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

КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ

В ГАЛУЗЯХ ЕКОНОМІКИ

РАБОКОНЬ Юлія Сергіївна

ОБЛІК ТА АНАЛІЗ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня
«Магістр»
Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:
кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри
обліку та оподаткування в галузях
економіки
Правдюк Марина Володимирівна

ВІННИЦЯ – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Запаси підприємства: економічний зміст та класифікація

1.2. Проблемні питання обліку та аналізу запасів

1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу запасів

РОЗДІЛ 2. СТАН ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМТВА

2.1. Порядок визнання та оцінки запасів підприємства

2.2. Методика обліку запасів підприємства

2.3. Удосконалення системи обліку запасів підприємства

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Мета і завдання аналізу запасів

3.2. Стан та ефективність використання запасів

3.3. Напрями удосконалення управління запасами підприємства

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Найпершою з обов'язкових умов здійснення процесу виробництва є забезпечення його запасами – сировиною, матеріалами, напівфабрикатами, комплектуючими виробами тощо, з яких або за допомогою яких здійснюється виробництво продукції. Особливістю їх є одноразове використання в процесі виробництва, перенесення всієї вартості на собівартість виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг). Тому контроль за збереженням матеріальних ресурсів, раціональним використанням їх у виробництві має велике значення. Матеріальні затрати становлять 57-68% собівартості продукції. Від достовірності та об’єктивності відображення в бухгалтерському обліку й звітності операцій із запасами залежить правильність визначення основних показників, які характеризують результати господарської діяльності та реальний фінансовий стан підприємства (залишки оборотних коштів, темпи їх обігу, собівартість, прибуток, рентабельність, тощо). Тобто від достовірності, об’єктивності, правдивості та повноти відображення господарських фактів, пов’язаних із рухом запасів, залежить правдивість і неупередженість усіх суттєвих для користувачів показників [1, с. 102].

Сьогодні сільськогосподарські підприємства потребують суттєвого реформування структури управління господарською діяльністю. При цьому велике значення має визначення мінімальної величини запасів на підприємствах, оскільки матеріальні витрати на цих підприємствах займають найбільшу питому вагу. Оптимізація запасів – один із головних факторів виходу сільськогосподарських підприємств із кризового стану. Це зумовлює необхідність по-новому визначити роль, місце, зміст обліку і аналізу запасів, обґрунтувати їх методологію в системі управління. Адже в ринкових відносинах у вигіднішому положенні виявляються ті підприємства, котрі вміють краще аналізувати виробничу ситуацію і приймати ефективні рішення (в тому числі й щодо оптимізації запасів), швидше адаптуватися до змін кон’юнктури [22].

У даних умовах висуваються нові вимоги до організації економічної інформації, до методики обліку і аналізу запасів.

Тому актуальність проблеми обліку та аналізу запасів сільськогосподарського підприємства не викликає сумніву і потребує дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку та аналізу запасів розглядалися в працях відомих вітчизняних та зарубіжних учених-економістів: Ф.Ф. Бутинця, Ю.В. Безруких, М.І. Бондаря, Н.М. Гудзенко, Л.В. Гуцаленко, Я.П. Іщенко, Н.І. Коваль, Л.В. Коваль, А.П. Макаренко, Т.О. Меліхової, Н.Б. Мельник, Т.О. Мулик, О.В. Леги, Л.Г. Ловінської, Т.Ф. Плахтій, О.А. Подолянчук, Н.Л. Правдюк, КІ. Посилаєвої, Ю.В. Подмешальської, О.Ф. Томчук, О.Д. Шевчук, О.І. Чабанюк, В.Ю. Фабіянської, В.І. Янчука та інші.

Наукові праці є важливим внеском в удосконалення обліку запасів. Враховуючи значний внесок науковців, очевидно, що в умовах постійного розвитку облікової практики, проблематика щодо обліку все ж таки залишається актуальною та потребує подальшого наукового доопрацювання, уточнення та дослідження.

Залишаються нез'ясованими питання обліку запасів, обчислення матеріальних витрат в собівартості продукції, має місце неузгодженість фінансового, управлінського та податкового обліку на рівні підприємства.

Недостатня теоретична і практична розробленість обліку та аналізу запасів у сільськогосподарських підприємствах, недосконаліть нормативних актів, що його регламентують, зумовили вибір теми дипломної роботи, мету і завдання наукового дослідження.

Метою дослідження є розкриття методики обліку та аналізу запасів і надання пропозицій щодо удосконалення їх облікового забезпечення, а також пошук резервів підвищення ефективності використання на підприємстві.

Досягнення поставленої мети зумовило постановку і вирішення наступних завдань:

- розкрити економічну сутність запасів підприємства та їх класифікація;
- окреслити проблемні питання обліку та аналізу запасів;
- вивчити нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу запасів;
- розкрити порядок визнання та оцінки запасів підприємства;
- обґрунтувати методику обліку запасів підприємства;
- визначити напрямки удосконалення системи обліку запасів підприємства;
- окреслити мету і завдання аналізу запасів;
- вивчити стан та ефективність використання запасів;
- розкрити напрями удосконалення аналізу запасів.

Об'єктом дослідження є порядок обліку і аналізу запасів у товаристві з обмеженою відповідальністю «Богданівське» (ТОВ «Богданівське») Вінницької області Тульчинського району, с. Богданівка, вул. Котовського.

Предметом дослідження є теоретичні, методологічні та практичні аспекти обліку і аналізу запасів на підприємстві.

Інформаційну базу дослідження становили законодавчі та нормативні акти з питань обліку та аналізу запасів підприємства, фінансова звітність суб'єкта господарювання, а також відповідні монографії, наукові статті вітчизняних та зарубіжних вчених за темою дослідження.

Апробація результатів дослідження. Одержані результати наукового дослідження, висновки й пропозиції доповідалися на Всеукраїнській науково-практичній конференції «Проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення в системі управління» 29 листопада 2018 року, ІІІ Всеукраїнській науково-практичній конференції «Облік, аналіз, контроль та оподаткування: стан і перспективи розвитку» 28-29 березня 2019 року, ІІ Всеукраїнській науково-практичній конференції «Проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення в системі управління» 14-15 листопада 2019 року, які проходили у Вінницькому національному аграрному університеті.

Дослідження здійснювалося із застосуванням загальнонаукових та спеціальних методів пізнання обліку та аналізу запасів. Використовувалися методи індукції та дедукції – для збирання, систематизації і обробки інформації щодо розкриття змісту обліку запасів та її складових; групування – для класифікації об’єктів обліку запасів; аналізу та синтезу, порівняння; метод логічного аналізу. Для практичного дослідження організації і методики обліку та аналізу запасів використано показники роботи ТОВ «Богданівське» за 2016-2018 роки.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Запаси підприємства: економічний зміст та класифікація

Однією з обов'язкових умов підтримання виробництва продукції на певному рівні є постійна наявність частини оборотних активів в матеріальній формі (запасів). З одного боку, сформовані запаси забезпечують постійність, безперервність та ритмічність діяльності підприємства, гарантують його економічну безпеку, з іншого – запаси на рівні великих сільськогосподарських підприємств потребують великих капіталовкладень. Тому від організації і ведення обліку запасів залежить точність визначення прибутку підприємства, його фінансовий стан, конкурентоспроможність на ринку та в цілому ефективність роботи підприємства [67, с. 229].

Зазначимо, що запаси є важливою економічною та обліковою категорією, окремим об'єктом обліку та важливим фактором ефективної діяльності підприємства. Тому для формування належної системи обліку та аналізу, з метою покращення ефективності використання запасів, перш за все потрібно з'ясувати значення та суть цієї категорії [**61, с. 233**].

У вітчизняній літературі термін «запаси» з'явився із затвердженням положення (стандарту) бухгалтерського обліку. До впровадження стандартів термінологія мала різну назву, а саме: товарно-матеріальні цінності, предмети праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси. В одних економічних джерелах носять назву товарно-матеріальних запасів (цінностей), в інших матеріальних ресурсів (у літературі 70-80 років термін мав широке вживання) [5].

Проведені дослідження показують, що ряд авторів по-різному визначають сутність запасів. Така відмінність у трактуванні свідчить про те, що розкриття суті будь-якої економічної категорії залежить від вибраного підходу до її визначення. Тому, на думку науковців, для цілей бухгалтерського обліку тлумачення терміну «запаси», як облікової категорії повинно містити такі

основні моменти, які дають можливість визначити терміни і напрямки використання, а також джерела відшкодування вартості виробничих запасів підприємств [5, с. 127].

Наприклад, В.Д. Новодворський зазначає, що «під виробничими ресурсами розуміється сума складових ресурсів основних фондів, а також матеріальних і трудових ресурсів». Економічна наука і практика управління не мають достатнього ефективного методологічного апарату. У дослідженні проблеми ресурсозбереження вчені та практики приділяють значну увагу економії матеріальних ресурсів, зокрема переробці відходів виробництва і споживання. На думку автора, проблема ефективного використання матеріальних ресурсів у виробництві потребує детального розгляду економічної сутності поняття «матеріальні ресурси» [40].

Ф.Ф. Бутинець вважає, що під запасами розуміються «всі товарно-матеріальні цінності, якими підприємство володіє на певну дату, незалежно від місця їх знаходження». Отже, в основі цього визначення лежить право власності на запаси, що поєднує в собі такі обов'язкові елементи, як володіння, користування та розпорядження ними [6, с.125].

Н.І. Коваль визначає запаси як наявність відповідних матеріальних ресурсів, до яких належать засоби виробництва, предмети споживання, інші цінності, необхідні для забезпечення розширеного відтворення, обслуговування сфери нематеріального виробництва та задоволення потреб населення, і які іще не використовуються [30, с.96].

З.Б. Живко, М.О. Живко, І.Ю Живко визначають, що запаси – це ресурси (активи) підприємства, які зберігаються для продажу за умов звичайної господарської діяльності або перебувають у процесі виробництва для такого продажу, або утримуються для споживання у виробничому процесі чи при наданні послуг, а також для управління підприємством (сировина і матеріали,комплектуючі вироби, готова продукція, паливо, будівельні матеріали, товари, малоцінні та швидкозношувані предмети тощо) [19, с. 156].

Дубініна М.В. виокремлює поняття «складських запасів» і характеризує

їх двома видами: виробничі запаси – це матеріальні цінності, що знаходяться на складі підприємств виробничої сфери і призначені для подальшого використання; товарні запаси – матеріальні цінності, які знаходяться на складі, але призначені для продажу [16, с. 54].

О.А. Подолянчук, висловила свою думку, щодо сутності запасів і вважає, що ними є активи, як складова матеріальних ресурсів, які беруть участь у господарських процесах (постачання, виробництва, реалізації) підприємства протягом року або одного операційного циклу (якщо він більше року), а також створені продукти праці [48, с. 93].

А.І. Олійник, С.І. Юр'єва, Л.І. Рибальченко зазначають, що запаси є необхідним елементом виробничого процесу, які повністю споживаються в кожному виробничому циклі і тому повністю переносять свою вартість на продукцію, вироблену в процесі виробництва. На думку авторів, такі розбіжності у визначенні об'єкта обліку запасів пояснюються не розробленими методологічними принципами окремих розділів бухгалтерського обліку, а також не досить чітким тлумаченням об'єкта обліку, наявності і руху запасів, здійснення контрольних функцій щодо їх використання та забезпечення збереження власності [40].

Дослідження вище зазначенних вивченнь наукових підходів до економічної сутності досліджуваної категорії свідчить про низку протиріч у трактуваннях термінів. Зокрема, це використовування визначень «запаси», «виробничі запаси», «матеріальні запаси», «матеріальні цінності», «матеріальні ресурси». Дискусійність питань дала можливість здійснити групування підходів до визначення дефініції «запаси» (табл.1.1).

В наукових публікаціях багато уваги приділяється сутності виробничих запасів, як складової запасів.

Лопатіна В.В. характеризує виробничі запаси як сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому

процесі, так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання в одному операційному циклі [35].

Таблиця 1.1

Підходи науковців до використання термінів для визначення поняття «запаси»

Автори, нормативні джерела	Терміни, що використовуються для позначення
П(С)БО 9 «Запаси», В.В. Бабіч, А.В. Бугай, Ю.А. Василенко, П.М. Гарасим, Т.В. Гладких, С.В. Голов, О.І. Єрмак, О.О. Єропутова, Г.П. Журавель, В.С. Лень, Г.В. Нашкаревська, В.О. Онищенко, М.С. Пушкар, І.Б. Садовська, Г.А. Семенов, Л.К. Сук, Н.М. Ткаченко, П.С. Тютюнник, П.Я. Хомин, Р.Л. Хом'як, Н.В. Чабанова	«запаси»
І.Д. Бенько, Т.Г. Китайчук, В.С. Лень, М.Р. Лучко, З.Д. Тичук, Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків	«товарно-матеріальні цінності», «матеріальні цінності»
О.М. Губачова, І.А. Карабоза, І.Р. Любезна, С.І. Мельник, О.В. Мурашко, С.М. Хмелевський	«матеріальні запаси», «товарно-матеріальні запаси», «матеріально-виробничі запаси»
Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Селіванова, Фуад Сулейман Махмуд АльФасфус	«товарно-виробничі запаси»

Джерело: [51].

Проаналізувавши літературні джерела, можна сказати, що запаси являють собою досить складну категорію, яка по-різному тлумачиться вченими. Проте в усіх визначеннях зустрічається визначення матеріальної основи запасів – «предмети праці», «актив», «матеріальні цінності», «сировина, матеріали».

Джерелами появи запасів на підприємстві є придбання зі сторони або самостійне виготовлення, а основне їх призначення − «використання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством». Звідси можна зробити висновок, що запаси, як елемент запасів, виступають активами, що придбані зі сторони або самостійно виготовлені й утримуються підприємством для продажу, використання у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб за умови їх повного споживання в одному операційному циклі [5].

Подолянчук О.А. відзначає, що науковці не висловлюють однозначної думки щодо змісту виробничих запасів (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Визначення терміна «виробничі запаси» в економічній літературі

Автор	Активи	Засоби виробництва	Оборотні засоби	Предмети праці	Матеріальні ресурси	Матеріали	Виробничі запаси	Споживаються в операційному циклі	Призначені для виробництва продукції або подальшого перепродажу
Багрій П.І.		+			+				
Бородкін А.С.			+	+	+			+	
Безруких П.С.				+	+	+		+	
Бутинець Ф.Ф.	+			+			+	+	+
Велш Г.А.	+							+	+
Верхоглядова Н.І.					+			+	+
Грабова Н.М.	+			+		+	+	+	+
Коваленко А.М.	+		+					+	
Кужельний М.В.				+			+		
Ліберман Л.В.				+		+		+	
Міддлтон Д.							+		
Мус Г.									+
Новодворський В.Д.			+	+	+				+
Сопко В.В.			+			+	+		
Петрова В.І.			+	+		+	+	+	
Пушкар М.С.			+	+		+			+
Річард Д. Ірвін					+			+	+
Терещенко Л.О.	+			+			+	+	+
Хендріксен Е.С.			+			+		+	
Шара Є.Ю.	+		+				+	+	+
Шквір В.Д.					+	+	+		

Джерело: [51, 14].

Таким чином, підтримуємо думку Подолянчук О.А, що запаси – це активи, як складова матеріальних ресурсів, які беруть участь у господарських процесах (постачання, виробництва, реалізації) підприємства протягом року або одного операційного циклу (якщо він більше року), а також створені продукти праці [48].

Варто відзначити, що дослідження будь-якої категорії потребує вивчення класифікації. Класифікація кожного явища є дуже важливою ланкою, оскільки

від її правильності буде залежати і правильність використання цього явища [23].

Основоположна класифікація запасів закладена в законодавстві, а саме в Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Тому на нашу думку доцільно було б зупинитись докладніше на цій класифікації [23].

Для цілей бухгалтерського обліку всі запаси підприємства можуть бути поділені на дві групи:

- власні запаси;

- запаси, які не є власністю підприємства, але знаходяться на його території [4].

Кожна група в свою чергу поділяється на види запасів (рис. 1.1).

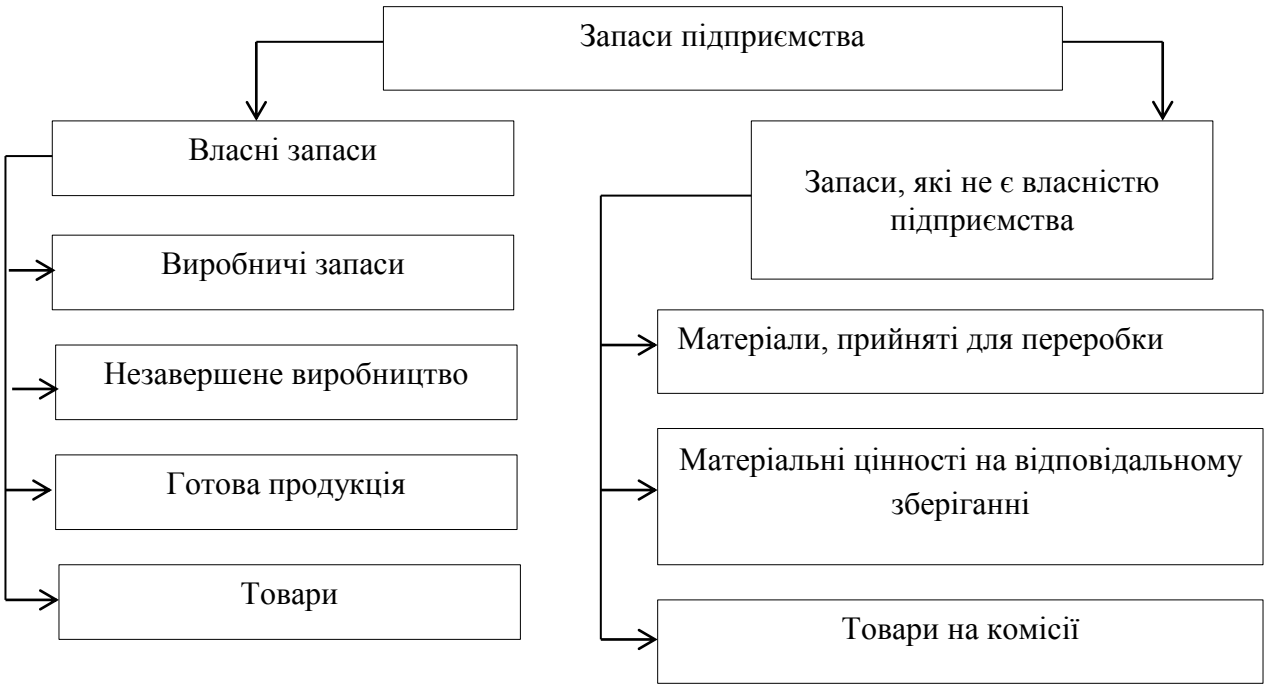

Рис.1.1. Класифікація запасів підприємства

Джерело: [4].

Власні запаси підприємства обліковуються на балансових рахунках. До них відносяться:

1) виробничі запаси – це придбані або самостійно виготовлені запаси, які

підлягають подальшій переробці на підприємстві або утримуються для іншого споживання в ході нормального операційного циклу. Вони поділяються на:

- сировину – придбані або отримані іншим чином (наприклад, вирощені, видобуті) продукти (матеріали), які знаходяться у власності підприємства і призначені для подальшої переробки;

- основні й допоміжні матеріали;

- комплектуючі вироби, покупні напівфабрикати та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва та адміністративних потреб;

- малоцінні та швидкозношувані предмети, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року (інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо) [65].

2) незавершене виробництво – це незакінчені обробкою та складанням деталі, вузли і вироби, а також незакінчені технологічні процеси. Незавершене виробництво підприємства, що виготовляє продукцію, включає витрати, розподілені на незакінчену обробкою продукцію. Для підприємства, що надає послуги, незавершене виробництво включає витрати з надання послуг щодо яких підприємство ще не визнало дохід [65].

3) готова продукція – це продукція, яка виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором або іншим нормативно–правовим актом [65].

4) товари – це матеріальні цінності, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу. При цьому підприємство-покупець, як правило, не вносить суттєвих змін до їх фізичної форми. Вже при закупці у постачальника вони є готовою продукцією. Однак у ряді випадків підприємства, які займаються перепродажем, здійснюють комплектацію таких товарів, їх компонування в які-небудь системи (наприклад, об’єднання декількох станків у виробничу лінію, яка надалі цілком поставляється покупцеві). Товарні запаси складають основну частину запасів у

торгово-закупівельних підприємств та у підприємств, які спеціалізуються на комплектації і т.п. [65].

Склад запасів на кожному конкретному підприємстві залежить від виду діяльності підприємства. Якщо для торговельного підприємства основна частина запасів – це товари, то для виробничого – виробничі запаси, незавершене виробництво, готова продукція [65].

Запаси, які не є власністю підприємства, обліковуються поза балансом і до запасів підприємства, у якого вони знаходяться, не включаються. До них відносяться:

- матеріали, прийняті для переробки – давальницька сировина, яка не оплачується одержувачем і залишається власністю замовника.

- матеріальні цінності на відповідальному зберіганні – матеріальні цінності, які реалізовані підприємством і право власності на які перейшло покупцю, але за умовами договору вони знаходяться на відповідальному зберіганні у підприємства-продавця [65].

Крім того, сюди включаються матеріальні цінності:

- отримані підприємством від постачальника, але не сплачені і заборонені до витрачання,

- одержані надміру, ніж у видаткових документах постачальників,

- на які є відмова від акцепту розрахункових документів постачальників.

- товари на комісії – це товари, одержані в межах договорів комісії (консигнації), поруки та інших цивільно-правових договорів, що уповноважують підприємство здійснювати продаж товарів від імені та за дорученням іншої особи без передачі права власності на такі товари [65].

Договір комісії передбачає, що комітент доставляє товари посереднику, який діє як комісіонер, намагаючись продати товари. Товари відносять до запасів комітента, тому що комісіонер не купує товар. Комісіонер приймає на себе відповідальність за збереження товару, прийнятого на комісію [65].

Після реалізації товару комісіонер передає власнику товару (комітенту) виручку за мінусом вказаних у договорі комісії витрат і комісійних. Товари, які

знаходяться на реалізації у комісіонера, включаються до запасів підприємства, яке передало товар на комісію (комітента), а не до запасів комісіонера [65].

Запаси також ще можна класифікувати за наступними ознаками (табл.1.3):

Таблиця 1.3

Характеристика основних видів запасів

№ п/п	Класифікаційні групи запасів	Вид запасів	Характеристика
1	**2**	**3**	**4**
1	За призначенням і причинами утворення	Постійні	Частина виробничих і товарних запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками
		Сезонні	Запаси, що утворяться при сезонному виробництві продукції чи при сезонному транспортуванні
2	За місцем знаходження	Складські	Запаси, що знаходяться на складах підприємства
		У виробництві	Запаси, що знаходяться в процесі обробки
		В дорозі	Продукція, що відвантажена споживачу, і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі
3	За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Запаси, що відповідають запланованим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперебійної роботи підприємства
		Понаднормові	Запаси, що перевищують їх нормативну кількість
4	За наявністю на початок і кінець звітного періоду	Початкові	Величина запасів на початок звітного періоду
		Кінцеві	Величина запасів на кінець звітного періоду
5	Відносно до 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 неможливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін і без значних втрат первісної вартості таких запасів
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 вдруге у виробництві

Продовження табл. 1.3

1	**2**	3	4
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 у процесі виробництва (виробничі запаси, незавершене виробництво)
		У сфері обігу	Запаси, що знаходяться у сфері обігу (готова продукція, товари)
		У невиробничій сфері	Запаси, що не використовуються у виробництві
10	Запаси, що не використовуються у виробництві	Запаси виробничі (предмети і засоби праці)	Запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва, купівельних напівфабрикатів та ін..
		Запаси незавершеного виробництва	Частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки та не прийнята відділом технічного контролю (ВТК)
		Запаси готової продукції	Продукція, виробництво якої завершене що прийнята ВТК і знаходиться на складі
		Запаси товарні (продукти праці)	Товари, що знаходяться у сфері обігу, а також продукція, що знаходиться в дорозі

Джерело**:** [36].

Розглянемо також загальну систему класифікації запасів щодо їх ознак, яка властива для всіх сільскогосподарських підприємств (рис.1.2).

