

Державний вищий навчальний заклад
“Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”
Економічний факультет
Кафедра обліку і аудиту

ДИПЛОМНА РОБОТА

на здобуття вищої освіти рівня магістр

на тему: «Формування системи обліку та аудиту виробничих запасів і оцінка
ефективності їх використання»

Виконала: студентка 6 курсу, групи
ОО(з)-2М
напряму підготовки (спеціальності)
071 Облік і оподаткування
Жовнір А. В.

Керівник: д. е. н. Шеленко Д. І.

Рецензент: к. е. н. доц. Гой Н. В.

Івано-Франківськ 2022

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ	6
1.1. Виробничі запаси: суть та класифікація як об'єктів обліку і їх місце у ресурсному потенціалі підприємства.....	6
1.2. Особливості визнання та оцінки виробничих запасів в Україні та світі.....	16
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку виробничих запасів	25
Висновки до розділу 1	32
РОЗДІЛ II. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ.....	34
2.1. Організація обліку виробничих запасів підприємства	34
2.2. Методика обліку виробничих запасів в бухгалтерії підприємства.....	46
2.3. Напрями удосконалення системи обліку виробничих запасів.....	54
Висновки до розділу 2.....	64
РОЗДІЛ III. ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ І ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ	66
3.1. Організація та методика аудиторської перевірки виробничих запасів на підприємстві.....	66
3.2. Інформаційно-аналітичне забезпечення оцінки ефективності використання виробничих запасів	75
3.3. Управління виробничими запасами в діяльності підприємства	88
Висновки до розділу 3.....	96
ВИСНОВКИ	98
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	101
ДОДАТКИ	110

ВСТУП

Актуальність. В процесі здійснення господарської діяльності суб'єктами господарювання всіх форм власності та галузей економіки застосовуються виробничі запаси, що є значною і найбільш важливою частиною його активів підприємства. Виробничі запаси займають особливе місце у складі майна підприємства та домінуючі позиції у структурі виробничих витрат. Такі активи є невід'ємним елементом функціонування підприємств. Їх оптимальний розмір та безперебійність постачання забезпечують безперервність діяльності та уникнення низки ризиків.

З наближенням національної системи бухгалтерського обліку до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів змінилися організаційні засади формування, використання виробничих запасів, їх відображення в системі фінансової звітності. Нині облік й аналіз виробничих запасів підприємства потребує удосконалення, пошуку нових підходів до вирішення недоліків їх відображення в обліку і звітності. З метою розвитку суб'єктів господарювання та зростання їх виробничого потенціалу за сучасних умов ринкової економіки виникає необхідність в ефективному управлінні виробничими запасами, інформація для якого формується в системі обліку та аналізу.

Облік і аналіз виробничих запасів досліджували такі науковці, як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Задорожний, В.А. Дерій, Я.Д. Крупка, І.Д. Ловака, С.Г. Михалевич, Є. В. Мних, Л.В. Нападовська, В.М. Панасюк, М.І. Скрипник, А.В. Череп та ін. Попри значні досягнення названих науковців, окремі питання організації та методики обліку й аналізу виробничих запасів з урахуванням вітчизняного та зарубіжного досвіду потребують подальших досліджень.

Метою написання дипломної роботи є удосконалення організаційних і методичних засад, а також розробка практичних рекомендацій щодо обліку та аналізу витрат виробничих запасів з урахуванням вітчизняного та зарубіжного досвіду.

Для досягнення поставленої мети в дипломній роботі визначено такі **завдання**:

- дослідити економічну сутність виробничих запасів та встановити їх роль структурі активів підприємства;
- удосконалити класифікацію виробничих запасів;
- окреслити порядок оцінки виробничих запасів, враховуючи вітчизняний та зарубіжний досвід;
- проаналізувати нормативно-правове регулювання обліку таких активів;
- дослідити первинний облік виробничих запасів;
- визначити напрями удосконалення обліку виробничих запасів на підприємстві;
- розкрити організацію і методику аудиторської перевірки виробничих запасів на підприємстві;
- дослідити інформаційно-аналітичне забезпечення та провести оцінку ефективності використання виробничих запасів;
- згрупувати систему правління виробничими запасами у діяльності підприємства.

Об'єктом дослідження є процеси формування та використання виробничих запасів у підприємствах.

Предметом дослідження є організаційно-методичні засади обліку й аналізу виробничих запасів з урахуванням вітчизняного та зарубіжного досвіду у ТОВ «Оріон».

Методи дослідження. Для досягнення визначених мети та завдань в процесі дослідження застосовувалися діалектичний метод пізнання, положення економічної теорії, а також сукупність загальнонаукових та спеціальних методів дослідження, а саме: теоретичного узагальнення, історичного аналізу, аналізу та синтезу, узагальнення, моделювання та формалізації, індукції та дедукції, порівняльного аналізу, графічний та ін. Інформаційною базою дослідження стали законодавчі та нормативні акти 5

України, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку щодо обліку виробничих запасів, праці вітчизняних і зарубіжних вчених щодо обліку й аналізу виробничих запасів, Інтернет-ресурси, практичні дані базового підприємства.

Практична значимість Результати дослідження мають практичне значення, а пропозиції автора щодо результатів дослідження в частині удосконалення обліку й аналізу виробничих запасів можуть бути застосовані як у ТОВ «Оріон» (Довідка № 8 від 14.07.2022 р.), так і на інших вітчизняних підприємствах.

Апробація результатів дослідження. За результатами дослідження опубліковано тези: Міжнародної науково-практичної конференції «Сталий розвиток аграрної сфери: інженерно-економічне забезпечення»

Структура роботи. Дипломна робота має таку структуру: вступ, 3 розділи, висновки, перелік використаних джерел із 90 найменувань. Загальний обсяг роботи становить 100 сторінок. Дипломна робота містить 12 таблиць та 9 рисунків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

1.1. Виробничі запаси: суть та класифікація як об'єктів обліку і їх місце у ресурсному потенціалі підприємства

У ринкових умовах господарювання ефективне та повноцінне функціонування будь-якого підприємства значною мірою залежить від раціонального використання ресурсів. Матеріальні ресурси займають значну частину усіх ресурсів підприємства. В переважній більшості суб'єктів господарювання виробничі запаси є важливою частиною і матеріальних ресурсів, та активів. Вони займають важливе місце в складі майна суб'єктів господарювання, домінуючу позицію в структурі виробничих витрат, в зв'язку з чим суттєво впливають на результати господарської діяльності підприємства і його фінансовий стан. Виробничі запаси забезпечують постійність, безперервність і ритмічність виробничого процесу, гарантують його економічну безпеку. Виробничі запаси є важливою та складною як економічною, так і обліковою категорією, і завжди були об'єктами дослідження багатьох учених. Визначення сутності виробничих запасів, як об'єкта бухгалтерського обліку, і їх місця в системі категорійного апарату стає першочерговим завданням для задоволення інформаційних потреб користувачів фінансової і бухгалтерської інформації.

Поняття «виробничі ресурси» в економічній літературі з'явилося у 80-х роках минулого століття. У вітчизняній обліковій літературі термін «запаси» з'явився в період реформування бухгалтерського обліку в Україні із впровадженням національних положень (стандартів) обліку (П(С)БО). До впровадження стандартів застосовувалась різна термінологія, а саме: «предмети праці, матеріальні ресурси, товарно-матеріальні цінності, виробничі ресурси, засоби праці» [1, с.303]. Нині в науковій літературі можна

зустріти різні визначення даного поняття, які наведено у табл. 1.1

Таблиця 1.1

**Підходи науковців до використання термінів для позначення
поняття «запаси»**

Автори, нормативні джерела	Терміни, що використовуються для позначення поняття «запаси»
П(С)БО 9 «Запаси» [2], С. В. Голов [3], М. С. Пушкар [4], І. Б. Садовська [5], Хом'як [6], Н. В. Чабанова [7]	«запаси»
В.В. Гливенко [8], І. Д. Бенько [9], В. С. Лень [10], Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків [11]	«товарно-матеріальні цінності», «матеріальні цінності»
Н.І. Білова [12], Н.В. Дзюба [12], Т. Г. Мельник [12], О. В. Мурашко [13], С.М. Хмелевський [12],	«матеріальні запаси», «товарно-матеріальні запаси», «матеріально-виробничі запаси»
Ф.Ф. Бутинець [14], В. В. Сопко [15], В. Г. Швець [16],	«товарно-виробничі запаси»

*Джерело: складено на основі 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16.

Навколо тлумачення терміну «виробничі запаси» також точиться багато дискусій і в науковій літературі немає однозначного варіанту його визначення. У національних П(С)БО також не наведено трактування даного поняття. Поряд з розглянутим вище економічним поняттям широкого застосування для характеристики матеріального забезпечення підприємства набуло поняття «запаси», яке наводиться П(С)БО 9 «Запаси», а саме: запаси – активи, що: «утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством» [2]. В Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 «Запаси» наведене схоже визначення терміну «запаси»: – це « активи, які: утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; перебувають у процесі виробництва для такого продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для

споживання у виробничому процесі або при наданні послуг» [17].

Таким чином, у даних стандартах зосереджується увага на споживчих властивостях запасів та менше приділяється уваги їх цінності, вартісній оцінці або можливостям отримання доходу в майбутньому.

У США під запасами розуміють активи, що призначені для продажу протягом одного звичайного ділового циклу, чи для використання протягом одного виробничого циклу. У нормативних документах Німеччини трактування поняття «запаси» не наводиться, «однак під ними розуміють предмети, призначені для короткострокового використання або перепродажу» [18, с. 272].

Щодо виробничих запасів, то у науковій літературі наводяться різні їх трактування. Так, О.П. Ощепков та Н.В. Максименко зазначає, що «виробничі запаси – лише ті матеріальні цінності (сировина, матеріали, тара та тарні матеріали, напівфабрикати та комплектуючі матеріали), які безпосередньо використовуються для виробництва продукції» [19, с. 73].

Н.І. Пилипів вважає доцільним застосування терміну «товарно-виробничі запаси», під яким пропонує розуміти «активи, що призначаються для обробки в процесі виробництва, формування основи виробів, а також можуть перебувати у складі резервів у вигляді виробничих запасів та готових виробів, товарів на складах» [1, с. 304].

Л.В. Титенко зазначає, що виробничі запаси – це «частина матеріальних ресурсів підприємства, які представляють собою сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що складають матеріальну основу продукції підприємства, надають їй необхідних якостей, приймають участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції» [20, с. 367].

К.Л. Багрій вказує, що виробничі запаси – це «вартість запасів,

малоцінних швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу» [21, с.50].

У табл. 1.2 (Додаток А) наведено подані авторами у різній науковій літературі визначення терміну «виробничі витрати».

Таким чином, у науковій літературі мають місце різноманітні варіанти трактування виробничих запасів. Така відмінність в визначенні виникає через те, що розкриття суті будь-якої економічної категорії взаємозалежне від обраного підходу до самого визначення. Дослідивши існуючі трактування поняття «виробничі запаси», можна виділити такі основні підходи: більшість відомих авторів при висвітленні питань щодо обліку запасів застосовує визначення, що наведене в П(С)БО 9 «Запаси»; окремі науковці ототожнюють поняття «виробничі запаси» та «матеріальні ресурси»; окремі економісти ототожнюють поняття «запаси» й «виробничі запаси»; у певних джерелах термін «виробничі запаси» замінюють терміном «товарно-матеріальні цінності»; ряд авторів розкривають сутність виробничих запасів підприємства, як частини предметів праці.

У зарубіжній літературі вчені найчастіше виділяють три види запасів, які Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл називають матеріальними, Чейз Ричард Б., Эквілайн Николас Дж., Якоб Роберт Ф., Вільям Дж. Стивенсон – виробничі, Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда – товарно-матеріальними, а М. Макіан, Д. Міддлтон, Г. Мус, Р. Ханшманн – запасами діяльності. Отже, у складі запасів промислової компанії вчені виділяють: «запаси сировини і матеріалів; незавершене виробництво; готову продукцію» [31, с. 124].

Враховуючи вищенаведене, під виробничими запасами, необхідно розуміти активи, що утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством. Дане визначення підкреслює, що виробничі запаси є

частиною запасів підприємств, проте вони не перебувають на даний час в процесі виробництва, так як перейшли в склад незавершеного виробництва, і основною їх метою не є подальший продаж (як от готова продукція або товари), хоча за потреби можуть бути реалізованими на сторону (рис. 1.1).

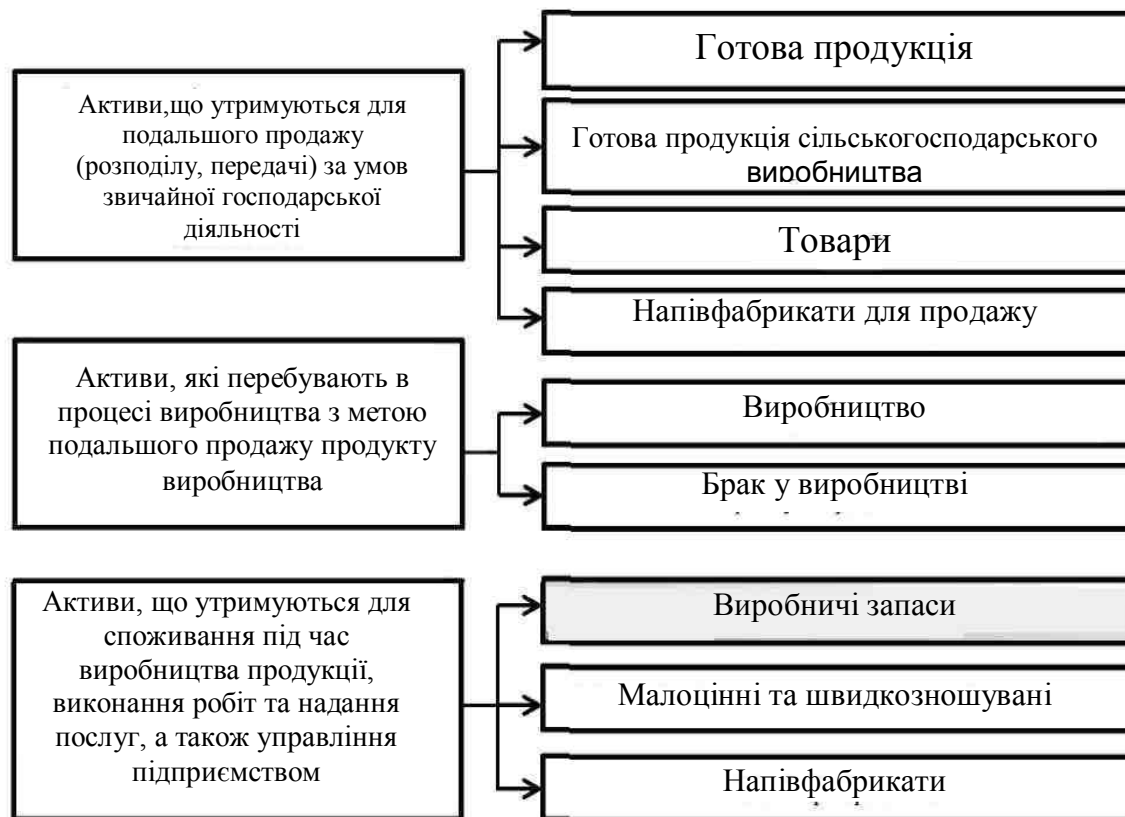


Рис. 1.1. Структура запасів відповідно до їх визначення, наведеного в П(С)БО 9 «Запаси»

Джерело: [2].

