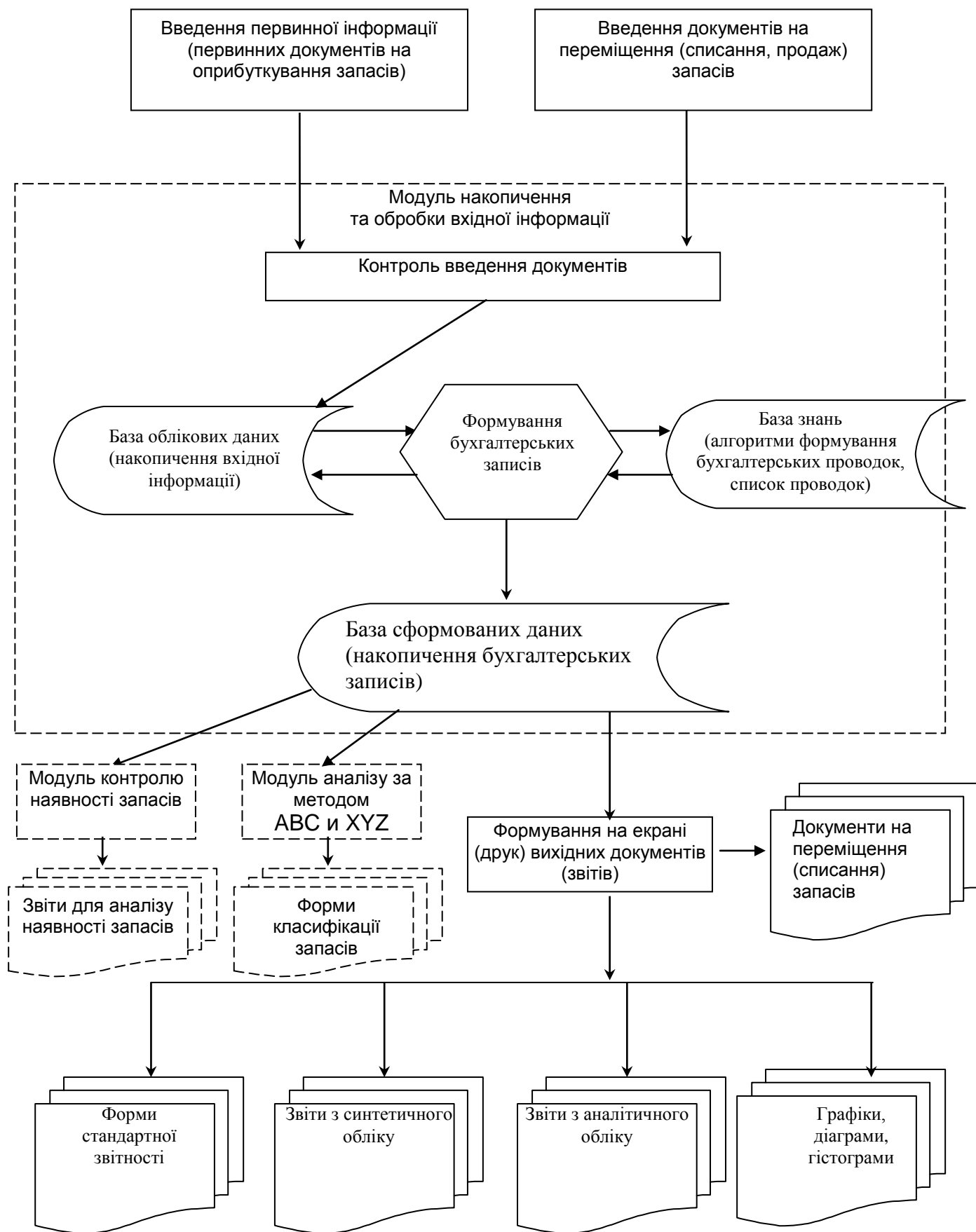


Рис. 3.3. Автоматизація обліку запасів

рахунок постачальника. Таблична частина прибуткової накладної містить дані

про товар, а саме товар, одиницю виміру, кількість, ціну та суму.

Документ оприбуткування від підзвітної особи містить такі самі реквізити, як і прибуткова накладна, за винятком введення суми та підзвітної особи, з якої необхідно списати суму.

2. Введення документів на переміщення (списання, продаж) виробничих запасів призначено для формування документів, які використовують всередині підприємства, та видаткових накладних (на продаж). Наприклад, для переведення запасів з одного складу на інший, видавання товарів в підзвіт, списання запасів на витрати тощо. Основними документами, які формуються на цьому етапі, є продаж запасів; відпуск виробничих запасів у виробництво; переоцінка запасів; списання запасів (брак та інше); переміщення між складами (підзвітними особами).

Основними реквізитами документів на продаж (видаткових накладних) є номер і дата документа, покупець, склад з якого відпускається товар, бухгалтерський рахунок покупця, ставка ПДВ. Таблична частина видаткової накладної містить дані про товар, а саме найменування товару одиницю виміру, кількість, ціну, суму без ПДВ, суму з ПДВ. В цьому документі зазначають надану покупцеві знижку або націнку як відсоток на суму накладної, так і сумою.

Реквізити документа на переоцінку товарів є номер та дата документа, місце зберігання (склад), на якому здійснюють переоцінку запасів, рахунок та вид витрат на переоцінку. Таблична частина видаткової накладної містить дані про товар, а саме найменування товару, одиницю виміру, кількість, стару та нову ціну і суму.

Документи для переміщення зі складу на склад містять такі реквізити: номер і дату документа, місце зберігання (склад), з якого списують товар, місце зберігання (склад), на який оприбутковують товар. До табличної частини документа входять дані про товар, який списують з одного складу і оприбутковують на іншому, найменування товару, бухгалтерський рахунок, партію і кількість.

3. Модуль контролю введення інформації виконує такі функції:

а) перевірку правильності введення інформації про постачальника (підзвітну особу) – відповідність найменування, коду ЗКПО, індивідуального податкового номера та інших реквізитів у прибутковій накладній даним у довіднику контрагентів. Цю частину контролю виконує працівник який власне вносить документ до комп'ютера;

б) контроль заповнення табличної частини документа (списку запасів); саме контроль за повнотою і правильністю заповнення необхідних даних про кількість, одиницю виміру, ціну та суму. Такий контроль може виконувати візуально працівник, що вводить документ, і автоматично за допомогою комп'ютера і алгоритмів перевірки;

в) контроль введення суми транспортних витрат, націнки (знижки) і тощо.