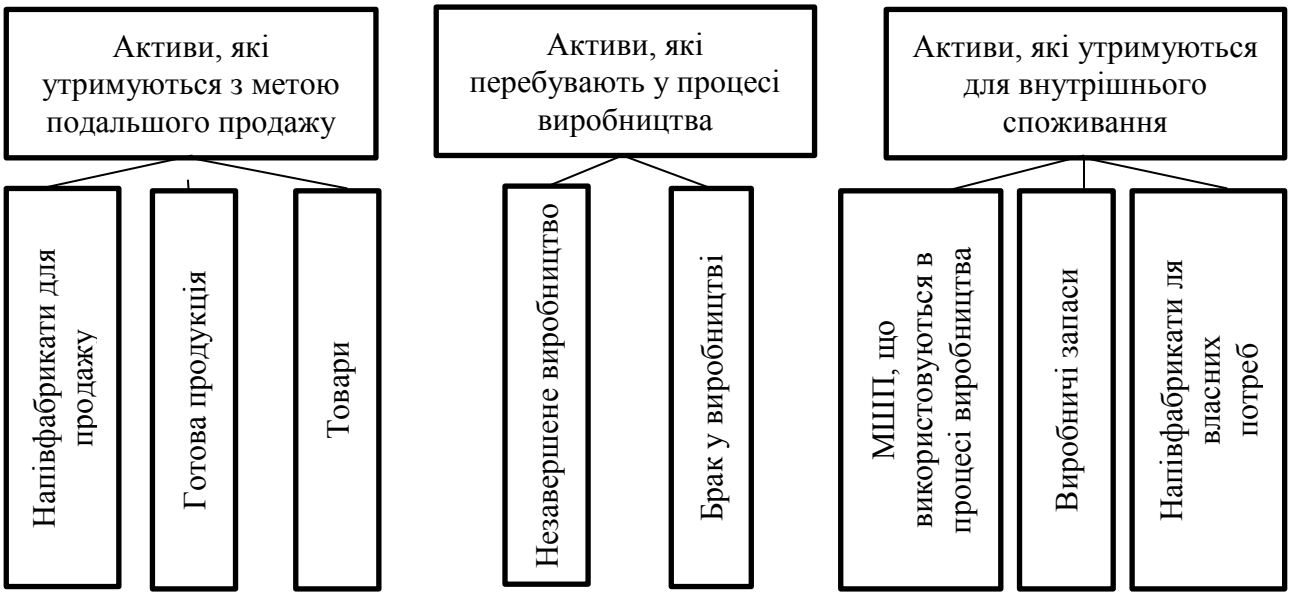

Рис 1.2. Ознаки класифікації запасів за їх призначенням

Джерело: [21].

Опрацювання наукової літератури свідчить, що вчених в усі часи турбують проблеми розвитку та покращення обліку запасів. Визначено, що запаси з облікової точки є предметами праці, які підприємство використовує в процесі виробництва продукції в повному обсязі, а також може використовувати для інших цілей управління різних ланок. Питання визначення економічної сутності та визнання запасів потребують подальшого дослідження з метою удосконалення системи обліку та аналізу підприємств з урахуванням галузевої специфіки виробництва [51].

1.2. Проблемні питання обліку та аналізу запасів

Для формування ринкової економіки в Україні необхідне виробництво конкурентоспроможної продукції та її реалізація на внутрішньому та зарубіжних ринках. Одночасно, основною передумовою здійснення господарської діяльності більшості підприємств є достатній обсяг та раціональне використання запасів. Вирішення проблеми ефективного розвитку та зростання виробничого потенціалу господарських підприємств потребує створення системи управління виробництвом, в основу якої має бути покладено формування інформації про запаси підприємства. Розробка та впровадження основних напрямів підвищення ефективності господарської діяльності підприємств передбачає вдосконалення обліку і контролю запасів, які забезпечують менеджерів і керівників належною інформацією для прийняття управлінських рішень [13, с. 52].

Від правильності ведення обліку запасів залежить достовірність даних про отриманий підприємством прибуток та збереження самих запасів. За сучасних економічних умов при переході діяльності економічних суб’єктів на ринкові відносини, правильна організація бухгалтерського обліку запасів є необхідною умовою для діяльності підприємства. Для оцінки рівнів запасів та визначення, який запас доцільно поповнювати і яким може бути обсяг замовлення, важливу роль виконує система управління запасами [38].

Тому науковці стверджують, що система управління запасами

характеризується великою кількістю факторів, які впливають на її ефективність. Загальні вимоги, що висуваються до такої системи, залежать від цілей, які [38]:

- орієнтовані на підприємство: швидкість отримання матеріалів, товарів та інформації;

- орієнтовані на ринок: відповідність управління ринковій стратегії; здатність до адаптації;

- пов’язані із системною інтеграцією: розподіл завдань управління за видами продукції; цілісна система персональної відповідальності за виконання замовлення;

- орієнтовані на виробничий потік: систематичність контролю процесі управління у виробництві; узгодження окремих процесів управління. Найважливішою умовою успішного функціонування та процвітання будь-якого підприємства є ефективне використання запасів [38, с. 921].

На думку Сиротенко Н. А. сьогодні важлива роль приділяється різним аспектам оптимального споживання ресурсів. Вирішення цієї проблеми вимагає від системи управління нових підходів щодо організації внутрішніх потоків інформації про рух запасів, які формуються функціями обліку та контролю задля задоволення різноманітних потреб користувачів. За таких обставин, необхідна більш оперативна, гнучка, пристосована до ринкових умов, надійна обліково-контрольна система, яка б стала фундаментом оновленого управління матеріальним забезпеченням. Від зазначеного залежатиме підвищення економічної ефективності виробництва і розвиток обліково-контрольної системи в цілому [54, с. 163].

Досягнення ефективного використання запасів можливе при правильній організації їх обліку та внутрішнього контролю за їх використанням та рухом.

Єрмоленко Г.С. та Шумляєв Б.О. вважають, що необхідними передумовами правильної організації обліку запасів на підприємствах є:

- раціональна організація складського господарства;

- розробка номенклатури запасів;

- наявність інструкції з обліку виробничих запасів;

- правильне групування (класифікація) запасів;

- розробка норм витрачання запасів [18, с.31].

Очеретько Л.М. виділяє наступні проблеми при організації та веденні обліку запасів:

- відсутність необхідних реквізитів в первинних документах з обліку запасів, що ставить під сумнів правдивість та достовірність інформації, що в них відображена;

- порушення строків проведення інвентаризації, що ставить під сумнів факт наявності запасів на підприємстві;

- порушення норм списання запасів, що тягне за собою завищення витрат підприємства;

- порушення порядку відшкодування витрат та випадків крадіжок матеріальновідповідальними особами, що призводить до відображення неправильної суми витрат [45].

Актуальною на сьогодні є проблема поновлення програмного забезпечення обліку, оскільки облік запасів неможливий без застосування комп'ютерних технологій. Контроль запасів необхідно здійснювати у відповідності з такими принципами:

- завозити матеріали необхідно лише ті, що використовуються у виробництві;

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

- зберігання запасів організовувати за сучасними ресурсозберігаючими технологіями;

- запаси повинні підлягати повному обліку, маркуванню та етикетуванню;

- встановити єдиний принцип відпуску сировини та матеріалів у виробництво за методом середніх цін [13].

На думку Янчук В.І., Кипоренко О.В. вирішення проблемних питань

обліку запасів можливе при використанні нетрадиційних для вітчизняної облікової практики підходів щодо ефективного їх використання та оптимізації результатів діяльності підприємства через застосування принципів і методів бухгалтерського обліку [68].

Отже, бухгалтери підприємств повинні самостійно вирішувати, як організувати аналітичний облік запасів та їх оцінку залежно від конкретних умов діяльності підприємства і ведення бухгалтерського обліку.

Запаси є дуже важливим елементом діяльності будь-якого підприємства. Їх розглядають як частину матеріальних ресурсів, які не задіяні у виробничому процесі, але їх наявність на підприємстві у передбачених розмірах є об'єктивною умовою його діяльності. Раціональне використання запасів має велике економічне значення. Забезпеченість запасами є необхідною умовою здійснення господарської діяльності підприємства, а ефективне використання запасів є передумовою прибуткового його функціонування [13].

Вивчаючи проблеми обліку запасів та напрями їх удосконалення науковцями виокремлено наступні висновки:

1. Для того, щоб стабільно здійснювати процес виробництва на підприємстві, мають бути постійно оборотні засоби в матеріальній формі. Так, підприємство повинне мати в необхідних розмірах запаси сировини і матеріалів, насіння, кормів, нафтопродуктів та інших цінностей. При їх використанні збільшуються витрати на виробництво, результатом якого є створення готової продукції [13].

2. Поліпшенню ефективності облікового процесу щодо запасів на підприємстві сприятиме впорядкування первинної документації, широке впровадження типових уніфікованих форм, підвищення рівня автоматизації обліково-обчислювальних робіт, забезпечення суворого порядку приймання, зберігання й витрачання запасів. Представляється доцільною розробка єдиної форми документа на списання запасів, призначеної для комп'ютерної обробки [13].

3. Основними напрямками вдосконалення підвищення ефективності

використання запасів на підприємстві є:

- підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління запасами підприємств, яке забезпечується запровадженням інформаційних технологій обробки економічної інформації;

- удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні запасами та обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації запасів, оскільки успішне функціонування підприємств залежить, перш за все, не тільки від вдосконалення внутрішньогосподарської діяльності взагалі, а і від того, наскільки розвинута система автоматизації їхньої діяльності [13];

- узгодження механізмів бухгалтерського і податкового обліку запасів;

- обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки і технології виробництва;

- чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств (застосування заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів) [13].

Необхідною умовою фінансово-господарської діяльності будь-якого підприємства є наявність ресурсного потенціалу. При цьому надзвичайно важливе значення в складі майна та структурі ресурсів підприємства займають запаси, які забезпечують постійність, безперервність та ритмічність діяльності господарюючого суб’єкта, а також гарантують його економічну безпеку. Тому аналіз стану та ефективності використання запасів є важливою функцією та необхідним інструментом діяльності підприємства [14].

Аналіз запасів підприємства відіграє надзвичайно важливу роль при оцінці ефективності господарської діяльності суб’єкта господарювання, оскільки слугує джерелом інформації для прийняття своєчасних, ефективних та раціональних управлінських рішень. При цьому важливим є те, що даний інструмент дозволяє не тільки розрахувати можливі відхилення (економію або перевитрачання) обсягу фактично витрачених ресурсів від запланованих показників, але й встановити причини виникнення цих відхилень, тобто вплив

певної сукупності факторів на суму витрат. Також проведення аналізу матеріальних ресурсів дозволяє виявити резерви зниження матеріалоємності продукції підприємства і розробити оптимальні економічно обґрунтовані управлінські рішення з подальшого розвитку виробництва [14].

Аналіз запасів підприємства має за мету забезпечити ефективне виконання виробничої програми за рахунок зведення до мінімуму матеріальних витрат, зменшення обсягу запасів, зниження цін на ресурси та підвищення їх якості.

Виходячи з мети, основними завданнями економічного аналізу забезпеченості й використання запасів підприємства є такі: оцінка реальності планів матеріально-технічного постачання, ступеню виконання їх, впливу на обсяг виробництва продукції, її собівартість та інші показники господарської діяльності; оцінка забезпечення підприємства окремими видами запасів; оцінка рівня інтенсивності та ефективності використання матеріальних ресурсів; визначення характеру складських запасів, оцінка руху та структури споживання матеріальних ресурсів; систематизація факторів, які зумовили відхилення фактичних показників використання запасів від планових (прогнозованих); моделювання взаємозв’язків між обсягами випуску продукції та матеріаломісткістю, матеріаловіддачею, іншими факторними показниками; виявлення внутрішньовиробничих резервів економії виробничих запасів та оцінка їх впливу на обсяг діяльності [14].

Отже, аналіз забезпечення підприємства запасами та ефективності їх використання є важливим інструментом в системі управління ресурсним потенціалом господарюючого суб’єкта, що допомагає досягати високих кінцевих результатів. В управлінні ресурсами підприємства все розпочинається з аналізу та ним завершується. Тому усім суб’єктам господарювання необхідно враховувати важливість та вплив аналізу на перебіг як внутрішньовиробничих процесів підприємства, так і підвищення ефективності його фінансово-господарської діяльності [14].

1.3. Нормативно-правове забезпечення обліку та аналізу запасів

В умовах переходу на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та інтеграції вітчизняної системи бухгалтерського обліку в європейський законодавчий простір важливим є питання нормативно-правового регулювання всіх об'єктів бухгалтерського обліку. Це також стосується і бухгалтерського обліку запасів.

Як зазначив З.В. Задорожний, нині бухгалтерський облік в Україні, як і вся економіка держави, знаходиться в кризі. Основними причинами занедбаного стану бухгалтерського обліку у нашій державі є відсутність послідовної концепції реформування бухгалтерського обліку, недоскоанлість змісту Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», значна розбіжність між податковим і бухгалтерським законодавством [20].

Основним завданням нормативно-правового регулювання обліку в Україні є визначення для всіх суб'єктів господарювання єдиних правил його ведення. Порядок ведення бухгалтерського обліку запасів на підприємствах регулює цілий ряд нормативно-правових документів, які забезпечують:

– дотримання підприємствами єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, які гарантують та захищають інтереси користувачів облікової інформації;

– достовірність та повноту визначених даних з метою задоволення інформаційних потреб користувачів [57].

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 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 під-

приємству), що будують систему нормативного регулювання бухгалтерського обліку запасів сільськогосподарських підприємств (рис. 1.3) [57].

Рис.1.3 Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку запасів

Перший рівень нормативного регулювання встановлює особливості визнання та оцінки запасів при їх надходженні та використанні для підприємств України, які використовують міжнародні стандарти для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності [15].

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 запаси, регулює їх порядок оцінки, обліку та аналізу на підприємстві та розкриття інформації в фінансовій звітності, регулює порядок здійснення операцій, пов'язаних із рухом запасів [15].

На третьому рівні перебуває Податковий кодекс України, який визначає порядок оподаткування податком на додану вартість запасів при їх придбанні та реалізації, порядок оцінки запасів при вибутті та встановлює обмеження щодо включення вартості запасів до витрат при розрахунку бази оподаткування податком на прибуток. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, зокрема щодо запасів, порядок оформлення первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку, обов'язки підприємств у проведенні інвентаризації, зокрема в частині відображення залишків виробничих запасів на дату складання балансу [15].

Четвертий рівень регулювання ґрунтується на Методичних рекомендаціях щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві, 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 [15].

На думку науковців для вирішення проблем із погодження законодавчої бази необхідно на рівні міністерств та відомств розробляти інструкції, які конкретизовані за профілем галузі та придатні для використання як підвідомчими, так і відомчо-непідпорядкованими підприємствами, зокрема

недержавної форми власності [15].

Для належної організації обліку та контролю на підприємствах доцільно використовувати нормативно-правову базу п’ятого рівня. Важливим документом на цьому рівні вважається наказ з облікової політики підприємства, як сукупності принципів, методів і процедур з організації системи обліку витрат. По суті облікова політика окреслює методику обліку окремих операцій, і повинна відображати особливості організації ведення бухгалтерського обліку та порядок здійснення контролю. Потрібно звернути увагу, що управлінський облік ґрунтується на вибірковому застосуванні методів з різних дисциплін, а саме: оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку, математичних методів управління, аналізу та інших. Визначальною дисципліною є бухгалтерський облік, зокрема його важлива складова – фінансовий облік. Дані фінансового обліку безпосередньо використовуються в управлінському обліку, як інформація про витрати на виробництво [15].

Науковці обґрунтували необхідність вирішення проблеми з узгодження нормативно-правової бази на всіх рівнях, забезпечення відповідної наукової інтерпретації основних складових системи обліку з трактуванням їх економічної сутності в сучасних умовах становлення ринкових відносин. Проте, потрібно враховувати організаційно-технологічні особливості сільськогосподарського виробництва [15].

Опрацювавши основні нормативно-правові документи, що здійснюють регламентацію бухгалтерського обліку запасів підприємств сільськогосподарської галузі в Україні визначено, що найбільш повно інформація розкривається в П(С)БО 9 «Запаси», та МСФЗ 2 «Запаси», оскільки у цих документах висвітлено питання з обліку запасів. У них викладено важливі питання бухгалтерського обліку певної топологічної ділянки обліку, разом з тим, є неузгодженість, зокрема, існують відмінності між порядком оцінки виробничих запасів за вимогами П(С)БО та МСФЗ [15].

Порівняльний аналіз вимог П(С)БО 9 «Запаси» та МСФЗ 2 «Запаси» дозволив визначити спільні та відмінні підходи до регулювання окремих питань

бухгалтерського обліку виробничих запасів (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Порівняння вимог П(С)БО 9 «Запаси» та МСФЗ 2 «Запаси»

Економічна ознака	П(С)БО 9 «Запаси»	МСФЗ 2 «Запаси»
1	2	3
Визначення запасів	Під запасами розуміють активи, які: – утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяль- ності; – перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; – утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, а також управління підприємством	Під запасами розуміють активи, які призначені для використання в ході звичайної господарської діяльності у процесі виробництва, для продажу, чи у формі матеріалів для споживання при наданні послуг
Оцінка запасів при надходженні	Собівартість формується з таких витрат: 1. При придбанні у постачальника – суми, що сплачуються згідно з договором поста- чальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельних витрат; інших витрат. 2. При виготовлені власними силами – витрат, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16 «Витрати». 3. При внесенні до статутного капіталу – справедливої вартості, погодженої із засновниками підприємства з урахуваннямвитрат, що включаються до первісної вартостізапасів, придбаних у постачальника. 4. При безоплатному отриманні – справедливої вартості. 5. При отриманні внаслідок обміну на подібні активи – балансової вартості переданих запасів. 6. При отримані внаслідок обміну на неподібні активи – справедливої вартості отриманих запасів. До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачізапасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати	Собівартість формується з таких витрат: 1. Витрати на придбання. Ціни придбання; мита та інших податків (якщо вони не відшкодовуються підприємству), витрат на транспортування; вартості робіт з навантаження та розвантаження й інших витрат. 2. Витрати на переробку. Витрати, безпосередньо пов'язанні з одиницею виробництва. 3. Інші витрати. Інші витрати, якщо вони відбулися при доставцізапасів до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану. До собівартості не включаються: понаднормативні суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж

Продовження табл. 1.4

1	2	3
Оцінка запасів при використанні	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість. Нормативні затрати; ціни продаж	Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість. Стандартних витрат та метод роздрібних цін.
Відображення вартості у балансі	Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації.	Найменша з двох оцінок: собівартість або чиста вартість реалізації

Джерело: [29].

Порівняльний аналіз П(С)БО та МСФЗ показав, що загалом методичний підхід до бухгалтерського обліку запасів за міжнародними та національними стандартами майже уніфікований. Однією із істотних відмінностей між стандартами є обмеження сфери їх застосування. Так, МСФЗ використовують всі підприємства, організації та установи незалежно від форми власності та способу утворення. Відповідно до П(С)БО його вимоги не поширюються на ведення бухгалтерського обліку бюджетними установами, що є обґрунтовано доцільним, оскільки це випливає з особливостей системи бухгалтерського обліку бюджетних установ, порядку їх функціонування та мети діяльності [29].

Існує відмінність у деталізації складових запасів, зокрема, відповідно до п. 6 П(С)БО 9 «Запаси» для цілей бухгалтерського обліку запаси включають:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;
- незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт (послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу [29];
- готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором, або іншим нормативно-правовим актом;

● товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу [29];

● малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року [29];

● поточні біологічні активи, якщо вони оцінюються за цим П(С)БО 9 «Запаси», а також сільськогосподарська після її первісного визнання.

Вимоги п. 37 МСФЗ 2 «Запаси» визначають загальну класифікацію запасів, зокрема, до них включаються товари, виробничі запаси, виробничі допоміжні матеріали, матеріали, незавершене виробництво та готова продукція [29].

Отже, національні стандарти надають більш детальний перелік складових, які включаються до запасів, що спрощує порядок віднесення складових до запасів. Відсутність такої деталізації в МСФЗ пояснюються тим, що вони носять більш загальний характер та не враховують особливостей обліку окремих країн [29].

При розкритті інформації у фінансовій звітності виникають принципові відмінності щодо деталізації інформації про запаси. Так, відповідно до вимог МСФЗ, суб’єкт господарювання повинен надавати дані про суму запасів, визнаних витратами протягом звітного періоду, така вимога в національних стандартах відсутня. Вважаємо, що така інформація є доречною при розкритті стану і результатів господарської діяльності підприємств. Під час переоцінки запасів за нормами П(С)БО надається інформація лише про суму збільшення чистої вартості реалізації запасів, які попередньо уцінені. МСФЗ, крім цієї інформації, вимагає розкривати дані про суми уцінки запасів у звітному періоді, а також наводити обставини або події, що спричинили дооцінку запасів, які раніше були уцінені. Отже, МСФЗ, надають більше свободи ведення бухгалтерського обліку, ґрунтуючись на застосуванні бухгалтерами професійного судження та змушує розкривати більше інформації про запаси порівняно з національними стандартами [29].

Запропоновано п'ятирівневу модель нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку запасів та їх контролю для сільськогосподарських підприємств і обґрунтовано необхідність вирішення проблем з узгодження законодавчої бази на всіх рівнях і зведення до мінімуму існуючих суперечностей у системі обліку та контролю на сільськогосподарських підприємствах різних форм власності і організаційно-правових форм господарювання [29].

Згідно з проведеними дослідженнями нормативно-правової бази, яка покладена в основу бухгалтерського обліку запасів сільськогосподарських підприємств, встановлено:

● методичний підхід до бухгалтерського обліку запасів за міжнародними та національними стандартами майже уніфікований. Для повної гармонізації цих стандартів потребують уточнення питання деталізації інформації, яка розкривається у фінансових звітах про запаси;

● чинним законодавством врегульовані майже всі аспекти бухгалтерського обліку запасів, проте невирішеними залишається низка питань, що виникають у практичній діяльності суб'єкта господарювання (бухгалтерський облік тари, безоплатно отриманих запасів, що не використовуються, тощо), вирішення яких є предметом подальших досліджень [29].

РОЗДІЛ 2
СТАН ОБЛІКУ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Порядок визнання та оцінки запасів підприємства

Запаси мають вагомий вплив на фінансові результати діяльності підприємства, оскільки займають найбільшу питому частку у складі витрат. Запаси забезпечують підприємству постійність, безперервність та ритмічність його господарської діяльності, а також гарантують йому економічну безпеку. Раціональне використання запасів відносять до одного із найважливіших факторів розвитку економіки, а це, у свою чергу, призводить до збільшення обсягів виробництва та розміру прибутку підприємства. Це зумовлює необхідність узагальнення та огляду сучасних підходів до визначення вартості запасів. Проблема удосконалення обліково-аналітичного забезпечення оцінки запасів в сучасних умовах набувають особливої актуальності, в зв'язку з потребою оперативної інформації в умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку [32].

Основним призначенням обліку є надання внутрішнім і зовнішнім користувачам достатньої релевантної інформації для аналізу і обґрунтування конкурентоспроможних управлінських рішень. При цьому велике значення для ефективної діяльності підприємства має здійснення своєчасної та правдивої оцінки запасів, формування повної інформації щодо наявних запасів, визначення їх мінімальної величини, забезпечення їх раціонального використання відповідно до встановлених нормативів, оскільки безперервний процес виробничої діяльності неможливо уявити без наявності запасів [59].

Одиницею бухгалтерського обліку запасів крім номенклатурного номера може бути партія, однорідна група (вид), марка, сорт тощо [32].

Зважаючи на те, що різноманітність запасів обумовлена різноманітними особливостями діяльності підприємств, вона потребує широкого вибору оцінок. Тому, можемо зазначити, що важливою передумовою якісної організації обліку запасів є їх оцінка.

Як визначають В.В. Сопко та С.В. Андрос, «оцінка – це спосіб вартісного визначення господарських фактів і процесів, за допомогою якого натуральні (речові і трудові) характеристики перетворюються на вартісні» [31].