Поняття «виробничі запаси» потрібно відрізнити від поняття «матеріальні ресурси», оскільки останнє є більш загальним. Виробничі запаси рахуються частиною оборотних активів, складовою матеріальних ресурсів і предметів праці (рис. 1.2). Виробничі запаси є обов'язковим елементом виробничого процесу, що в повній мірі споживається в кожному виробничому циклі у зв'язку з чим переносить свою вартість на продукцію, виготовлену у процесі виробництва. Поняття «предмети праці» не ототожнюється з поняттям «виробничі запаси». Крім сировини та матеріалів до предметів праці, як правило, відносили напівфабрикати та незавершене

виробництво. Окрім того, окремі автори при визначенні поняття виробничих запасів застосовують термін «цінності». Згідно визначення В.В. Лопатіної, «поняття (цінність) є описовою категорією, ознакою, якісним або критеріальним показником, що характеризує запаси як економічні елементи, що мають користь для їх власника і можуть принести йому економічні вигоди» [32, с. 68] .



Рис. 1.2. Місце виробничих запасів в структурі ресурсів підприємства
Джерело: [32, с.63].

Структура виробничих запасів визначається нормативними документами в сфері бухгалтерського обліку. Так, у П(С)БО 9 до виробничих запасів включають сировину, основні і допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, які призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва та адміністративних потреб [2]. В Інструкції про застосування Плану рахунків ширше розкрито структуру таких активів, зокрема до складу виробничих запасів віднесено: «сировина й матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; паливо; тара й тарні матеріали; будівельні матеріали; матеріали, передані в переробку; запасні частини; матеріали сільськогосподарського призначення; інші матеріали»

[33].

В науковій літературі наводиться групування як запасів, так і виробничих запасів за різними ознаками. Зокрема, Л.М. Федак [34, с.158], запаси групує «за такими ознаками:

- за функціональним призначенням (для реалізації (дистрибуційні), для виробництва (виробничі));
- за місцем перебування (у постачальників, у посередників, у роздрібній торгівлі; в дорозі; у виробничому процесі, у підзвітних осіб, на складах підприємства);
- за цілями (поточні, тактичні, стратегічні);
- за метою формування (підготовчі (буферні), страхові (резервні), спекулятивні, рекламні);
- за часом зберігання на підприємстві (швидколіквідні, тривалого зберігання, нетривалого зберігання);
- за формою власності (власні, запозичені, на утриманні);
- за структурою (сировина і матеріали, незавершене виробництво, готова продукція)» [34, с. 160].

О.С. Роева виділяє загальноприйняті групи «виробничих запасів:

- за призначенням запасів на різних стадіях процесу виробництва, тобто економічна класифікація;
- за технічними ознаками;
- за сферою діяльності підприємства;
- за способом включення до собівартості готової продукції» [35, с. 164].

О.Г. Лавруша виробничі запаси поділяє на наступні групи: «виробничі запаси, які входять до складу готової продукції; виробничі запаси, які забезпечують процес виробництва; виробничі запаси, призначені для обслуговування діяльності підприємства» [36, с. 138].

А.М. Коваленко, С.С. Хомяк, І.Г. Киян, О.Г. Харитонova розділяють всі виробничі запаси на такі групи: «власні та забалансові. У склад власних

виробничих запасів науковці включають сировину та матеріали, покупні напівфабрикати та комплектуючі вироби, тару, запасні частини, матеріали, передані в переробку, будівельні матеріали та матеріали сільськогосподарського призначення. В свою чергу, у склад забалансових виробничих запасів включають обладнання, що прийняте до монтажу, матеріали, прийняті в переробку, матеріальні цінності, прийняті для відповідального зберігання, товари, прийняті на комісію, майно на довірчому управлінні» [37, с. 290].

На думку Г.Л. Норд та В.В. Белікової «всі з вказаних елементів запропонованої класифікації включаються у склад виробничих запасів [38, с. 124].

В. Сопко, З. Гуцайлюк, М. Щирба, М. Бенько у якості класифікаційної ознаки розглядають «сферу діяльності суб'єкта» [39, с. 197]. Згідно цієї ознаки запаси поділяються на: запаси у виробничій сфері; запаси у сільському господарстві; запаси в комерційній сфері; запаси у всіх сферах діяльності. Окрім цього, розрізняють економічну та технічну класифікацію.

Професор Ф.Ф. Бутинець, у свою чергу, пропонує розширену класифікацію за такими ознаками: «за призначенням і причинами утворення; за місцем знаходження; за рівнем наявності на підприємстві; за наявністю на початок і кінець звітного періоду; по відношенню до Балансу – балансові і позабалансові; ступенем ліквідності; за походженням; за обсягом; за сферою використання; за складом та структурою; за роллю у процесі виробництва продукції (робіт, послуг)» [30, с. 245].

М.Т. Шендригоренко виділяє такі основні класифікаційні ознаки запасів: «місце перебування і зберігання, призначення, період використання, структура запасів, час зберігання на підприємстві, форма власності» [40].

Н.І. Пилипів та М.І. Борисовський запаси поділяють за такими «ознаками:

– за місцезнаходженням (у дорозі, на складі, у виробництві, передані на інше підприємство, у процесі управління підприємством);

- для потреб управлінського обліку (групи, підгрупи, за видами, за типами, за назвами, за гатунками);
- відповідно до нормативу (нормативні, понаднормативні, нижчі за нормативи);
- відносно балансу (балансові, позабалансові);
- за наявністю на певну дату (початкові, поточні, кінцеві);
- щодо рахунків бухгалтерського обліку (призначені для виробництва, управління; отримані в процесі виробництва; призначені для перепродажу)» [1].

Враховуючи вищенаведені класифікації, на нашу думку, на досліджуваному підприємстві виробничі запаси доцільно класифікувати за такими групами: функціональним призначенням, цілями, структурою, місцем знаходженням (рис. 1.3).

Однією з найважливіших можна вважати класифікацію виробничих запасів за функціональним призначенням, оскільки впливає на відображення у обліку подальшого їх використання. Класифікація такого виду активів за структурною приналежністю залежить від галузевих особливостей підприємства. Щодо цілей, то поточні виробничі запаси – це ці запаси, що необхідні підприємству для забезпечення його поточної діяльності; тактичні – ті запаси, які забезпечують реалізацію середньострокових планів суб'єкта господарювання; стратегічні – виробничі запаси, формує підприємство, за для використання на період більше одного року. За місцем знаходженням запаси поділяються на: складські, тобто саме ті, що знаходяться на складах; у виробництві – виробничі запаси, які знаходяться в процесі обробки; в дорозі – виробничі запаси придбані, але ще підприємством не отримані, тобто знаходиться у дорозі.

Отже, Під виробничими запасами підприємства необхідно розуміти активи, що утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством.



Рис. 1.3. Класифікація виробничих запасів для потреб обліку

Джерело: [1, с.305].

Дане визначення підкреслює, що виробничі запаси є частиною запасів, проте вони не перебувають на даний час у процесі виробництва, так як перейшли в склад незавершеного виробництва, та основною їх метою не є подальший продаж (як от готова продукція чи товари), хоча за потреби можуть вони бути реалізованими на сторону,

Обґрунтовано класифікацію виробничих запасів їх місце у господарській діяльності підприємства, дана класифікація забезпечує виконання основних завдань обліку і аналізу запасів, а саме забезпечення достовірного відображення в бухгалтерському обліку всіх операцій з оприбуткування та витрат виробничих запасів, контроль за повним та

своєчасним оприбуткуванням, зберіганням і раціональним використанням запасів.

1.2. Особливості визнання та оцінки виробничих запасів в Україні та світі

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» «запаси, в тому числі і виробничі, визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена» [2].

На вітчизняних підприємствах придбані чи виготовлені виробничі запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю.

Первісною вартістю запасів, що придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних «витрат:

- суми, що оплачуються згідно з договором постачальнику за мінусом непрямих податків;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків в зв'язку з придбанням запасів, що не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи та транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їхнього використання, враховуючи витрати що відносять до страхування ризиків транспортування таких запасів);
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів та доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у певних цілях» [2].

Якщо на момент оприбуткування виробничих запасів неможливо достовірно розрахувати їх первісну вартість, у такому випадку вони можуть оцінюватися і обліковуватись за справедливою вартістю із подальшим коригуванням до первісної.

На рис. 1.4. відображена оцінка виробничих запасів у залежності від джерела надходження.

Не включаються до первісної вартості виробничих запасів, а відносять до витрат того періоду, у якому вони були здійснені (згідно з П(С)БО 9 «Запаси»):

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, що відносяться до собівартості кваліфікаційних активів згідно до «П(С)БО 31 «Фінансові витрати»» [41];
- витрати на збут;
- загальногосподарські витрати, які безпосередньо не пов'язані із придбанням та доставкою виробничих запасів і приведенням їх до того стану, у якому вони є придатними для застосування за визначеною ціллю.



Рис. 1.4. Оцінка виробничих запасів в залежності від джерела надходження

Джерело: [2]

Згідно з МСБО 2 «Запаси» запаси оцінюють за меншою за такими показниками, як: собівартість і чиста вартість реалізації.

Собівартість запасів згідно з МСБО 2 включає:

- витрати на придбання, що складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків (за винятком тих, що у подальшому відшкодовуються підприємству податковими органами), а також з витрат на транспортування, навантаження та розвантаження і інших витрат, що пов'язані з придбанням запасів;

- витрати на переробку включають витрати, прямо пов'язані із одиницями виробництва, зокрема оплата праці виробничого персоналу. Вони також передбачають систематичний розподіл постійних і змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів в готову продукцію. До постійних виробничих накладних витрат відносять ті непрямі витрати на виробництво, що не залежать від зміни обсягу виробництва, наприклад, амортизація, утримання будівель та обладнання заводу, а також витрати на управління і адміністративні витрати підприємства. Змінні виробничі накладні витрати – витрати на виробництво, що змінюються прямо - пропорційно до зміни обсягу виробництва, зокрема витрати на допоміжні матеріали і непрямі витрати на оплату праці.

- інші витрати, що здійснені під час доставки запасів до їх відповідного місцезнаходження і приведення їх у теперішній стан. Такі витрати відносяться до собівартість запасів лише у тій мірі, що є необхідною для доставки запасів до відповідного місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан. Зокрема, може бути доцільним включати у собівартість запасів невиробничі накладні витрати чи витрати на проектування продукції для конкретних контрагентів.

Згідно з МСБО 2 «Запаси» чиста вартість реалізації – це «попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу за мінусом раніше оцінених витрат на завершення та раніше оцінених витрат, які потрібні для здійснення продажу» [17].

Собівартість виробничих запасів не може бути відшкодована, якщо вони є пошкодженими, повністю або частково застарілими чи вартість їх продажу знизилася. Практика часткового списання запасів нижче собівартості до чистої вартості реалізації сходиться з тим положенням, якщо балансова вартість активів не повинна перевищувати суму, яка очікується від їх продажу або використання. Запаси переважно списуються відповідно до чистої вартості реалізації на індивідуальній основі. Водночас «можуть мати місце події, коли доцільно об'єднати подібні або взаємопов'язані одиниці виробничих запасів. Це може бути у випадках, коли, наприклад, з одиницями запасів, що відносяться до однієї номенклатурної групи продукції, мають подібне призначення або кінцеву мету використання, виробляються та продаються в одному географічному регіоні, але практично не можуть бути оцінені окремо від інших одиниць даної номенклатурної групи продукції» [17].

Окрім вищенаведеного, різниця між П(С)БО і МСБО у частині ведення обліку виробничих запасів полягає і в тому, що згідно до П(С)БО 9, оцінка запасів на дату балансу відбувається за найменшою з двох оцінок: первісна вартість чи чиста вартість реалізації, а відповідно до МСБО 2 оцінка запасів на дату балансу здійснюється за чистою вартістю реалізації.

Згідно з МСБО 2, запаси слід наводити в Звіті про фінансовий стан за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації. Чиста вартість реалізації може стати меншою за їх балансову вартість за наступними умовами: «зниження цін; пошкодження запасів; застаріння строку споживання запасів; збільшення очікуваних витрат на завершення виробництва та збут» [42, с. 171].

Загалом можна стверджувати, що більшість положень П(С)БО та МСБО не суперечать одне одному, однак низка протиріч все ще має місце.

В різних країнах мають місце свої особливості в частині оцінки запасів. Так, Інститутом присяжних бухгалтерів у США вказується, що первинною базою обліку матеріальних запасів є собівартість, що включає наступні

витрати: суму рахунку-фактури, за мінусом знижок при покупці; суму страхування запасів у дорозі; необхідні податки і тарифи.

В собівартість матеріальних запасів також можуть включатись інші витрати, що пов'язані з придбанням. Однак, як показує практика, їх складно виокремити, в зв'язку з чим вони враховуються як витрати звітного періоду (тобто відносяться до накладних витрат), не враховують у склад собівартості матеріальних запасів.

При оцінці матеріальних ресурсів в США застосовують два методи: чистий та валовий. При використанні чистого методу в обліку реєструється «чиста вартість» придбаного запасу, яка визначається за рахунком-фактурою (вартість придбаного товару за мінусом торгової знижки). Валовий метод передбачає внесення вартості придбаних товарів до бухгалтерських книг без знижки, незалежно від того використана вона чи ні. Зростання цін на товари, уже закуплені товарні запаси відображаються за первісною вартістю (вартістю їх придбання), та прибуток, спричинений зростанням цін, не показується шляхом збільшення вартості запасів, поки вони не будуть продані. Тоді цей прибуток буде показуватись як збільшення отриманого доходу. «При зниженні цін та списанні вартості товарних запасів з рівня витрат на придбання до рівня їх поточної ринкової вартості розмір останніх визначається на основі витрат на зміну – тобто коштів, які на даний момент необхідно витратити для придбання на ринку аналогічного товару» [43, с. 272].

У системі національних стандартів Великобританії з метою оцінки запасів враховують принцип обачності, виходячи з якого запаси оцінюються по найменшій з таких двох величин: первісною вартістю чи реалізаційною вартістю.

Торговельні чи інші знижки і схожі їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання запасів.

У Польщі запаси оцінюють, виходячи із цін на їх придбання. У випадку, коли нереально встановити ціни запасів чи у разі їх безоплатної передачі, такі

запаси оцінюються за цінами на аналогічні або подібні активи. В таких країнах, як Німеччина, Франція, Люксембург запаси оцінюються за найменшою з величин – або по собівартості, чи за ринковою вартістю. У свою чергу, у Португалії та Іспанії – за ціною їх придбання або витратами на їх виробництво. У Швейцарії і Італії запаси оцінюються за первісною вартістю (тобто витрат на їх придбання чи виробництво) або за чистою вартістю можливої реалізації - в залежності від того котра з величин є меншою.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» при вибутті запасів (наприклад, у виробництво чи продаж) їх оцінка здійснюється за одним з таких «методів: середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; нормативних затрат; ціни продажу» [2].