4. База облікових даних потрібна для накопичення й зберігання введених документів у електронній формі для подальшої їх обробки та формування необхідних звітів і вихідних документів. Крім того, вона необхідна для зберігання й подальшого використання правил формування бухгалтерських записів та списку коректних записів системи. Правила формування бухгалтерських записів закладені в існуючій конфігурації програмного забезпечення та обумовлені чинним законодавством і стандартами бухгалтерського обліку виробничих запасів. Список коректних записів формують для збереження й модифікації бухгалтерських записів, відповідно до стандартів бухгалтерського обліку.

5. Модуль формування бухгалтерських записів виконує функції аналізу бази облікових даних (накопичених первинних документів) та бази знань (стандартів бухгалтерського обліку і списку коректних записів) для формування бухгалтерських записів для подальшого їх накопичення.

6. База даних призначена для збереження сформованих на основі первинної інформації бухгалтерських записів, проміжних бухгалтерських підсумків. Ці накопичені дані зберігаються в розрізі субрахунків, за

складами, підзвітними особами, контрагентами, запасами і тощо.

7. Модуль формування вихідних документів призначено для друку або виведення на екран різних бухгалтерських, податкових, статистичних звітів та друку документів на переміщення, списання, продаж запасів, їх інвентаризацію та ін. За допомогою цього модуля здійснюється контроль за правильністю складських операцій, рухом товарів як всередині підприємства, так і за його межами (продаж, придбання), контроль за коректністю сформованих бухгалтерських записів. Залежно від потреб існує можливість формування таких документів: звіт про наявність запасів на будь-яку дату в розрізах – склад, підзвітна особа, партія запасів, товар; рух запасів за період у розрізах – контрагент, склад, підзвітна особа, група запасів, партія запасів, товар; оборотно – сальдових відомостей по складу або по запасах; накопичувальних відомостей по оприбуткуванню і витрачанню запасів; графіків і діаграм кількісного та вартісного залишку запасів на складах.

Для спрощення контролю й аналізу складського обліку виробничих запасів на підприємстві пропонуємо такі напрями вдосконалення програмного забезпечення:

1) розробити реєстр документів, який би давав можливість отримати список введених первинних документів та документів на переміщення (списання, продаж) за певний період та по будь-якому складу (підзвітній особі). Реєстр має містити основні реквізити документів – номер та дату документа, контрагент або підзвітну особу, суму документа (ПДВ, якщо є), склад на який оприбутковується, або з якого списується товар.

2) розробити спрощену оборотно–сальдову відомість за товарами на складах, яка б включала такі дані найменування товару, сальдо на початок (кількість, сума), надходження (кількість, сума), видатки (кількість, сума) і сальдо на кінець (кількість, сума).

3) розробити спрощену оборотно-сальдову відомість за контрагентами, яка б включала дані: контрагент, сальдо на початок (дебетовий або кредитовий), оборот за період (за дебетом і за кредитом), а також сальдо на

кінець (дебетовий або кредитовий).

4) розробити акт звірки розрахунків з контрагентами, який має містити такі дані: контрагент, сальдо на початок періоду (дебетовий або кредитовий), оборот за період (за дебетом і за кредитом) у розрізі документів (прибуткових накладних, банківських виписок, тощо), і сальдо на кінець (дебетове або кредитове), підписи відповідальних осіб від підприємства та контрагента.

5) одним із завдань програмного забезпечення складського обліку запасів є контроль наявності товарів на складах для забезпечення безперервної роботи підприємства. Для цього пропонуємо розробити модуль контролю наявності необхідної кількості запасів на складах підприємства. Такий модуль має виконувати аналіз кількості ТМЦ, а також надавати можливість формування звіту про недостатню кількість запасів для безперебійного випуску продукції. З цією метою пропонуємо в довідник ТМЦ внести додатковий реквізит, який би характеризував мінімальну кількість певного товару необхідного для забезпечення виробничого процесу (наприклад протягом 10 днів). Заповнивши цей реквізит і проаналізувавши залишки ТМЦ на всіх складах підприємства, отримують список товарів, які необхідно придбати в першу чергу.

6. З метою підвищення ефективності управління виробничими запасами, мінімізації витрат на їх транспортування та зберігання запропоновано автоматизувати такі методи управління запасами, як метод аналізу ABC, XYZ та EVA. Для цього треба розробити модуль аналізу за методами ABC, XYZ та EVA. На основі накопиченої інформації в базі сформованих даних він має формувати класифікацію виробничих запасів, яка дасть змогу відділу постачання приймати ефективні управлінські рішення.

ABC-аналіз є одним з методів раціоналізації, який також може використовуватися в усіх функціональних сферах діяльності підприємства. ABC-аналіз дозволяє:

- виділяти найбільш суттєві напрями господарської діяльності;
- спрямувати ділову активність у сферу підвищеної економічної значущості і одночасно знизити витрати в інших сферах за рахунок

усунення зайвих функцій і видів робіт;

– підвищити ефективність організаційних та управлінських рішень завдяки їх цільовій орієнтації.

XYZ-аналіз дозволяє класифікувати ресурси підприємства залежно від характеру їх використання та точності прогнозування змін в їх потребі. Основна ідея XYZ-аналізу полягає в групуванні об'єктів за однорідністю параметрів, що аналізуються.

EVA-аналіз забезпечує отримання корисної інформації щодо ефективності проведених у минулих періодах операцій, ніж облікові засоби вимірювання ефективності діяльності підприємства, такі як прибуток підприємства, рентабельність капіталу чи темпи зростання чистого прибутку у розрахунку на одну акцію.

Окрім того, EVA-аналіз також дозволяє вимірювати та управляти прибутком підприємства з погляду його власника. Водночас цей аналіз надає інформацію менеджерам підприємства стосовно того, як вони можуть впливати на прибутковість підприємства.

3.3. Шляхи удосконалення обліку та аналізу використання виробничих запасів підприємств

Для здійснення господарської діяльності підприємствами всіх форм власності та галузей економіки використовуються виробничі запаси, які є найбільш важливою та значною частиною активів підприємства. З одного боку, сформовані виробничі запаси забезпечують постійність, безперервність та ритмічність діяльності підприємства, гарантують його економічну безпеку, а з іншого – виробничі запаси на рівні великих промислових підприємств потребують великих капіталовкладень. Тому від організації та ведення обліку виробничих запасів залежить точність визначення прибутку підприємства, його фінансовий стан, конкурентоспроможність на ринку та в цілому ефективність роботи підприємства [81 с. 148]

Для вирішення зазначених проблемних аспектів пропонуємо основні напрями удосконалення обліку виробничих запасів, які представлені на