Оцінка запасів підприємства є важливим інструментом, тому що забезпечує правдивість інформації бухгалтерського обліку про результати господарської діяльності. Відомо, що оцінка запасів завжди пов'язується з грошовим вимірником. Запасам приділяється особлива увага тому, що вони становлять значну частку активів, а також їх оцінка впливає на валюту балансу, на собівартість виготовленої продукції, а отже, і на визначення фінансового результату діяльності [32].

Зазначимо, що базою дослідження під час написання магістерської роботи стало товариство з обмеженою відповідальністю «Богданівське» с. Богданівка Тульчинського району Вінницької області.

ТОВ «Богданівське» створено на базі колгоспу с. Богданівка Тульчинського району. Основною рисою в розвитку ТОВ «Богданівське» є земля, природна родючість якої є дуже висока. Тут історично сформувався тип селянина, який успадкував у себе багатовіковий досвід обробляти землю та розведення худоби, любов до сільськогосподарської праці, бажання і вміння працювати. Чорноземні грунти і сприятливий клімат, велика густота населення, землеробські навички, які здавна склалися в нього, і зручне економіко-географічне положення зробили рослинництво базовою галуззю розвитку ТОВ «Богданівське». Більше ніж в інших районах вирощують картоплю. Із зернових культур родять жито та овес, а також гречка. Вирощують пшеницю та сою. Слід також відмітити зовнішньоекономічну діяльність товариства, а саме експорт ячменю та кукурудзи. Готові також працювати з колишніми земляками по наданню в лізинг західної техніки під високий відсоток.

Відповідно до вимог П(С)БО 9 «Запаси» оцінка запасів здійснюється на таких трьох етапах:

- при надходженні;
- при списанні;

- на дату балансу [32].

Оцінка запасів при їх надходженні відбувається за фактом витрат на їх придбання у момент отримання.

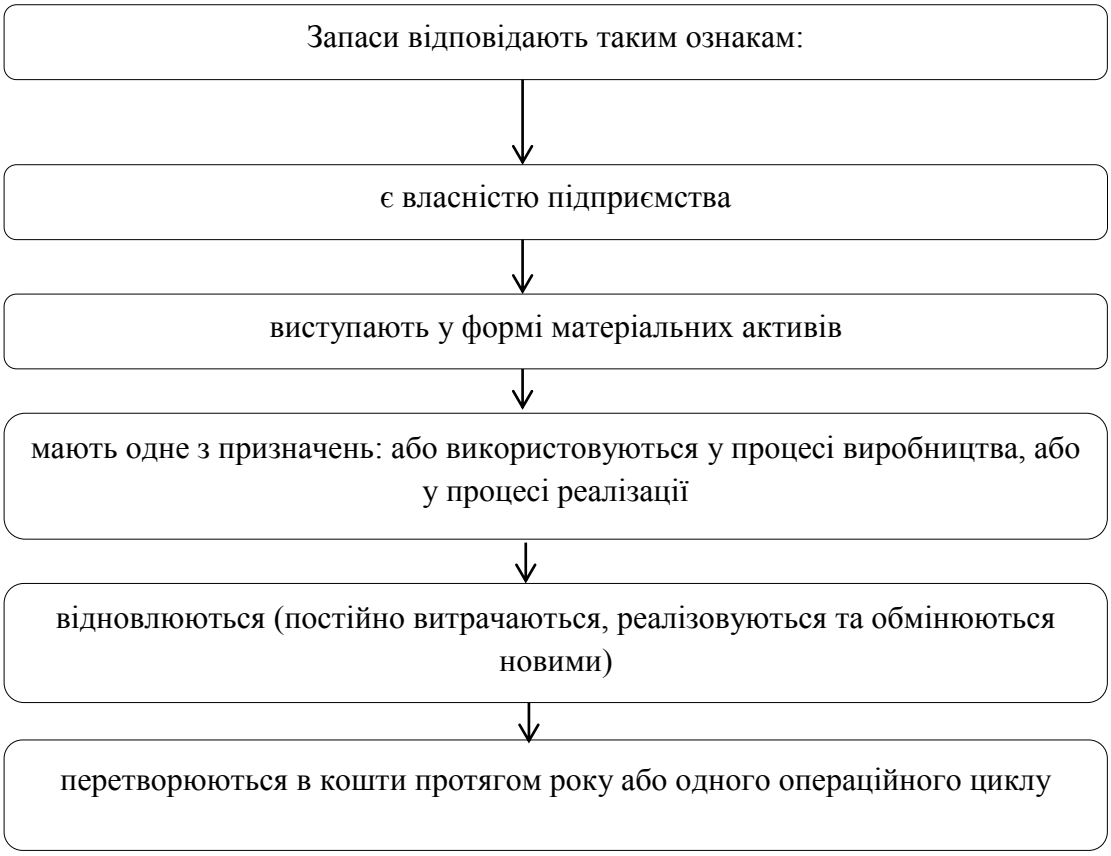

Рис.2.1. Ознаки запасів у ТОВ «Богданівське»

Джерело: сформовано автором за даними підприємства та [32].

При прийнятті рішення, щодо того, який вибрати варіант оцінки, слід звернути увагу на такі важливі фактори, як: фінансовий стан підприємства, ціноутворення, рівень інфляції, умови реалізації, вимоги податкового законодавства тощо.

Запаси визнаються активами, якщо вони відповідають критеріям визнання активу:

- існує ймовірність того, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди, пов’язані з їх використанням,
- їх вартість може бути достовірно оцінена [24].

Як вже зазначалося, для цілей бухгалтерського обліку запаси включають

різні найменування (рис. 2.2):

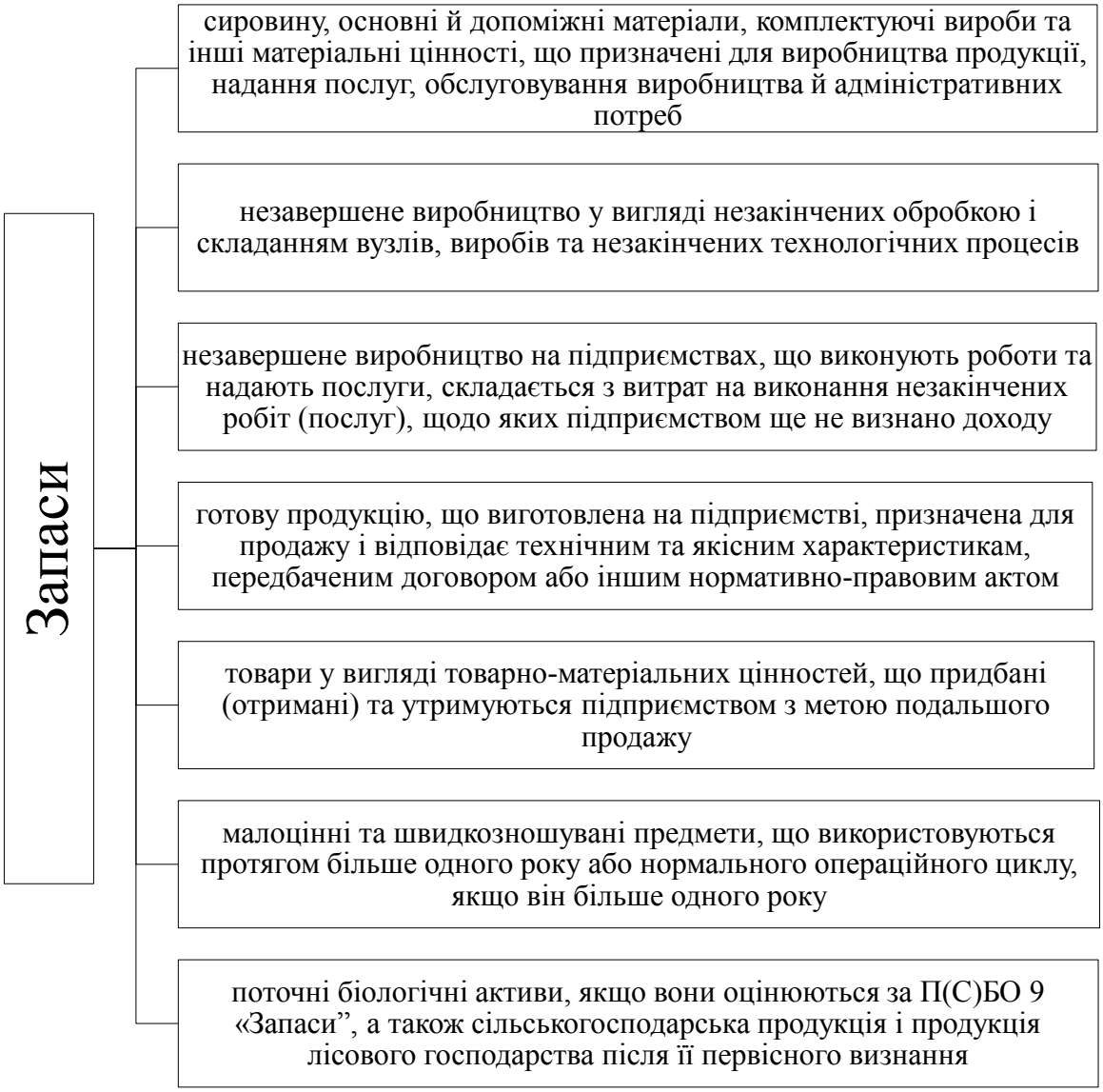

Рис. 2.2. Склад запасів

Джерело: сформоване на основі [49].

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» є декілька способів надходження запасів, на підприємство. У таблиці 2.1 відображено формування первісної вартості запасів за шляхами надходження на підприємство.

Витрати на створення запасів і доведення їх до стану, в якому вони будуть придатні для використання за призначенням, складають первісну вартість цих активів. Первісна вартість – це вартість, яка була встановлена тим чи іншим способом: історична, середньозважена, справедлива, за нормами тощо [32].

У ТОВ «Богданівське» придбані запаси зараховуються на баланс

підприємства за первісною вартістю, яка формується відповідно до джерел їх надходження.

Таблиця 2.1

Формування первісної вартості запасів за шляхами надходження на підприємство

Шляхи надходження запасів	Формування первісної вартості запасів
Придбання	Первісною вартістю запасів є собівартість запасів, яка складається з фактичних витрат на їх придбання
Виготовлення власними силами	Первісною вартістю визначається собівартість їх виробництва, яка визначається згідно П(С)БО 16 «Витрати» і відповідає калькуляції, затвердженій на підприємстві
Внесення до статутного капіталу	Первісною вартістю визнається погоджена замовниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість
Одержання безоплатно	Первісною вартістю визначається їх справедлива вартість
Придбання в результаті обміну	Первісна вартість одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів. Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду. Первісною вартістю одиниці запасів, придбаних у результаті обміну на неподібні запаси, визнається справедлива вартість придбаних запасів

Джерело: [49].

Основним джерелом надходження запасів на підприємство є їх виробництво. Також запаси надходять на підприємство в результаті купівлі (рис. 2.3).

Починаючи з нульової стадії кожна із статей запасів на певному з етапів активного перетворення формує свою первісну вартість. Адже на кожній із стадій ці активи набувають не лише нову форму, але і нову вартість. Отже, первісна вартість запасів формується починаючи із стадії закупівлі, транспортування і зберігання цих запасів до моменту передачі їх у виробництво [32].

На дату балансу запаси повинні оцінюватися за найменшою з таких двох вартостей: первісною або чистою вартістю реалізації. Чиста вартість реалізації

– це чиста сума, яку ми очікуємо отримати після продажу запасу. Вона обчислюється як: ціна продажу мінус витрати на продаж мінус витрати на завершення виробництва [32].

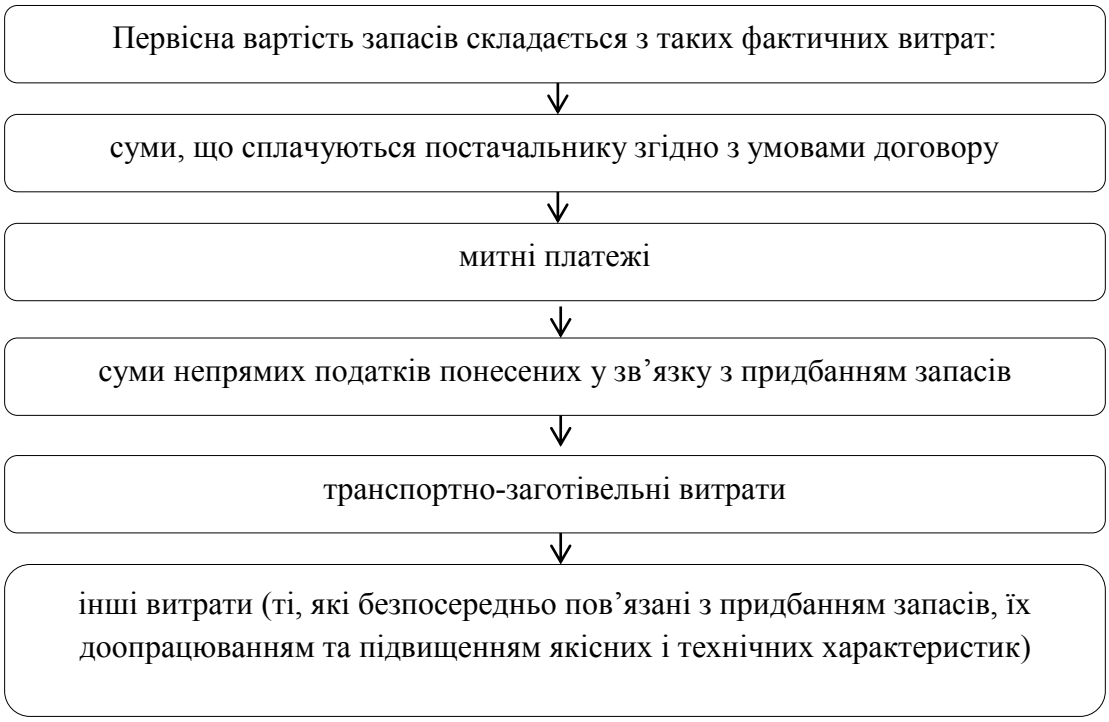

Рис. 2.3. Склад первісної вартості запасів ТОВ «Богданівське» при їх купівлі

Джерело: сформовано автором за даними підприємства

Багато підприємств у сучасних умовах господарювання займаються посередницькою діяльністю, у якій замкнутий цикл оборотності засобів включає два процеси: постачання та реалізацію. Причиною є висока ресурсна витратність формування та підтримки виробничого етапу і його часта неокупність, нерентабельність [32].

Не включаються до первісної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені):

- проценти за користування позиками, крім запасів, які можуть бути визнані кваліфікаційним активом згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»;

- витрати на утримання відділів постачання та інших служб підприємства з аналогічними функціями;

- курсові різниці, які виникають у разі здійснення розрахунків з іноземними постачальниками за одержані запаси;

- витрати, пов'язані з придбанням іноземної валюти для оплати вартості запасів; - понаднормові втрати і нестачі запасів;

- витрати на збут;

- адміністративні та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів та приведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях [60].

Справедлива вартість запасів визначається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 19 «Об’єднання підприємств». При визначенні справедливої вартості запасів підприємство може використовувати дані про:

а) останню ринкову ціну операцій з відповідними запасами (за умови відсутності суттєвих негативних змін в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство);

б) ринкові ціни на подібні активи, скориговані з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей або ступеня незавершеного виробництва, для якого визначається справедлива вартість;

в) додаткові показники, які характеризують рівень цін на запаси. Первісною вартістю запасів, одержаних підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість з урахуванням фактично понесених витрат на їх придбання [39].

Первісна вартість запасів, придбаних у результаті обміну на подібні запаси, дорівнює балансовій вартості переданих запасів (або запасів, що підлягають передачі). Якщо балансова вартість переданих запасів (або запасів, що підлягають передачі) перевищує їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих запасів є їх справедлива вартість із включенням різниці до витрат звітного періоду. Первісною вартістю запасів, що придбані в обмін на неподібні запаси, визнається справедлива вартість отриманих запасів [32].

Запаси, отримані у процесі ремонту і поліпшення (модернізації, добудови,

реконструкції тощо, ліквідації основних засобів), оприбутковуються за чистою вартістю реалізації або в оцінці можливого їх використання, яка може бути визначена виходячи з вартості подібних запасів при наявності їх на балансі підприємства, з урахуванням ступеня їх придатності до експлуатації. Витрати на ремонт отриманих матеріальних цінностей, які будуть використовуватися як запасні частини, витрати, безпосередньо пов'язані з приведенням цих запасів у стан, в якому вони придатні для використання в запланованих цілях (витрати на доробку та підвищення якісних і технічних характеристик запасів), включаються до їх первісної вартості [27].

Первісна вартість запасів, що надійшли на склад від забракованих виробів та зворотних відходів виробництва, ліквідації основних засобів, визначається за чистою вартістю реалізації, якщо такі запаси призначені для реалізації, або в оцінці їх можливого використання [32].

Зворотні відходи виробництва – це залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших видів матеріальних цінностей, що утворилися у процесі виробництва продукції (робіт, послуг), втратили повністю або частково споживчі властивості початкового матеріалу (хімічні та фізичні) і через це використовуються з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або зовсім не використовуються за прямим призначенням. Прикладами відходів виробництва можуть бути стружка, обрубки металу, обрізки тканини тощо [32].

Відходи, реалізація або використання яких у виробничому процесі не передбачається, активом не визнаються. Витрати на утилізацію цих відходів включаються до інших операційних витрат.

Великого значення набуває оцінка списання запасів, з метою зменшення собівартості готової продукції, при припустимій можливості підвищення рівня цін. Списання матеріалів на виробництво чи інші потреби протягом звітного періоду рекомендується здійснювати за обліковими цінами, а наприкінці періоду коригувати облікові ціни до рівня фактичної собівартості кожного спожитого матеріального ресурсу. Якщо інтенсивність споживання матеріальних ресурсів, кількість їх постачальників та варіація договірних цін

незначна, дозволяється відразу списувати їх на виробництво за фактичною собівартістю [32].

Вибуттям запасів є не тільки вибуття їх з підприємства. Вибуттям прийнято вважати також передачу матеріалів у виробництво, переміщення готової продукції з цеху на склад, обмін та інше (рис. 2.3).

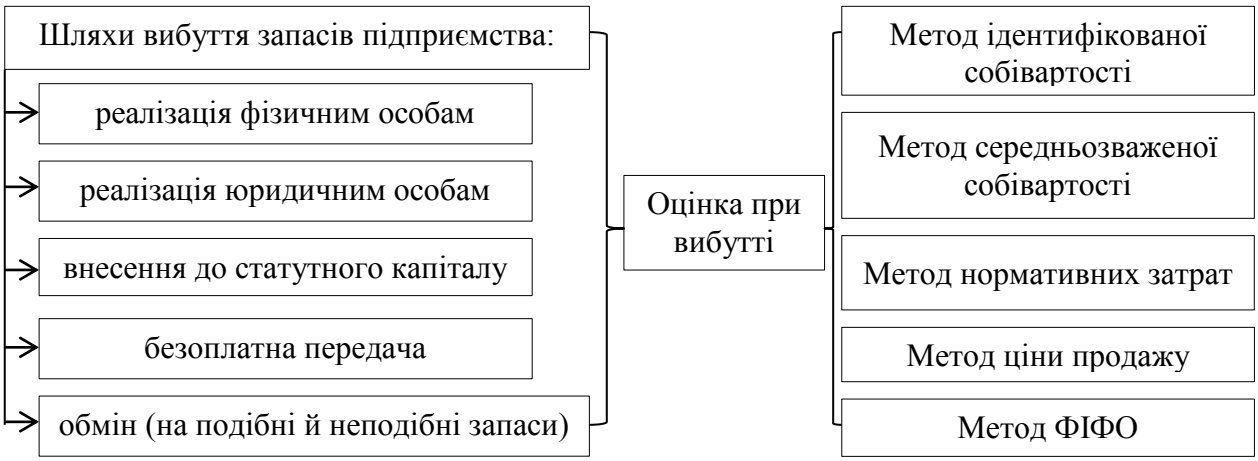

Рис. 2.3. Шляхи вибуття виробничих запасів та методи їх оцінки
Джерело: сформовано автором за [32].

Задля ефективної та законодавчо визначеної організації бухгалтерського обліку запасів обраний метод оцінки їх вибуття визначається розпорядчим документом, який затверджує власник або уповноважений орган. У вказаному документі також зазначаються такі пункти: одиниця натурального виміру запасів, порядок їх аналітичного обліку тощо [31].

З урахуванням особливостей виробничого циклу окремих підприємств можна зробити висновок, що велику кількість запасів водночас можна вважати такими, що мають однакове призначення та умови використання в межах цілого підприємства. Такі одиниці бухгалтерського обліку запасів оцінюють лише за одним із методів. Вірно обраний метод оцінки вибуття запасів є факторотворчою складовою облікової політики кожного підприємства [31].

Ефект від використання кожного із наведених методів при складанні фінансової звітності досить значний, тому що саме вони мають значний вплив на управління підприємством, визначають величину податку на прибуток і

фінансовий результат. Структурно-логічний підхід до методів оцінки запасів дозволив визначити специфіку їх застосування, переваги та недоліки [60].

Оцінка за ідентифікованою собівартістю передбачає особливе маркування кожної одиниці запасів, що дозволяє у будь-який момент часу визначити вартість, а також встановити дату витрачання кожної одиниці запасу певного виду, собівартість витраченого запасу та вартість запасів, що залишилися. Можна зробити висновок, що даний метод оцінки запасів при їх вибутті застосовується в разі використання запасів, що не можуть бути замінені будь-якою іншою одиницею. Кожна одиниця запасів оцінюється як самостійна індивідуальна складова обігових активів [60].

Такий метод може бути використовуваний підприємством, що спеціалізується на виконанні спеціальних замовлень і проектів, які потребують детального переліку матеріалів, що були використані для виконання того чи іншого замовлення, і забезпечують деталізовану калькуляцію собівартості відносно кожної одиниці запасів, яка була використана у виробництві або продажі [60].

Застосування даного методу тісно пов’язано з використанням персонального комп’ютера, адже кожна одиниця таких запасів повинна мати індивідуальні характеристики, що відрізняють її від інших складових запасів і унеможливлюють їх спільний облік. Зазначений метод оцінки запасів при їх вибутті можуть використовувати підприємства, що спеціалізуються на виготовленні автомобілів, коштовностей тощо [32].

Але у даного методу оцінки запасів при їх вибутті можна виділити ряд недоліків. По-перше, за умов різноманітності номенклатурних найменувань або великої кількості запасів одного найменування значно ускладнюється ведення обліку запасів, а також їх загальна оцінка. Стає дуже складно здійснювати контроль і управління за відповідним витрачанням запасів на різних рівнях виробничого циклу через різноманітність подібних найменувань. По-друге, за умов використання цього методу ряд подібних за своїми характеристиками запасів буде обліковуватись за різними вартісними показниками, що зазвичай

недоцільно за умов великих обсягів витрачання запасів одного виду [66].

Оцінка методом середньозваженої собівартості передбачає розрахунок середньої вартості ціни матеріалів шляхом ділення всієї вартості запасів на їх кількість. Тобто відбувається постійний перерахунок середньої ціни матеріалу після кожної поставки. Такий спосіб обліку використовують, коли складно оцінити собівартість окремо взятого запасу [66].

Науковці стверджують, що кожен із методів підприємство може обрати на власний розсуд, окрім методу середньозваженої собівартості, оскільки на його користь в літературі свідчать лише його переваги, які проявляються у зручності використання на практиці в плані обрахунків, що сприяє недопущенню на практиці помилок, які в майбутньому можуть спричинити зменшення розміру позитивного фінансового результату. Також цей метод не вимагає детального обліку за кожним товаром, що спрощує трудомісткість процесу. Саме тому в питанні оцінки запасів при вибутті не викликає сумніву дієвість методу середньозваженої собівартості [47].

Як відмічають Л.М. Очеретько та М.В. Пальцева недоліком цього методу є те, що відбувається усереднення вартості залишків і не приділяється увага останнім за часом надходженням запасам, внаслідок чого, за умов інфляції, підприємство оголошує більший прибуток за справедливий, та збільшує кількість сплачених податків [46].