Оцінка за середньозваженою собівартістю здійснюється у межах кожної одиниці виробничих запасів шляхом діленням усієї вартості їх залишку на початок звітного місяця та вартості одержаних виробничих запасів у звітному місяці на сумарну кількість запасів, що були у залишку на початок звітного місяця та надійшли за місяць. Оцінка в межах кожної операції у частині вибуття виробничих запасів може проходити за середньозваженою собівартістю шляхом діленням усієї вартості таких запасів на сумарну їхню кількість на дату такої операції.

У основі оцінки виробничих запасів за методом ФІФО лежить припущення, що такі активи вибувають в тій послідовності, в якій надходили на підприємство. Виходячи з цього, виробничі запаси, що першими передані у виробництво (продаж тощо), оцінюються за собівартістю перших за часом надходження запасів. Виробничі запаси, що відпускаються для спецзамовлень та проектів, а також ті виробничі запаси, що не замінюють одне одного, мають оцінюватися за визначеною собівартістю.

У свою чергу, суть оцінки за нормативними затратами полягає у використанні норм витрат на одиницю продукції, які визначені

підприємством, виходячи з нормальних рівнів використання виробничих запасів, праці, виробничих потужностей, діючих цін. З метою наближення нормативних витрат до фактичних такі нормативи та ціни мають регулярно перевірятися та переглядатися.

Оцінка за цінами продажу базується на використанні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотку торговельної націнки. Даний метод можуть використовувати суб'єкти господарювання, якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані. Крім того, його застосовують підприємства, які мають значну і змінну номенклатуру товарів з більш-менш однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і умовою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів [2].

Для всіх одиниць обліку запасів, які мають ідентичне призначення та мови використання, застосовується лише один із вищенаведених методів оцінки.

Методи оцінки запасів при їх вибутті, що використовуються у зарубіжній практиці, наведено у табл. 1.3.

Суб'єкти господарювання при виборі методу оцінки вибуття запасів повинні розглянути переваги та недоліки кожного з методів. У зв'язку з цим перед управлінським персоналом підприємства постає питання вибору оптимального методу, який би в повній мірі відповідав потребам підприємства: не занижував собівартості продукції (робіт, послуг) та не завищував фінансових результатів, водночас був зручним у застосуванні.

Таблиця 1.3

Методи оцінки запасів при їх вибутті, що застосовуються у зарубіжних підприємствах

	Країна	Методи оцінки				
		ФІФО	ЛІФО	Середньозваженої (середньої) вартості	Чистої вартості реалізації	Інші
1	Великобританія	+	+	+	+	-
2	Греція	+			-	Метод базового запису готових виробів
3	Іспанія	+	+	+	+	-
4	Італія	+	+	+	-	-
5	Люксембург	+	+	+	+	Фактичні витрати
6	Нідерланди	+	+	+	-	Метод базового запасу готових та незавершених робіт
7	Німеччина	+	+	+	+	-
8	Португалія	+	+	+	-	Стандартна та спеціальна (ринкова) ціна базового запасу
9	США	+	+	+	-	Роздрібний метод
12	Франція	+	Використовується при складанні консолідованої звітності	+	+	-
13	Швейцарія	+	+	+	-	-
14	Швеція	+	-	-	+	Метод проценту від виконання, метод завершення контракту

Джерело: [44]

У табл. 1.4 наведено переваги і недоліки кожного з дозволених вітчизняним законодавством методів оцінки вибуття запасів.

Таблиця 1.4

Переваги і недоліки методів оцінки вибуття запасів

Метод оцінки	Переваги	Недоліки
Середньозваженої собівартості	- дає об'єктивну картину руху запасів; - чистий прибуток буде мати середнє значення; - рівномірністю списання запасів	- не приділяється достатня увага цінам за останній період; - у період підвищення цін метод призводить до збільшення прибутку
Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	- метод простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком; - залишки невикористаних запасів відображаються в балансі за цінами, максимально наближеними до реальних	- в період постійного зростання цін метод надає найбільш високий з можливих рівень чистого доходу
Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	- найбільш точний метод; - підприємство може регулювати величину витрат шляхом реалізації більш дорогих або дешевих запасів	- трудомісткий; - однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно
Нормативних затрат	- можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм; - контроль за здійсненням режиму економії	- постійний перегляд діючих норм
Ціни продажу	- не потребує громіздких і детальних розрахунків; - зручним для застосування в роздрібній торгівлі	- у балансі відображається продажна вартість товарів вирахуванням нереалізованої торгової націнки, відхилятися від реальної вартості товарів

Джерело: [44]

При виборі підприємством одного з вищезазначених методів слід керуватися цілями, які воно перед собою ставить. На нашу думку, в період значних інфляційних процесів в економіці більш обґрунтованим буде застосування методу середньозваженої собівартості, оскільки даний метод дає об'єктивну картину руху запасів, а витрати і, як наслідок, чистий прибуток будуть мати середнє значення.

Отже, відповідно до зарубіжних стандартів бухгалтерського обліку собівартість запасів формують витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до їх теперішнього

місцеперебування та приведення їх у теперішній стан. Вітчизняний П(С)БО 9 «Запаси» прив'язує формування первісної вартості (собівартості) до джерел надходження запасів.

1.3. Нормативно-правове регулювання обліку виробничих 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 виробничих запасів.

Як зазначив З.В. Задорожний [42], 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 [45, с. 163].

Основним завданням нормативно-правового регулювання обліку в Україні є визначення для всіх суб'єктів господарювання єдиних правил його ведення. Порядок ведення бухгалтерського обліку виробничих 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.

Отже, нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку повинне забезпечувати усіх зацікавлених користувачів відповідним доступом

до даних, які описують фінансовий стан і результати діяльності підприємства. Вітчизняними нормативно-правовими актами врегульовано цілий ряд організаційних і методичних питань щодо ведення бухгалтерського обліку в розрізі об'єктів обліку.

Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку в Україні представлено п'ятьма рівнями (рис. 1.5).



Рис. 1.5. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Джерело: [45]

Основним законом у сфері бухгалтерського обліку є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [46]. Цей Закон окреслює правові засади регулювання, організації, а також ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності в Україні. Його дія поширюється на всіх юридичних осіб України, незалежно від їх форми

власності та організаційно-правової форми, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, що повинні вести бухгалтерський облік та складати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства [46].

Щодо зарубіжних країн, то у всіх країнах бухгалтерський облік регулюється відповідними законами. Зокрема, у Великобританії порядок ведення обліку регламентовано законом про діяльність компаній, у Німеччині та Франції – податковим законодавством. Як зазначає С.Ф. Голов, особливістю регулювання бухгалтерського обліку в США є те, що суб'єктами розробки й затвердження стандартів фінансового обліку в приватному секторі виступають недержавні органи, а самі стандарти для більшості суб'єктів господарювання не є обов'язковими. Поряд з цим стандарти та концепції фінансового обліку США (US GAAP) вважаються найбільш якісними у світі та суттєво вплинули на процес розробки міжнародних стандартів, а також на розвиток обліку в багатьох країнах світу [47, с. 32].

Зі створенням Методологічної ради бухгалтерського обліку та прийняття КМУ «Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів» в Україні було сформовано удосконалену, а в деякій мірі і нову систему нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку. Основною її ознакою є забезпечення відповідності вимогам ринкових умов господарювання.

Серед Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, облік виробничих запасів регулюється МСБО 2 «Запаси». Мета цього Стандарту – визначити підхід до обліку запасів. Головним питанням обліку запасів, як зазначено в МСБО 2, є встановлення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди аж до моменту визнання відповідних доходів. Цей Стандарт містить рекомендації щодо розрахунку собівартості та подальшого визнання витрат, в тому числі будь-

яке часткове списання до чистої вартості реалізації. В ньому також є рекомендації щодо формул для визначення собівартості.

МСБО 2 «Запаси» застосовується до всіх запасів, крім:

- а) фінансових інструментів;
- б) незавершеного виробництва за будівельними контрактами, в тому числі прямо пов'язані з ними контракти з надання послуг;
- в) біологічних активів, які пов'язані зі сільськогосподарською діяльністю та продукцією цієї галузі на місці збирання врожаю.

Цей Стандарт не застосовується до оцінки запасів, утримуваних:

- а) виробниками продукції сільського та лісового господарства після збору врожаю, корисних копалин та мінеральних продуктів, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації згідно з усталеною практикою в цих галузях. Якщо такі запаси оцінюють за чистою вартістю реалізації, зміни цієї вартості визнаються у прибутку або збитку в періоді зміни;

- б) брокерами товарної біржі, які оцінюють свої запаси за справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Коли такі запаси оцінюють за справедливою вартістю мінус витрати на продаж, зміни справедливої вартості мінус витрати на продаж визнають у прибутку або збитку в період зміни [17].

МСБО 2 «Запаси» містить 42 статті, які розкривають такі розділи: «Мета», «Сфера застосування»; «Визначення»; «Оцінка запасів», «Собівартість запасів»; «Витрати на придбання»; «Витрати на переробку»; «Інші витрати»; «Собівартість запасів виконавця послуг»; «Собівартість сільськогосподарської продукції, зібраної як урожай біологічних активів»; «Методи визначення собівартості»; «Формули собівартості»; «Чиста вартість реалізації»; «Визнання як витрати»; «Розкриття інформації»; «Дата набрання чинності»; «Вилучення інших положень».

Щодо вітчизняного законодавства, то головним стандартом, що визначає методологічні засади формування в обліку інформації щодо запасів, а також розкриття її у фінансовій звітності, є П(С)БО 9 «Запаси». Даний

стандарт також містить обмеження у застосування, проте дещо інші, ніж наведені в МСБО 2 «Запаси». Зокрема, норми П(С)БО 9 застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності, однак крім бюджетних установ та суб'єктів господарювання, що згідно з законодавством складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності). Окрім того, цього стандарту не поширюються на: фінансові активи; незавершені роботи за будівельними контрактами, включаючи контракти з надання послуг, що безпосередньо пов'язані з ними; поточні біологічні активи, у випадку, якщо вони оцінюються за справедливою вартістю відповідно до П(С)БО 30, корисні копалини, у випадку, коли вони оцінюються за чистою вартістю реалізації згідно з П(С)БО.

П(С)БО 9 «Запаси» містить 34 статті, об'єднаних в такі розділи: «Загальні положення», «Визнання та первісна оцінка запасів», «Оцінка вибуття запасів», «Розкриття інформації про запаси в примітках до фінансової звітності», «Особливості бухгалтерського обліку запасів установами», а також додаток «Приклади розподілу транспортно-заготівельних витрат».

Окрім П(С)БО 9 «Запаси», порядок формування в обліку та фінансовій звітності інформації про виробничі запаси в тій чи іншій мірі визначають: НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», де окреслено мету, склад і принципи формування фінансової звітності, а також та вимоги до визнання і розкриття її елементів; П(С)БО 16 «Витрати», де визначено методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства (в тому числі і витрати виробничих запасів) та її розкриття в фінансовій звітності.

Узагальнення нормативно-правових документів в частині перших чотирьох рівнів регулювання обліку виробничих запасів відображено у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Характеристика нормативно-правових актів, що регулюють облік виробничих запасів

№ з/п	Нормативно-правовий акт	Характеристика
1	2	3
1.	Податковий кодекс України	Встановлює особливості визнання та оцінки виробничих запасів при їх надходженні та використанні
2.	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, в т.ч. щодо виробничих запасів, порядок оформлення первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, обов’язки підприємств в проведенні інвентаризації, зокрема в частині відображення залишків виробничих запасів на дату складання балансу
3.	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 “Запаси”	Встановлює особливості визнання та оцінки виробничих запасів при їх надходженні та використанні для підприємств України, які використовують міжнародні стандарти для ведення обліку та складання фінансової звітності
4.	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, в тому числі при формуванні інформації про виробничі запаси
5.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”	Визначає методологічні засади формування в обліку інформації про виробничі запаси, регулює їх порядок оцінки і обліку на підприємстві та розкриття інформації в фінансовій звітності, регулює порядок здійснення операцій, пов’язаних із рухом виробничих запасів
6.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства (в тому числі витрати виробничих запасів) та її розкриття в фінансовій звітності
7.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій	Визначає основні рахунки та субрахунки для систематизації інформації про виробничі запаси, а також регулює порядок їх використання при здійсненні операцій з ними
8.	Положення про інвентаризацію активів зобов’язань	Визначає порядок проведення інвентаризації та активів (в тому числі виробничих запасів) і зобов’язань та оформлення її результатів
9.	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	Визначає порядок формування облікової політики підприємства, в тому числі і щодо виробничих запасів
10.	Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів	Визначає перелік та форми типових первинних документів, які можуть використовуватися підприємствами при обліку виробничих запасів, а також зазначає порядок їх заповнення з урахуванням обов’язкових реквізитів, що висуваються до документів
11.	Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей	Визначає механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, в тому числі виробничих запасів
12.	Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей	Регулює порядок проведення дооцінки залишків матеріальних цінностей, в тому числі виробничих запасів
13.	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг)	Визначають єдині підходи до формування собівартості продукції (робіт, послуг) і визначення фінансових результатів на підприємствах з урахуванням норм Положень (стандартів) бухгалтерського обліку

Джерело: [17]

Як видно з рис. 1.5. і табл. 1.5, перших чотири рівні нормативно-правового забезпечення обліку виробничих запасів регулюються на рівні держави та є обов'язковими до виконання вітчизняними підприємствами. При чому нормативні документи визначеного рівня не можуть суперечити документам вищого рівня.

Документи п'ятого рівня (табл. 1.5) формуються безпосередньо на підприємстві. Згідно зі ст. 8 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого органу. Крім того, суб'єкт господарювання самостійно визначає облікову політику та питання, пов'язані з нею. Так, в наказі про облікову політику щодо виробничих запасів визначають:

- методи оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку обліку транспортно-заготівельних витрат;
- періодичність та об'єкти проведення інвентаризації;
- визначення одиниці аналітичного обліку запасів;

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцією про його застосування для обліку виробничих запасів виділено рахунок 20 однойменної назви. Зазначений рахунок має такі субрахунки:

- 201 «Сировина й матеріали»;
- 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»;
- 203 «Паливо»;
- 204 «Тара й тарні матеріали»;
- 205 «Будівельні матеріали»;
- 206 «Матеріали, передані в переробку»;

207 «Запасні частини»;

208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»;

209 «Інші матеріали».

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

На основі дослідження нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік виробничих запасів спиртової промисловості 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 виробничих запасів, проте не вирішеними залишається ряд питань, що виникають у практичній діяльності суб'єкта господарювання (бухгалтерський облік тари, безоплатно отриманих запасів, що не використовуються, тощо).

Висновки до розділу 1

У першому розділі розкрито теоретичні засади формування системи обліку та аудиту виробничих запасів, а саме, суть та класифікація як об'єктів обліку і їх місце у ресурсному потенціалі підприємства, описано особливості визнання та оцінки виробничих запасів в Україні та світі, розглянуто нормативно-правове регулювання їх обліку на підприємствах.