рис.3.4

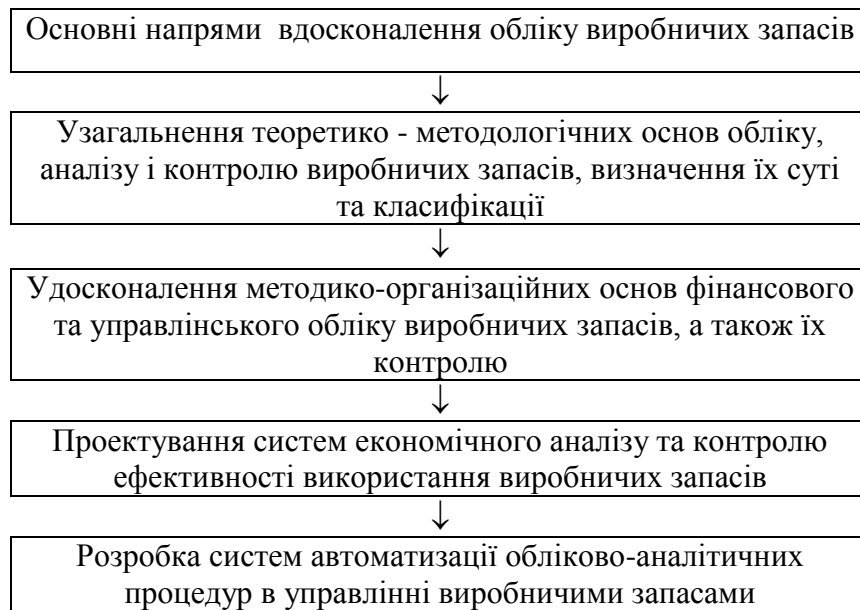


Рис. 3.4. Запропонована структура напрямів удосконалення обліку виробничих запасів.

На сьогодні норми П(С)БО 9 «Запаси» дозволяють проводити лише уцінку первісної балансової вартості запасів та не містять норм, що дозволяють дооцінювати їх первісну вартість на суму, що перевищує первісну вартість. Відповідно до п. 28 П(С)БО 9, дооцінку балансової вартості запасів можна здійснювати лише за умови і на суму попередньої уцінки [86]. Однак в сучасних умовах розвитку економіки і функціонування вітчизняних підприємств внутрішнім та зовнішнім користувачам необхідно мати інформацію про реальну ринкову вартість виробничих запасів підприємства, що заборонено чинними П(С)БО. З метою вирішення зазначеної проблеми розроблено методику дооцінки вартості виробничих запасів підприємства на основі використання 4 критеріїв, що дозволили виокремити її види: без врахування альтернативних витрат; із врахуванням альтернативних витрат; за умови проведення попередньої уцінки; без проведення попередньої уцінки. [54, с. 345].

Необхідність обґрунтування ефективних управлінських рішень з раціонального використання виробничих запасів обумовлює доцільність наукових досліджень щодо методики аналізу виробничих запасів та її

подальшого удосконалення.

Нагальним і завжди актуальним завданням ділового життя є ефективне управління виробничими запасами, яке полягає у визначенні потреб в запасах, оптимізації їх складу і структури, підвищення ефективності використання сировини, матеріалів і господарської діяльності підприємства в цілому.

Важливу роль у вирішенні проблем менеджменту виробничих запасів підприємств відіграє поліпшення організаційного забезпечення і подальше вдосконалення методики їх аналізу, зокрема визначення мети, напрямів та завдань аналізу. [38 с.132].

Метою аналізу виробничих запасів є пошук внутрішніх потенційних можливостей (резервів) раціонального їх використання, зростання обсягів виробництва і прибутку. Останнє можливо за умови зниження собівартості виробництва. Задля ефективною реалізації окресленої мети необхідна детальна оцінка стану і використання виробничих запасів за наступними напрямками:

- оцінка матеріальної забезпеченості процесу виробництва підприємства сировиною і матеріалами;
- оцінка ефективності використання виробничих запасів.

У рамках кожного з напрямів аналізу пропонуємо реалізувати завдання щодо:

- визначення ступеня виконання плану і динаміки розвитку показників за загальним обсягом, складом, структурою та асортиментом;
- виявлення причин зміни показників і їх кількісного вимірювання;
- оцінки впливу чинників, пов'язаних зі зміною виробничих запасів, на обсяги виробництва і реалізації продукції, собівартість виробництва і прибуток; пошуку внутрішніх резервів зростання обсягів виробництва за рахунок поліпшення використання сировини і матеріалів[38 с. 134].

Ефективне управління виробничими запасами за сучасних умов ведення бізнесу потребує науково обґрунтованого підходу до їх аналізу. Застосування систематизованої методики аналізу виробничих запасів в управлінні ними дозволить здійснювати всебічну оцінку забезпеченості виробництва

матеріальними ресурсами та виявляти потенційні можливості підвищення ефективності їх використання задля забезпечення безперебійного функціонування підприємства, збільшення обсягів виробництва та максимального задоволення потреб споживачів.

Внесені пропозиції щодо удосконалення факторної системи матеріалоємності дозволять оперативно і без важких математичних обчислень дослідити вплив чинників на її зміну та визначити шляхи їх зменшення. [115, с.362]

Запропоновані складові виробничого потенціалу агропромислового підприємства, а саме: інформація, промислово-виробничий персонал, промислово-виробничі фонди, енергія та технологія дають змогу встановити й проаналізувати загальну вартість виробничого потенціалу підприємства, що є необхідним етапом прийняття управлінських рішень щодо ефективного використання всіх ресурсів підприємства та залучення інвестиційних джерел.

Методичний підхід щодо визначення вартості виробничого потенціалу підприємства є одним із важливих кроків узагальнення інтеграційного показника економічної ефективності роботи підприємства. [115, с. 81]

Головною передумовою успішного здійснення виробничого процесу як основної ланки діяльності підприємства є наявність та раціональне використання виробничих запасів на підприємстві є спрощення оформлення операцій, які пов'язані з оприбуткуванням та витратами матеріальних цінностей. Відпуск матеріалів у виробництво, де це доречно, можна оформляти на підставі встановленого ліміту безпосередньо в картках складського обліку матеріалів, передбачивши в них підпис особи, яка отримує цінності. Також можна на картках складського обліку відображати і внутрішнє переміщення цінностей.

Для забезпечення збереження виробничих запасів, дотримання правильного приймання, зберігання та відпуску велике значення має наявність на підприємстві в достатній кількості складських приміщень, оснащених ваговими та вимірювальними приладами, мірною тарою та іншими

пристосуваннями. Важливим напрямом удосконалення процесу формування запасів та підвищення ефективності управління ними в умовах реформування економічної системи є визначення оптимальної потреби в них.