Оцінка методом ФІФО (з англійської First In First Out), який ще також називають моделлю конвеєра, передбачає, що матеріали, отримані першими, відпускаються на виробництво (чи реалізацію) теж першими. При цьому запаси, які лишилися на кінець звітного періоду, будуть оцінені за цінами останньої поставки. Матеріали з кожної наступної поставки не списуються доти, доки не витрачені з попередньої. Його основною перевагою є те, що цей метод досить простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком. Основним недоліком даного методу є вплив зовнішніх чинників економічного життя держави на показник валового прибутку окремо взятого підприємства [32].

Формула ФІФО, як правило, враховує зміну ринкових цін, а тому суми переоцінки запасів у цьому випадку є мінімальними. У період зростання цін ця формула дає можливість одержати максимальне значення облікового прибутку. Найбільшого розповсюдження даний метод здобув у харчовій промисловості та у торгівлі, але може використовуватись і на інших підприємствах, які вважають за необхідне максимізувати показник валового прибутку [32].

При оцінці за нормативними затратами застосовуються норми витрат на одиницю продукції, які встановлюються підприємством самостійно. За умови дотримання даних норм фактична собівартість продукції дорівнює нормативній. При встановленні даних норм враховуються нормальні рівні використання запасів, діючих цін, виробничих потужностей. Аби забезпечити максимальне наближення нормативних затрат до фактичних потрібно регулярно переглядати норми затрат і ціни у нормативній базі [32].

Діючими нормами називають норми і нормативи, що зумовлені технологічним процесом, відповідно до якого передаються матеріали у виробництво, оплачуються виконані роботи. Найчастіше такий метод обліку використовують промислові підприємства, що мають складну технологію, а також галузі сезонного виробництва. Також цей метод корисний тим, що його використовують не лише тоді, коли запаси вибувають з підприємства, а й тоді, коли вони переводяться з однієї статті до іншої [32].

Останній із методів оцінки – за цінами продажу. Його використовують підприємства роздрібної торгівлі, застосовуючи середній відсоток торговельної націнки на свою продукцію. Цей метод зазвичай застосовується при наявності значної номенклатури товарів з приблизно однаковим рівнем торговельної націнки. Придбаний підприємством товар зараховується за продажною ціною, яку складають витрати на придбання й доставку та торговельна націнка. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між вартістю товарів, за якою вони були реалізовані та сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на товари, що реалізуються визначається як добуток продажної вартості цих товарів і середнього відсотку торговельної

націнки. Зазвичай застосування даного методу використовується у торговельній галузі, але може застосовуватись і в інших галузях економіки [31].

Доцільність вибору певного методу оцінки запасів при їх вибутті залежить від таких важливих факторів: технології використання цих запасів у виробництві, умов діяльності та облікової політики підприємства. Кожен з методів має свої недоліки та переваги тому не можна назвати один найкращий, який можна було б застосувати у всіх ситуаціях. Ефективність використання обраного методу залежить від багатьох чинників: своєчасності забезпечення виробництва необхідними ресурсами, зв'язків з постачальниками, правильності прийняття рішень тощо [25].

У ТОВ «Богданівське» при списанні запасів використовується метод середньозваженої собівартості.

В наукові літературі спостерігаються дискусії щодо доцільності застосування того чи іншого методу оцінки запасів при їх вибутті. Переваги та недоліки методів оцінки вибуття виробничих запасів представлено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Переваги та недоліки методів оцінки вибуття виробничих запасів

Метод	**Сутність**
1	**2**
Середньозваженої собівартості	
Переваги	Простота та доступність цього методу дозволяють широко застосовувати його на практиці. Водночас слід мати на увазі, що використання методу за умов щоденного надходження та використання виробничих запасів у великих обсягах (наприклад, на крупних промислових підприємствах) може бути неефективним та досить трудомістким
Метод ідентифікованої собівартості	
Переваги	Метод ідентифікованої собівартості є незамінним, якщо на підприємстві використовуються запаси великої вартості або такі, що не можуть бути взаємозамінні
	Позитивною характеристикою методу ідентифікованої собівартості є той факт, що це єдиний спосіб при якому суміщаються фізичні і вартісні обороти матеріальновиробничих запасів, тобто при використанні цього методу рух вартості запасів співпадає з їх фізичним рухом
Недоліки	Даний метод недоцільно використовувати при наявності на підприємстві великої кількості запасів та значній різноманітності їх номенклатури

Продовження табл. 2.2

1	2
	По-перше, можливість застосування цього методу обмежена по причині різноманітної номенклатури і великої кількості однакових запасів. Іншою небажаною рисою цього методу є можливість маніпулювання сумою прибутку, роблячи суб'єктивний вибір, який запас використати в певний період часу. Для більшості підприємств цей метод неприйнятний через складність і непрактичність відслідковувати придбання і використання (продаж) конкретних одиниць кожного найменування запасів.
Метод ФІФО	
Переваги	Даний метод забезпечує майже повне співпадання руху вартості з фізичним рухом запасів; використання методу ФІФО максимально наближує вартість запасів до поточної ринкової вартості; метод послідовний та об'єктивний; метод запобігає можливостям маніпулювання сумою прибутку.
Недоліки	Недоліком застосування методу ФІФО є те, що в період інфляції він забезпечує наявність невиправдано завищеної суми прибутку. Це пояснюється тим, що при зростанні цін на запаси підприємство підвищує реалізаційну вартість продукції, не враховуючи, що вона була виготовлена з матеріалів, які були придбані до моменту росту цін.

Джерело: [47].

Дослідивши літературні джерела, можемо сказати, що для оцінки при вибутті поточних біологічних активів, МШП, готової продукції, продукції сільськогосподарського призначення, товарів використовують такі ж методи , як і для виробничих запасів, переваги та недоліки яких наведено у таблиці 2.2.

Проведене дослідження дозволило вивчити, проаналізувати та систематизувати наукові джерела щодо проблем та шляхів їх вирішення в процесі оцінки запасів при їх вибутті та надходженні. Стосовно кожного із розглянутих методів науковцями відмічено їх переваги та недоліки, які справляють вплив на головну мету діяльності будь-якого суб'єкта господарювання – одержання прибутку.

2.2. Методика обліку запасів підприємства

Від організації їх обліку запасів залежить розвиток як підприємства так і економіки країни в цілому, тому значна увага приділяється в наукових публікаціях, так і практиці обліку підприємств. Запаси є однією з важливіших і необхідних складових активів підприємств всіх форм власності. Вони займають

домінуючу позицію у структурі витрат підприємства, їх облік та оцінка впливає на результати господарської діяльності підприємства та на розкриття інформації про його фінансовий стан [55].

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» запаси визначено як активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності, перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва, а також утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, управління підприємством [49].

Запаси є вагомою частиною активів підприємства, вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності, при визначенні результатів господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан . Це в свою чергу вимагає повної, достовірної та своєчасної інформації про наявність та рух активів підприємства, яку може надати бухгалтерський облік, який в даному випадку слід розглядати як елемент господарської інформаційної системи, яка генерує та інтерпретує всю базу інформаційного потоку, надану різними ринковими системами для ефективного управління [3].

Система бухгалтерського обліку є частиною інформаційної системи, оскільки вона будується на єдиній методологічній основі, що дозволяє адекватно відобразити діяльність підприємства, сформувати достовірні данні про майновий і фінансовий стан на мікроекономічному рівні, здійснювати економічний аналіз для прийняття управлінських рішень та постійний контроль за його показниками. Крім того, нині вона набуває стратегічного напрямку, тобто спостерігається поєднання інформації фінансового, управлінського та інших видів обліку для прийняття ефективних рішень підприємства. Для досягнення оптимального результату функціонування системи бухгалтерського обліку на рівні підприємства необхідно врахувати особливості його діяльності й організаційної структури в цілому [3].

За дослідженнями науковців, основними завданнями обліку запасів є:

- правильне та своєчасне документальне оформлення всіх операцій з руху матеріальних цінностей;

- виявлення та відображення витрат, пов'язаних з їх заготівлею;

- онтроль за надходженням, заготівлею матеріальних цінностей, їх зберіганням;

- одержання тоних відомостей про залишки запасів, що знаходяться на складах і в коморах;

- правильне та своєчасне виявлення запасів, які не використовуються на підприємстві та підлягають реалізації [63].

Для підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємств необхідно вдосконалити методика планування, аналізу і контролю запасів. Особливу увагу слід приділити аналізу, від глибини якого залежить об'єктивна оцінка результатів господарської діяльності, повнота виявлення резервів ефективного використання ресурсів і витрат.

Необхідними передумовами належної організації обліку запасів є:

- раціональна організація складського господарства;
- наявність інструкції з обліку запасів;
- розробка номенклатури запасів;
- правильне групування (класифікація) запасів;
- розробка норм витрачання запасів [63].

Сьогодні є актуальними декілька варіантів обліку запасів бухгалтерії підприємства:

- сортовий – кожен вид запасів обліковують як у натуральному, так і в грошовому виразі. Роблять це в картці аналітичного обліку;
- партійний – запаси групують у партії за номенклатурними номерами, і формується склад, на який складають оборотні відомості в натуральному і грошовому виразі;
- сальдовий – метод характеризується складанням карток складського обліку, за допомогою яких працівники бухгалтерії періодично роблять звірку даних зі складом [63].

У ТОВ «Богданівське» ведеться сортовий облік запасів.

Для правильної організації обліку запасів у ТОВ «Богданівське» наявні складські приміщення з відповідним обладнанням, пристосуваннями, вимірювальними приладами. Запаси на складах розміщуються по групах, типах, сортах, розмірах, щоб можна було швидко їх прийняти, видати й перевірити наявність. Склади повною мірою забезпечені вимірювальними приладами і мірною тарою. Облік запасів на складі здійснюється завідувачем складу, який є матеріально відповідальною особою. З ним укладають договір типової форми про повну матеріальну відповідальність [39].

Матеріально-відповідальні особи, що здійснюють складський облік або є відповідальними за використання запасів на місцях їх споживання та витрачання, в кінці місяця складають та подають до бухгалтерії звіт про рух матеріальних цінностей. Форма звіту встановлена. До цього звіту заноситься вся інформація про рух матеріальних цінностей, в яких працівники бухгалтерської служби шляхом таксування за визначеними в обліковій політиці методами оцінки визначають вартість вибуття запасів.

Розробка облікової номенклатури запасів передбачає визначення одиниці обліку запасів за найменуваннями, одиниці виміру з урахуванням якісних характеристик, призначенням, походженням.

Обліковою одиницею запасів у ТОВ «Богданівське» є фізичні одиниці: кілограми, штуки, метри, кубометри, літри, погонні метри. За потреби такі одиниці виміру можуть укрупнюватися, наприклад тисячі штук.

Під час застосування одиниць виміру об’єму можуть виділятися одиниці виміру з фіксованим об’ємом: банки, каністри, бочки, бутилі. Важливе значення в системі обліку запасів займає їх правильне групування і класифікація.

На сучасному етапі йде тенденція прискорення оборотності запасів у ТОВ «Богданівське», а отже, і зниження розмірів запасів, але вони, як і раніше, займають головне місце у забезпеченні підприємства нормальними умовами роботи. На рівні фірм запаси відносяться до складу об'єктів, що вимагають великих капіталовкладень, і тому являють собою один із факторів, що

визначають політику підприємства і впливають на рівень обслуговування в цілому. Тому важливо розглянути класифікацію запасів, що представлена в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Класифікація запасів

№ п/п	Класифікація групи за призначенням	Вид запасів	Характеристика
1	За призначенням і причинами утворення	Постійні	Частина запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками
		Сезонні	Запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи сезонному транспортуванні
2	За місцем знаходження	Складські	Запаси, що знаходяться на складах підприємства
		У виробництві	Запаси, що знаходяться в процесі обробки
		В дорозі	Продукція, що відвантажена споживачу і ще ним не отримана, знаходиться в дорозі
3	За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Запаси, що відповідають запланованим обсягам запасів, необхідним для забезпечення безперебійної роботи підприємства
		Понаднормові	Запаси, що перевищують їх нормативну кількість
4	За наявністю на початок і кінець звітного періоду	Початкові	Величина запасів на початок звітного періоду
		Кінцеві	Величина запасів на кінець звітного періоду
5	По відношенню до балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі
		Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству і знаходяться на ньому через визначені обставини
6	За ступенем ліквідності	Ліквідні	Запаси, що легко перетворюються на грошові кошти у короткий термін без значних витрат первісної вартості таких запасів
		Неліквідні	Виробничі та товарні запаси, які неможливо легко перетворити на грошові кошти у короткий термін
7	За походженням	Первинні	Запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягли обробці на підприємстві
		Вторинні	Матеріали і вироби, що після первинного використання можуть застосовуватись вдруге на підприємстві (відходи)

Джерело: [44]

Структура інформаційної системи сільськогосподарських підприємств щодо стану запасів передбачає розподіл аналітичних функцій та добору

інформації за ними між виконавцями (комірниками, керівниками підрозділів, бухгалтерією). Оптимально сформована інформаційна система дозволяє скоротити потік інформації, зосередити увагу управлінського персоналу на ключових моментах діяльності [28].

Різноманітність асортименту сільськогосподарської продукції передбачає використання значної кількості запасів, а це в свою чергу, ускладнює їх облік та потребує підвищеної відповідальності за його організацію. Особливості запасів аграрних формувань потребують необхідності обліковувати їх не тільки за фактичною кількістю, а й за додатковими обліковими показниками: вологістю, вмістом клейковини, жирності та іншими характеристиками, встановленими державними стандартами та положеннями [28].

Аналітичний облік запасів починається на складах. На більшості досліджених сільськогосподарських підприємствах складський облік ведеться як окрема ланка обліку. Для обробки облікової документації застосовують типові форми первинних та зведених документів, у межах яких виконуються всі операції з обліку руху матеріальних цінностей. Кожен документ має необхідну кількість показників для потреб управління [28].

Зведена обліково-економічна інформація формується на підставі вхідних даних. Вся інформація формується за будь-який визначений потребами управління період, але найчастіше, за місяць. Дані про запаси формуються за окремими групами рахунків, субрахунків, де зазначають використання цінностей у виробництві за нормами та відхилення від норм.

Аналітичний облік є логічним продовженням складського обліку і залежить від умов організації другого. Якщо вести складський облік з порушенням встановлених вимог, то ускладнюється процес бухгалтерської обробки документів. Це в свою чергу не дає можливості отримати повну, неупереджену, своєчасну інформацію про витрачання матеріалів на виробництво [28].

Суть аналітичного бухгалтерського обліку запасів полягає в тому, що на кожний вид матеріальних цінностей (за номенклатурними номерами)

відкривається аналітичний рахунок, в якому об'єкти обліку відображаються за їх кількістю (за прийнятими одиницями виміру) і сумою вартості (за прийнятою системою оцінки).

Для звірки даних складського й аналітичного обліків потрібно здійснювати періодичну оцінку за обліковими цінами кількісних залишків за даними складського обліку на визначену дату і зіставляти одержані загальні суми з сумою залишку за обліковими цінами вартісного аналітичного обліку.

Відповідно до Інструкції «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій» для обліку запасів призначений 2-й клас Плану рахунків, який має відповідну назву: «Запаси». На рахунках цього класу об’єднується інформація про наявність і рух належних підприємству предметів праці, що призначені для обробки, переробки, використання у виробництві і для господарських потреб, а також засобів праці, які підприємство включає до складу малоцінних та швидкозношуваних предметів.

До другого класу Плану рахунків «Запаси» належать такі рахунки:

20 «Виробничі запаси»

21 «Поточні біологічні активи»

22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»

23 «Виробництво»

24 «Брак у виробництві»

25 «Напівфабрикати»

26 «Готова продукція»

27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»

28 Товари».

Згідно з Інструкцією «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» на кожному із субрахунків 2 класу відображаються такі аспекти:

Рахунок 20 «Виробничі запаси» 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.

За дебетом рахунку 20 «Виробничі запаси» відображаються надходження запасів на підприємство, їх дооцінка, за кредитом – витрачання на виробництво (експлуатацію, будівництво), переробку, відпуск (передачу) на сторону, уцінка тощо.

Рахунок 21 «Поточні біологічні активи» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух поточних біологічних активів тваринництва, зокрема тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі, птиці, звірів, кролів, сімей бджіл, а також худоби, вибракуваної з основного стада й реалізованої без ставлення на відгодівлю, тварин, прийнятих від населення для реалізації, та рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зокрема зернові, технічні, овочеві та інші культури тощо.

За дебетом рахунку 21 «Поточні біологічні активи» відображається надходження (оприбуткування зернових, технічних, овочевих та інших культур тощо, приплоду молодняку продуктивної й робочої худоби, вибракуваних з основного стада худоби для подальшої відгодівлі або реалізації без відгодівлі) поточних біологічних активів; приріст живої маси молодняку тварин, за кредитом – вибуття поточних біологічних активів унаслідок передачі на переробку, продаж, безоплатної передачі тощо».

Організація виробництва ТОВ «Богданівське» передбачає розвиток галузі рослинництва, але у своєму виробництві підприємство також має тваринництво, яке обліковується саме на рахунку 21 «Поточні біологічні активи». Продукцію тваринництва ТОВ «Богданівське» використовує для власного споживання, для власних їдальнь, в який харчуються працівники підприємства.

Рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться у

складі запасів.

До МШП належать предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року, зокрема: інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо.

За дебетом рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувані предмети, за кредитом – за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів.

З метою забезпечення збереження вказаних предметів в експлуатації підприємство повинно організувати належний контроль за їх рухом, зокрема оперативний облік у кількісному вираженні. При поверненні на склад з експлуатації таких предметів, що придатні для подальшого використання, вони оприбутковуються за дебетом рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід».

Рахунок 23 «Виробництво» призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом – вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо).

Собівартість послуг з ремонту, проведеного ремонтним підрозділом підприємства, зменшується на вартість матеріалів (зокрема запасних частин), отриманих при його проведенні, які придатні до подальшого використання і

оприбутковані у складі запасів (крім матеріалів, отриманих при ліквідації об’єктів основних засобів та інших необоротних матеріальних активів).

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

Рахунок 24 «Брак у виробництві» призначено для обліку та узагальнення інформації про втрати від браку у виробництві. Браком у виробництві вважається продукція, напівфабрикати, деталі, вузли й роботи, які не відповідають за своєю якістю встановленим стандартам або технічним умовам і не можуть бути використані за своїм прямим призначенням або можуть бути використані тільки після додаткових витрат на виправлення. Брак продукції поділяється на зовнішній, тобто виявлений споживачем і пред’явлений для відшкодування збитків, та внутрішній, який виявлений в процесі виробництва. У залежності від характеру відхилень від нормативів він може бути остаточним або виправним.

За дебетом рахунку 24 «Брак у виробництві» відображаються витрати через виявлений зовнішній та внутрішній брак (вартість невиправного, остаточного браку та витрати на виправлення браку), витрати на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень; за кредитом – суми, що відносяться на зменшення витрат на брак, та сума, що списується на витрати на виробництво як втрати від браку, суми зменшення втрат від браку продукції: вартість відходів від бракованої продукції або реалізації її за зменшеною ціною; вартість утримання з винуватців браку; суми відшкодувань, одержаних від постачальників недоброякісних матеріалів та напівфабрикатів, які спричинили брак продукції.

Рахунок 26 «Готова продукція» призначено для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції підприємства.

До готової продукції належить продукція, обробка якої закінчена та яка пройшла випробування, приймання, укомплектування згідно з умовами

договорів із замовниками і відповідає технічним умовам і стандартам.

За дебетом рахунку 26 «Готова продукція» відображається надходження готової продукції власного виробництва за фактичною виробничою собівартістю або за нормативною вартістю.

Рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» призначено для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції.

Сільськогосподарська продукція оприбутковується за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

За дебетом рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» відображається надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом – вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо.

На цьому рахунку обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад в дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень.

На рахунку 28 «Товари» ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, що надійшли на підприємство з метою продажу. Цей рахунок використовують в основному збутові, торгові та заготівельні підприємства і організації, а також підприємства громадського харчування.

На сільськогосподарських підприємствах рахунок 28 «Товари» застосовується для обліку будь-яких виробів матеріалів, продуктів, які

спеціально придбані для продажу, або тоді, коли вартість матеріальних цінностей, що придбані для комплектування на промислових підприємствах, не включається до собівартості готової продукції, що виробляється на цьому підприємстві, а підлягає відшкодуванню покупцями окремо.

Постачальницькі, збутові, торгові підприємства та організації на рахунку 28 «Товари» ведуть облік також покупної тари і тари власного виробництва, крім інвентарної тари, що служить для виробничих чи господарських потреб і облік якої ведеться на рахунку 11 «Інші необоротні матеріальні активи» чи 20 «Виробничі запаси».

Весь рух запасів повинен оформлятися первинними документами та відповідно до встановлених чинним українським законодавством вимог.

Процедури організації документування господарських операцій включають у себе такі:

1) визначення переліку форм первинних документів, необхідних для здійснення документування господарських операцій із виробничими запасами; При цьому треба враховувати, що типові форми первинних документів не завжди забезпечують аграрним підприємствам можливість документування операцій з обліку виробничих запасів сільськогосподарського призначення, тому аграрні підприємства або користуються спеціальними галузевими формами первинних документів, або розробляють власні [34];

2) розробка та затвердження форм первинних документів з обліку руху виробничих запасів для внутрішньогосподарського використання, що не затверджені державними органами, але, на думку підприємства, необхідні для забезпечення вірогідності обліку [34];

3) розробка та затвердження Робочих інструкцій до первинних документів, які включають детальний перелік операцій, які здійснюються в процесі складання документа, та визначення відповідальних осіб за виконання цих операцій та підписання документів. Саме Робоча інструкція визначає кількість осіб та їх повноваження щодо надання первинним документам юридичної сили та доказовості [34];

4) розробка та затвердження Графіку документообігу. Ця процедура є обов'язковою складовою частиною системи організації обліку на підприємстві, визначеної Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

5) розробка та затвердження порядку подання первинних документів для бухгалтерської обробки, який включає в себе процедури приймання, бухгалтерського контролю, групування, таксування, контирування та внесення облікової інформації до облікових регістрів чи електронного середовища комп'ютерного обліку [34].

Документи, призначені для оформлення операцій з надходження, внутрішнього переміщення та відпуску запасів, є підставою для ведення бухгалтерського й оперативного (складського) обліку. Документи надходять до бухгалтерії, де вони підлягають перевірці за змістом господарських операцій і правильністю їх оформлення (перевіряється наявність реквізитів, підписів, правильність арифметичних підрахунків) щодо законності операцій.

З метою організації первинного обліку запаси можна розділити на такі групи:

- сировина, основні і допоміжні матеріали, що комплектують вироби, покупні напівфабрикати, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг і адміністративних потреб;

- малоцінні предмети і предмети, що швидко зношуються;

- готова продукція, виготовлена на підприємстві для продажу;

- товари, придбані торговим підприємством з метою подальшого продажу [49].

Первинні документи з обліку названих вище запасів можна розділити на:

- документи з оприбуткування запасів з боку і відпуску на сторону;

- документи із складського обліку і внутрішнього переміщення запасів;

- документи з відпуску (списання) сировини, матеріалів на виробництво і власні потреби [49].

Усі матеріальні цінності, що прибувають на підприємство, повинні бути

своєчасно оприбутковані відповідними складами. У будівельних організаціях оприбуткування масових будівельних матеріалів допускається проводити поза складом [49].

Первинними документами, якими здійснюється документування господарських операцій щодо руху запасів є:

- доручення – документ, який видає підприємство лише власним працівникам на одержання товарно-матеріальних цінностей, де мають бути перелічені всі цінності до отримання;

- лімітно-забірна картка. Оформляється зі складу на виробництво, виписується на кожний вид запасів і в кінці місяця на підставі лімітнозабірних карток підраховується кількість та сума відпущених матеріалів за місяць. - накладна на відпуск матеріалів на сторону, яку складають у разі відпуску цінностей зі складу або внутрішнього переміщення чи надходження на склад матеріалів від розбирання тимчасових споруд, від ліквідації основних засобів.

- товарно-транспортна накладна, інший документ, що супроводить матеріали, на основі якого здійснюється їх оприбуткування.

- відомість обліку залишків матеріалів на складах, яка складається на основі карток складського обліку і заповнюється матеріально відповідальними особами [49].