Під виробничими запасами необхідно розуміти активи, які утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. Виробничі запаси є частиною оборотних активів, складовою матеріальних ресурсів та предметів праці. Поняття «предмети праці» не ототожнюється з поняттям «виробничі запаси». Крім сировини і матеріалів, до предметів праці, як

правило, відносили напівфабрикати і незавершене виробництво. Виробничі запаси доцільно класифікувати за такими групами: функціональним призначенням (для виробництва, для загальногосподарських потреб, для збуту), цілями (поточні, тактичні, стратегічні), структурою (сировина й матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; паливо; тара й тарні матеріали; будівельні матеріали; матеріали, передані в переробку; запасні частини; матеріали сільськогосподарського призначення; інші матеріали), місцем знаходженням (складські, у виробництві, в дорозі).

Відповідно до зарубіжних стандартів бухгалтерського обліку собівартість запасів формують витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до їх теперішнього місцеперебування та приведення їх у теперішній стан. Вітчизняний П(С)БО 9 «Запаси» прив'язує формування первісної вартості (собівартості) до джерел надходження запасів.

Вибір методу обліку виробничих запасів та їх оцінка повинні здійснюватись як з урахуванням набутого вітчизняного досвіду, так і досвіду зарубіжних країн. В сучасних умовах господарювання на підприємствах доцільною є оцінка виробничих запасів при їх вибутті за методом середньозваженої величини. Перевага цього методу полягає в тому, що оцінку вартості відпущеного виробничого запасу та запасу в залишках можна знайти відразу в момент здійснення операції, він надає об'єктивне уявлення про вартість виробничих запасів і практично не дозволяє здійснювати маніпуляції з цифрами.

РОЗДІЛ II

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Організація обліку виробничих запасів підприємства

Життєвий цикл запасів на підприємстві складається з таких етапів: надходження – видача у виробництво – повернення з виробництва. У відповідності до цього в обліку виробничих запасів виділяють наступні групи облікових операцій: облік надходжень; облік відпуску матеріалів у виробництво і повернення з нього.

Для правильної організації обліку виробничих запасів перш за все, необхідно дати відповідь на ряд запитань: звідки, коли, скільки і на яку суму надійшли запаси, як виконуються програми постачання; коли і скільки відпущено запасів; як виконується програма виробничого споживання; який залишок по окремих видах виробничих запасів і як дотримуються встановлені ліміти тощо.

Система обліку запасів подана на рис. 2.1 [48, с. 53].

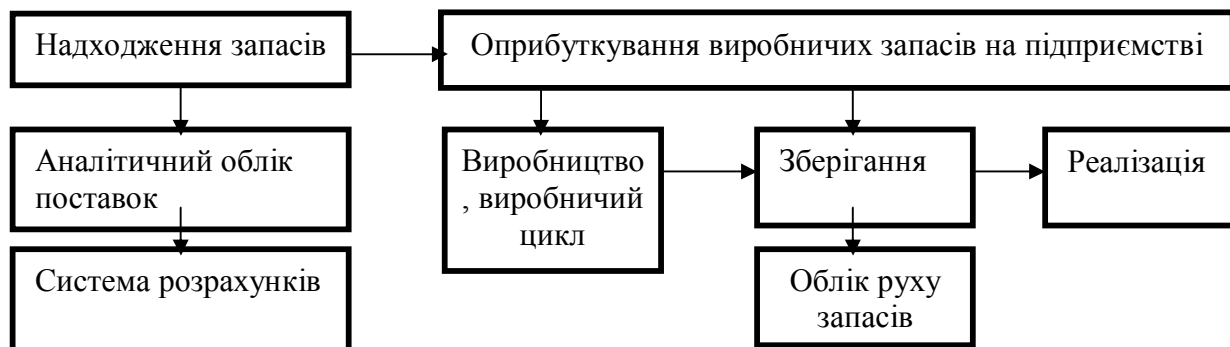


Рис. 2.1. Система обліку виробничих запасів

Джерело: [48, с. 53]

Необхідними умовами правильної організації обліку виробничих запасів визначають:

- а) правильна організація складського господарства;
- б) наявність інструкції з обліку виробничих запасів;
- в) правильне групування (класифікація) матеріалів;

г) розробка номенклатури матеріалів;

д) розробка норм запасу і норм витрат матеріалів [49, с. 21].

Від організації і ведення обліку виробничих запасів залежить точність визначення прибутку підприємства, його фінансовий стан, конкурентоспроможність на ринку та в цілому ефективність роботи підприємства.

Основними завданнями організації обліку виробничих запасів на підприємстві є:

- контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням матеріальних цінностей та їх збереженням за місцями зберігання і на всіх стадіях обробки;
- систематичний контроль за дотриманням встановлених норм виробничих запасів, виявлення надлишкових і невикористаних матеріалів, їх реалізації;
- раціональна оцінка виробничих запасів;
- розрахунок фактичної собівартості витрачених матеріалів та їх залишків за місцями зберігання і статтями балансу;
- виявлення всіх витрат, пов'язаних з придбанням або виготовленням виробничих запасів та визначення первісної їх вартості;
- правильне документування всіх операцій з руху виробничих запасів;
- встановлення методології обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції протягом року [48, с. 289];
- своєчасне проведення розрахунків з постачальниками за матеріали, які знаходяться в дорозі, невідфактурованими поставками.

У системі обліку надзвичайно важливе значення має складський облік залишків, надходження та витрачання виробничих запасів і він є початковою стадією обліку. Тому якщо він ведеться з порушенням встановлених вимог, то це може ускладнити процес бухгалтерської обробки документів і перешкодити отриманню повної, точної та неупередженої інформації про витрачання матеріалів на виробництво і складання фінансової звітності.

Існує декілька варіантів обліку виробничих запасів.

Таблиця 2.1

Варіанти обліку виробничих запасів бухгалтерією підприємства

Варіант	Зміст варіанту
Партіонний	Первинні документи групуються за присвоєними номенклатурними номерами, та в кінці періоду кінцеві звітні дані по кожному з номерів вносяться до оборотних відомостей, які складаються у натуральному та грошовому вираженнях по складу та для кожного рахунку
Сальдовий (оперативно-бухгалтерський)	Базується на використанні реєстрів аналітичного обліку та карток складського обліку. Щоденно (щотижня, раз на 10 днів) працівниками бухгалтерії перевіряється правильність записів надходження та витрат матеріалів на складі та підтверджується залишок на картках складського обліку підписом бухгалтера, а кожного першого числа місяця залишок по кожному номенклатурному номеру переноситься до відомостей обліку залишків матеріалів на складах (без виділення оборотів витрат і надходження матеріалів). На підставі даних відомості виводяться підсумки по складу
Сортовий	На підставі первинних документів по кожному виду виробничих запасів заводиться картка аналітичного обліку, в якій ведеться облік в натуральному та грошовому вираженнях. По закінченні звітного періоду складаються оборотні відомості аналітичного обліку. Залишки та обороти по них порівнюються з даними карток складського обліку

Джерело: [48, с. 290]

Для забезпечення виконання виробничої програми відповідними запасами на підприємствах створюються спеціальні склади для зберігання основних та допоміжних матеріалів, запасних частин, палива, МШП і інших запасів. Кожний склад повинен мати власний порядковий номер, що надалі зазначається на всіх документах, які відносяться до операцій даного складу.

Складський облік організовується за видами об'єктів, що зберігаються, за місцями зберігання, за кількістю матеріальних цінностей, тв. за партіями їх надходження. Для забезпечення обліку і збереження виробничих запасів на складі його приміщення потрібно належно обладнається, потрібно: забезпечити охороною і протипожежною сигналізацією, встановити ґрати

тощо. Для запасів відкритого зберігання необхідно передбачити спеціально пристосовані склади-майданчики. Склади мають бути оснащені необхідними ваговимірними приладами та мірною тарою, для яких необхідно забезпечити періодичний повторний огляд та клеймування. Необхідна умова контролю за збереженням цінностей – встановлення кола осіб, із якими укладають письмові договори про повну матеріальну відповідальність.

При організації аналітичного обліку виробничих запасів на складі і в бухгалтерії потрібно забезпечити дані про рух та лишки матеріалів за кожним найменуванням окремо у розрізі: складів, цехових комор та інших ознак. Відповідальність за забезпечення умов зберігання цінностей покладено на керівництво, а за облік матеріалів на складах, у виробництві та у бухгалтерії – на головного бухгалтера, який повинен забезпечити встановлення раціональних зв'язків та графіків документообігу.

Існують типові первинні документи з обліку руху виробничих запасів. Проте головний бухгалтер зобов'язаний визначитися з тим, які документи доцільно використовувати саме на його підприємстві, враховуючи його розміри і специфіку. Бланки документів заздалегідь нумерують, при чому на невеликих підприємствах – в централізованому порядку, а на великих – у цехах, відділах, на складах. На кожному з документів з руху виробничих запасів вказується не тільки найменування запасу, а і його номенклатурний номер, який дозволяє уникати помилок під час заповнення прибуткових та видаткових документів а також здійснення записів у складському бухгалтерському обліку запасів.

Основні документи, що використовуються для обліку виробничих запасів на підприємстві відповідно до класифікаційних ознак наведені в табл. 2.2.

Процес забезпечення підприємства виробничими запасами шляхом придбання їх у постачальника здійснюється на договірних засадах в процесі оформленні/отриманні відповідних супровідних документів (табл. 2.3).

З перелічених документів видно, у якому обсязі, якої якості, за якою

ціною вони відправлені. Працівники відділу постачання перевіряють отриману інформацію та порівнюють її з умовами договору. Якщо не виявлено розходжень, матеріали приймають.

Таблиця 2.2

**Класифікація документів, які використовуються в обліку
виробничих запасів**

Найменування документа	Класифікаційна ознака			
	за призначеннями	за порядками складання	за способами відображення операцій	за місцям і складання
Акт приймання	виправдний	первинний	накопичувальний	внутрішній
Акт-вимога на заміну	комбінований	первинний	разовий	зовнішній
Дорожній лист водія	комбінований	первинний	разовий	внутрішній
Доручення	виправдний	первинний	разовий	внутрішній
Лімітно-забірна картка	комбінований	первинний	накопичувальний	внутрішній
Матеріальний звіт	виправдний	первинний	разовий	зовнішній
Накладна на відпуск	комбінований	первинний	разовий	внутрішній
Податкова накладна	розпорядчий	первинний	разовий	зовнішній
Прибутковий ордер	комбінований	первинний	разовий	зовнішній
Рахунок фактура	розпорядчий	первинний	разовий	зовнішній
Товарно-транспортна накладна	виправдний	первинний	разовий	зовнішній

Джерело: [50, с. 18]

В цьому випадку можливі два варіанти оформлення приходу: безпосередньо на документі постачальника або шляхом виписування Прибуткового ордера. Він оформляється матеріально відповідальною особою в одному-двох примірниках у день прибуття цінностей на склад. Копія прибуткового документа стає звітом робітника про використання доручення.

Оприбуткування матеріалів доцільно за все оформляти проставленням матеріально відповідальними особами на супровідних документах штампа із вмістом тих самих реквізитів, як і у прибутковому ордері (дата прийняття товарів, номер та дата супровідного документа, вартість прийнятих матеріальних цінностей і окремої тари, які завіряються підписом матеріально відповідальної особи) [50, с. 18].

Товарно-транспортна накладна використовується при перевезеннях і виписується в чотирьох екземплярах:

– перший примірник залишається і являється основою для списання

товарно-матеріальних цінностей;

– другий являється супровідним документом для перевезення вантажів і призначений для оприбуткування його отримувачем;

– третій екземпляр (являється основою при проведенні розрахунків за виконані транспортні послуги) з підписом таксувальника перевізник направляє на підприємство для проведення оплати;

– четвертий екземпляр залишається у перевізника для обліку його транспортних робіт.

Таблиця 2.3

Документи з обліку надходження та оприбуткування виробничих запасів

№	Назва документа	Призначення
1	Акт закупки товарно-матеріальних цінностей	Застосовується при купівлі запасів підзвітними особами підприємства
2	Акт про приймання матеріалів, (ф. № М-7)	Документ складається у випадках розбіжностей по кількості і якості виробничих запасів, що надійшли, з даними супровідних документів (пред'явлених до оплати) та є підставою для пред'явлення претензій постачальнику й оприбуткування виробничих запасів, що надійшли. Застосовується також вразі приймання запасів, що надійшли без документів
3	Довіреність, (ф. № М-2)	застосовуються для одержання виробничих запасів від постачальника через довірених осіб
4	Журнал обліку вантажів, що надійшли, (ф. № М-1)	Застосовується для реєстрації транспортних документів, пов'язаних із отриманням вантажів та оприбуткуванням їх на склад підприємства
5	Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей, (ф. № М-20)	Документ є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей, з метою оприбуткування їх підприємством-одержувачем і для дозволу на вивіз із території підприємства постачальника, і також для їх складського, оперативного і бухгалтерського обліку
6	Прибутковий ордер, (ф. № М-4)	застосовуються для обліку матеріалів, які надходять на підприємство від постачальників або з переробки
7	Рахунок-фактура, (ф. № 63)	Розрахунковий документ, який виписується постачальником на ім'я покупця на кожну партію відвантажених запасів
8	Товарно-транспортна накладна, (ф. № 1 - ТН)	комбінований документ, який складається з трьох самостійних розділів: відомості про вантаж, вантажно-розвантажувальні роботи, інша потрібна інформація

Джерело: [50, с. 17]

Рахунок-фактура та Платіжна вимога-доручення є підставою для кількісного і якісного приймання партії запасів, що надійшли, використовуються для розрахунків між постачальниками і покупцями за відвантажені запаси. В рахунку-фактурі зазначається вся необхідна інформація, яка вказується платником в банківських платіжних документах: найменування постачальника та покупця; назви і коди обслуговуючих банків; номери розрахункових рахунків підприємств; найменування цінностей, за котрі буде проведено оплату та сума як без, так з урахуванням ПДВ (за умови, якщо постачальник є платником такого податку). Надходження рахунків-фактур від постачальників на підприємство здійснюється заздалегідь з метою отримання від покупця за передплатою передбаченої суми або разом з надходженням матеріальних цінностей [51].

Постачальник повинен видати покупцю, крім загальноприйнятих документів Податкову накладну, у якій крім вартості матеріальних цінностей, відображається ставка податку на додану вартість. Лише вона надає право покупцю, як зареєстрованому платнику податку, отримати податковий кредит з сплати ПДВ постачальнику при придбанні матеріальних цінностей [52, с. 18].

Із метою одержання від постачальника виробничих запасів по факту здійсненої передоплати або лише на підставі заключного договору представнику одержувача дають Довіреність на одержання цінностей, термін дії якої не може перевищувати 10 днів. Доручення залишається на підприємстві, яке відпустило товар. Одержувачу матеріальних цінностей видають супровідний товарний документ.

При отриманні виробничих запасів на підприємстві їх перевіряють за кількістю та якістю, у результаті чого можуть бути виявлені недостачі, пересортиця, неналежна якість товарів або їх некомплектність чи відсутність супровідних документів постачальника тощо. В таких випадках підприємство, права якого порушені, звертається до порушника з письмовою претензією-вимогою для добровільного усунення порушень законодавства,

котру підписує керівник та надсилають адресату рекомендованим листом або вручають під розписку.