А. М. Поддєрьогін виділив такі моделі управління запасами:

- базова модель EOQ (Economic order quantity);
- модель оптимального економічного розміру замовлення, який забезпечує мінімальну величину сумарних витрат, надає можливість мінімізувати видатки на зберігання запасу та допомагає визначити ефективну площу складських приміщень;
- модель виробничого замовлення: модель використовується, якщо запаси безперервно відновлюються через певний час, тобто виробни виготовляються та продаються одночасно;
- модель управління запасами з фіксованим розміром замовлення: основним параметром цієї моделі є розмір замовлення, що надає можливість визначити обсяг замовлення; модель з фіксованим інтервалом часу між замовленнями: модель визначає момент, коли слід здійснити замовлення на поповнення запасу;
- модель із встановленою періодичністю поповнення запасів до постійного рівня: замовлення на матеріали здійснюється не лише залежно від часу, а й з урахуванням точки замовлення, тобто вона дає можливість реагувати на значні коливання попиту на матеріали; модель "мінімум-максимум": в моделі замовлення виконуються не через кожен заданий інтервал часу, а лише за умови, що запаси на складі у цей момент виявилися рівними або меншими встановленого мінімального рівня.

Основою удосконалення організації обліку виробничих запасів є: узагальнення методичних основ обліку, аналізу і контролю виробничих запасів, визначення їхньої суті та класифікації; удосконалення організаційних основ фінансового та управлінського обліку виробничих запасів та їхнього контролю; проектування системи економічного аналізу та контролю ефективності використання виробничих запасів; розроблення системи

автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами. [84, с.132]

Запущеність обліку запасів на багатьох виробничих підприємствах України призводить до великих їх утрат. Усе це вказує на невирішеність багатьох питань щодо наукового обґрунтування процесу обліку виробничих запасів, серед яких доречно виділити такі:

1) складний процес визначення ринкової та неринкової вартості запасів, що полягає у використанні підприємствами бартерного обміну та обміну на неподібні активи;

2) низький рівень оперативного інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств;

3) слабкий рівень контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів;

4) обмежений контроль над використанням виробничих запасів тощо [93, с. 64, 115].

Необхідно зазначити, що доречно приділити увагу не тільки процесу обліку запасів, а й їх аналізу. Якщо говорити про аналіз виробничих запасів, доречно звернутися до напрямів його впровадження на підприємстві, які були запропоновані Л.Ю. Тринькою та О.В. Липчанською, а саме:

1) аналіз складу, структури та руху виробничих запасів;

2) аналіз дотримання норм виробничих запасів;

3) аналіз забезпечення потреби джерелами покриття виробничих запасів;

4) обґрунтування оптимальної партії закупівлі виробничих запасів;

5) аналіз інтенсивності використання виробничих запасів [118, с.321].

Запропонована методика аналізу виробничих запасів передбачає проведення окремого дослідження впливу процесу використання запасів на результативні показники діяльності підприємства. При цьому визначені напрями аналізу виробничих запасів, запропоновані Л.Ю. Тринькою та О.В. Липчанською, є досить ефективними в процесі провадження господарської

діяльності підприємства, оскільки безпосередньо надають можливість простежувати вплив виробничих запасів на фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання. Практика обліку та аналізу запасів указує на те, що це – досить трудомісткий процес, тому саме він на багатьох підприємствах має певні недоліки.

Аналіз запасів є своєрідною сигнальною системою, що сповіщає про наступ чи можливу появу небажаних тенденцій, які перешкоджають виконанню виробничих завдань, які потребують від управління підприємством прийняття компетентних заходів для того, щоб надати певному процесу необхідного напрямку. За результатами аналізу обліку виробничих запасів можна виявити такі негативні тенденції: низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємства; невідповідний рівень контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів. [118, с.327]. Поліпшення інформаційного забезпечення управління сприяє використанню в практиці підприємств електронного документообігу, що значно спрощує роботу бухгалтерського обліку зі складання та оформлення документів. Ураховуючи значну чисельність запасів на підприємстві, проблеми є й у їх обліку. Рівень достовірності, ефективності та точності обліку залежить від грамотності та чіткості організації електронного документообігу на підприємстві. Процес електронного документообігу складського обліку виробничих запасів повинен ґрунтуватися на інтегрованій обробці облікової інформації, яка включає формування та обробку первинних документів.

Отже, електронний документообіг повинен виконувати три основні функції:

- забезпечення доставки документів за призначенням;
- забезпечення працівників підприємства необхідною управлінською інформацією, яка міститься в документах;
- проведення всезагального контролю над виконанням документів.

Необхідно зазначити, що забезпечення електронного обліку виробничих

запасів на підприємстві вплине на:

- 1) зменшення кількості документів, зокрема прискорить рух інформації між складом та бухгалтерією;
- 2) підвищення ефективності здійснення контролю над веденням документів і прийняттям обґрунтованих рішень стосовно управління виробничими запасами;
- 3) підвищення ефективності роботи окремих працівників та підприємства у цілому;
- 4) зниження витрат на розмноження, передачу та зберігання чисельної кількості паперових документів та їх копій. [131, с.167].

Реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку запасів на вітчизняних підприємствах надає можливість налагодження більш дієвого і менш трудомісткого обліку, контролю за наявністю, рухом і використанням виробничих запасів, а також їхнього зменшення. Поєднання результатів ABC- та XYZ - аналізу дозволяє отримати інструменти планування та контролю забезпечення підприємства матеріальними ресурсами, а комбінація результатів ABC- та XYZ- аналізу дозволяє одержувати додаткову інформацію про матеріали, що використовуються на підприємстві. [84, с. 133]

Враховуючи те, що Україна прагне увійти до міжнародного простору як конкурентний партнер, доцільно говорити про адаптацію вітчизняної системи обліку до МСФЗ. Це, своєю чергою, вплине на прозорість, відкритість, повноту та точність відображення в обліку виробничих запасів, дасть можливість вітчизняним промисловим підприємствам проводити порівняльний аналіз своїх показників ефективності використання виробничих запасів із показниками зарубіжних підприємств. Саме порівняльний аналіз дасть змогу підприємствам виявити свої слабкі сторони та розробити заходи щодо їх ліквідації. Подальші дослідження будуть спрямовані на пошук нових шляхів поліпшення процесу обліку й аналізу виробничих запасів на промислових підприємствах України, розширюючи вже запропоновані напрями вдосконалення цього процесу [131, с. 169].