У ТОВ «Богданівське» оформлюються такі документи:

- акти оприбуткування;

- лімітно-заборні картка;

- накладні на внутрішнє переміщення;

- податкові накладні;

- рахунки-фактури;

- товарно-транспортні накладні.

У ТОВ «Богданівське» для обліку МШП використовують – рахунки-фактури, накладні, товарно-транспортні накладні, а також відповідні облікові регістри: Картка обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів; Акт вибуття малоцінних і швидкозношуваних предметів; Акт на списання

інструментів (пристосування) та обмін їх на придатні; Відомість обліку видачі (проведення) спецодягу, спецвзуття і запобіжного пристосування; Акт на списання малоцінних і швидкозношуваних предметів

Наказом Міністерства аграрної політики України №390 від 4.06.2009 року затверджено Методичні рекомендації щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств.

Отже, нормативно врегульовано, що у ТОВ «Богданівське» дані про наявність і рух матеріальних цінностей в грошовому виразі за місцями зберігання (матеріально-відповідальними особами) узагальнюються за місяць в розрізі синтетичних рахунків (субрахунків) в Журналі-ордері 5 А с.-г., який об'єднано з відомістю.

Транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням матеріальних цінностей, визначаються на підставі Журналів-ордерів 3 В с.-г., 3Г с.-г. (на суму витрат, пов'язаних з доставкою силами постачальників та інших організацій);3 А с.-г. (на суму витрат по службових відрядженням, пов'язаних з придбанням матеріалів тощо); 5 В с.-г. (на суму витрат допоміжних виробництв, пов'язаних з доставкою); 5 Б с.-г. (на суму заробітної плати нарахованої за навантаження та розвантаження цінностей, які надходять від постачальників).

Розподіл транспортно-заготівельних витрат обирається ТОВ «Богданівське» за наступними варіантами: шляхом прямого списання транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості одиниці запасів, які придбані; за середнім відсотком. Кредитові обороти по синтетичних рахунках (субрахунках) по обліку виробничих запасів, МШП, готової продукції та товарів з Журналу-ордеру 5 А с.-г. переносяться в Головну книгу [49].

Згідно п. 5.1.6. методичних рекомендацій №390, аналітичний облік матеріальних цінностей у бухгалтерії ТОВ «Богданівське» ведуть у сальдових відомостях на підставі перевірених та протаксованих Звітів про рух матеріальних цінностей. Підсумки залишків по синтетичних рахунках (субрахунках) сальдової відомості звіряють з даними про залишки матеріальних цінностей, відображених в Журналі-ордері 5 А с.-г. та відомості (дебет

рахунків) в розрізі матеріально-відповідальних осіб [49].

На рис. 2.4. наведемо схему запису в регістри по обліку виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, готової продукції та товарів ТОВ «Богданівське».

Рис. 2.4. Схема запису в регістрах по обліку виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів, готової продукції та товарів

Схема звірки записів в Журналі-ордері 5 А с.-г. та відомості по рахунках: 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 25 «Напівфабрикати», 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 28 «Товари» представлена на рис. 2.5.

Погоджуємось з дослідниками, зокрема Олянічук Н.В., які вважають доцільним нумерувати Журнали-ордери і Відомості до них відповідно до класифікації рахунків, передбаченої Планом рахунків, що значно спростило б організацію обліку за ними [43].

Ефективне управління запасами вимагає повної, достовірної та своєчасної інформації про їх наявність та рух, яку може надати бухгалтерський облік.

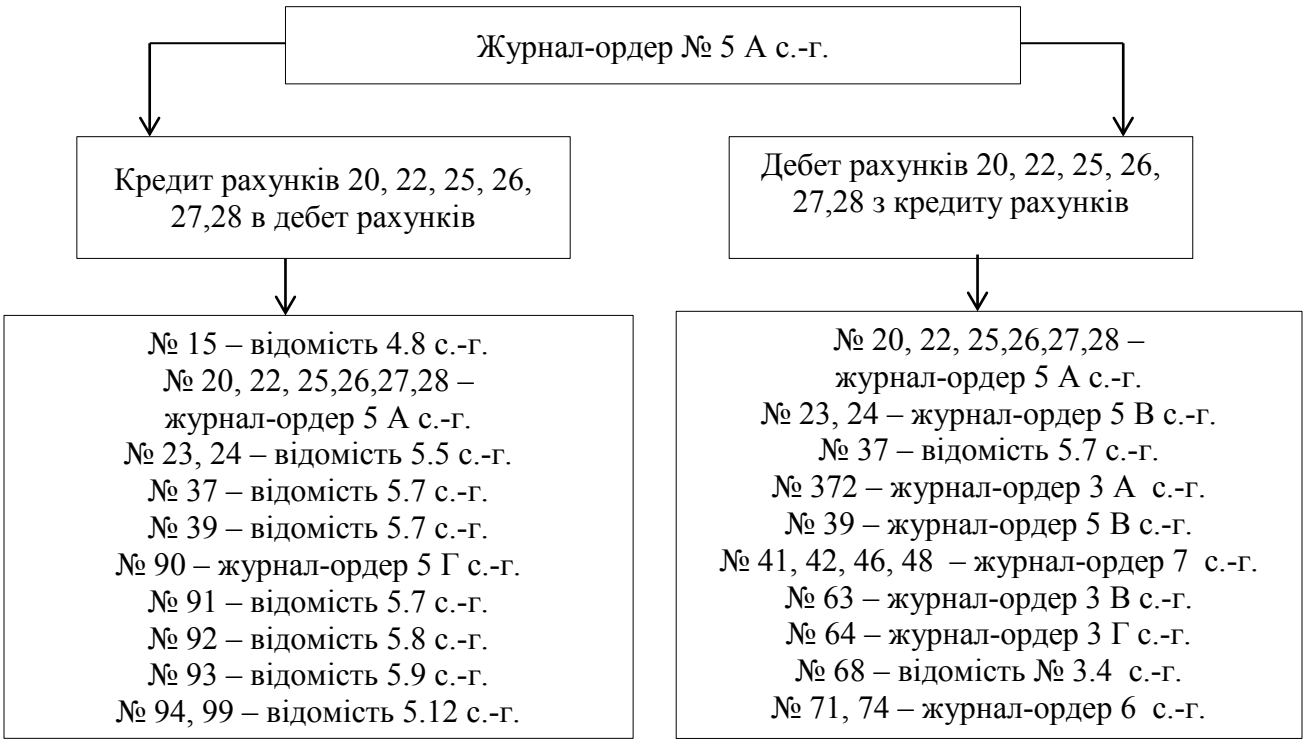

Рис.2.5. Схема звірки записів в Журналі-ордері 5 А с.-г. по кредиту та дебету рахунків 20, 22, 25, 26, 27, 28

Проаналізувавши, залишки запасів у ТОВ «Богданівське» за 2016-2018 роки, можемо узагальнити дані у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Залишки запасів у ТОВ «Богданівське»

Рахунок	Залишок станом на 31.12.2016 р. (тис. грн.)	Залишок станом на 31.12.2017 р. (тис. грн.)	Залишок станом на 31.12.2018 р. (тис. грн.)
Сировина і матеріали	6	-	-
Паливо	52	24	80
Будівельні матеріали	178	3	-
Запасні частини	114	8	15
Матеріали с-г призначення	419	35	-
Поточні біологічні активи	477	11	-
МШП	32	11	-
Незавершене виробництво	766	543	645
Готова продукція	4353	283	458
Товари	146	22	20
Разом	6437	940	1218

Зробивши аналіз таблиці 2.3 можемо зробити такі висновки, що у 2018 році порівняно з 2016 роком залишки запасів зменшилися 5219 тис. грн. Залишки палива у 2018 році становлять на 80 тис. грн.., це на 28 тис. грн.. більше ніж у 2016 році. Запасні частини зменшилися на 99 тис. грн.. Незавершене виробництво у 2018 році, порівняно з 2016 роком зменшилося на 121 тис. грн.., а товари – на 126 тис. грн.. Зменшення частки запасів свідчить про ефективне розпорядження запасами, прискорення їх оборотності.

Облік запасів включає в себе операції з придбання запасів, отримання та передачі запасів за операціями з внутрівідомчої передачі, отримання запасів в якості гуманітарної допомоги, оприбуткування неврахованих раніше запасів, виявлених в результаті інвентаризації, оприбуткування запасів, отриманих від ліквідації основних засобів та операції зі списання запасів бюджетними установами та організаціями, облік та розподіл транспортно-заготівельних та інших витрат, що пов’язані з надходженням запасів. Порядок облікового відображення руху запасів у ТОВ «Богданівське» представлено у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Облік запасів ТОВ «Богданівське»

Зміст господарських операцій	За даними обліку підприємства	
	Д-т	К-т
Оприбутковано запаси, що надійшли від постачальників	20	631
Відображено суму податкового кредиту по ПДВ	641	631
Закуплені запаси підзвітною особою	20	372
Відображено суму податкового кредиту по ПДВ	641	631
Оприбутковано матеріали від власного виробництва	20	23
Отримано від постачальника	20	631
Відображено транспортно-заготівельні витрати, пов’язані з придбанням запасів	20/ТЗВ	685
Перераховано постачальнику з розрахункового рахунку	631	311
Здійснено попередню оплату за матеріали сільськогосподарського призначення (засоби захисту рослин)	371	311
Відображено суму податкового кредиту по ПДВ	641	644
Отримано від постачальника засоби захисту рослин	208	631
Відображено суму податкового кредиту по ПДВ	644	631
Проведено залік заборгованостей	631	371
Оприбутковано МШП від виробництва	22	234
Списано виробничі запаси на виробництво	23	20
Списано засоби захисту рослин	231	208

Джерело: за даними підприємства

Аналізуючи в цілому діяльність підприємств з обліку запасів, науковці виокремлюють певні негативні аспекти:

- складність визначення справедливої (ринкової та неринкової) вартості запасів, що полягає у використанні підприємствами бартерного обміну, більше того, обміну на не подібні активи [2];

- низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств;

- невідповідний рівень контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів;

- обмеженість контролю використання запасів тощо [2].

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

- підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління запасами підприємств, яке забезпечується запровадженням інформаційних технологій обробки економічної інформації; вдосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні запасами та обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації запасі [2];

- узгодження механізмів бухгалтерського і податкового обліку запасів; обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки і технології виробництва;

- чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств (застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів) [2].

2.3. Удосконалення системи обліку запасів підприємства

Багато підприємств не приділяють належної уваги системі обліку і постійно недооцінюють свої майбутні потреби в наявних запасах. У результаті цього вони зазвичай зіштовхуються з тим, що їм приходиться вкладати в запаси більший капітал, чим передбачалося.

У той же час, залишаються невирішеними питання вдосконалення

документації оперативного та аналітичного обліку запасів, особливо нагальною постає проблема автоматизації їх обліку. Вирішення цих питань полягає в розробці основних напрямів і конкретних рекомендацій з удосконалення методики обліку запасів, в їх оцінці при вибутті, методики проведення аналізу ефективного використання запасів, а також посиленні інформаційної та контрольної функцій обліку в управлінні виробництвом [41].

Для вирішення зазначених проблемних аспектів необхідно вирішити наступні завдання, що представлені на рис. 2.6.

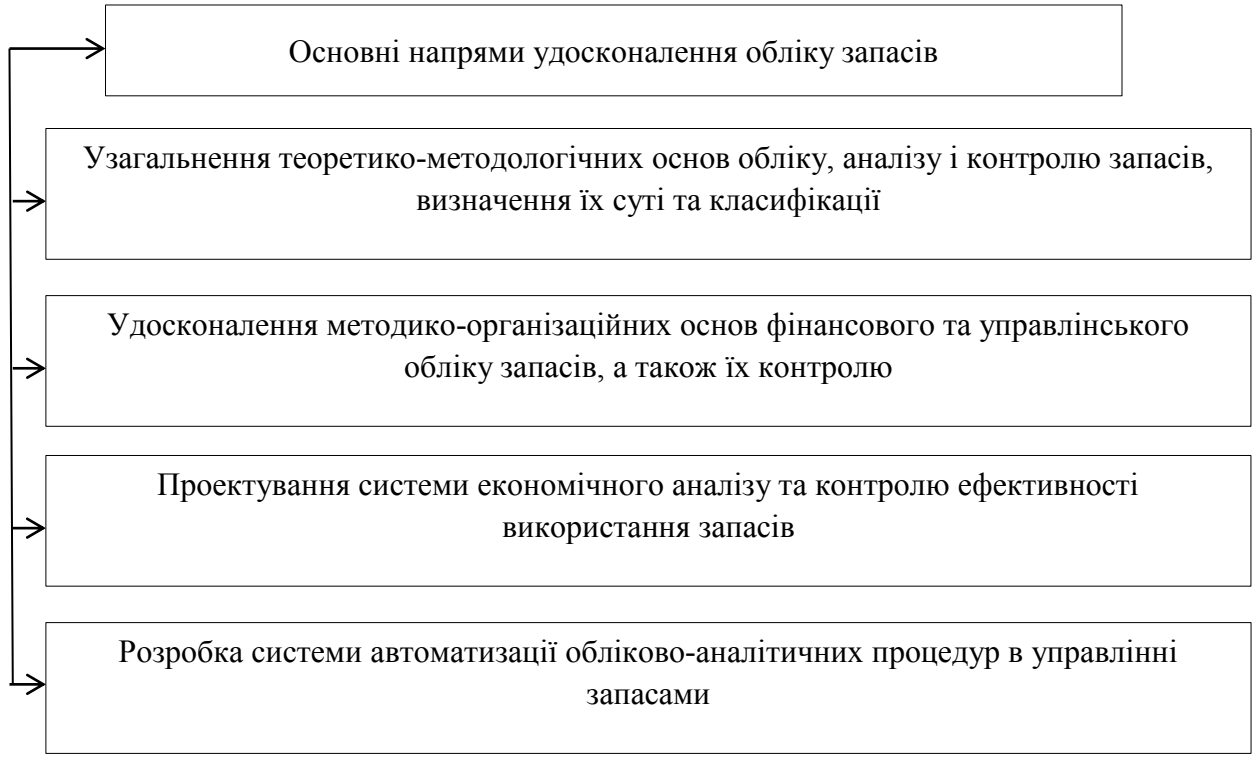

Рис. 2.6. Напрямки удосконалення обліку запасів
Джерело: [41].

Поліпшенню обліку запасів сприяє впорядкування первинної документації, широке впровадження типових уніфікованих форм, підвищення рівня автоматизації обліково-обчислювальних робіт, забезпечення строгого порядку приймання, зберігання й витрат сировини, матеріалів, комплектуючих виробів тощо [44].

Необхідно також упроваджувати ефективні форми попереднього й поточного контролю дотримання норм запасів і витрат матеріальних ресурсів,

приділяти більше уваги підвищенню вірогідності оперативного обліку руху напівфабрикатів, комплектуючих виробів, деталей і вузлів у господарстві. Дані бухгалтерського обліку повинні містити інформацію для знаходження резервів зниження собівартості продукції в частині раціонального використання матеріалів, зниження норм витрат, забезпечення належного зберігання [44].

Спираючись на вищевикладене, можна відзначити, що процесу оптимізації обліку запасів, а також поліпшенню їх використання має сприяти не тільки якісно складена документація, а й ефективна дія з аналізу та організації обліку [44].

Обираючи методи обліку запасів, слід пам'ятати, що зміна облікової політики повинна бути обґрунтованою і можлива лише у тому випадку, коли така зміна буде найбільш повно і достовірно відображати специфіку діяльності підприємства (оскільки причини її зміни згідно з вимогами П(С)БО вказуються у примітках до звітності, а якщо і не вказуються, то саме існування змін може насторожити користувачів). До того ж на підприємстві можуть застосовуватись різні методи оцінки для різних груп запасів. В момент придбання запаси обліковуються за початковою вартістю. Методи оцінки запасів застосовуються для визначення собівартості запасів, що списуються, і не впливають на їх початкову вартість. Проте П(С)БО 9 вказує на необхідність відображення у балансі запасів за найменшою з двох оцінок – початкової вартості або чистої вартості реалізації [44].

Очевидно, що така вимога покликана необхідністю застосування принципу обачності, відповідно до якого активи або дохід не повинні бути завищеними, а зобов'язання або втрати – заниженими. Виникає новий термін – чиста вартість реалізації запасів [44].

Чиста вартість реалізації запасів – це сума, яку очікується отримати при реалізації запасів в умовах звичайної діяльності: за вирахуванням ймовірних витрат на завершення виробництва запасів і їх реалізацію. Це означає, що чиста вартість реалізації відповідає ринковій вартості запасів та застарілих і ушкоджених ТМЦ за мінусом витрат, яких підприємство зазнає у процесі

підготовки їх до реалізації, а також безпосередньо при реалізації. Запаси часто мають чисту реалізаційну вартість набагато нижчу за їх початкову вартість. Проте подібна ситуація може виникнути не обов'язково при пошкодженні ТМЦ [44].

Швидкі технологічні зміни сприяють швидкому моральному старінню активів. Вимога відображення у звітності запасів за найменшою з початкової і ринкової вартості базується на припущенні, що якщо ціна товару впала, то, відповідно, знизиться і його продажна вартість. Проте запаси можуть уцінюватися не тільки у зв'язку із втратою первинної якості. Запаси повинні бути уцінені і відображені в обліку та звітності за чистою вартістю реалізації у випадку, якщо на дату складання балансу знизилась ціна їх реалізації. Уцінка запасів буде проводитися також у випадку, якщо зросли очікувані витрати на їх збут. Чиста вартість реалізації повинна визначатися за кожною одиницею (тобто однорідною групою) запасів шляхом вирахування, як уже зазначаюся вище, з очікуваної ціни реалізації очікуваних витрат на завершення виробництва та збут [44].

Таким чином, переоцінка запасів повинна проводитися на дату складання балансу. Оскільки така переоцінка потребує досить значних затрат часу, то здійснення її поквартальне не має сенсу, тому доцільно проводити таку переоцінку по закінченні календарного року (при складанні річної звітності). У зазначений термін підприємство проведе інвентаризацію. Ті запаси, яких немає у наявності, будуть списані з балансу як неіснуючі і віднесені на витрати поточного року, а за запасами, що залишились, повинна проводитися відповідна переоцінка [44].

Спрощення оформлення операцій, пов’язаних з рухом запасів, дозволить стежити за ретельним і своєчасним проведенням інвентаризації та удосконалити методологію бухгалтерського обліку, що дозволить розпланувати будівництво складських приміщень у достатній кількості, а також визначити оптимальну потребу у запасах та їх раціональному використанні.

Значно поліпшити організацію обліку запасів можна, удосконалюючи

процес документування, тобто ширше використовуючи накопичувальні документи (лімітно-забірні картки, відомості тощо), картки складського обліку як витратний документ по відпущених матеріалах (бездокументальну систему оформлення витрат матеріалів) [44].

Для вдосконалення обліку запасів доцільне також використання на всіх ділянках обліку уніфікованих форм документації. Крім того, необхідною умовою також є:

– створення графіків документообігу з обліку запасів і доведення до виконавців їх функцій при створенні і перевірці первинного документа;

– видача розпорядчої документації особам, що відповідають за здійснення тієї або іншої господарської операції і мають право підпису первинних документів; контроль із боку працівників бухгалтерії правильності оформлення первинної документації з обліку запасів (включення в обов'язок бухгалтера, що робить обробку документа, цієї функції через посадові інструкції та встановлення відповідальності за її недотримання) [44].

Головною передумовою успішного здійснення виробничого процесу як основної ланки діяльності господарського суб’єкта є наявність і раціональне використання виробничих запасів. Це можливо завдяки впровадженню на виробничих підприємствах України таких програмних систем, як mySAP Business Suite, 1С: Предприятие 8.0, IT-Предприятие, СФЕРА/5, Qlickview та інші [42].

Перелічене програмне забезпечення на мій погляд є найактуальнішим і найдієвішим у веденні бухгалтерського обліку запасів виробничих підприємств, а саме:

1) облік і контроль за надходженням запасів на склади підприємства;

2) облік і контроль наявності та руху запасів на складах і в експлуатації;

3) облік і контроль вибуття запасів зі складів підприємства на сторону;

4) облік переоцінки виробничих запасів;

5) відображення операцій із виробничими запасами в облікових реєстрах [42].

Впровадивши на українських виробничих підприємствах новітні інформаційні системи, облік запасів стане значно легшим і швидшим. Інформаційні системи обліку запасів дозволять чітко відслідковувати рух запасів починаючи від моменту його закупівлі, оприбуткування на склад, передачу безпосередньо в цех і спрацювання запасу у кінцевий продукт; зміну вартості запасів при їх русі тощо [42].

Важливо виділити основні аспекти обліку запасів, які полегшує введення інформаційних систем обліку підприємств:

1) чітка організація обліково – контрольних процедур руху запасів підприємств (застосування прийомів обліку за центрами

відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів);

2) обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки і технології виробництва;

3) підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємств, яке забезпечується запровадженням інформаційних технологій обробки економічної інформації;

4) уточнення класифікації та методики оцінки виробничих запасів [42];

5) удосконалення інформаційних систем обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами та обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації виробничих запасів, оскільки успішне функціонування підприємств залежить, перш за все, не тільки від удосконалення внутрішньогосподарської діяльності взагалі, а і від того, наскільки розвинуті інформаційні системи їхньої діяльності;

6) узгодження механізмів бухгалтерського і податкового обліку виробничих запасів [42].

З огляду на наведені переваги введення на виробничих підприємствах інформаційних систем обліку виробничих запасів можна зробити висновок, що виробничі запаси є основою життєдіяльності підприємства, тому інформаційні системи обліку їх на підприємстві є невід’ємною частиною управління, без

якого неможливе досягнення поточних і довгострокових цілей підприємства. Можна стверджувати, що реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку запасів підприємством за допомогою програмного забезпечення, призведе до значного підвищення результативності фінансово-економічної діяльності підприємства [42].

Таким чином, реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку запасів призведе до значного підвищення результативності та фінансово-економічної діяльності підприємств, а також дозволить налагодити більш дієвий і менш трудомісткий облік, контроль наявності, руху і використання запасів, а також досягти їх економії [42].

Дослідивши систему обліку ТОВ «Богданівське» пропонуємо для ефективного розвитку та зростання його виробничого потенціалу за сучасних умов господарювання наступне:

- удосконалити правильне визначення первісної вартості запасів при їх надходженні на підприємство, яке забезпечується запровадженням інформаційних технологій обробки економічної інформації;

- підвищити оперативності інформаційного забезпечення управління запасами ТОВ «Богданівське»;

- визначити чітку організацію обліково-контрольних процедур руху запасів у ТОВ «Богданівське» (застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів);

- вдосконалити системи обліку запасів в частині їх оцінки та документування;

- дотримання раціональної організації складського обліку запасів;

- удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт обліку запасів ТОВ «Богданівське».

РОЗДІЛ 3
АНАЛІЗ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Мета і завдання аналізу запасів

Важливим показником, що характеризує роботу підприємства і конкурентоспроможність його продукції, є її собівартість. Від її рівня залежать фінансові результати діяльності підприємства, темпи розширеного відтворення і фінансовий стан суб'єкта господарювання взагалі. Як правило, в структурі собівартості продукції виробничого підприємства найбільшу питому вагу займають витрати виробничих запасів, тобто матеріальні витрати. Тому аналіз використання запасів має дуже важливе значення [62].

Важливим є те, що аналіз дозволяє не тільки розрахувати можливі відхилення (економію або перевитрачання) обсягу фактично витрачених ресурсів від запланованих показників, але й встановити причини виникнення цих відхилень, тобто вплив певного кола факторів на суму витрат. Проведення аналізу дозволяє виявити резерви зниження матеріалоємності продукції підприємства і розробити оптимальні економічно обґрунтовані управлінські рішення з подальшого розвитку виробництва [62].

Метою аналізу є виявлення тенденцій про стан, рух і ефективність витрачання запасів, реальних резервів зниження собівартості продукції та витрат підприємства для прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень [62].

Завданням економічного аналізу є пошук внутрішньовиробничих резервів економії та раціонального використання матеріальних ресурсів (рис. 4.1).