Акт про приймання матеріалів складається у випадку розбіжностей по кількості та якості прибулих виробничих запасів з даними супровідних (пред'явлених до оплати) документів та є підставою для пред'явлення претензій постачальнику і оприбуткування цінностей, що фактично надійшли. Акт складається приймальною комісією, яка призначається керівником підприємства, за залученням представника постачальника чи торгової палати. У двох примірниках: один є підставою для оприбуткування цінностей комісником; другий примірник передається до юридичного відділу для впорядкування претензій постачальнику.

Коли виробничі запаси надходять на склад без рахунків-фактур постачальників, такі поставки називають невідфактурованими. Їх при цьому оприбутковуються на склад за існуючими запропонованими цінами або виходячи з оцінки попередніх поставок аналогічних товарно-матеріальних цінностей. Бухгалтерія підприємства повинна організувати окремий облік розрахунків за ці матеріали і вжити заходів до своєчасного одержання рахунків від постачальників. В разі надходження вантажу на склад без документів відділ постачання виписує Наказ про прийняття вантажів без документів на склад. Завідувач складом подає накази разом з прибутковими ордерами.

Надходження вантажів від постачальників реєструється у Журналі обліку надходження вантажів, який призначений для реєстрації транспортних документів, пов'язаних з отриманням вантажів із залізниць, водних шляхів та оприбуткування їх на склад підприємства. Записи в журналі виконуються відділом постачання у міру надходження матеріальних цінностей на склад підприємства і також роблять відмітки про запитання, які пов'язані з розшуком вантажів, що не надійшли. У графі "Примітка" записують дані про оплату рахунків, відмову від акцепту чи суми часткового акцепту та інші.

Підприємство здійснюється чіткий облік виробничих запасів на

складах, що також відображується у відповідних первинних документах (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Документи з обліку виробничих запасів на складі та їх
призначення**

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

Джерело: [54, с. 218]

По факту оприбуткування або видачі із складу виробничих запасів комірник, використовуючи інформацію зазначену в первинних документах, здійснює записи у Картках складського обліку матеріалів. Цей документ застосовується при обліку руху запасів на складі за кожним сортом, видом у номенклатурних номерах та ведеться матеріально відповідальною особою. Записи роблять у день, коли оприбутковано або відвантажено матеріали на підставах первинних прибуткових та видаткових документів [54, с. 217].

Для характеристики виробничих запасів кожного номенклатурного номера використовується Матеріальний ярлик, бланк якого заповнюється завскладом на кожний номенклатурний номер матеріальних цінностей. Він закріплюється за місцем зберігання цінностей і служить для них паспортом.

Для контролю з відхиленням фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу використовується Сигнальна довідка про

відхилення фактичного залишку матеріалів до встановлених норм запасу. Вона складається у одному примірнику завідуючим складом, який повинен своєчасно повідомити постачання про відхилення фактичного залишку виробничих запасів до встановленої норми запасу і про їх залишки, які знаходяться без руху та заповнюється на підставі даних складського обліку.

Після закінчення кожного місяця з складу до бухгалтерії підприємства подається Звіт про рух матеріальних цінностей (складений у двох екземплярах), у якому узагальнюються дані з усіх первинних документів в розрізі виробничих запасів, які стали підставою для їх надходження та вибуття за вказаний період. Звіт може бути деталізований і складений лише в натуральних вимірниках, чи в натуральних та грошових одночасно. До нього можна включати лише ті виробничі запаси, згідно яких був рух – зменшується обсяг зайвої інформації.

Поряд із звітом про рух матеріальних цінностей з складу підприємства до бухгалтерії може подаватися Реєстр приймання-здачі документів – призначений з метою реєстрації прибутково-видаткових документів, які здаються до бухгалтерії та здається разом з ними [54, с. 224].

Для звіту перед бухгалтерією застосовується Матеріальний звіт, що складається лише в кількісних значеннях та один примірник матеріально відповідальною особою після закінчення місяця. Розцінку надходження та використання матеріалів бухгалтерія проводить безпосередньо в матеріальному звіті. До нього включають всі матеріали, які були та є на складі, незалежно від того, був їх рух у звітному місяці чи ні. Разом з матеріальним звітом до бухгалтерії подають всі первинні документи на оприбуткування і відпуск матеріалів із зазначенням кількості документів і їх номерів окремо по приходу та видатку.

При обліку виробничих запасів згідно оперативно-бухгалтерського метода, ведеться Відомість обліку залишків матеріалів на складі (на кінець місяця у двох примірниках), яка заповнюється за відповідними даними карток складського обліку, перевірених бухгалтерією. Вірогідність

перенесення залишків до відомості підтверджується підписом перевіряючої особи [55, с. 264].

При вибутті виробничих запасів ведуться документи, які містять інформацію про причини та обсяги вибуття запасів з складів (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Первинна документація із обліку вибуття виробничих запасів

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

Джерело: [55, с. 264].

Лімітно-забірні картки використовуються в двох екземплярах для оформлення відпуску виробничих запасів, які систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також з метою здійснення поточного контролю за дотриманням установлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби, та є виправдувальними документами для списання матеріальних цінностей з складу.

Відпуск виробничих запасів на сторону здійснюється на підставі договорів, нарядів та інших документів та письмового розпорядження керівника підприємства і оформлюється накладними на відпуск матеріалів на сторону. Підставою для списання товарно-матеріальних цінностей, для

ставлення на облік їх підприємством-одержувачем та для дозволу на вивіз з території підприємства-постачальника, а також для їх складського, оперативного та бухгалтерського обліку являється накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей. Накладна на відпуск ТМЦ виписується підприємством в трьох примірниках.

Переміщення виробничих запасів в середині підприємства здійснюється за накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів. З тою ж накладною-вимогою оформляється здавання на склад відходів виробництва продукції, відходів від браку та т.і. Накладна-вимога виписується у двох примірниках: один з яких призначений для списання цінностей з тієї особи, що передає, а другий – для оприбуткування цінностей тому, хто приймає.

Дорожній лист водія використовується для списання на видатки бензину, дизельного палива, мастильних матеріалів, витрачених на роботу машин та механізмів (автомобілів, стаціонарних та пересувних двигунів тощо). Пальне списується за фактичними видатками, але повинна не перевищувати вище затверджені норми на фактичний обсяг виконаних робіт (відпрацьований час) [56, с.146].

Бухгалтерський облік на підприємствах зокрема в розрізі облікових процесів щодо зберігання і руху виробничих запасів, ведеться відповідно до вимог вказаного Закону, з використанням Плану рахунків бухгалтерського обліку: активів, зобов'язань, капіталу та інших господарських операцій. Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку і забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій, ц розрізі об'єктів обліку серед яких важливе місце займають запаси, в первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів та звітності протягом встановленого терміну, несуть керівництво підприємства та головний бухгалтер.

2.2. Методика обліку виробничих запасів в бухгалтерії підприємства

«Для забезпечення безперервної господарської діяльності на складах підприємства завжди повинні бути в межах норм та передбачені потребами підприємства виробничі запаси, інформація про наявність і рух яких формується обліковою системою» [41]. Саме вони являють собою найбільш важливу та значну частину оборотних активів підприємства, обов'язково враховуються при визначенні результатів господарської діяльності підприємства і при висвітленні інформації про його фінансовий стан.

Організація обліку виробничих запасів передбачає суворе дотримання вимог чинних нормативних документів, зокрема, П(С)БО 9 “Запаси”, згідно яких визначено принципи визнання, оцінки і облік запасів.

Від правильно організованого первинного обліку господарських засобів залежить правильність списання ціни запасів на виробництво, оцінка незавершеного виробництва, відображення у звітності.

Своєчасна підготовка інформації про наявність і рух виробничих запасів підприємства залежить, перш за все, від своєчасного оформлення і подання у бухгалтерію первинних документів з місць виробництва продукції, виконання робіт, послуг, з складів запасів та інших структурних підрозділів підприємства.

Первинні документи, що надходять до бухгалтерії, підлягають перевірці за змістом операції і за правильністю їх оформлення. Бухгалтерія підприємства в установлені строки здійснює приймання та обробку первинних документів з обліку виробничих запасів тощо. Всі документи сортуються і перевіряються. Прибутковий ордер звіряються із рахунками, що до них належать, транспортними документами, приймальними актами тощо.

З метою вчасного отримання первинних документів з місць їх виписування наказом керівника встановлюється графік документообігу, яким регулюється порядок та строки складання, подання в бухгалтерію документів, а також призначаються конкретні виконавці, відповідальні за

дотримання затвердженого порядку і строків. Графік документообігу щодо виробничих запасів на підприємстві представлений в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Графік документообігу документів з обліку виробничих запасів

№ з/п	Назва документа	Ким складений	Місце передачі	Місце зберігання	Період складання
1.	Акт-вимога на додатковий відпуск (заміну)	бухгалтер матеріального відділу	бухгалтерія (в кінці місяця)	бухгалтерія	в день заміни
2.	Лімітно-забірні картки	комірник	бухгалтерія (після закінчення ліміту)	бухгалтерія	1-2 число місяця
3.	Матеріальний звіт	комірник	бухгалтерія (в кінці місяця)	бухгалтерія	в кінці місяця
4.	Накладна на відпуск	комірник	бухгалтерія (в кінці місяця)	бухгалтерія	щоденно (в день відпуску матеріалів)
5.	Прибутковий ордер	комірник	бухгалтерія (в кінці місяця)	бухгалтерія	вівторок, п'ятниця з 8 до 15 год.
6.	Супровідні документи (товарно-транспортна накладна, рахунок-фактура)	експедитор	бухгалтерія (в кінці місяця)	бухгалтерія	в день одержання виробничих запасів

Джерело: [57, с. 344].

Для більш деталізованого обліку виробничих запасів ведуть їх аналітичний облік. Проблема організації аналітичного обліку (з номенклатурним номером) вирішується з прийманням облікової політики підприємства згідно Наказу про облікову політику і організацію бухгалтерського обліку.

До задач управління виробничими запасами відносять планування запасів та прийняття рішень щодо їх замовлення, встановлення оптимальних умов поставки та необхідних страхових запасів. Для правильного панування потреб в матеріалах, раціональної організації обліку та контролю за їх використанням в наказі про облікову політику підприємству слід передбачити:

- за якою оцінкою відображати виробничі запаси в обліку та

звітності;

- перелік витрат, що не включати до первісної вартості запасів, а відносити до витрат того періоду, в якому вони були здійснені (встановлені);
- що приймати за одиницю бухгалтерського обліку виробничих запасів (найменування або однорідну групу (вид));
- як визначати первісну вартість запасів, придбаних за плату;
- як визначати первісну вартість виробничих запасів, що виготовляються власними силами підприємства;
- як обліковувати виробничі запаси, що не принесуть підприємству економічних вигод у майбутньому.
- який метод оцінки використовувати при їх відпуску у виробництво [57, с. 344].

Типова блок-схема організації обліку виробничих запасів наведена графічно на рис. 2.2.

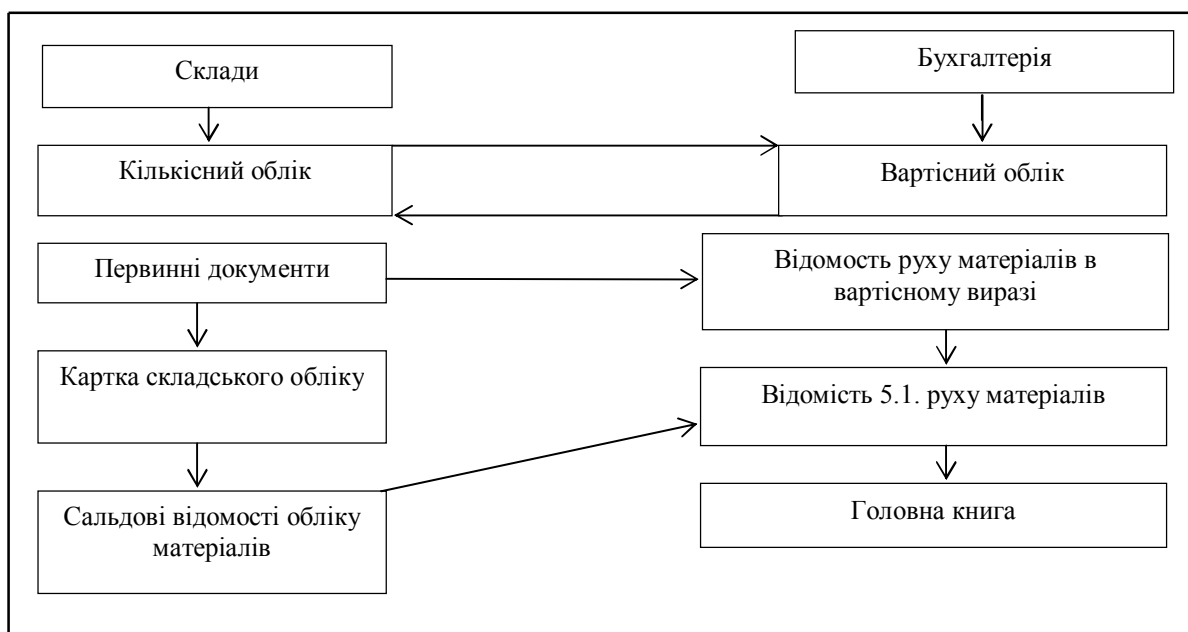


Рис. 2.2. Схема організації обліку виробничих запасів

Джерело: [58, с. 98].

З метою своєчасного забезпечення підприємства необхідними матеріалами і ресурсами, що в результаті покращить його діяльність і

підвищить конкурентоздатність, необхідно дотримуватись певних завдань при методиці обліку виробничих запасів:

- своєчасне документування операцій з руху запасів;
- оцінка виробничих запасів при їх надходженні і вибутті;
- періодичне уточнення вартості залишків запасів на складі і в незавершеному виробництві;
- проведення інвентаризації запасів з метою виявлення непотрібних та таких, що втратили свою цінність;
- контроль за збереженістю і цільовим використанням запасів [58, с. 98].

Це повинно забезпечити формування інформації для управління виробничими запасами.

Для узагальнення інформації про наявність та рух запасів використовують рахунки другого класу “Запаси”. Для синтетичного обліку виробничих запасів використовують активний, балансовий рахунок 20 “Виробничі запаси”. Даний рахунок має субрахунки, за якими проводять аналітичний облік виробничих запасів. За дебетом рахунків відображається збільшення балансової вартості запасів внаслідок їхнього надходження, за кредитом – зменшення вартості виробничих запасів внаслідок їх вибуття або уцінки [59, с. 504].

В свою чергу кожна група виробничих запасів має підгрупи або ж субрахунки, що визначені в Плані рахунків і виділяють економічно однорідні запаси. В розрізі таких підгруп організований облік на субрахунках.

Рахунок 20 “Виробничі запаси” призначений для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (в тому числі сировина і матеріали, які є в дорозі та у переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари та тарних матеріалів, відходів основного виробництва [60, с. 18].