ВИСНОВКИ

У магістерській роботі запропоновано нове вирішення наукового завдання щодо вдосконалення питань фінансового та управлінського обліку, аналізу ефективності використання виробничих запасів підприємств та на основі узагальнення вітчизняного і зарубіжного досвіду зроблено такі наукові висновки й рекомендації:

1. На основі теоретичних положень і практичних аспектів обліку та аналізу запасів у роботі уточнено поняття виробничих запасів, удосконалено їх класифікацію з урахуванням різноманітних потреб управління. Запаси класифіковано за такими ознаками: 1) видовими ознаками (складом сировини); 2) технологічними ознаками (призначенням для подальшої переробки); 3) галузевими ознаками (призначенням для споживання).

2. Здійснено економіко-правовий аналіз нормативної бази, який свідчить про те, що в Україні сформувалася чотирирівнева система нормативно-правового забезпечення (законодавчий, нормативний, методичний, організаційно - розпорядчий рівні).

3. Для забезпечення правильності й повноти відображення в обліку операцій із запасами на підприємствах автором уточнено систему кодування рахунків, яка враховує функціональну роль запасів, їх призначення й технічну характеристику. З метою контролю за формуванням величини транспортно-заготівельних витрат запропоновано субрахунки для їх обліку.

4. Встановлено, що основним напрямом підвищення ефективності контролю за рухом і використанням виробничих запасів на підприємствах є впровадження управлінського обліку. Це дасть змогу здійснювати контроль за витратами сировини, відходами за всіма виробничими підрозділами підприємства і процесом формування собівартості готової продукції. Крім того, визначено основні центри відповідальності, що уможлиблює контроль матеріальних витрат безпосередньо за місцями їх виникнення (центрами відповідальності). Запропоновано для використання розроблені звіти щодо

управлінського обліку запасів, застосування яких забезпечить отримання необхідної інформації для цілей управління ними.

5. Для вдосконалення процесу отримання достовірної інформації про запаси в роботі розроблено схему руху інформації в умовах автоматизації їх обліку. Підвищення ефективності автоматизації обліку використання виробничих запасів на підприємствах дасть змогу налагодити процес отримання оперативної інформації, необхідної для управління.

6. Важливе місце в системі управління запасами займає їх економічний аналіз, зміст і основна мета якого полягає у визначенні чинників, які впливають на підвищення ефективності використання запасів сировинних ресурсів. У роботі проаналізовано основні показники ефективності використання запасів підприємств та зроблено відповідні висновки, на основі яких запропоновано методичку розрахунку додаткових показників. Розрахунок та аналіз таких показників дає можливість отримати більш повну та достовірну інформацію щодо ступеня використання запасів за всіма виробничими переділами підприємства.

7. На основі теоретичних положень і практичних аспектів обліку та аналізу запасів у дипломній роботі уточнено поняття виробничих запасів, удосконалено їх класифікацію з урахуванням різноманітних потреб управління. Запаси класифіковано за такими ознаками: 1) видовими ознаками (складом сировини); 2) технологічними ознаками (призначенням для подальшої переробки); 3) галузевими ознаками (призначенням для споживання).

8. Для посилення контролю за рухом сировини пропонуємо до субрахунку 201 відкрити два субрахунки 2011 “Сировина” та 2012 “Матеріали”.

Запропонована класифікація рахунків і субрахунків особливо важлива і необхідна в разі автоматизації обліку запасів. Її впровадження дасть змогу отримувати інформацію та формувати відповідні форми документів, а також фінансові звіти підприємств без здійснення яких-небудь попередніх вибірок і групувань, контролювати рух запасів з метою поточного планування і прогнозування.

9. Доцільним і раціональним є облік виробничих запасів за договірними купівельними цінами, а облік усіх ТЗВ, що входять відповідно до П(С)БО 9 "Запаси" у первісну (балансову) вартість запасів, здійснювати на окремому аналітичному рахунку "Транспортні - заготівельні витрати". У цьому разі немає потреби в додатковому калькулюванні купівельних цін на придбані запаси, а облікова інформація про витрати на придбання, доставку й підготовку запасів до використання сприятиме поліпшенню контролю й аналізу цих витрат. Крім того, значно спрощується відображення в синтетичному й аналітичному обліку фактичної собівартості запасів, витрачених на виробництво, а також тих, які вибули з інших причин.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Автоматизированные информационные технологии в экономике : учебник / ред. проф. Г. А. Титаренко. – М. : ЮНИТИ, 2003. – 399 с.
2. Алборов Р. А. Выбор учетной политики предприятия. Принципы и практические рекомендации / Р. А. Алборов. – М. : ДИС, 1995. – 80 с.
3. Бизнес: словник-довідник / укл. В. Бойко та ін. — К.: Україна, 1995. — 157 с. 10. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: Учебный курс. — К.: Ника- Центр, Эльга, 2001. — 528 с.
4. Білова, Н. Варіанти вибуття запасів [Текст] / Н. Білова // Податки та бухгалтерський облік. – 2007. – № 14. – С. 30-67.
5. Бланк И.А. Финансовый менеджмент: учебный курс / И. А. Бланк. – К. : Ника- Центр, Эльга, 2013. – 528 с.
6. Болюх М.А. Економічний аналіз : навч. посібник / М. А. Болюх, В. З. Бурчевський, М. І. Горботок; за ред. акад. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченка. – К. : КНЕУ, 2001. – 540 с.
7. Бурдюг Н. В. Складський облік запасів: актуальні напрями вдосконалення / Н. В. Бурдюг // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. - 2010. -

Вип. 25(1). - С. 111-114. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Znpchdtu_2010_25\(1\)__27.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Znpchdtu_2010_25(1)__27.pdf).

8. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський управлінський облік : навчальний посібник / Бутинець Ф. Ф., Чижевська Л. В., Герасимчук Н. В. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 448 с.

9. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. — 3-тє вид., доп. та перероб. — Житомир: ПП «Рута», 2006. — 512 с.

10. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підруч. [для студ. вищ. навчальних закладів] / Ф. Ф. Бутинець. – [3-тє вид.]. – Житомир : ПП «Рута», 2008. – 444 с. 4. Безруких П. С. Бухгалтерский учет / П. С. Безруких. – М. : Бухгалтерский учет, 2010. – 719 с.

11. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік: Підручник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 480 с.

12. 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.

13. Вахітова О.В. Аудит ефективності системи управління запасами підприємства [Електронний ресурс] / О. В. Вахітова //Буковинська державна фінансова академія. – 2010. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/9_DN_2010/Economics/61130.doc.html.

14. Власюк Г.В. Проблеми організації бухгалтерського обліку та шляхи їх вирішення / Г.В. Власюк // Держава та регіони. — 2009. — № 6. — С. 40–44.

15. Волкова І.А. Фінансовий облік-1: Навчальний посібник. — К.: Центр учбової літератури, 2008. — 228 с.