Об'єктами аналізу стану, руху і ефективності використання запасів підприємства є:

1) матеріальні витрати як окремий елемент затрат;

2) матеріальні витрати на 1 гривню продукції – матеріалоємність;

3) запаси в асортиментному розрізі;

4) запаси за центрами відповідальності [62].

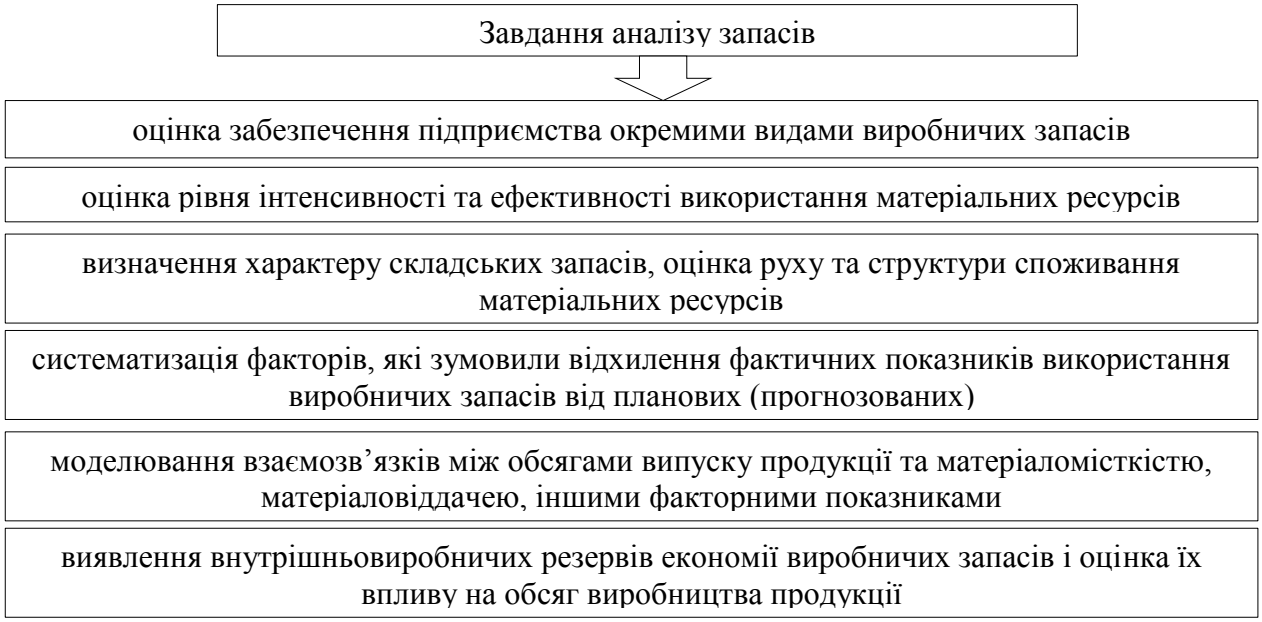

Рис. 4.1. Завдання економічного аналізу запасів

Джерело: [9].

Джерелами інформації для аналізу запасів на підприємстві є: дані складського обліку щодо надходження й вибуття виробничих запасів на виробництво; калькулювання собівартості одиниці продукції; лімітно-забірні картки; наряди; замовлення; фінансова звітність, статистична звітність, дані про нормативи та норми витрат матеріальних ресурсів [62].

У наш час всі підприємства відчувають постійну потребу у розширенні аналітичних робот, пов'язаних з комплексною оцінкою ефективності діяльності господарюючого суб'єкту, розробкою перспектив розвитку і своєчасним виробленням оперативних управлінських рішень. Автоматизація обумовлена підвищенням значення якісного інформаційного обслуговування процесу управління господарською діяльністю, бурхливим розвитком технічних можливостей сучасних ПК, особливостями теперішнього періоду розвитку економіки [62].

Методика аналізу використання ресурсів, орієнтована на використання ПК, повинна задовольняти вимогам системності, комплексності, оперативності, точності, прогресивності, динамічності. Тільки на підставі виконання цих вимог

забезпечується пізнання стану керованого об’єкту і тенденцій його розвитку, схематичне і цілеспрямоване підвищення ефективності господарської діяльності за результатами аналізу [62].

В загальному вигляді методику аналізу запасів підприємств можливо представити у вигляді схеми, поданої на рис. 3.1.

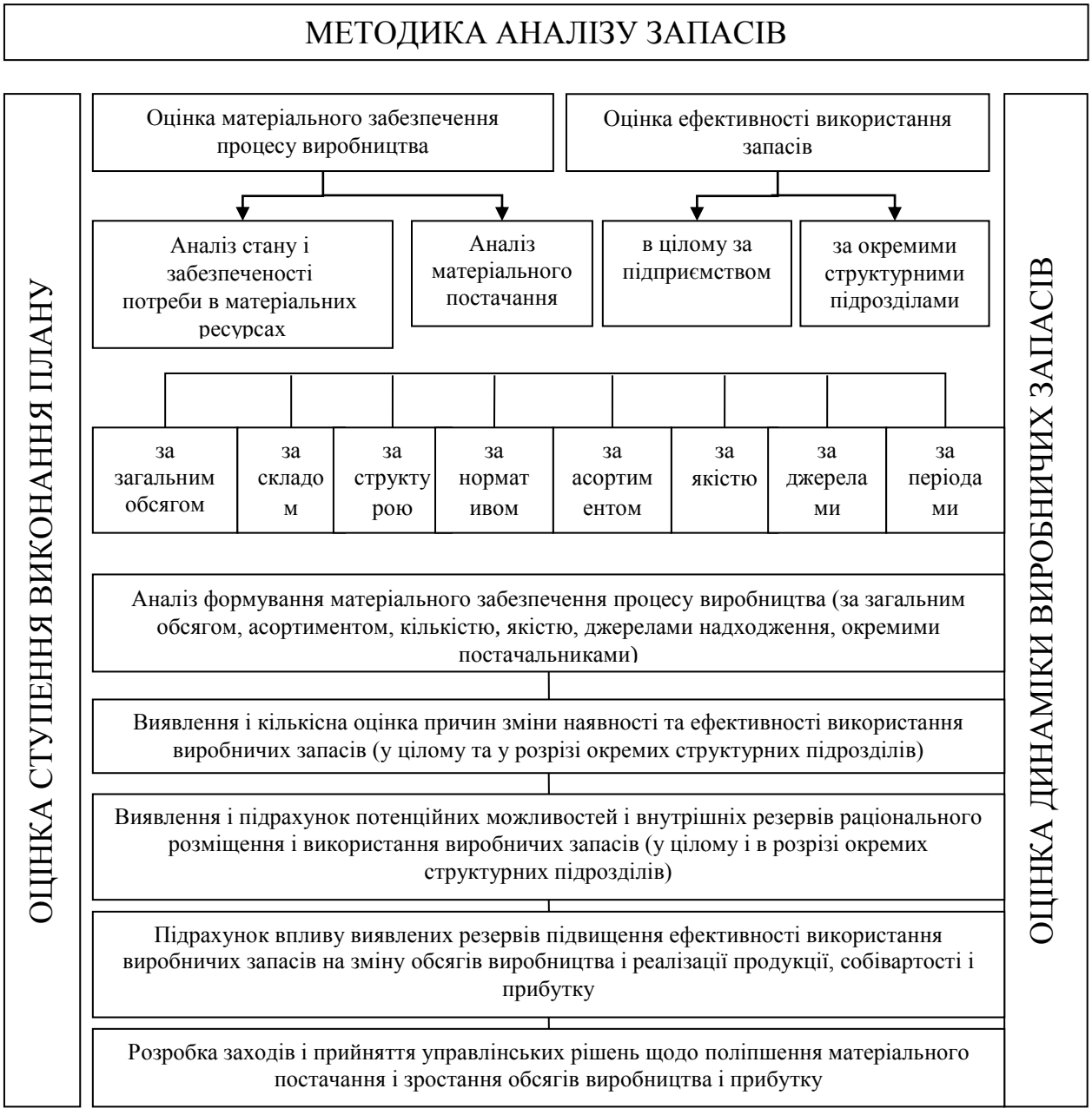

Рис. 3.1. Структурно-логічна схема методики аналізу запасів ТОВ «Богданівське»

Джерело: [26].

В умовах розвитку інформаційного суспільства нагальною потребою є поглиблення теоретичних засад, організації й методики аналізу ефективності

управління виробничими запасами підприємств. Доведено, що у процесі виконання аналітичних процедур важливим є врахування економічної складової (бухгалтерського аспекту, макроекономічного призначення та мікроекономічного змісту) і речової форми виробничих запасів [26].

На основі побудови дерева завдань (рис. 3.2) науковцями розроблено модифіковану модель аналізу виробничих запасів, яка забезпечує гармонізацію відповідності дотримання аналітичних процедур поставленим завданням аналізу запасів.

Рис. 3.2 Дерево завдань економічного аналізу запасів

Джерело: [62].

Запропонований підхід дозволив виокремити економічні наслідки позитивного і негативного характеру, які можуть бути виявлені за результатом аналітичної роботи. Класифікацію запасів підприємства через галузеві

особливості необхідно здійснювати саме з урахуванням специфіки їх виробництва. Для сільськогосподарських підприємств, доцільно поділяти допоміжні матеріали на виробничі, задіяні [49].

Всебічний аналіз виробничих запасів підприємства здійснюється поступово, по декількох етапах. У таблиці 3.1 наведена методика аналізу виробничих запасів у складі матеріальних ресурсів.

Таблиця 3.1

Комплексна методика аналізу запасів підприємства

Етапи	Інструментарій	Отримані результати
Аналіз забезпеченості підприємства	Метод горизонтального порівняльного аналізу	Оцінка потреби підприємства в матеріальних ресурсах
Оцінка ефективності використання	Коефіцієнтний метод, метод відносних різниць	Аналіз величини факторів, які впливають на ефективність використання матеріальних ресурсів
Аналіз структури запасів	Вертикального та горизонтального аналізу	Визначення обґрунтованості та ефективності формування замовлень на матеріальні ресурси
Аналіз матеріаломісткості	Метод відносних різниць	Рівень понесених витрат або внаслідок зміни матеріаломісткості
Виявлення внутрішньовиробничих резервів економії матеріальних ресурсів та оцінка їх впливу на обсяг виробництва	Метод базисних підстановок, коефіцієнтний метод	Оцінка впливу ефективності використання матеріальних ресурсів на величину матеріальних затрат

Джерело: [53].

Під час аналізу запасів на підприємстві треба оцінити фактичну наявність матеріальних ресурсів на аналізованому підприємстві, проаналізувати структуру та динаміку запасів. Показники структури запасів дають можливість побачити відсоткове співвідношення окремого матеріального ресурсу до всієї сукупності запасів на підприємстві. Під час аналізу динаміки можна побачити, на скільки збільшився або ж таки зменшився той чи інший матеріальний ресурс відповідно до порівнювального періоду. Раціональне використання ресурсів кожного виробництва є обов’язковою умовою не тільки подальшого розвитку,

а й самого існування підприємств [9].

Проведення комплексного аналізу ресурсів можлива у трьох напрямках.

Перший напрямок – це аналіз впливу укрупнених факторів (або факторних показників) спочатку на обсяг виробництва та реалізації, а потім (з використання показників рівнів рентабельності) у вигляді визначення такого впливу на прибуток. Факторний аналіз – це методика комплексного системного вивчення і оцінки впливу факторів на величину результативних показників [52].

Другий напрямок полягає у виявленні впливу більш деталізованих факторних показників на прибуток на основі попереднього проведення відповідних математичних перетворень [52].

Третій напрямок – це економічний аналіз впливу техніко-економічних факторів на використання виробничих ресурсів та прибуток підприємств, тобто техніко-економічний аналіз [52].

Такі показники як коефіцієнт закріплення, коефіцієнт обіговості, тривалість одного обігу необхідні для аналізування інтенсивності використання запасів підприємства. Зокрема:

1) Коефіцієнт оборотності запасів – відображає число оборотів запасів і дозволяє виявити резерви зростання виробництва продукції. Зниження цього показника характеризує відносне зростання товарно-матеріальних запасів, що негативно впливає на фінансовий стан підприємства [7].

Коефіцієнт оборотності (Коб) запасів розраховується за формулою:

$$\text{Коб} = \frac{\text{Собівартість реалізованої продукції}}{\text{Середня вартість оборотних активів}} \quad (3.1)$$

2) Коефіцієнт завантаження (Кзав.) – величина, обернена коефіцієнту оборотності, що показує скільки оборотних коштів підприємства припадає на одну гривню реалізованої продукції [7]:

$$\text{Кзав} = \frac{\text{Середня вартість оборотних активів}}{\text{Собівартість реалізованої продукції}} \quad (3.2)$$

3) Коефіцієнт обороту (Тоб.) показує саме той час, протягом якого запаси трансформуються в кошти і визначається:

$$\text{Тоб.} = \frac{360}{\text{Коб}} \quad (3.3)$$

Якщо показник тривалості одного обігу зменшується і це не загрожує нормальному процесу виробництва, не спричинює дефіциту матеріальних ресурсів, тоді його вважають позитивним. Скорочення тривалості обігу свідчить про збільшення швидкості обіговості та зменшення середніх залишків запасів [7].

Узагальнюючі показники використання виробничих запасів базового підприємства наступні:

1) Прибуток на гривню матеріальних витрат, який є найбільш узагальнюючим показником ефективності використання матеріальних ресурсів. Підвищення його рівня позитивно характеризує роботу підприємства. У ході аналізу необхідно ознайомитися з динамікою даного показника, оцінити виконання його плану, виконати міжгосподарські порівняння і встановити чинники відхилень його розмірів [1]:

$$\text{Прибуток на гривню матеріальних витрат} = \frac{\text{Прибуток від основної діяльності}}{\text{Матеріальні витрати}} \quad (3.4)$$

2) Матеріаловіддача продукції характеризує віддачу матеріалів, тобто скільки вироблено продукції з кожної гривні спожитих матеріальних ресурсів (сировини, матеріалів, палива, енергії і т.д.) [1].

$$\text{Матеріаловіддача} = \frac{\text{Вартість виробленої продукції}}{\text{Матеріальні витрати}} \quad (3.5)$$

3) Матеріаломісткість продукції (зворотній показник до показника матеріаловіддачі) є вартісним показником і показує, яку кількість матеріальних витрат необхідно здійснити або яка кількість витрат фактично доводиться на виробництво одиниці продукції [1].

$$\text{Матеріаломісткість} = \frac{\text{Матеріальні витрати}}{\text{Вартість виробленої продукції}} \quad (3.6)$$

Аналіз матеріаломісткості проводиться у наступному порядку:

- визначається загальна оцінка матеріаломісткості продукції;
- аналізується зміна матеріаломісткості за окремими елементами витрат;
- визначається вплив зміни факторів на матеріаломісткість продукції.

Аналіз матеріаломісткості продукції дає можливість пошуку резервів скорочення матеріальних витрат на виробництво продукції та сприяє зниженню собівартості [1].

Недоліки в постачанні, зменшення обсягів матеріалів у поточних матеріальних запасах та перевитрати матеріалів при їх використанні може певною мірою компенсуватися економією їх у виробничому процесі. Але для цього необхідно провести оцінку ефективності використання матеріальних запасів за допомогою системи різноманітних показників, зокрема таких як: коефіцієнт використання запасів; швидкість оборотності (тривалість обороту), коефіцієнт оборотності (кількість оборотів) [1].

4) Частка матеріальних витрат у собівартості продукції. Цей показник обчислюється відношенням суми матеріальних витрат до повної собівартості виробленої продукції. Динаміка цього показника характеризує зміну матеріаломісткості продукції [1].

$$\frac{\text{Частка матеріальних витрат}}{\text{у собівартості продукції}} = \frac{\text{Матеріальні витрати}}{\text{Повна собівартість виробленої продукції}} \quad (3.7)$$

Отже, для оцінки забезпеченості підприємств запасами необхідно проводити аналіз їх складу та структури, враховувати те, що вони повинні бути оптимальними, порівнювати фактичне співвідношення основних і оборотних активів з їх оптимальною величиною. В процесі аналізу фактичний рівень показників ефективності використання виробничих запасів порівнюють з базисним, вивчають їх динаміку і мотиви зміни, а також вплив на розмір виробництва продукції. Тобто важливо розрахувати потребу підприємства в запасах, а також інтенсивність використання запасів, що дасть можливість досягти високого рівня виробництва та не допустити його спаду.

3.2. Стан та ефективність використання запасів

В умовах світової економічної кризи зменшилися обсяги виробництва, знизилася його рентабельність, різко скоротилися інвестиції. Підприємства намагаються досягти збільшення прибутків не за допомогою ретельного

економічного розрахунку, зниження собівартості товарів, а постійним підвищенням цін на свою продукцію. Хоч у такий спосіб окремі підприємства і досягнуть бажаних результатів, але в цілому даний підхід призведе до поглиблення економічної кризи [1].

Водночас слід більш раціонально та ефективно використовувати матеріальні запаси, удосконалювати систему управління, забезпечувати наукову обґрунтованість та оптимальність рішень, підвищувати господарську зацікавленість у досягненні найвищих результатів при найменших затратах, високої якості, посилювати контроль за ходом виконання запланованого, поліпшувати рівень економічної роботи в усіх ланках економіки [1].

Важливе місце у вдосконаленні економічної системи управління та покращення рівня роботи посідає аналіз, якому властивий потужний арсенал способів та прийомів дослідження господарських процесів за будь-який відрізок часу, що сприяє підвищенню оперативності управління [1].

Матеріальні запаси приймають участь у всіх фазах діяльності підприємства і завдяки вхідним і вихідним потокам зазнають безперервного відновлення. З одного боку формування та підтримка матеріальних запасів супроводжуються природним процесом утворення затрат, а зникнення матеріальних запасів, або їх відсутність в необхідний момент може негативно відобразитися на економіці підприємства [1].

Проблема оптимального регулювання запасів являється однією з центральних і найбільш складних в області управління, що пояснюється високою часткою витрат на збереження матеріальних ресурсів в структурі затрат підприємства [1].

Матеріальні запаси відносяться до факторів, що визначають політику підприємства і не тільки як необхідну умову безперебійного функціонування, але і як один з головних показників правильного вкладання них у виробництво та оборот продукції [1].

Тому аналіз запасів на виробництві як необхідна складова обліково-аналітичної системи є актуальним напрямом у забезпеченні ефективності

виробничої діяльності підприємства. А передумовою у цьому має стати розробка методик аналізу запасів, зокрема їх використання [1].

Успішна робота підприємства залежить від ряду необхідних умов, найважливішою серед яких є наявність необхідного обсягу запасів. В умовах конкурентного середовища ефективність виробництва є основним чинником, що дозволяє підприємству посідати провідні позиції у своїй частці ринку. Раціональна структура, ефективне використання і підвищення ефективності використання запасів є запорукою забезпечення безперервності виробничого процесу, а отже, й одним з факторів рентабельного виробництва [56].

Запаси відіграють одну із важливих ролей, щодо розв'язання організаційних, економічних та науково-технічних завдань сільськогосподарських підприємств. Певний рівень забезпеченості сільськогосподарських підприємств необхідними елементами виробничих ресурсів характеризує рівень організації виробництва, ресурсного забезпечення, крім цього, створює передумови розширення діяльності, покращення конкурентоспроможності та залучення нових інвестицій [56].

Аналіз наявності та структури запасів у ТОВ «Богданівське» було проведено за такими етапам:

1. Розглядалися суми запасів – темпи їх динаміки, питома вага в обсязі оборотних активів.

2. Вивчалася структура запасів у розрізі їх видів і основних груп.

3. Вивчалася забезпеченість підприємства запасами – загальні обсяги їх надходжень та порівняння їх з обсягами відповідних минулих періодів [56].

Для того, щоб правильно проводити аналіз запасів необхідно вивчити їх структуру, яка передбачає групування їх за економічним призначенням, виходячи з функціональної і технологічної ролі та значення у виробничому процесі і технологічними властивостями [56].

До запасів ТОВ «Богданівське» входить паливо, будівельні матеріали, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, поточні

біологічні активи, МШП, незавершене виробництво, готова продукція та товари.

Проаналізуємо наявність та структуру запасів у ТОВ «Богданівське» за 2016-2018 рр. (табл. 3.2).

Для аналізу використовуємо дані форми №5 «Примітки до річної фінансової звітності» VIII розділ «Запаси».

Таблиця 3.2

Аналіз наявності та структури запасів
у ТОВ «Богданівське» за 2016-2018 рр.

Показники	Роки						Відхилення 2018 р. від 2016 р.		
	2016		2017		2018				
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис.грн.	Питома вага, %	Темп приросту
Сировина і матеріали	6	0,09	-	-	-	-	-6	0,11	-
Паливо	52	0,81	24	2,55	80	6,57	-28	0,54	53,85
Будівельні матеріали	178	2,77	3	0,32			-178	3,41	-
Запасні частини	114	1,77	8	0,85	15	1,23	-99	1,90	-86,84
Матеріали с-г призначення	419	6,51	35	3,72	-	-	-419	8,03	-
Поточні біологічні активи	477	7,41	11	1,17	-	-	-477	9,14	-
МШП	32	0,50	11	1,17	-	-	-32	0,61	-
Незавершене виробництво	766	11,90	543	57,77	645	52,96	-121	2,31	-15,80
Готова продукція	4353	67,62	283	30,11	458	37,60	-3895	74,63	-89,48
Товари	146	2,27	22	2,34	20	1,64	-126	2,41	-86,30
Разом	6437	100	940	100	1218	100	-5219	100	-81,08

Джерело: сформовано за даними підприємства.

Проаналізувавши дані ТОВ «Богданівське» за 2016-2018 роки, можемо зробити такі висновки, що у 2018 році порівняно з 2016 роком залишки запасів зменшилися на 5219 тис. грн. Залишки палива у 2018 році становлять на 80 тис. грн.. – це на 28 тис. грн.. більше ніж у 2016 році, і у складі загальних запасів вони займають 0,54%. Запасні частини зменшилися на 99 тис. грн.. і у складі всіх запасів вони становлять 1,9%. Незавершене виробництво у

2018 році, порівняно з 2016 роком зменшилося на 121 тис. грн.., а товари – на 126 тис. грн..

Зменшення частки запасів свідчить про ефективне розпорядження запасами, прискорення їх оборотності. Зменшення псування сировини і матеріалів, зменшення складських витрат позитивно впливає на кінцеві результати діяльності підприємства. Однак нестача запасів (сировини, матеріалів, палива) може призвести до перебоїв у процесі виробництва, до недовантаження виробничої потужності, падіння обсягів випуску продукції, зростання собівартості, до збитків, що також негативно позначаються на фінансовому стані. Тому, підприємство прагне до того, щоб забезпечувати виробництво вчасно й у повному обсязі всіма необхідними ресурсами і не допускати їх накопичення, щоб вони не залежувались на складах.

На прикладі ТОВ «Богданівське» було розглянуто та проаналізовано склад та структуру запасів. Для об'єктивної оцінки забезпеченості запасами підприємства необхідно провести детальний аналіз їх структури запасів за 2016-2018 роки, який дозволяє виявити основні тенденції (рис. 3.3 – 3.5).