Куплені виробничі запаси на рахунок 20 “Виробничі запаси” і його

субрахунках підприємство обліковує за фактичною собівартістю їх придбання (заготівлі), яка включає: покупну вартість та заготівельні витрати (витрати по транспортуванню, навантаженню, розвантаженню, доставці до складів, включаючи націнки постачальницьких та посередницьких організацій, вартість послуг товарних бірж і брокерських контор, мито і митні збори та ін.).

Ця собівартість виявляється, як правило, тільки наприкінці місяця – після відображення всіх заготівельних операцій та розподілу їх між окремими видами запасів. За дебетом рахунку 20 “Виробничі запаси” відображають надходження запасів на підприємство за фактичною собівартістю та їх дооцінка. За кредитом цього рахунку відображаються споживання запасів на виробництво продукції (робіт, послуг) та інше їх вибуття [61]. При отриманні та використанні матеріальних цінностей ТЗВ включаються до собівартості ТМЦ, що є їх первісною вартістю.

Транспортно-заготівельні витрати – один з елементів витрат, який враховується до первісної вартості (собівартості) запасів, придбаних за плату.

В пункті 9 П(С)БО “Запаси” [2] передбачено два методи розподілу транспортно-заготівельних витрат на собівартість придбаних запасів: прямого підрахунку, середнього проценту.

На підприємстві ТОВ “Оріон” застосовують метод середнього відсотка. Він передбачає розрахунок середнього відсотка за звітний місяць діленням суми ТЗВ на початок звітного місяця та ТЗВ, які виникли за звітний місяць на суму вартості запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць [62, с. 154].

Величину ТЗВ щомісячно розподіляють між сумою залишку виробничих запасів станом на кінець звітного місяця і сумою виробничих запасів, які вибули в звітному місяці. Сума ТЗВ, що відносять до запасів, які вибули, визначається як добуток середнього відсотка ТЗВ та вартості запасів, що вибули.

Таким чином в дебеті синтетичного рахунку 20 “Виробничі запаси”

(відповідний субрахунок) відображається покупна вартість запасів та транспортно-заготівельні витрати, які в сукупності становлять їх фактичну собівартість.

Для того, щоб до собівартості продукції (робіт чи послуг) виробничі запаси були включені за фактичною собівартістю їх придбання (заготівлі), наприкінці місяця в бухгалтерії підприємства визначають та списують суму відхилення від облікових цін, що відноситься до витрачених у виробництві запасів. З цією метою визначають середній процент відхилення від облікових цін за наступною формулою 2.1:

$$\text{Спроц.} = (B+B1) * 100 : (M_{зп} + M_o), \quad (2.1)$$

де B – сума відхилення від облікової ціни, що відноситься до залишку запасів на початок місяця;

B1 – сума відхилення звітнього місяця;

M_{зп} – вартість залишку запасів за обліковими цінами на початок місяця;

M_о – вартість всіх оприбуткованих за обліковими цінами запасів, що надійшли від постачальників протягом місяця.

Всі аналітичні рахунки з обліку виробничих запасів можна групувати за місцем зберігання, матеріально відповідальними особами, за субрахунками та рахунками бухгалтерського обліку. Зокрема:

- аналітичний облік матеріалів ведеться за місцями зберігання (склади), за групами матеріалів, матеріально відповідальними особами;
- аналітичний облік палива ведеться за матеріально-відповідальними особами (заправники), по кожному водію окремо, за типами палива (бензин, дизпаливо, масла, мастила);
- аналітичний облік запасних частин ведеться за місцем зберігання, за окремими машинами, агрегатами чи групами однорідних предметів обладнання;
- аналітичний облік інших матеріалів (канцтоварів) ведеться за матеріально-відповідальними особами, за конкретними місцями зберігання.

Аналітичний облік виробничих запасів ведуть в натуральному і грошовому вимірнику, тому у оборотних відомостях за аналітичними рахунками таких цінностей передбачені графи для запису їх кількості, ціни та вартості. Для початкового та підсумкового залишків в оборотних відомостях за такими рахунками відводять тільки одну графу, адже кредитового залишку на матеріальних рахунках не може бути.

Оскільки записи на синтетичних та аналітичних рахунках роблять паралельно на підставі одних і тих самих документів, в разі правильних облікових записів підсумки оборотів та залишків в оборотній відомості за аналітичними рахунками мають дорівнювати сумам оборотів і залишку відповідного синтетичного рахунка [63, с. 487].

Порушення рівності підсумків за синтетичним рахунком 20 “Виробничі запаси” (або його субрахунками) відкритими до нього аналітичними рахунками в оборотній відомості свідчить про наявність таких неточностей чи помилок:

- операції щодо виробничих запасів відображено на синтетичному рахунку, але пропущено у аналітичному обліку (або навпаки);
- на синтетичному рахунку за господарською операцією записано одну суму, а на аналітичному рахунку – іншу.

Проте якщо операцію відображено не на тих аналітичних рахунках, а в групі синтетичного рахунка, яка їх об'єднує, то помилку не можна виявити зазначеним раніше способом. Рівність підсумків рахунків аналітичного обліку і відповідного їм синтетичного рахунка в цьому разі не порушується. Такі помилки виявляють у процесі поточного обліку (до прикладу, коли на матеріальному рахунку з'являється кредитове сальдо, якого не може бути) за допомогою документів, які були підставою для записів інвентаризації.

Показники оборотної відомості за рахунками аналітичного обліку показують рух (надходження, витрату) та залишки виробничих запасів кожного виду.

Провівши аналіз цієї інформації, можна встановити, скільки та яких

саме матеріальних цінностей надійшло на підприємство, скільки їх використано, або відповідають їх залишки встановленим нормативним запасам, у якому стані перебувають розрахунки з окремими дебіторами та кредиторами та ін. На підставі одержаної інформації приймають управлінські рішення, спрямовані на усунення недоліків, покращення роботи підприємства.

Згідно Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку звичайні підприємства застосовують наступні облікові регістри, як книги, відомості, журнали [64].

Вони використовуються для хронологічного, систематичного або комбінованого накопичення, групування та узагальнення інформації про господарські операції, що міститься в прийнятих до обліку первинних документах. Облікові регістри складаються щомісяця, підписуються виконавцями та головним бухгалтером чи особою, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку підприємства.

Для обліку витрат діяльності та відображення кредитових оборотів на рахунках обліку виробничих запасів на звичайних підприємствах застосовується Журнал 5 або 5 А та Відомість 5.1 обліку руху запасів. В обох варіантах Журналу є однаковими за змістом та порядком заповнення розділу І (з кредиту рахунків 90, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98 у дебет рахунків).

Облік виробничих запасів за синтетичними рахунками (або субрахунками) та відображення дебетових оборотів ведеться у Відомості 5.1 за центрами відповідальності (матеріально відповідальними особами, місцем зберігання) і місцями витрат (синтетичними рахунками або субрахунками обліку витрат). У відомості визначаються сума та рівень транспортно-заготівельних витрат (відхилень фактичної собівартості виробничих запасів від їх поточної облікової оцінки), і також фактична собівартість витрачених (вибулих) запасів, при застосуванні методу оцінки вибуття запасів за середньозваженою собівартістю.

Записи у Відомість 5.1 проводяться на основі документів (звітів), в

яких узагальнені надходження до матеріально відповідальних осіб (складів, цехів та дільниць) виробничих запасів та їх витрачання, вибуття з відповідних місць зберігання за звітний місяць (чи за більш короткий проміжок часу – декада тощо) [64].

В графі видаток показується групуванням за кореспондуючими рахунками (субрахунками, статтями). Суми внутрішнього обороту (надходження чи видаток) виробничих запасів (від однієї матеріально відповідальної особи до іншої, зі складу в цехи, з цеху в інший цех, склад тощо) за місяць виділяються окремими сумами та мають бути між собою рівними.

Методика обліку запасів є важливим елементом системи управління, яке забезпечує отримання достовірної, повної та правдивої інформації про результат діяльності від використання цієї обліково-економічної категорії. Облік запасів є однією з найважливіших, складних і трудомістких дільниць облікового процесу, яка повинна забезпечити формування точних та оперативних даних, в яких відображається інформація про надходження, вибуття і зміни залишків запасів в розрізі їх кожного номенклатурного номера і про величину виробничих витрат.

2.3. Напрями удосконалення системи обліку виробничих запасів

В сучасних умовах, питання вдосконалення обліку виробничих запасів завжди перебували в центрі уваги наукових і практичних працівників. Пояснюється це складністю і трудомісткістю даного розділу бухгалтерського обліку. Аналіз діючої практики показує, що на підприємствах як в організаційному і в методологічному аспекті, цей розділ бухгалтерського обліку продовжує мати серйозні недоліки. Відхилення у обліку виробничих запасів особливо часто проявляються при інвентаризаціях, а також при звірці даних складського обліку, коли виявляються недостачі і значні розбіжності за

рахунок пересортування окремих видів матеріалів. Має місце й велика кількість помилок в первинних документах й облікових регістрах, які характеризують надходження і рух матеріалів.

Критичний огляд наукових праць дослідників та фахівців у галузі обліку дозволяє виокремити такі наступні негативні аспекти, які притаманні обліково-аналітичній роботі з виробничими запасами:

- відсутність комплексного поєднання даних всіх видів обліку підприємства для забезпечення керівництва підприємства необхідною управлінською інформацією;
- застосування підприємствами застарілих галузевих нормативно-правових актів з обліку та контролю виробничих запасів;
- невідповідний рівень (а найчастіше і взагалі – відсутність) контролю і оперативного регулювання процесів утворення запасів (визначення оптимального їх рівня; вивчення обсягів, причин створення і політики реалізації понаднормативних запасів);
- низький рівень оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами підприємства;
- складність та дискусійність аспектів визначення справедливої (ринкової та неринкової) вартості виробничих запасів [65, с. 150].

Тепер, існує необхідність і одночасно можливість нових організаційних та методичних підходів у вирішенні проблем обліку виробничих запасів, пов'язаних, з одного боку із переходом на ринкові відносини і міжнародні стандарти, з іншого – впровадженням автоматизації обліку.

Напрями вдосконалення обліку виробничих запасів зображено на рис. 2.3.

З можливістю виходу на світовий ринок досліджуваного підприємства пропонується застосування МСФЗ. Завдяки зусиллям зарубижних країн поступово створюється уніфікована система бухгалтерського обліку. Аналіз міжнародних стандартів обліку дає можливість виявити відмінності вітчизняної системи бухгалтерського обліку від узагальненої міжнародної

системи. Тому перспективним напрямом удосконалення обліку виробничих запасів підприємства було б дотримання МСБО 2 “Запаси”, метою якого є гармонізація системи обліку, яка доповнюється новими завданнями в обліку.

Національні стандарти з обліку були розроблені на основі міжнародних враховуючи національних особливостей економіки України, тому П(С)БО 9 “Запаси” має ряд сукупних моментів з Міжнародними стандартами фінансової звітності, зокрема з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 2 “Запаси”, до прикладу, щодо умов визнання запасів та основних понять, пов’язаних з ними; рекомендації щодо використання методів оцінки запасів; розкриття інформації про запаси в фінансовій звітності. Але разом з тим, існують і певні розбіжності [66, с. 221].

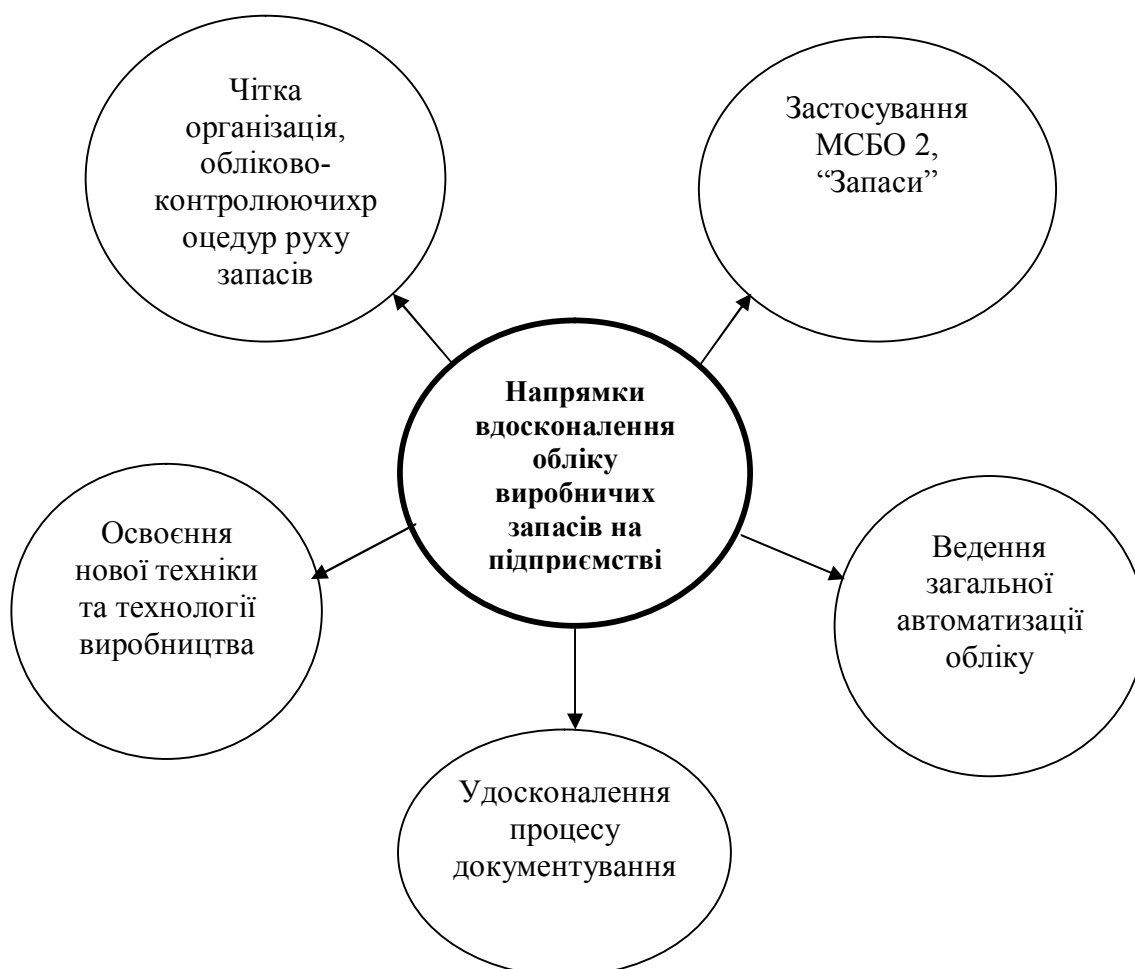


Рис. 2.3. Напрямки вдосконалення обліку виробничих запасів.

Джерело: [66, с. 221].

Дослідимо відмінності між П(С)БО 9 і МСБО 2.

– МСБО 2 не дозволяє включати до витрат на придбання запасів курсові різниці, які виникають внаслідок останнього придбання запасів. В П(С)БО 9 таке положення відсутнє.

– МСБО 2 передбачає можливість створення резерву знецінення виробничих запасів (особливо для тих, що реалізуються за твердим контрактом). У П(С)БО 9 такого положення немає.