16. Гарасим, П. М. Курс фінансового обліку [Текст] / П. М. Гарасим, Г. П. Журавель, П. Я. Хомин. – К. : Знання, 2007. – 566 с.

17. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник / С.Ф. Голов. — [2-ге вид.]. — К.: Лібра, 2004. — 704 с.
18. Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. — К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. — 544 с.
19. Гольцова, С. М. Бухгалтерський облік [Текст] : навчальний посібник / С.М. Гольцова, І. Й. Плікус. — 2-ге вид., перероб. і доп. — Суми : Університетська книга. — 2007. — 254 с.
20. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит: Навчальний посібник. — Львів: Оріяна-Нова, 2004. — 292 с.
21. Гордієнко, Н. І. Аудит, методика і організація [Текст] : навч. посібник / Н. І. Гордієнко, О. В. Харламова. — Харків : ХНАМГ. — 2007. — 452 с.
22. Давидов Г.М., Давидов І.Г., Давидов Ю.Г. та ін. Аудит: Підручник // За ред. Давидова Г.М., Кужельного М.В. — 2-ге вид., переробл. і доповн. — К.: Знання, 2009. — 495 с.
23. Дмитренко А. В. Економічна сутність поняття виробничі запаси / А. В. Дмитренко, І. В. Балабась // Економіка і регіон. - 2016. - № 2. - С. 149-152. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/econrig_2016_2_24
24. Должанський А. М. Нормативно-правове забезпечення обліку виробничих запасів на поліграфічних підприємствах в умовах розвитку ринкових відносин / А. М. Должанський, О. С. Юрочко // Науковий вісник НЛТУ України. - 2013. - Вип. 23.18. - С. 179-186. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/nvnltu_2013_23.
25. Єгорова Ю. Безоплатно отримані запаси, роботи та послуги / Ю. Єгорова // - Дебет-Кредит. — 2014. - №13.
26. Жуков В. Н. Учет материально-производственных запасов / В.Н. Жуков // Бухгалтерский учет. — 1998. — № 12. — С. 34–40.
27. Золотарьова А.М. Напрями підвищення ефективності управління виробничими запасами на вітчизняних підприємствах / А. М. Золотарьова // Управління розвитком. — 2012. — № 5. С.126. — [Електронний ресурс] Режим

доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Uproz/2012_5/u1205zol.pdf.

28. Івахненко В.М. Курс економічного аналізу: навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / В.М. Івахненко, М.І. Горбаток. — [вид. 2-ге, перероб. і доп.]. — К.: КНЕУ, 2010. — 302 с.

29. Івахненков С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: навчальний посібник / С. В. Івахненков. — 3-тє вид., випр. і доп. — К.: Знання, 2006.

30. Івахненков С. В. Упровадження програмного забезпечення обліку і контролю: потенційні переваги і реальні проблеми. // Бухгалтерський облік і аудит. — 2007. — №2. — С. 56 — 62.

31. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. №291 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

32. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 грудня 1999 р. за № 893/4186.

33. Інформаційні системи і технології в економіці. посібник для студ. вищ. навч. закладів / за ред. В. С. Пономаренка. — К. : Академія. — 2002. — 544 с.

34. Іорданов В. Інвентаризація на підприємстві / В. Іорданов // — Все про бухгалтерський облік. — 2011. — №114. — с. 68.

35. Камишанов П.І., Камишанов О.П. Бухгалтерський фінансовий облік. Навчальний посібник. М.:Омега-Л, 2004. с. 64.

36. Карабаза, І. А. Учет и аудит [Електронний ресурс] : / І. А. Карабаза. - Оцінка виробничих запасів як інструмент впливу на фінансові результати діяльності підприємства. — 2008. — Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Ekonk/2008_22/021_karabaza.pdf.

37. Карєв В., Лавренєв В., Міронов О., Варєня В., Барон В. Облік запасів/ В. Карєв, В. Лавренєв, О. Міронов, В. Варєня, В. Барон // Дебет — Кредит. — №6. — 2000.
38. Кащена Н. Б. Удосконалення методики аналізу виробничих запасів підприємства / Н. Б. Кащена, О. В. Цуканова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. - 2011. - Вип. 2. - С. 128-135. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2011_2_22
39. Киба Л. М. Передумови створення методики з розрахунку нормативів виробничих запасів матеріально-технічних ресурсів [Текст] / Л. М. Киба // Актуальні проблеми економіки. – 2006. – №9. – С. 159-167.
40. Китайчук Т. Г. Особливості різних систем обліку запасів / Т. Г. Китайчук, В. Г. Душкевич // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2013. - Вип. 10(3). - С. 293-298. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/escnof_2013_10\(3\)__50.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/escnof_2013_10(3)__50.pdf).
41. Кім Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навч. посібник / Г. Кім, В. В. Сопко, Ю. Г. Кім. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К: Центр навчальної літератури, 2006. – 480 с.
42. Клименко, О. В. Інформаційні системи і технології в обліку: навчальний посібник / О. В. Клименко. – К.: Центр учбової літ-ри, 2008. – 320 с.
43. Коваленко А.М. Бухгалтерський облік в Україні. Від теорії до практики / [за ред. А. М. Коваленко]. – Дніпропетровськ : ВКК «Баланс-Клуб», 2011. – 1024 с.
44. Коваль Л.В. Вплив методів оцінки виробничих запасів при їх вибутті на фінансовий результат сільськогосподарського підприємства / Л. Коваль, О. Пацар // Науковий вісник Миколаївського національного університету імені В.О. Сухомлинського. Економічні науки: збірник наукових праць. – 2017. – №1 (8). – С.38-43.
45. Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти/ Н.І. Коваль// Збірник наукових праць

ВНАУ. – Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики, 2017 – №7. – (23) – 2017. – С. 93 – 108.

46. Козырев А. А. Информационные технологии в экономике и управлении: учебник / А. А. Козырев. – Изд. 3-е, перераб. и доп. – СПб. : Михайлова В. А. - 2003. – 496 с.

47. Краївська І. А. Облік у зарубіжних країнах: Конспект лекцій, навчально-методичний матеріал для самостійної роботи та для практичних занять, завдання для контрольної роботи для студентів усіх форм навчання спеціальностей.— Харків: ХНАМГ, 2009.— 243 с.

48. Крамаренко, Г. О. Фінансовий аналіз і планування: навчальний посібник / Г. А. Крамаренко. – Дніпропетровськ : ДАУБП, 2001. – 224 с.

49. Кружкова Р.В., Даєнічева, В.А., Єлагіна, С.С. Організація виробництвом на підприємствах харчової промисловості: навч. посібник.- 5-е вид./Р.В. Кружкова, В.А. Даєнічева, С.С. Єлагіна та ін. - М. : Агропромиздат, 1985. - 495с.