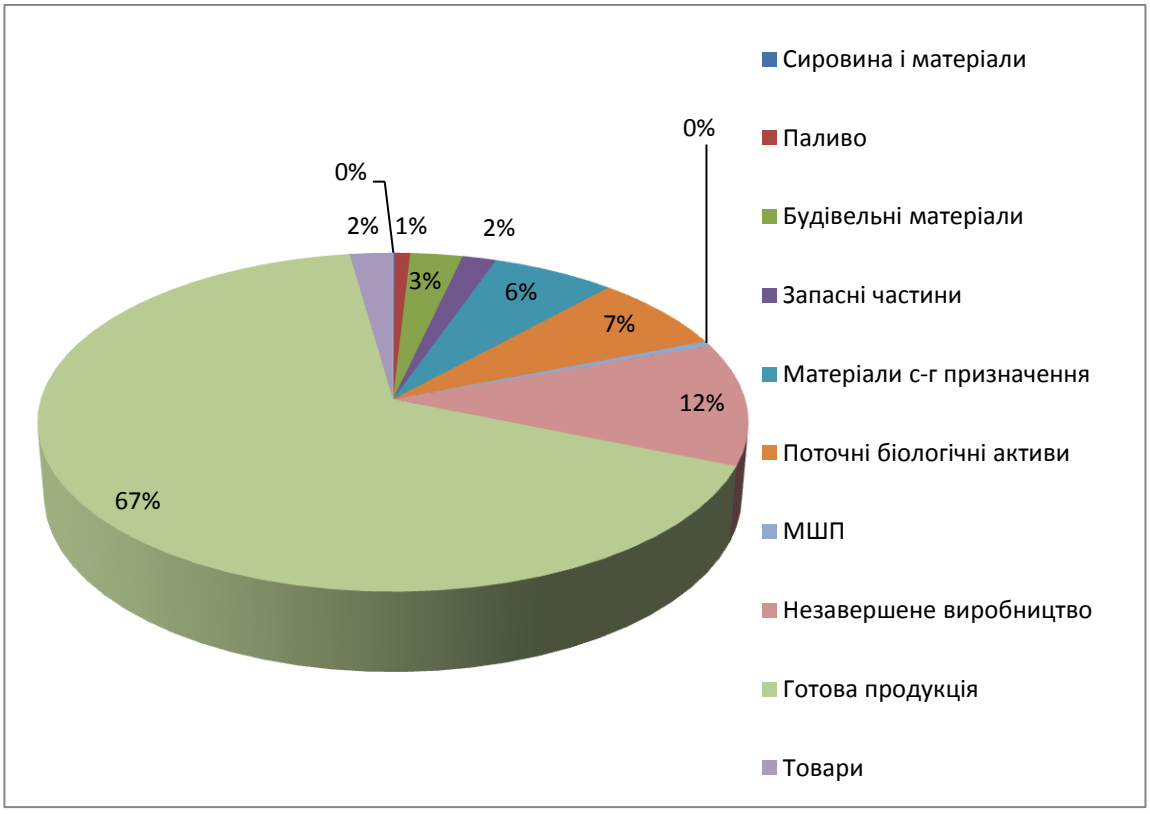

Рис. 3.3. Дані ТОВ «Богданівське» за 2016 рік.

Проаналізувавши дані 2016 року, бачимо, що найбільшу частку займає готова продукція, вона становить 67% від загальної кількості запасів.

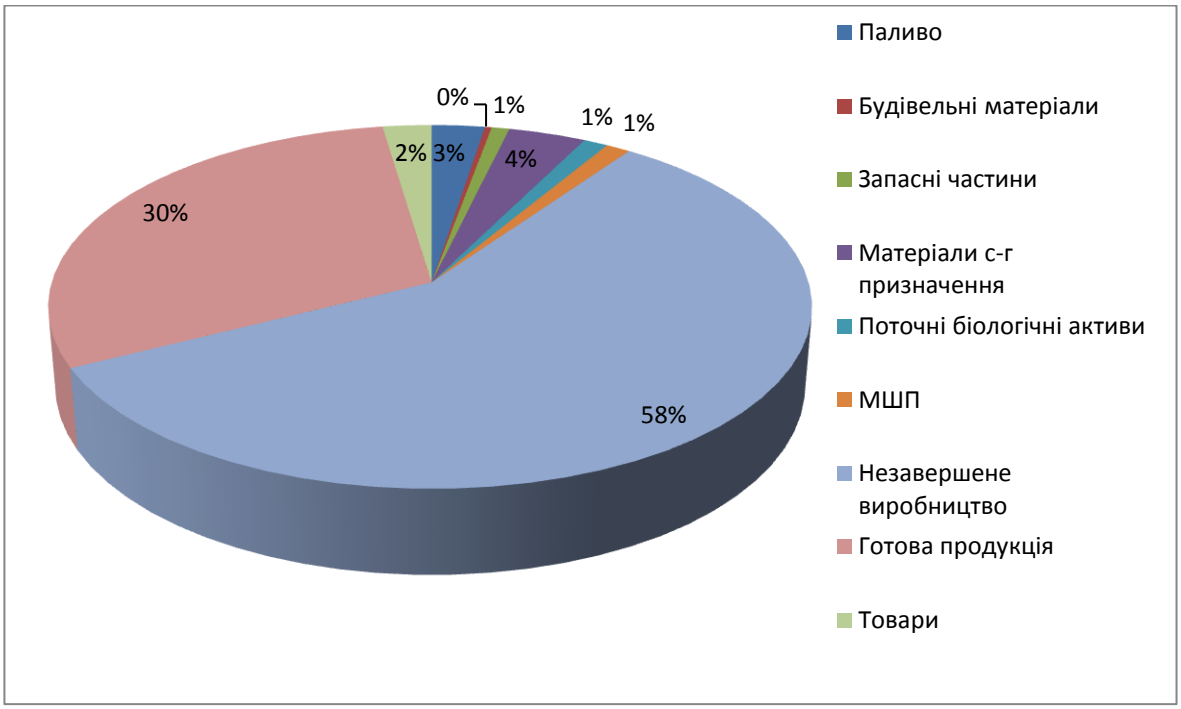

Рис. 3.4. Дані ТОВ «Богданівське» за 2017 рік.

Проаналізувавши дані 2017 року, бачимо, що найбільшу частку займає незавершене виробництво, воно становить 58% від загальної кількості запасів.

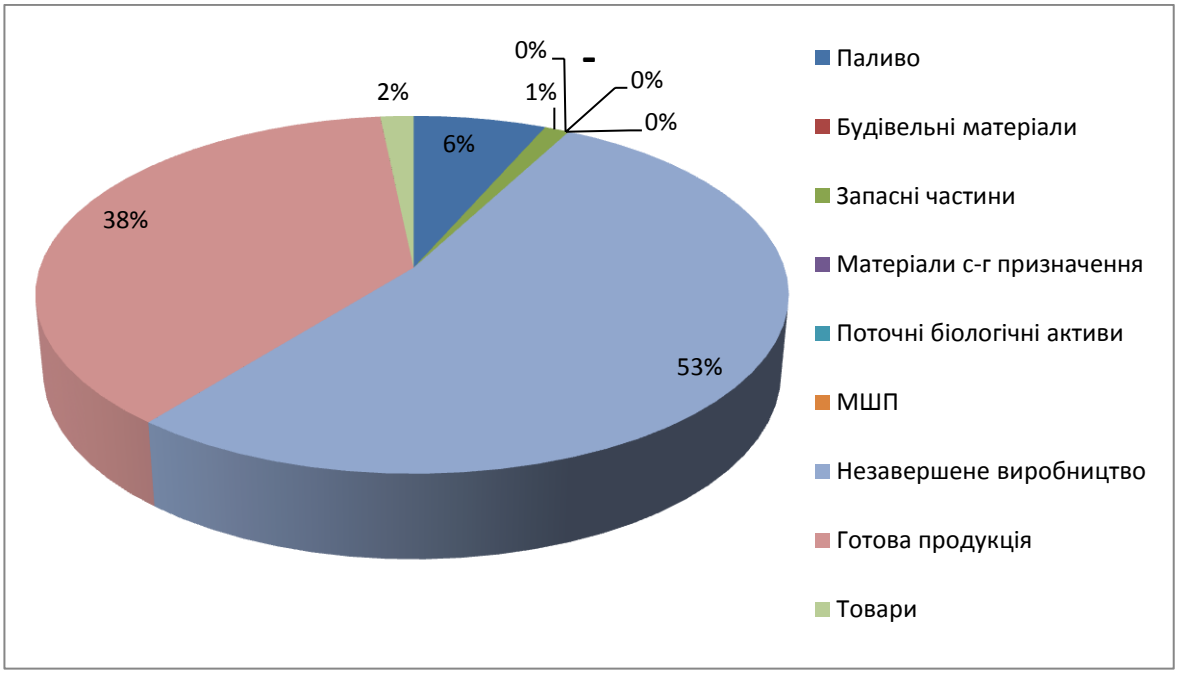

Рис. 3.5. Дані ТОВ «Богданівське» за 2018 рік.

Проаналізувавши дані 2018 року, бачимо, що найбільшу частку займає незавершене виробництво, воно становить 53% від загальної кількості запасів.

Загальним для всіх видів ресурсів є питання про ефективність їх використання. Головне полягає в тому, що для оцінки ефективності того чи іншого виду ресурсів корисний результат діяльності підприємства порівнюється з витратами на отримання цього корисного результату [1].

У процесі аналізу фактичний рівень показників ефективності використання запасів порівнюють з базисним, вивчають їхню динаміку і причини зміни, а також вплив на обсяг виробництва продукції [1].

В умовах ринкових відносин слід більш раціонально та ефективно використовувати трудові, грошові та матеріальні ресурси, удосконалювати систему управління, забезпечувати наукову обґрунтованість та оптимальність рішень, підвищувати господарську зацікавленість у досягненні найвищих господарських результатів при найменших затратах, високої якості, посилювати контроль за ходом виконання запланованого, поліпшувати рівень економічної роботи в усіх ланках економіки [1].

Важливе місце в вдосконаленні економічної системи управління та підвищення рівня економічної роботи посідає економічний аналіз, якому властивий потужний арсенал способів та прийомів дослідження господарських процесів за будь-який відрізок часу, що сприяє підвищенню оперативності управління і прийняттю оптимального управлінського рішення [14].

Якщо йдеться про матеріальні ресурси, то витрати – це середня вартість матеріальних витрат за період, який досліджується; якщо йдеться про трудові ресурси, то витрати – це фонд оплати праці та ін [14].

Корисний результат від діяльності підприємства та одночасно від використання ресурсів називають ефектом. Основними двома показниками господарчої діяльності, які називають ефектом, є: перший – обсяг виручки від реалізації (товарообіг), другий – прибуток (доход) [14].

Порівняння цих показників із розміром ресурсів, які використовуються, дає показник ефективність використання ресурсів.

Показники ефективності використання ресурсного потенціалу в цілому та його окремих складових частин широко використовуються для оцінки ефективності функціонування будь-якого підприємства, ефективності його господарчої діяльності, ефективності комерційної діяльності та ін. [14].

Ефективність використання ресурсів підприємства проаналізуємо за показниками таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Аналіз використання ресурсів ТОВ «Богданівське»

Показники	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення (+,-)
1	2	3	4	5
Вихідні дані:				
Чистий дохід від реалізації продукції, тис. грн.	1914	3012	7086	5172
Валовий прибуток, тис. грн	607	1919	4192	3585
Чистий прибуток, тис. грн.	180	1380	3421	3241
Собівартість виробленої продукції, тис. грн.	1057	1023	5294	4237
Матеріальні затрати, тис. грн.	1012	1033	2513	1501
Вартість запасів, тис.грн.	6437	940	1218	-5219
Розрахунок показників:				
Ефективність використання матеріальних ресурсів				
Матеріаловіддача, грн..	1,89	2,92	2,82	0,93
Матеріаломісткість, грн..	0,53	0,34	0,35	-0,17
Питома вага матеріальних витрат в собівартості продукції, %	95,74	100,98	47,47	-48,27
Коефіцієнт оборотності запасів	0,33	0,30	2,68	2,36
Тривалість обороту запасів, днів	1095,98	1214,88	134,08	-961,89

Джерело: сформовано автором за даними підприємства.

На рис. 3.6 ми відобразимо порівняльну характеристику використання ресурсів у ТОВ «Богданівське» за 2016-2018 роки.

Зробивши аналіз використання ресурсів ТОВ «Богданівське» можна зробити позитивні висновки, адже за даними таблиці ми бачимо, що підприємство є прибутковим. Про це свідчать показники підприємства в порівнянні 2018 з 2016 років: чистий дохід від реалізованої продукції збільшився на 5172 тис.грн., валовий прибуток – на 3585 тис.грн., чистий прибуток – на 3241 тис.грн., собівартість виробленої продукції – на 4237 тис. грн., матеріальні затрати – на 1501 тис. грн. Вартість запасів зменшилася на

5219 тис. грн., це є позитивно, адже свідчить про ефективне використання запасів, прискорення їх оборотності.

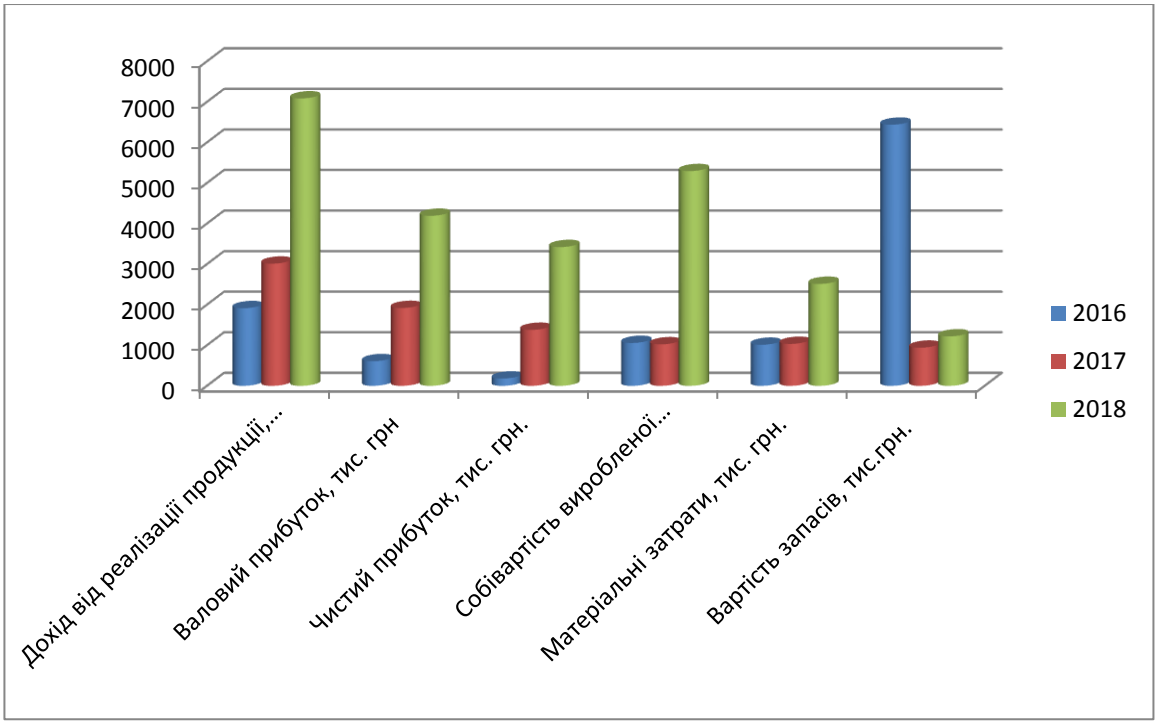

Рис. 3.6. Порівняльна характиристи використання ресурсів у ТОВ «Богданівське» за 2016-2018 роки.

Джерело: сформовано за даними табл. 3.3.

Збільшення матеріаловіддача у ТОВ «Богданівське» на 0,93 (або зменшення матеріаломісткості – на 0,17) свідчить про покращення використання матеріалів, що позитивно впливає на ефективність виробництва. Зниження матеріаломісткості на одиницю продукції дозволяє говорити про зниження затрат матеріалів, палива та електроенергії.

Зменшення питомої ваги матеріальних витрат у собівартості продукції – це також позитивне явище, адже воно показує зміну матеріалоємності продукції. У порівнянні 2018 з 2016 років, питома вага матеріальних витрат зменшилася на 48,27%.

Коефіцієнт оборотності запасів навпаки зріз на 2,36 обороти, це свідчить про недостатній обсяг запасів, що призводить до перебоїв в операційному

процесі, а підтвердженням є те, що 2018 році кількість запасів зменшилася на 5219 тис.грн.

Отже, провівши аналіз показників ефективності використання запасів ми дійшли висновків, що необхідно впроваджувати безвідходні виробничі технології, також на підприємстві має бути комплексне використання сировини, слід ввести якісну підготовку сировини і матеріалів до виробництва, проводити удосконалення нормативної бази.

3.3. Напрями удосконалення управління запасами підприємства

Сучасні підприємства здійснюють господарську діяльність в умовах нестабільного зовнішнього середовища при динамічній зміні показників кон'юнктури ринку. Для забезпечення ефективності діяльності підприємства слід систематично підвищувати рівень управління виробничими процесами через оптимізацію витрат та збільшення виручки від реалізації продукції. До ключових внутрішніх чинників, які обумовлюють рівень витрат, традиційно відносять величину запасів. Від величини та структури запасів підприємства в значній мірі залежить стабільність виробничого процесу, своєчасність реалізації продукції та конкурентоспроможність на ринках збуту. Вирішення проблем управління запасами тісно пов'язане з підвищенням платоспроможності та ліквідності підприємств, що є надзвичайно важливим для їх ефективного функціонування та подальшого розвитку [33].

Отже, пошук раціональних підходів до управління запасами є актуальним і потребує подальшого дослідження.

Актуальність і значення управління запасами визначається їх призначенням, адже сучасне виробництво можна розглядати як перманентний потік матеріальних ресурсів через виробничий процес, який змінює форму матеріалів, перетворюючи їх на готову продукцію. Запаси у постачальників і споживачів є обов'язковою умовою та передумовою безперервного процесу виробництва [33].

В загальному, у діяльності сучасного підприємства можна виділити низку

проблем, які пов'язані з управлінням запасами. До них належать:

- управління обігом обігових коштів, зокрема, управління рівнем і оборотом фінансових коштів стосовно запасів;

- низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління запасами підприємств [33];

- збереження платоспроможності підприємства, що полягає в управлінні запасами й потоками фінансових джерел;

- невідповідний рівень контролю та оперативного регулювання процесів утворення нових запасів [33];

- обмеженість контролю використання запасів;

- управління запасами, у тому числі рішенням щодо їх зберігання і використання в процесі виробництва [33];

- відсутність чіткої інформації про витрати на придбання й зберігання запасів;

- розподіл витрат, що впливають на вартість запасів і на визначення фінансового результату, а також на прийняття управлінських рішень, збереження оптимального розміру запасів [33];

- проблеми, які виникають у створенні і збереженні, часто вирішуються по принципу пошуку винного в іншій структурі замість виявлення їхніх істинних причин;

- окрема функціональна ланка певної організаційної структури може розробляти свою власну політику запасів, що не завжди узгоджується на більш високому рівні;

- виробництво часто забезпечується надлишками запасів;

- не у всіх підприємствах є комп’ютеризований облік ведення й управління запасами [33].

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

бухгалтерського обліку [63].

В результаті проведених досліджень та узагальнення наукових підходів за обраною темою, ми розглядаємо управління запасами як процес, спрямований на забезпечення та підтримку оптимальної кількості виробничих ресурсів, необхідних для реалізації поточного та стратегічного плану розвитку підприємства [63].

При ефективному управлінні запасами з'являється змога знизити тривалість виробничого й усього операційного циклу, зменшити поточні витрати на їх зберігання, вивільнити із поточного господарського обороту частину фінансових коштів, реінвестуючи їх в інші активи [63].

Таким чином, основна мета управління запасами полягає в такій організації постачань продукції виробничо-технічного призначення, за якої, з одного боку, економляться кошти на їх організацію, утримання запасів, зменшуються втрати від іммобілізації оборотних коштів, від можливого псування ресурсів, а з другого – зменшуються втрати, які можуть виникнути внаслідок дефіциту необхідної продукції [63].

На вибір системи управління запасами впливає багато факторів: особливості виробництва та збуту, цілі управління, характер взаємодії з постачальниками матеріальних ресурсів та інші. Розглядати питання управління запасами необхідно з урахуванням двох наступних положень. По-перше, рівень запасів не повинен бути надто високим, бо наявність лишніх запасів – це марно витрачені ресурси та, відповідно, додаткові витрати на їх утримання, а по-друге – рівень запасів повинен бути достатнім, для того щоб задовольнити потреби виробництва [64].

Вкладаючи засоби в розвиток підприємства, кожен власник хоче отримати максимальну віддачу від капіталовкладень. Оскільки запаси, також є інвестиціями, то потрібно щоб вони були оптимальними, тобто потрібний товар в потрібний час в потрібній кількості в потрібному місці [63].

Погоджуємося з науковцями Герасимович І.А. та Морозової-Герасимович Н.А. про те, що управління запасами спрямоване на формування та збереження

належного рівня запасів, щоб не допустити їх надлишку або нестачі, тобто забезпечити безперебійність виробничого процесу та знизити витрати на їх утримання. При цьому, науковці розглядають управління запасами насамперед через реалізацію системи їх контролю [10].

Вагому частину процесу управління запасами на сучасних підприємствах становить формування оптимального запасу сировини, матеріалів, напівфабрикатів, продукції незавершеного виробництва та інших ресурсів, необхідних для неперервного та ритмічного функціонування виробничого процесу [12].

Занижені запаси матеріальних ресурсів можуть призвести до збитків, пов’язаних з простоями, з незадоволеним попитом і, як наслідок цього, до втрати прибутку, а також потенційних покупців продукції. З іншого боку, накопичення зайвих запасів зв’язує оборотний капітал підприємства, зменшуючи можливість його вигідного альтернативного використання і уповільнює його оборот, що приносить збитки підприємству у вигляді витрат на зберігання та відбивається на фінансових результатах його діяльності [64].

До основних причин виникнення зайвих запасів можна віднести нестабільність планів випуску продукції, зайві страхові запаси, недостатньо ефективні методи контролю рівня запасів, помилки в обліку, брак, дискретність обсягу закупівель тощо. Вирішити цю проблему можна за рахунок альтернативних способів використання ресурсу: продажі, використання в якості заміни для інших матеріалів, утилізація та ін. У цьому випадку частково вдасться погасити витрати або навіть отримати вигоду від реалізації. Повністю уникнути появи зайвих запасів неможливо. Зниження збитків підприємства від зберігання зайвих запасів є однією з головних завдань системи управління запасами [63].

Нормування запасів дозволяє вирішувати поточні завдання, що пов’язані з управлінням матеріальними потоками на підприємстві. Наявність такої нормативної бази дозволить виявити дефіцитні та надлишкові позиції матеріалів, визначити необхідні терміни поставок і обсяги обігових коштів для

придбання матеріальних ресурсів [8].

Раціональна організація матеріально-технічного постачання також має велике значення у системі управління виробництвом. Від ефективності системи постачання великою мірою залежить успішне виконання виробничої програми, а також досягнення оптимальних значень економічних показників усього підприємства [8].

Для вирішення цих питань на підприємствах часто організовують допоміжні служби, цехи й обслуговуючі підрозділи, які створюють службу матеріально-технічного забезпечення. Діяльність такої служби забезпечує визначення потреби підприємства в матеріальних і технічних ресурсах, пошук можливостей покриття таких потреб, а також здійснення контролю за правильним використанням цих ресурсів [8].

У процесі управління запасами можна встановити момент або точку замовлення та необхідну кількість матеріалів. У залежності від цього в теорії управління запасами розроблені дві основні системи управління: система управління з фіксованою величиною запасу (запаси надходять рівними, заздалегідь визначеними оптимальними партіями через змінні інтервали часу) та система управління з фіксованим інтервалом часу між замовленнями (передбачає надходження запасів через рівні, регулярно повторювані проміжки часу – періоди перевірки наявності запасів) [11].

Як доводить практика, процес управління запасами є доволі трудомісткою діяльністю. Тому не дивно, що на багатьох підприємствах спостерігаються певні недоліки, а на деяких – і запущеність у процесі управління запасами, що веде до великих їх втрат. Усе це зайвий раз підтверджує, що до цього часу залишаються не вирішеними багато важливих питань, пов’язаних з управлінням і використанням запасів [11].

Саме тому можна виділити такі напрями вдосконалення управління запасами на підприємствах:

- підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління запасами підприємств, яке забезпечується запровадженням інформаційних

технологій обробки економічної інформації;

- удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні запасами, оскільки успішне функціонування підприємств, перш за все, залежить не тільки від удосконалення внутрішньогосподарської діяльності взагалі, а і від того, наскільки розвинена система автоматизації їхньої діяльності [13];

- обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації запасів;

- узгодження механізмів бухгалтерського і податкового обліку запасів;

- обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки і технології виробництва;

- чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств (застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів) [13].

Поліпшення використання матеріальних ресурсів – одне з важливіших завдань сучасних підприємств. Чим краще використовуються сировина, паливо, допоміжні матеріали, тим менше їх витрачається для вироблення певної кількості продукції, тим самим створюється можливість збільшити об'єм виробництва промислової продукції [63].