– МСБО 2 передбачає сторнування збитків від знецінення (п. 33) в разі, коли обставин, які спричинили списання запасів, більше немає. Згідно з П(С)БО 9 у подібному випадку раніше визнані витрати не сторнуються, а визнається дохід, які є більш доцільним [2].

– У МСБО 2 вживається термін “виробничі накладні витрати”. В П(С)БО 16 замість цього використовується термін “загальновиробничі витрати”. У П(С)БО 16 відсутнє поняття “спільні витрати”, яке міститься у МСБО 2 [2].

– У МСБО 2 приділено увагу питанням витрат, пов’язаних з переробкою запасів. В П(С)БО 9 вказані питання не розглядаються (розглядаються у П(С)БО 16 “Витрати”).

На даний час підприємства можуть складати звітність як за Національними положеннями бухгалтерського обліку так і за Міжнародними. Доцільно зазначити, який можливий перехід підприємства на міжнародні стандарти є важливим кроком у процесі побудови взаємної довіри із міжнародною спільнотою. Це, відповідно, сприятиме впровадження інвестиційної діяльності в національну економіку.

Для того щоб збільшити оперативність інформаційного забезпечення, а також дієвість та ефективність, нам необхідно запровадити електронний облік і контроль діяльності підприємства, також на забувши застосувати при цьому нові інформаційні технології, Рішення як організаційних, так і методичних питань повинне ґрунтуватися на використанні можливостей сучасних комп’ютерних технологій. При цьому найбільш ефективною є організація рішення таких завдань в комплексній системі керування

підприємством. Можливості бухгалтерських програм представлені на рис. 2.4.

При застосуванні комп'ютерних програм вдосконалення обліку виробничих запасів може виражатися у:

- збільшенні кількості інформації, одержуваної з бухгалтерського обліку;
- зниженні числа бухгалтерських помилок;
- інших чинниках, що залежать від специфіки кожного конкретного підприємства;
- підвищенні економічності бухгалтерського обліку;
- підвищенні оперативності бухгалтерського обліку;
- упорядкуванні бухгалтерського обліку [67, с. 98].

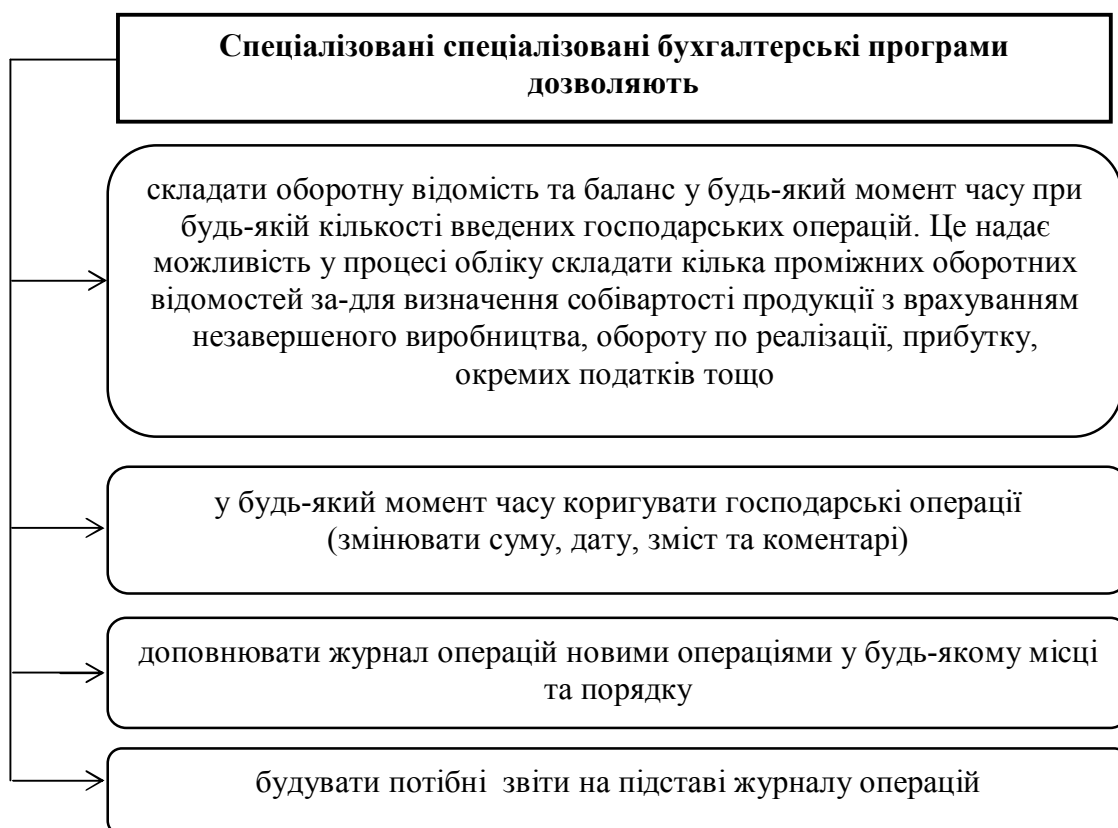


Рис.2.4. Можливості спеціалізованих бухгалтерських програм.

Джерело: [67, с. 98].

Можна зробити висновок, що кожна бухгалтерська програма

призначена для автоматизації процесу обліку, та дає можливість зекономити підприємству свій час та кошти, а головне своєчасно приймати ефективні та своєчасні управлінські рішення. Кожна програма має свої переваги та недоліки, свої особливості автоматизації і ведення бухгалтерського обліку. Однак у всіх них єдина мета – спростити роботу бухгалтера щодо бухгалтерського обліку зокрема виробничих запасів через її автоматизація. Це стане вагомим рушієм покращення ефективності діяльності підприємства, а також підвищення його рентабельності, зростання прибутку та збільшення конкурентоздатності [68, с. 47].

Значно поліпшити організацію обліку виробничих запасів можливо, удосконалюючи процес документування, тобто ширше використовуючи накопичувальні документи (лімітно-забірні картки, відомості та. ін.), картки складського обліку як витратний документ по відпущених матеріалах (без документальну систему оформлення витрат).

Складський облік ґрунтується на способах транспортування і зберігання виробничих запасів. Пропозиція для удосконалення складського обліку: коли запаси складуються, потрібно вести їх партійний облік, де записи з надходження виробничих запасів та відпуску на виробництво здійснюються лінійним способом з урахуванням якісних та технологічних особливостей.

Процедура відпуску запасів потребує ведення великої кількості документації. Тож наступна пропозиція – спростити документацію через автоматизацію, тобто вести документи на відпуск матеріалів централізовано. Це дуже полегшить роботу та зекономить час, оскільки облікова складська документація ускладнює роботу з обліку виробничих ресурсів на складах підприємства [69, с.174].

Згадуючи про основний “складський” документ “Лімітно-забірні картки”, можна виділити, що вони оформляються не зовсім регулярно та в бухгалтерію надходять аж на кінець місяця, коли потрібно подавати звітність.

Такі надходження облікових документів на обробку і характерна

тенденція збільшення їх кількості до кінця місяця значно ускладнюють роботу складів підприємства, а ще у групах матеріально-технічного постачання.

Тож потрібно постійно вдосконалювати облікову роботу, встановити чіткі часові строки подачі документів, розробити єдину форму, яка повинна вміщувати всю необхідну інформацію, щоб уникнути повторень. У таку форму доцільним буде насамперед включити всі об'єкти основного та допоміжного виробництва (застосовуючи коди) і включити графу “напря́м” (основні вироби, запасні частини, разові замовлення, ремонт). Потрібно внести у лімітно-забірну картку більше рядків. Це, насамперед, дасть можливість зробити відпуск не одного, а відразу двох або навіть та трьох виробничих запасів (номенклатурних номерів). Удосконалена лімітно-забірна картка буде для підприємства набагато зручнішою, позаяк зменшиться кількість документації, також робота бухгалтерського відділу буде ефективнішою, яка приведе до підвищення ефективності діяльності.

Важливим напрямком удосконалення організації оперативного і складського обліку запасів є раціоналізація форм документів, документообігу і всієї системи оформлення, реєстрації та обробки документів.

Доцільною також є розробка єдиної форми документа (на відпущення з складу матеріалу), призначеної для машинної обробки. У цей документ варто включити всі об'єкти основного та допоміжного виробництва під відповідними кодами, щоб дані коди указували напрям використання матеріальних ресурсів – основні вироби, запасні частини, товари народного споживання, одноразові замовлення, ремонтно-експлуатаційні потреби.

Щоб уникнути помилок та порушень при зборі та реєстрації оперативних фактів про виробничі запаси, що підлягають обліку, доцільно розробити чіткі інструкції конкретним виконавцям (у вигляді посадових інструкцій, виписок з графіків документообігу) про порядок та терміни реєстрації даних, а також використовувати систему заохочень і покарань за виконання своїх обов'язків виконавцями. Контрольні заходи (ревізії, звірки,

інвентаризації) знижують ризик неефективної системи збору та реєстрації оперативного факту.

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

- видача розпорядчої документації особам, які відповідають за здійснення тієї або іншої господарської операції та мають право підпису первинних документів;

- контроль з боку працівників бухгалтерії правильності оформлення первинної документації із обліку виробничих запасів (включення в обов'язок бухгалтера, що робить обробку документа, цієї функції через посадові інструкції і встановлення відповідальності за її недотримання);

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

Враховуючи вище сказане можна виділити основні напрями удосконалення обліку виробничих запасів на підприємстві:

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

- удосконалення системи обліково-аналітичних робіт в управлінні виробничими запасами і обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації виробничих запасів, оскільки успішне функціонування підприємств залежить, не тільки від вдосконалення внутрішньогосподарської діяльності взагалі, а і від того, наскільки розвинута система автоматизації їх діяльності;

- узгодження механізмів бухгалтерського обліку запасів;

- обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння новітньої техніки та технології виробництва;

- чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств (використання прийомів обліку за центрами відповідальності,

заходів контролю і оперативного регулювання процесів утворення запасів) [61].

Роблячи підсумки, можна стверджувати, що реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку запасів підприємством призведе до значного підвищення результативності фінансово-економічної діяльності.

Спираючись на вищевикладене, можна вважати, що процесу оптимізації обліку виробничих запасів, а також поліпшенню їх корисного використання має сприяти не тільки чітко складена документація, а і налагоджений виробничий процес. Тому для подальшої оптимізації обліку виробничих запасів можна запропонувати розроблений економічний механізм (рис. 2.5.).



**Рис. 2.5. Економічний механізм удосконалення
Бухгалтерського обліку виробничих запасів.**

Джерело: [61].

Механізм удосконалення обліку, що пропонується, може стати головною передумовою успішного здійснення виробничого процесу. Так,

зазначимо, як спрощення оформлення операцій, пов'язаних з рухом виробничих запасів, дозволить стежити за ретельним та своєчасним проведенням інвентаризації і удосконалити методологію бухгалтерського обліку, яке дозволить розпланувати будівництво складських приміщень в достатній кількості, а також визначити оптимальну потребу у виробничих запасах та їх раціональному використанні.

Вище зазначені напрями удосконалення виробничих запасів можна подати у ієрархічній структурі (рис. 2.6.).

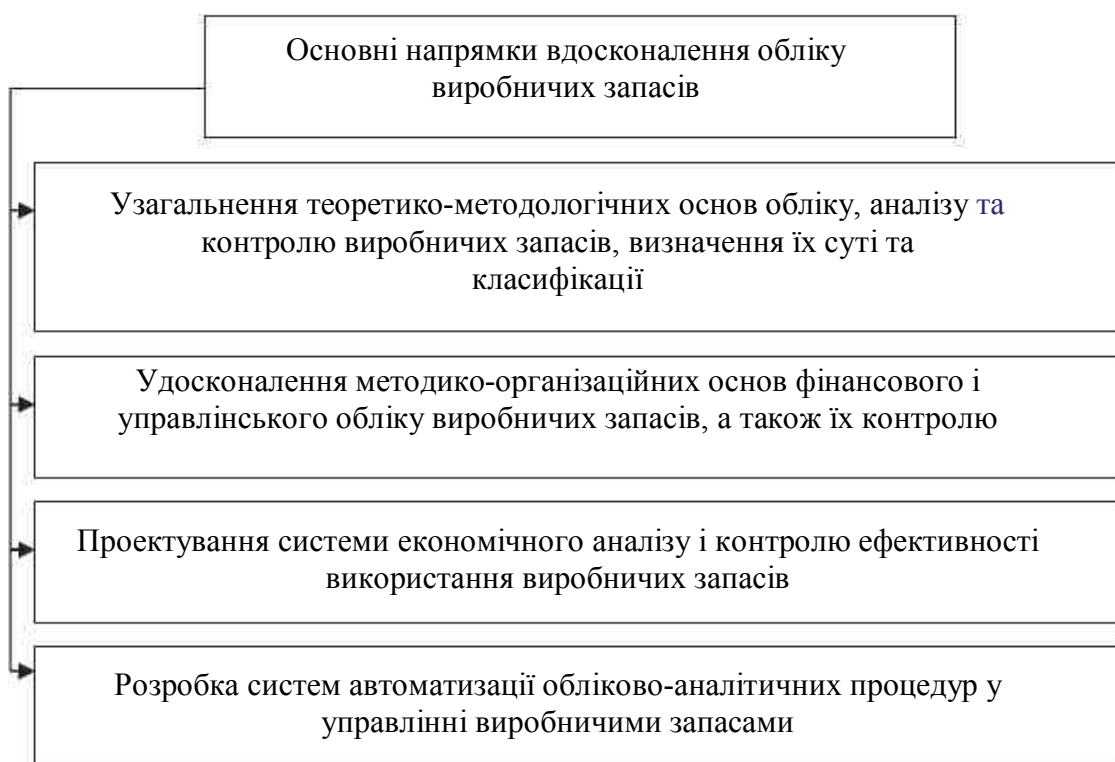


Рис. 2.6. Ієрархія напрямів удосконалення бухгалтерського обліку виробничих запасів

Джерело: [61].

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

Висновки до розділу 2

У другому розділі «Організаційно-методичні аспекти формування системи обліку виробничих запасів на підприємстві», досліджено організацію та методику обліку виробничих запасів в бухгалтерії підприємства, вказані напрями удосконалення системи обліку виробничих запасів.

Підприємство використовує повний спектр первинних документів, призначений для бухгалтерського і складського обліку виробничих запасів. Перелік документів є законодавчо регламентованим і сприяє здійсненню контролю за наявністю, рухом та їх вибуттям.

Бухгалтерський облік виробничих запасів є однією з найважливіших, складних і трудомістких ділянок облікового процесу, яка повинна забезпечити формування точних та оперативних даних, в яких відображається інформація про надходження, вибуття і зміни залишків запасів в розрізі їх кожного номенклатурного номера та про величину виробничих матеріальних витрат. Це дозволить сформувати достовірні показники діяльності і відображення їх в фінансовій звітності підприємства.

При здійсненні синтетичного обліку даних матеріальних цінностей використовують відповідні регістри, форми яких, обираються кожним підприємством самостійно, а також виробничі запаси знаходять своє відображення у формах бухгалтерської звітності.

Для синтетичного обліку виробничих запасів використовують балансовий рахунок 20 “Виробничі запаси”, по дебету якого відображається їх збільшення, а по кредиту – зменшення.