50. Кужельний М.В. Теорія бухгалтерського обліку : підручник [для студ. вищ. навч. закл.] / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2006. – 576 с.

51. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Організація і методика аудиту: Підручник. — К.: Каравела, 2012. — 544 с.

52. Лагун М. І. Інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану підприємств при визначенні його потенціалу [Текст] / М.І. Лагун // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 9. – С. 64-69.

53. Левицька С. О. Виробничі запаси як об'єкт внутрішнього контролю (на прикладі суб'єктів споживчої кооперації) / С. О. Левицька // Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Серія : Економіка. - 2017. - Вип. 4. - С. 200-206. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2017_4_39

54. Легенчук С. Ф. Розвиток облікового відображення виробничих запасів: на шляху до усунення інформаційної асиметрії / С. Ф.

Легенчук, І. В. Жиглей // Актуальні проблеми економіки. - 2014. - № 12. - С. 339-347. - Режим доступу:http://nbuv.gov.ua/UJRN/ape_2014_12_40

55. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : [навч. посіб.] / В. С. Лень, В. В. Гливенко. — К.: ЦНЛ, 2006. — 556 с.

56. Лень В. С., Гливенко В. В. Бухгалтерський облік в Україні, основи та практика / В. С. Лень, В. В. Гливенко – К.: Знання 2004.- с. 805.

57. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Підручник. 3-тє вид./ О.В. Лишиленко.-К: Вид-во «Центр учбової літератури», 2009.- с. 468.

58. Литвиенко М.И. Отражение в учете товарно-материальных запасов согласно GAAP и IAS / М. И. Литвиенко // Бухгалтерский учет. – 1998. – № 11. – С. 67–71.

59. Лишиленко О. В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посібник / О. В. Лишиленко. – К. : Центр навчальної літератури. – 2004. – 254 с.

60. Максимова, В. Принципова модель внутрішнього аудиту (на прикладі виробничих запасів) [Текст] / В. Максимова // Бухгалтерський облік та аудит. – 2004. – №12. – С. 15-19.

61. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи : [монографія] / Н. М. Малюга.- ЖДТУ, 2012- 384 с.

62. Малюга Н.М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія / Н.М. Малюга. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 548 с.

63. Мальчик М.В. Фінансовий аналіз: кредитно-модульний курс.: навч.-метод. посіб. / М.В. Мальчик, С.Т. Бойко. — Рівне, 2010. — 236 с.

64. Матвійчук М. З. Облік запасів: управлінський аспект оптимізації / М. З. Матвійчук // Інноваційна економіка. - 2013. - № 9. - С. 180-185. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/inek_2013_9_28.pdf.

65. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів від 10.01.2007 р. №2 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. —

Режим

доступу:

http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=293629&cat_id=293536.

66. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів: Затверджені наказом Міністерства України від 10.02. 2007 р. №2.

67. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства від 27.06.2013 р. №635 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. —

Режим

доступу:

http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=382876.

68. Методичні рекомендації щодо формування собівартості продукції від 09.07.2007 № 373 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021.

69. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_021

70. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» від 01.01.2012 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_021.

71. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / за ред. С. Ф. Голова. — К. : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України. — 2000. — 1272 с.

72. Мінняло, В. Оцінка вибуття запасів [Текст] / В. Мінняло // Дебет-Кредит. — 2008. — № 48. — С. 29-31.

73. Мних, Є. В. Економічний аналіз [Текст]: підручник [для студентів вищих навчальних закладів] / Є. В. Мних. — К. : Центр навчальної літератури, 2003. — 412 с.

74. Мурашко, О. В. Суть матеріальних запасів, їх класифікація та визначення у бухгалтерському обліку [Текст] / О. В. Мурашко // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. — Житомир : ЖДТУ, 2005. — №3(33). — С. 134 – 139.

75. Нападовська Л. В. Управлінський облік : монографія / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ. – 2000. – 158 с.

76. Нападовська Л. В. Управлінський облік: суть, значення та рекомендації щодо його використання в практичній діяльності вітчизняних підприємств / Л. В. Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 8-9. – С. 50-62.

77. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 р. №73 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

78. Нашкерська В.Г. Фінансовий облік: Навчальний посібник. — К.: Кондор, 2009. — 503 с.

79. Неєлова Н. А. Проблемні питання обліку запасів та шляхи їх вирішення. / Н. Неєлова // Збірник тез і доповідей за матеріалами 7 наукової конференції 2004 р. : Наукове видання. – Суми: УАБС НБУ. – 2004. – С.13 – 14.

80. Огійчук М.Ф., Плаксієнко В.Я., Беленкова М.І. та ін. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник / / За ред. проф. Огійчука М.Ф. — 6-те вид., перероб. і допов. — К.: Алерта, 2011. — 1042 с.

81. 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. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2016_6\(2\)__38](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevcg_2016_6(2)__38)

82. Ощепков О. П. Визначення поняття "виробничі запаси" в бухгалтерському обліку / О. П. Ощепков, Н. В. Максименко // Економіка харчової промисловості. - 2011. - № 3. - С. 71-73. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/echp_2011_3_19.

83. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,

зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва від 19.04.2001 р. №186 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>.

84. Погорелов Ю. С. Удосконалення обліку та аналізу виробничих запасів / Ю. С. Погорелов, А. В. Пилипенко // Економіка. Менеджмент. Підприємництво. - 2014. - № 26(2). - С. 132-137. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/есмері_2014_26\(2\)__17](http://nbuv.gov.ua/UJRN/есмері_2014_26(2)__17).

85. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

86. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» від 20.10.1999 р. №246 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

87. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246, зі змінами та доповненнями.

88. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції» від 28.02.2002 р. №147 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0269-02>.

89. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 № 246, зі змінами та доповненнями // <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

90. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» від 31.12.1999 р. №318 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

91. Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань від 02.09.2014 р. №879 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>.

92. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей від 22.01.1996 р. №116 (зі

змiнами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF>.

93. Принада І. В. Сучасні проблеми обліку виробничих запасів на підприємстві / І. В. Принада, О. Д. Назарчук // Наука й економіка. - 2014. - Вип. 3. - С. 64-67. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Nie_2014_3_10.pdf.

94. Принада І.В. Сучасні проблеми обліку виробничих запасів на підприємстві / І.В. Принада, О.В. Назарчук // Наука й економіка. – 2014. – № 3. – С. 64-67.

95. Про аудиторську діяльність від : Закон України від 22.04.1993 р. №3125-ХІІ (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.

96. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України: від 16.07.1999 р. №996-ХІV (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

97. Про затвердження методики проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану підприємств та організацій. Наказ Міністерства юстиції України №81 від 27.06.1997 р

98. Про кореспонденцію рахунків. Наказ Міністерства фінансів України №143 від 28.03.2002 р

99. Про затвердження змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку : Наказ від 22.11.2004 р. № 731 / Міністерство фінансів України // Офіційний вісник України. - 2004. - № 49. - С. 161.

100. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти). — Тернопіль: Економічна думка, 1999. — 422 с.

101. Пшенична, А. Ж. Аудит [Текст] : навчальний посібник / А. Ж. Пшенична; Мін-во освіти і науки України, Полтавський ун-т споживчої кооперації України. – К. : ЦУЛ, 2008. – 320 с.

102. Рибалко, О. М. Вдосконалення обліку виробничих запасів // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. [Текст] / О. М. Рибалко. – 2008. – №6. – С. 210–215.
103. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: навч. посіб. / Г.В. Савицька. — [2-ге вид., випр. і доп.]. — К.: Знання, 2007. — 662 с.
104. Савицкая Г. В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия / Г. В. Савицкая. - Изд. 4-е, перераб. и доп. – Минск : Новое знание. – 2001.– 635 с.
105. Скригун, Н. Оптимізація виробничих запасів як один із напрямків управління витратами [Текст] / Н. Скригун // Економіка підприємств. – 2003. – №2. – С.39-41.
106. Сльозко, Т. М. Основні проблеми бухгалтерського обліку та звітності [Текст] / Т. М. Сльозко // Фінанси України. – 2010. – № 3. – С. 110-117.
107. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навчальний посібник] / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2009. – 526 с.
108. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. / В.В. Сопко. — К., 2006. — 526 с.
109. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – К.: КНЕУ, 2000. – 260 с.
110. Споданенко, Т. Бухгалтерський облік [Текст] : навч. посіб. / Т. Споданенко. – К. : Центр учбової літератури , 2007 – 528 с.
111. Справжній бух облік/Н.Білова, А.Бобро, Д.Винокуров та ін.- Х.:Фактор,2012– 1200 с.
112. Стельмашук, А. М. Бухгалтерський облік [Текст] : Навчальний посібник / А. М. Стельмашук, П. С. Смоленюк. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 528 с.
113. Тарасенко Н. В. Економічний аналіз діяльності промислового підприємства / Н. В. Тарасенко. – Львів : ЛБІ НБУ, 2000. – 485 с.
114. Тивоненко Г. І. Аналіз вартості величини виробничого потенціалу

та тенденції його зміни / Г. І. Тивоненко // Держава та регіони. Серія : Економіка та підприємництво. - 2014. - № 6. - С. 81-86. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/drep_2014_6_17.

115. Титенко Л. В. Економічна сутність виробничих запасів / Л. В. Титенко // Фінанси, облік і аудит. - 2011. - Вип. 18. - С. 361-369. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Foa_2011_18_47.

116. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підруч. для студ. екон. спец. вищ. навч. закл. / Н.М. Ткаченко — [5-те вид., доповн. і переробл.]. — К.: А.С.К., 2007. — 784 с.

117. Томчук О. Методика аналізу ефективності використання виробничих запасів аграрних підприємств та шляхи їх покращення / І. Потапова, Н. Коваль, О. Томчук // ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки / Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 4/2-(13) / відпов. ред. І.Б. Садовська. – Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2016. – С.118-124.

118. Тринька Л.Я. Економічний аналіз: [навч.-метод. посіб.] / Л.Я. Тринька, О.В. Липчанська. – К.: Алерта, 2013. – 568 с.

119. Фабіянська В.Ю. Аудит виробничих запасів: організаційні та методичні аспекти / Фабіянська В.Ю., Пацар О.Г. // Ефективна економіка. – 2017. – № 4. – Режим доступу до журналу: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=5546>

120. Фінансовий менеджмент : [підручник]; за. ред. А. М. Поддєрьогіна. — К.: КНЕУ, 2005. — 535с.

121. Хмельницький, І. Від запасів до готової продукції [Текст] / І. Хмельницький //Податки та бухгалтерський облік. – 2007.– №1 – С. 23-29.

122. Хом'як Р.Л. Бухгалтерський облік в Україні : навч. посібник / Р.Л.Хом'яка, В.І.Лемішовського. – Львів : Інтеллект Захід, 2006. – 1088 с.

123. Чаюн І. Ю. Управління матеріало-технічним забезпеченням підприємства : [навч. посіб.] / І. Ю. Чаюн, І. Ю. Бондар. — К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т., 2002. —111 с

124. Чебанова Н.В. Бухгалтерський фінансовий облік: посіб. / Н.В.

Чебанова, Ю.А. Василенко. — К.: Видавничий центр «Академія», 2008. — 672 с.

125. Чебанова Н.В., Єфименко Т.І. Фінансовий облік: Підручник. — К.: Академія, 2007. — 704 с.

126. Чейз Р.Б. Производственный и операционный менеджмент / Р. Б. Чейз, Н. Дж. Эквилайн, Р. Ф. Якобс; Пер. с англ. — 8-е изд. — М. : Издательский дом «Вильямс», 2011. —704 с.

127. Шаманська В.М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку: навч. посіб. для студ. екон. спец. / В.М. Шаманська. — К.: Знання-Прес, 2008. — 268 с.

128. Шамота, Г. М. Вдосконалення методів оцінки вибуття виробничих запасів [Текст] / Г. М. Шамота, О. І. Федько, Економічні погляди: теорія і практика. Збірник тез наукових робіт міжнародної науково-практичної конференції (3-4 лютого 2012 р.): — Одеса : у 2-х частинах. О.: «Центр економічних досліджень і розвитку», 2012. — Ч. II . — с. 28 - 31.

129. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. 3-тє вид./ В.Г. Швець. — Знання, 2008. — с. 535.

130. Шендригоренко М. Т. Облік виробничих запасів: актуальні питання та напрямки їх вирішення / М. Т. Шендригоренко // Вісник Криворізького економічного інституту КНУ. - 2013. - № 2. - С. 102-106. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vkei_2013_2_21.pdf.

131. Шум М. А. Особливості обліку та аналізу виробничих запасів на підприємствах України в сучасних умовах / М. А. Шум, К. С. Гулько // Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство. - 2017. - Вип. 15(2). - С. 166-169. - Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevsg_2017_15\(2\)__39](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuumevsg_2017_15(2)__39).

132. Яременко Л.М. Облік виробничих запасів в Україні – проблеми ведення та шляхи їх подолання / Л.М. Яременко [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/portal>.

ДОДАТКИ