Актуальною на сьогодні є проблема поновлення програмного забезпечення обліку, оскільки облік запасів неможливий без застосування комп’ютерних технологій. Для підвищення ефективності роботи підприємства потрібно повністю автоматизувати облік запасів із застосуванням комп’ютерних програм. Це дозволить скоротити час на отримання та обробку документів, автоматично здійснювати процес обліку запасів при їх надходженні і вибутті тощо. Застосування комп'ютерної техніки дозволяє максимально ефективно вести аналітичний облік з будь-яким рівнем деталізації та широкою номенклатурою аналітичних об'єктів, а реєстрація операцій щодо руху запасів у хронологічному і системному порядку в розрізі синтетичних та аналітичних рахунків, яка раніше здійснювалась окремо поєднується в одному робочому

процесі [63].

На даний час ефективною системою управління запасами виступає логістика. Залучення логістики до формування загальної стратегії підприємства означає новий рівень його розвитку, насамперед, у напрямі забезпечення економічної стійкості у конкурентному середовищі [63].

Логістичний підхід до функціонального планування та управління на промисловому підприємстві має передбачати виділення спеціальної логістичної служби, яка повинна управляти матеріальним потоком, починаючи від моменту формування договірних відносин з постачальником і закінчуючи доставкою споживачеві готової продукції [63].

Управління запасами підприємств має бути спрямоване на визначення їх оптимального обсягу та зниження витрат, пов’язаних з їх утриманням. Підсумовуючи, можна стверджувати, що реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку запасів підприємством призведе до значного підвищення результативності його фінансово-економічної діяльності [63].

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Виходячи із мети та завдання дипломної роботи, поставлених на початку дослідження, нами було проведено ряд заходів та висунуто пропозиції по вирішенню зазначених питань по удосконаленню обліку та аналізу запасів підприємства.

Теоретичні положення і питання обліку запасів потребують вдосконалення і доопрацювання. У свою чергу, розв'язання цих питань зумовить вихід на якісно новий рівень побудови обліку запасів, значно підвищить їх роль в управлінні кожним сільськогосподарським підприємством.

Перш за все, за допомогою порівняння визначень запасів різних авторів було визначено їх значну роль у процесі суспільного виробництва. В законодавчих і нормативно-правових документах вживаються різні назви категорії – "запаси", "матеріали" та інші терміни. Пропонуємо вважати виробничими запасами сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді складських запасів основних та допоміжних матеріалів, а також палива, запасних частин, зворотних відходів, тари та інших матеріалів, які призначені для використання як у виробничому процесі так і для будь-яких інших потреб підприємства за умови їх повного споживання у одному операційному циклі [38].

Ефективність управління виробничими запасами має велике значення, особливо на підприємствах, де зосереджуються великі потоки матеріальних цінностей. В умовах ринкової економіки особливо важливого значення набуває поліпшення використання матеріальних ресурсів.

Недосконала система організації бухгалтерського обліку викликає неповне та несвоєчасне надходження звітних даних та іншої інформації. Проте до нині ряд принципових питань, зокрема організації обліку виробничих запасів на складах залишаються дискусійними і потребують удосконалення на місцях в залежності від галузі виробництва та видів діяльності підприємства.

Вибір підприємством оптимального методу оцінки запасів сприяє

збільшенню оборотних коштів, залученню інвестицій, що в підсумку дає можливість отримати більші прибутки та в цілому покращити фінансовий стан підприємства.

Реалізація напрямів удосконалення обліку запасів підприємствами призведе до значного підвищення результативності їх фінансово-економічної діяльності. Вирішення комплексу суперечливих та дискусійних питань обліково-аналітичного управління запасами є актуальним для підприємств України і досліджуваного підприємства з метою створення передумов для більш ефективної роботи у сфері обліку.

Проблемним залишається питання інтеграції виробничої і облікової систем та створення комплексного інформаційного середовища, тому впровадження сучасних технологій забезпечить належні передумови одержання якісної інформації для розроблення науково-обґрунтованих управлінських рішень. Для вирішення питань, пов’язаних з веденням обліку запасів, важливе значення має впровадження засобів автоматизації, що надасть можливість ефективно вирішувати такі важливі питання, як:

- підвищення достовірності й оперативності інформації про залишки та рух запасів;

- впорядкування системи документального забезпечення всіх операцій;

- своєчасне й оперативне вирішення питань контролю за надходженням, зберіганням та затратами запасів.

Дослідження наукових та практичних аспектів організації обліку та аналізу запасів відбувалося на ТОВ «Богданівське», яке займається вирощуванням зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур.

Оцінивши розміри ТОВ «Богданівське», можна сказати, що підприємство є відносно невелике. За результатами аналізу економічної характеристики ТОВ «Богданівське» можна зробити висновки, що товариство є фінансово стійким та платоспроможним. Взаємні платежі у ТОВ «Богданівське» спостерігаються, але вони вже не на збиток товариству. Тому ТОВ

«Богданівське» використовує кредиторську заборгованість як джерело залучених коштів.

До запасів ТОВ «Богданівське» включають: сировину і матеріали, паливо, будівельні матеріали, запасні частини, матеріали с-г призначення, поточні біологічні активи, МШП, незавершене виробництво, готова продукція, товари тощо.

У ТОВ «Богданівське» було розроблено Положення про бухгалтерію, відповідно до нього, бухгалтерія є самостійним структурним підрозділом товариства та підпорядковується директору підприємства, в межах їх повноважень. До складу бухгалтерії входять головний бухгалтер, бухгалтер-касир та два бухгалтера. Для всіх працівників у ТОВ «Богданівське» складаються посадові та робочі інструкції, які зазначаються в штатному розписі.

У ТОВ «Богданівське» велика увага приділяється обліку запасів. Потрібно зазначити, що в цілому, первинний облік запасів ведеться згідно чинного законодавства та нормативних документів. ТОВ «Богданівське» використовує журнально-ордерну форму обліку, типові та спеціалізовані первинні документи, які забезпечують відображення всіх здійснюваних господарських операцій.

На підприємстві для забезпечення складського обліку, зберігання запасів у ТОВ «Богданівське» виділяються окремі складські приміщення, які забезпечені справними вагами, вимірювальними приладами та мірною тарою, використовується сальдовий метод обліку запасів на складах.

Аналітичний облік запасів у ТОВ «Богданівське» ведеться на складах за допомогою книг складського обліку. Кожному виду запасів присвоюється номенклатурний номер, що повторюється в усіх первинних документах. Вибуття запасів у ТОВ «Богданівське» здійснюється за методом середньозваженої собівартості.

Результати аналізу ТОВ «Богданівське» показують, що незавершене виробництво та готова продукція мають у складі запасів найбільшу питому

вагу. Збільшення залишків незавершеного виробництва може свідчити про розширення виробництва або уповільнення оборотності капіталу.

Дані дослідження показують, що ТОВ «Боганівське» має позитивну динаміку використання запасів. Для подальшого поліпшення їх використання є рівномірне постачання запасів; формування запасів у межах можливого мінімуму для постійного забезпечення безперервності процесу виробництва; недопущення придбання непотрібних і реалізація надлишкових матеріалів. Дана інформація про запаси відображується у формах фінансової звітності: звіт про фінансовий стан, примітки до річної фінансової звітності, формі статистичної звітності – звіті про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств.

В результаті дослідження ТОВ «Богданівське» виявлено такі проблеми щодо обліку та аналізу запасів на підприємстві:

- відсутність необхідних реквізитів в первинних документах з обліку запасів, що ставить під сумнів правдивість та достовірність інформації, що в них відображена;

- порушення строків проведення інвентаризації, що ставить під сумнів факт наявності запасів на підприємстві;

- порушення норм списання запасів, що тягне за собою завищення витрат підприємства;

- нерегулярне проведення перевірки даних щодо руху запасів у бухгалтерії і на складах підприємства;

- дублювання записів у бухгалтерських документах;

- низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємства;

- порушення порядку відшкодування витрат та випадків крадіжок матеріальновідповідальними особами, що призводить до відображення неправильної суми витрат.

Для запобігання наведеним проблемам організації, ведення обліку та аналізу запасів у ТОВ «Богданівське», пропонуємо виділити наступні напрямки вдосконалення управління запасами:

- підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління запасами підприємств;

- удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт в управлінні запасами та обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації запасів;

- обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової – техніки і технології виробництва;

- чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств (застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів).

Підсумовуючи вище зазначене, можна зробити висновок, що реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку та аналізу запасів ТОВ «Богданівське» призведе до значного підвищення результативності його фінансово-економічної діяльності.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Багрій К. Л. Особливості аналізу ефективності використання матеріальних запасів підприємства / К. Л. Багрій // Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. - 2010. - Вип. 7(1). - С. 50-58. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2010_7%281%29__7

2. Бержанір І. А. Проблеми та напрями вдосконалення обліку виробничих запасів / І. А. Бержанір, Т. А. Демченко, А. А. Кістол // Економічний простір. – 2016. – № 107. – С. 161-168.

3. Братчук Л.М. Сутність та основи організації бухгалтерського обліку / Л. М. Братчук // Облік і фінанси АПК. - 2009. - № 4. - С. 62-65.

4. Бурдейна Л. В. Облік та оцінка виробничих запасів у інформаційній системі підприємства : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. ек. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Бурдейна Л. В. – Львів, 2015. – С. 10.

5. Бурдейна Л. В. Удосконалення методології бухгалтерського обліку виробничих запасів / Л. В. Бурдейна // Збірник наукових праць [Буковинського університету]. Економічні науки. - 2017. - Вип. 13. - С.126-132. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpen_2017_13_16

6. Бухгалтерський фінансовий облік / за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2000. – 607 с.

7. Волкова Н.А. Економічний аналіз / Н.А. Волкова, Р.М. Волчек, О.М. Гайдаєнко та ін. – Одеса: ОНЕУ, ротапринт. – 2015.

8. Ворхлік В.Р. Облік і контроль виробничих запасів та аналіз ефективності їх використання на підприємстві [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.sworld.com.ua/konferm3/245.pdf.

9. Гамова О. В. Облік та аналіз ефективного використання виробничих запасів на металургійному підприємстві ВАТ «Дніпроспецсталь»/ О. В. Гамова // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2011. – С. 76–81.

10. Герасимович І.А. Методичні засади внутрішньогосподарського контролю виробничих запасів в системі управління операційною діяльністю підприємства [Текст] / І.А. Герасимович, Н.А. Морозова-Герасимович // Облік і фінанси. – 2016. – № 3(73). – С. 114-121.

11. Голіков К.Ю. Вдосконалення оцінки ефективності системи управління запасами на підприємстві [Текст] / К.Ю. Голіков, Л.М. Шульгіна // Молодий вчений. – 2016. – № 2.

12. Давидюк Т.В. Систематизація моделей управління матеріальними запасами для прийняття управлінських рішень бухгалтерами-аналітиками [Текст] / Т.В. Давидюк, І.І. Дорошенко // Молодий вчений. – 2014. – № 6.

13. Демченко Т. А. Проблеми обліку виробничих запасів та напрями його вдосконалення на підприємстві / Т. А. Демченко, Л. А. Чвертко // Науковий журнал «Економічні горизонти». – 2017. – № 1(2). – С. 48-56.

14. Довга Т. А. Роль та місце аналізу виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства / Т. А. Довга // Молодий вчений. - 2015. - № 5(1). - С. 130-134. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2015_5%281%29__32

15. Должанський А. М. Нормативно-правове забезпечення обліку виробничих запасів на поліграфічних підприємствах в умовах розвитку ринкових відносин [Електронний ресурс] / 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

16. Дубініна М.В. Сутність виробничих запасів як складової частини процесу виробництва / М. В. Дубініна // Тенденції та закономірності розвитку обліковоаналітичного забезпечення в Україні: тези доп. на вузівській наук.-практ. конф. – Миколаїв: НУК, 2007. – 156 с.

17. Економічний аналіз: Навчальний посібник. — К.: Кондор, 2005. — 160 с. Навчальний посібник охоплює всі теми курсу

18. Єрмоленко Г. С. Організація обліку виробничих запасів, недоліки обліку та шляхи його удосконалення / Г. С. Єрмоленко, Б. О. Шумляєв / Зб.

наук. пр. Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту. – 2012. – № 3. – С. 29–34.

19. Живко З.Б. Словник сучасних економічних термінів / Живко З.Б., Живко О.М., Живко І.Ю.– Львів : Край, 2007. – 384 с.

20. Задорожний З.В. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку в Україні / З. В. Задорожний // Економічний аналіз. – 2010. – Випуск 6. – С. 163-169.

21. Запаси на підприємстві. 1. Визначення та класифікація запасів [Електронний ресурс] // Податки та бухгалтерський облік. – 2014. – Режим доступу до ресурсу: https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2014/august/issue-67/article-1338.html.

22. Здирко Н. Г. Внутрішній аудит виробничих запасів сільськогосподарських підприємств [Електронний ресурс] / Н. Г. Здирко, А. Шульган // XXXIV Міжнародна науково-практична інтернет-конференція. – 2017. – Режим доступу до ресурсу: http://conferences.neasmo.org.ua/uk/art/3554.

23. Зінченко О.В. 1. Особливості класифікації виробничих запасів для потреб обліку [Електронний ресурс] / Зінченко О.В., Сайко К.І. // Економічні та соціальні науки. – 2018. – Режим доступу до ресурсу: https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/9246/1/20180427_304.pdf.

24. Зоря О.П. Особливості обліково-аналітичного відображення виробничих запасів за національними та міжнародними стандартами в системі управління підприємством. [Електронний ресурс] // Економіка та держава – 8. 2016. – Режим доступу: http://www.economy.in. ua/pdf/8_2016/19.pdf

25. Іванова М. О. Аналіз методів обліку виробничих запасів на підприємстві / М. О. Іванова // Стратегічні перспективи розвитку промислових регіонів України в умовах економічної турбулентності : Всеукр. студент. науково-практ. конф. (Маріуполь, 10 січня 2019 р.) : тези доп. / ДВНЗ «ПДТУ». – Маріуполь, 2019. – С. 384–385.

26. Кащена Н. Б., Цуконова О. В. Удосконалення методики аналізу виробничих запасів підприємства // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2011. – № 2. – С. 128–135.

27. Кирилюк Б. І. Проблемні питання обліку тмц, отриманих у результаті ліквідації основних засобів [Електронний ресурс] / Кирилюк Б. І., Сиротенко Н.А. – Режим доступу до ресурсу: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/17437/1/42-Kyrylyuk-82-84.pdf.

28. Китайчук Т.Г. Проблеми синтетичного та аналітичного обліку запасів в аграрних формуваннях / Т.Г. Китайчук // Облік і фінанси АПК: Бухгалтерський портал.- Режим доступу: http://magazine.faaf.org.ua/problemi-sintetichnogo-ta-analitichnogo-obliku-zapasiv-v-agrarnih-formuvannyah.html.

29. Кобилянська Г.Ю. Порівняльна характеристика ПСБО 9 «Запаси» і МСБО 2 «Запаси» / Г.Ю. Коблянська, К.О. Ревенко//Економіка: теорія та практика №2. 2014. – С. 50-56.

30. Коваль Н.І. Сутність виробничих запасів як економічної категорії: обліковий та управлінські аспекти / Н.І. Коваль // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2017. – №7. – С. 93-105.

31. Кудлаєва Н. В. Оцінка та визнання виробничих запасів у системі вартісно-орієнтованого управління підприємством / Н. В. Кудлаєва, А. С. Медєляєва // Молодий вчений. - 2018. - № 10(2). - С. 824-829. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2018_10%282%29__97

32. Куць Т. В. Методи оцінки виробничих запасів підприємства / Т. В. Куць, С. А. Басиста // Молодий вчений. - 2017. - № 12. - С. 690-693. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/molv_2017_12_160

33. Куць Т.В. Управління виробничими запасами сучасних підприємств [Електронний ресурс] / Куць Т.В., Басиста С.А // Економічні науки. – 2018. – Режим доступу до ресурсу: http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/11/105.pdf.

34. Левченко З.М Організація бухгалтерського обліку виробничих запасів аграрного підприємства / З.М. Левченко // Економіка і суспільство. – 2016. – Випуск № 3. – С. 517-521.

35. Лопатіна В.В. Економічна сутність виробничих запасів / В. В. Лопатіна // Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу «Києво-Могилянська академія”]. Серія : Економіка. – 2012. – Т. 189, Вип. 177. – С. 67-71. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua. – Назва з екрану.

36. Лубенченко О. Організація обліку виробничих запасів на сучасному етапі / Ольга Лубенченко, Володимир Орловський // Збірник наукових праць ДЕТУТ. Сер. : «Економіка і управління». — 2015. — Вип. 33. — С. 274—282.

37. Мажуліна М.О. Аналіз виробничих запасів на підприємстві / Мажуліна М.О. // Управління розвитком. – 2013. - №10. – С. 53 – 56.

38. Малахова А. В. Проблеми обліку запасів і оптимізація обліково-аналітичних процедур в управлінні підприємствами [Електронний ресурс] / А. В. Малахова, О. В. Мартиненко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – № 10. – С. 920–923. – Режим доступу : http://global-national.in.ua/archive/10-2016/191.pdf.

39. Маниліч М. І. Оцінка виробничих запасів за справедливою вартістю в інформаційному забезпеченні системи менеджменту підприємств [Електронний ресурс] / М. І. Маниліч, Л. В. Бурдейна // Сталий розвиток економіки. - 2015. - № 4. - С. 189-195. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2015_4_29

40. Маршук С. С. Економічна сутність та класифікація матеріальних запасів на прикладі ПАТ «ГТРЗ» [Електронний ресурс] / Маршук С. С.. – 2013. – Режим доступу до ресурсу: http://www.rusnauka.com/10_DN_2013/Economics/7_132855.doc.htm.

41. 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%282%29__38

42. Олійник А. П. Сучасні методи обліку виробничих запасів / А. П. Олійник // Економічні науки. Сер. : Облік і фінанси. - 2012. - Вип. 9(2). - С. 507-513. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2012_9%282%29__72

43. Оляднічук Н.В. Удосконалення облікових реєстрів - вимога сьогодення /Оляднічук Н.В. // Актуальні питання сучасної економіки: Матеріали І Всеукраїнської заочної науково-практичної конференції 20-22 січня 2010 року. Частина ІІІ. Розділ 3. Актуальні питання становлення бухгалтерського обліку в Україні. Джерело доступу: http://udau.edu.ua/library.php

44. Орлова В. М. Сучасний стан обліку запасів в Україні: проблеми та шляхи вдосконалення / В. М. Орлова, Д. Р. Кокошвілі // Вісник економіки транспорту і промисловості. - 2017. - № 60. - С. 185-191. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vetp_2017_60_27

45. Очеретько Л. М. Удосконалення програми проведення внутрішнього аудиту виробничих запасів на підприємстві / Л. М. Очеретько, А. В. Федоряк // Сталий розвиток економіки. – 2013. – № 2. – С. 233-239.

46. Очеретько Л. М. Шляхи вдосконалення методів оцінки вибуття виробничих запасів / Л. М. Очеретько, М. В. Пальцева // Сталий розвиток економіки. - 2014. - № 2. - С. 141-147. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2014_2_22

47. Плахтій Т.Ф. Порядок оцінки запасів: проблеми та шляхи їх вирішення / Т.Ф. Плахтій // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки) / За ред. М.Ф. Кропивка. – 2013. – 2(22), том 3. –С. 292-299.

48. Подолянчук О.А. Виробничі запаси: економічна сутність та облік / О.А. Подолянчук // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. – 2018. – №5. – С. 88-101.

49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» [Електронний ресурс]: затверджено наказом Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246. / Режим доступу : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99/print1154500791191400

50. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. URL: http://zakon3.rada.gov.ua

51. Рабоконь Ю. С. Економічна сутність виробничих запасів, їх оцінка та облікове забезпечення / Ю. С. Рабоконь // Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. - 2018. - № 8. - С. 102-110. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/

52. Рабоконь Ю.С. Аналіз ефективності використання запасів на підприємстві / Рабоконь Ю.С., Томчук О.Ф.. // Фінанси, облік, банки. – 2019.

53. Самко М. С. Розробка комплексної методики аналізу виробничих запасів підприємства / М. С. Самко // Управління розвитком. - 2013. - № 12. - С. 59-61. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Uproz_2013_12_27

54. Сиротенко Н. А. Запаси – об’єкт обліку та контролю: сучасний стан та напрями вдосконалення / Н. А. Сиротенко // Вісник соціально-економічних досліджень : [зб. наук. пр.] / голов. ред. М. І. Звєряков ; Одеський держ. екон. ун-т. – Одеса, 2009. – Вип. 36. – С. 160–165.

55. Сливінська О. Класифікація виробничих запасів [Електронний ресурс] / Сливінська О, Попівчак Н. – 2016. – Режим доступу до ресурсу: http://econf.at.ua/publ/konferencija_2016_12_8_9/sekcija_5_ekonomichni_nauki/klasifikacija_virobnichikh_zapasiv/61-1-0-1530.

56. Сокол В. М. Методика аналізу виробничих запасів підприємств цукрової галузі / В.М. Сокол [Електронний ресурс] Режим доступу: http://intkonf.org/sokol-vmmetodika-analizu-virobnichih-zapasiv-pidpriemstv-tsukrovoyi-galuzi/.

57. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посіб. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

58. Стефюк Т.Д. Вплив організації бухгалтерського обліку виробничих запасів на господарську діяльність підприємства. [Електронний ресурс] / Стефюк Т.Д. // Экономические науки\7.Учет и аудит.. – 2010. – Режим доступу до ресурсу: http://www.rusnauka.com/18_DNI_2010/Economics/69315.doc.htm.

59. Супрунова І.В. Особливості оцінки запасів в умовах комп'ютеризації бухгалтерського обліку // Бізнесінформ. – 2017. – № 4. – С. 302-308.

60. Титенко Л. В. Удосконалення формування первісної вартості виробничих запасів [Електронний ресурс] / Л. В. Титенко // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент. - 2017. - Вип. 25(2). - С. 158-162. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvmgu_eim_2017_25(2)__35

61. Томчук О. Аналіз ефективності використання виробничих запасів у ТОВ «Устя» / О. Томчук, О. Пацар // ОБЛІК, ЕКОНОМІКА, МЕНЕДЖМЕНТ: наукові нотатки / Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3 (15) / відпов. ред. І.Б. Садовська. – Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2017. – С.232-239.

62. Федченко Т. В. Теоретичні аспекти аналізу виробничих запасів підприємства / Т. В.Федченко, М. С. Махов [Електронний ресурс] // Перспективные инновации в науке, образовании, производстве и транспорте 2011. Сборник научных трудов SWorld. Материалы международной научно-практической интернет конференции (19 по 30 июня 2012 г.). – Выпуск 2. Том 19. – Одесса: КУПРИЕНКО, 2012. – 107 с. Режим доступу: http://sworld.com.ua/konfer27/100.pdf

63. Хіміч А.Ю. Облік надходження запасів від постачальників на транспортних підприємствах [Електронний ресурс] / Хіміч А.Ю.. – 2017. – Режим доступу до ресурсу: http://ir.znau.edu.ua/bitstream/123456789/7678/1/OAIKVUSK_2017_4-2_128-131.PDF.

64. Чуприна Л.В. Роль управління запасами у підвищенні ефективності управління підприємством [Текст] / Л.В. Чуприна, В.М. Намазова // Молодий вчений. – 2017. – № 4.

65. Шара Є.Ю. Фінансовий облік — І : Навч. посібник. / Є. Шара, О. Бідюк, Н. Гуріна, І. Соколовська-Гонтаренко. — К.: ЦУЛ, 2012. — 408

66. Шендригоренко М. Т. Особливості та сфери застосування методів оцінки запасів при їх вибутті / М. Т. Шендригоренко // Економічні науки. Сер. : Економіка та менеджмент. - 2012. - Вип. 9(2). - С. 572-579. - Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnem_2012_9%282%29__80

67. 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. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vkei_2013_2_21.pdf.

68. Янчук В.І. Сучасні проблеми та напрямки вдосконалення ведення обліку виробничих запасів на підприємстві / Янчук В.І, Кипоренко О.В.. // Збірник наукових праць ВНАУ. – 2012. – С. 229–234.