Питання удосконалення первинного та складського обліку виробничих запасів є дуже важливим у наш час, перш за все, для підвищення ефективності діяльності підприємства. Можливі шляхи удосконалення можуть бути різноманітними для кожного підприємства, в залежності від специфіки його діяльності. Для вдосконалення бухгалтерського обліку запасів слід звернути увагу на розширенні дії інформаційної функції, автоматизації облікового процесу, покращення процесу і чітку організацію

документування, обліково-контрольних процедур руху запасів. Запропонований механізм удосконалення обліку виробничих запасів, що може стати головною передумовою успішного здійснення виробничого процесу; представлено розгорнуту структурну модель, що вміщує у собі порядок необхідних шляхів, упровадження яких в виробництво дозволить оптимізувати фінансово-господарську діяльність підприємств, мінімізувати затрати на придбання, списання у виробництво та раціональне використання виробничих запасів.

РОЗДІЛ III

ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ АУДИТУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ І ОЦІНКА ЕФЕКТИВНОСТІ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ

3.1. Організація та методика аудиторської перевірки виробничих запасів на підприємстві

Процес управління наявністю і рухом виробничих запасів, на будь-якому підприємстві тісно пов'язаний з системою внутрішнього і зовнішнього контролю із метою прийняття управлінських рішень. Необхідними передумовами дійового контролю за збереженням виробничих запасів є:

- запровадження централізованої доставки матеріалів з базових складів до цехів за погодженими графіками;
- організація там, де це необхідно і доцільно, ділянок централізованого розкрою виробничих запасів
- розміщення матеріалів за секціями складів, та всередині них – за окремими групами та типорозмірами (на стелажах, полицях тощо) так, щоб забезпечити можливість швидкого їх приймання, відпуску та перевірки наявності;
- скорочення зайвих проміжних складів, майданчиків та комор [70, с. 16].

Особливе місце у системі контролю займає незалежний аудит підприємницької діяльності. Важливим етапом аудиту підприємницької діяльності виступає аудит виробничих запасів дослідного підприємства [70, с. 15].

Аудиторську перевірку операцій з виробничими запасами доцільно проводити в наступній послідовності:

1. Дослідити облікову політику з питань обліку виробничих запасів.
2. Зробити оцінку ступеню надійності системи внутрішнього контролю щодо запасів, а для цього необхідно: провести перевірку складського господарства та стану складських приміщень, вивчити організацію

матеріальної відповідальності.

3. Проаналізувати склад та наявність виробничих запасів на певну дату.

4. Визначити потребу в проведенні вибіркової інвентаризації.

5. Чітко проаналізувати рух виробничих запасів.

6. Перевірити правильність оцінки та визначити стан та організацію синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів [71, с. 149].

Здійснювати аудит виробничих запасів доцільно в три етапи:

1) підготовчий етап. Для більшої наочності об'єкти аудиту доцільно представити в формі таблиць чи схем. Якщо перевірка здійснюється не вперше, то на підготовчому етапі доцільно ознайомитись із результатами попередніх перевірок, що дасть можливість оцінити дисципліну внутрішнього контролю підприємства. При складанні плану і програми аудиту є сенс скористатись деякими положеннями нормативів для зовнішнього аудиту;

2) етап дослідження (етап фактичної перевірки). Застосовується метод спостереження, тестування систем контролю, вивчення і оцінка системи обліку, звертаючи увагу на правильність формування оцінки виробничих запасів;

3) завершальний етап. В звіті аудитора потрібно передбачити наступні моменти – викладення фактів порушень, критерії оцінки фактів порушень, наслідки порушень, причини порушень і рекомендації щодо усунення виявлених порушень [71, с. 185].

Згідно нормативу МСА 300 “Планування”, були закладені методичні рекомендації що стуються планування діяльності аудиторської фірми, що спрямовані на якісне та своєчасне виконання аудиторських робіт.

У процесі планування складають два основних документи, такі як: загальний план та програма перевірки.

Під час планування аудиторської перевірки використовують наступну інформацію, визначають та вивчають:

– рівень ризику;

- наявність аудиторських доказів;
- нормативно-правові документи, що регулюють аудит по даному підприємстві;
- облікову інформацію підприємства;
- рівень довіри до системи внутрішнього контролю;
- складаються і заповнюються анкети оцінки ризику;
- умови договорів.

План розробляється таким чином, щоб у ньому визначався час проведення кожної конкретної аудиторської процедури. В плані відображається перелік і обсяг виконаних робіт, строки виконання, процедури, що здійснюється аудитором [72, с. 164].

Одним з найважливіших моментів виконання плану аудиторських робіт є програма аудиту – це документ, який містить завдання аудиту для конкретних об'єктів, процедур, що необхідні для виконання поставлених завдань (обсяг та термін їх виконання).

Аудит виробничих запасів здійснюється за такими напрямками, в яких відбувається перевірка:

- їх фактичної наявності, що здійснюється за допомогою інвентаризації;
- перевірка достовірності оцінки виробничих запасів в обліку та звітності.

В рамках першого напрямку проводиться інвентаризація, що дає можливість виявити недостачі чи лишки запасів та інші відхилення в обліку, якщо такі мають місце на підприємстві. [72, с. 109].

Аудитор проводячи інвентаризацію не може бути членом інвентаризаційної комісії, але, спостерігаючи за її роботою може:

- вивчати обґрунтованість віднесення операцій до звітного періоду;
- отримувати пояснення з приводу значних відхилень виробничих запасів з даними бухгалтерських записів;
- перевірити правильність оцінки фактичного обсягу запасів.
- перевірити правильність підрахунку на основі випадкової вибірки;

- спостерігати за виконанням процедур інвентаризації;

Аудиторські дії поділяються на ті, які проводяться:

- перед проведенням інвентаризації;

- під час інвентаризації;

- після закінчення інвентаризації.

Перед проведенням інвентаризації, перевіряється чи на підприємстві чітко організовано складське господарство і контрольно-пропускна система.

Аудитор проводить перевірки таких фактів:

- чи є в наявності ваго-вимірювальні пристрої;

- чи існує контроль за порядком ввезення і вивезення матеріальних цінностей;

- чи створені умови матеріально відповідальним особам для забезпечення збереженості виробничих запасів, чи є в наявності складські приміщення, шафи, сейфи;

- як здійснюється охорона об'єкта;

- як укладені та чи правильно оформлені договори про матеріальну відповідальність з працівниками, яким передано матеріальні цінності на зберігання [72, с. 96].

При проведенні інвентаризації аудитор спостерігає за роботою інвентаризаційної комісії. А також аудитор проводить контрольні перевірки, періодично звіряючи отримані дані з даними інвентаризаційних описів. Особливу увагу аудитор звертає на номери, марки назви, оскільки в цьому місці найчастіше виявляється заміна. Аудитор звертає також увагу на перевірку подій після складання балансу і правильності їх віднесення до того чи іншого звітного періоду.

При цьому аудитор виконує наступні процедури: відбирає операції з відпуску матеріалів, обліковані на початку звітного періоду для вибіркового листування та порівнює їх із накладними і рахунками.

У рамках другого напрямку аудиторської перевірки аудитор проводить документальну перевірку операцій з виробничими запасами.

Як уже вище зазначалося, аудиторську перевірку виробничих запасів потрібно згідно програми, метою якої є:

- встановлення достовірності первинних даних бухгалтерського обліку фактичної наявності і руху виробничих запасів;
- перевірка достовірності відображення залишків виробничих запасів у звітності господарюючого суб'єкта.
- перевірка повноти та своєчасності відображення первинних даних з обліку виробничих запасів а зведених документах та облікових регістрах;
- перевірка правильності ведення обліку виробничих запасів відповідно до діючих законодавчих і нормативних актів, облікової політики підприємства.

Можна зробити висновок, що порядок проведення процедур аудиту виробничих запасів та їх зміст повинні визначатися виходячи із особливостей діяльності кожного підприємства. Але, аудитор обов'язково в процесі свого дослідження повинен чітко відслідковувати інформаційні потоки, пов'язані із господарськими діями чи подіями, від прийняття рішення про здійснення господарської операції до відображення факту здійснення у первинних документах, зведених документах, регістрах обліку та звітності [73].

Також важливим його етапом є операції по надходженню і вибуттю запасів на підприємство. В цьому випадку аудитор перевіряє, чи кожна господарська операція щодо надходження запасів оформлена відповідним первинним документом визначеної та затвердженої форми.

Згідно з П(С)БО 9 у момент надходження виробничі запаси повинні бути оцінені по первісній вартості. Себто, запаси оприбутковуються за первинною вартістю, яка включає фактичні витрати на їх придбання.

Аудитору необхідно перевірити правильність визначення підприємством первісної вартості запасів залежно від джерел їх надходження, тобто:

- є результаті обміну на неподібні активи (справедлива вартість

переданих запасів, збільшена чи зменшена на суму грошових коштів або їх еквівалентів, що була передана чи одержана в процесі обміну)

- в результаті обміну на подібні запаси (балансова вартість переданих запасів, при умові, що балансова вартість переданих запасів перевищує їхню справедливу вартість, то первинною вартістю одержаних запасів є їх справедлива вартість);

- вироблені власними силами підприємства (собівартість виробництва відповідно до П(С)БО 16 “Витрати”);

- внесок до статутного фонду (взаємоузгоджена засновниками справедлива вартість);

- одержані безоплатно (справедлива вартість);

- придбані за плату (рахунки постачальників, комісійні матеріальні винагороди, послуги товарних бірж, митні збори та мито, транспортні витрати, витрати на заготівлю, вантажно–розвантажувальні роботи, страхування, інші прямі витрати підприємства на доробку та підвищення якості технічних характеристик виробничих запасів) [73, с. 111].

В свою чергу, виробничі запаси, які надходять або безпосередньо від постачальника, чи від транспортної організації, приймаються за кількістю та якістю.

Особа що проводить аудит повинна перевірити своєчасність і правильність документального оформлення оприбуткування виробничих запасів первинними документами типової форми відповідно з Положенням “Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини і матеріалів”.

Ретельну увагу аудитор повинен звернути на наявність спірних відносин між підприємством та постачальниками, вирішення яких повинно здійснюватися шляхом доарбітражного врегулювання питання чи розгляду позову в суді.

Якщо при прийманні виробничих запасів виявлено їхню невідповідність стандартам, одержувач зобов’язаний зупинити приймання та

запросити для його завершення представника постачальника. Якщо він не з'являється – експерта бюро товарних експертиз чи представника відповідної інспекції з якості. Акт про фактичну якість складається в день закінчення приймання та підписується всіма особами, які брали участь в перевірці якості.

Важливим моментом в діяльності аудитора є перевірка повноти оприбуткування матеріальних цінностей, де аудитор з'ясовують, чи вірно відповідають підсумкові суми, відображені в відомостях обліку матеріальних цінностей, даним інших облікових регістрів (журналів, головної книги); поряд з цим, доцільно перевірити погодженість записів в синтетичному та аналітичному обліку за балансовими рахунками та субрахунками, на яких обліковуються матеріальні цінності. Особливу увагу приділяють перевірці операцій згідно рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” за доставлені матеріальні цінності. За кредитом – їхнього надходження (оприбуткування). У кінці звітної періоду на цьому рахунку може бути дебетове або кредитове сальдо [74, с. 140].

При перевірці надходження виробничих запасів аудитор м'яв право провести взаємну звірку прибуткових документів підприємства з рахунками і інформацією постачальників. При взаємній звірці аудитор з'ясовує відповідність назви, сорту, кількості, якості, перевіреної ціни оприбуткованих запасів з аналогічними показниками, вказаними в документах постачальника. А для виявлення фактів зміни назв або споживчих якостей цінностей (гатунку, марки, та вологості та. ін.), штучного завищення ваги застосовують експертну оцінку документів. Крім того, під час дослідження документів також застосовують затверджену логічну, нормативно-правову, зустрічну перевірку [74, с. 141].

Перевіливши вірність оприбуткування, аудитор приступає до аналізу списання матеріальних цінностей.

Насамперед, в процесі аудиту операцій з вибуття виробничих запасів слід встановити відповідність даних складського обліку даним синтетичного

обліку за рахунками 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні і швидкозношувані предмети”, 25 “Напівфабрикати”, 26 “Готова продукція” і 28 “Товари”, з цією метою загальний підсумок залишків сальдової відомості на кінець місяця звіряють з залишками на кінець місяця, показаними у відомості обліку матеріальних цінностей, товарів або тари.

При списанні матеріалів в виробництво необхідно провести документальну перевірку, яка допоможе встановити [72, с. 345]:

- величину кількості фактично списаної сировини витрачання цієї сировини відповідно норм;
- відповідність норм в документах на списання нормативним даним (аналітичні тести);

Результати такого зіставлення можуть бути трьох варіантів:

- фактична кількість списаної сировини більша від норми;
- фактична кількість списаної сировини менша від норми;
- фактична кількість списаної сировини та матеріалів відповідає нормам.

При списанні більшої кількості, ніж передбачено нормами, то необхідно визначити причини, отримавши пояснення від технологів, начальника адміністративної одиниці.

Причинами перевитрат можуть бути:

- погана якість сировини
- значна кількість сировини йде у відходи через недосконалість технології та обладнання [72, с. 346].

В обидвох випадках документальний контроль бажано підтвердити результатами фактичної перевірки:

- експертною оцінкою сировини, при умові, що така є в наявності;
- контрольним запуском сировини в виробництво.

Окрім того, широко застосовуються наступні прийоми, опитування та підтвердження, при умові, що списано сировини менше, ніж передбачено нормами.

Перевіряючий повинен з'ясувати, який метод чи методи регламентовані обліковою політикою підприємства, чи дотримується воно обраного методу, вивчити чинність операцій, пов'язаних із витрачанням сировини, основних та допоміжних матеріалів, палива, запасних частин тощо. Для цього аудитор проводить взаємну звірку витратних первинних актів (лімітно-забірних карток, накладних на відпуск, вимог) з первинними документами і обліковими реєстрами витрат на виробництво (фактичними калькуляціями, журналами 5, 5А) із даними оплати рахунків постачальників [72, с. 359].

Аудитором при перевірці виробничих запасів можуть бути виявлені типові помилки та наочності:

- продаж цінностей за заниженими цінами;
- незадовільне ведення бухгалтерського обліку;
- нестачі, надлишки, присвоєння матеріальних цінностей;
- продаж дефіцитних товарів, під виглядом надлишкових на сторону;
- завищення собівартості заготовлених виробничих запасів;
- необґрунтовані та непідтверджені претензії до постачальників;
- неповне оприбуткування виробничих запасів, що надійшли;
- нераціональне витрачання матеріалів на виробництво, порушення норм та лімітів відпуску;
- заміна нових матеріалів старими;
- помилки та підробки в документах;
- помилки у визначенні сум уцінок, дооцінок запасів та їх відображення в обліку.
- порушення порядку проведення інвентаризації виробничих запасів;
- порушення правил приймання вантажів, неправильне визначення та оформлення нестач;
- придбання непотрібних матеріалів, виявлення на складі зіпсованих запасів;
- невиконання завдань щодо заготовки запасів;

– незадовільна організація складського господарства та зберігання виробничих запасів;

Загалом типові порушення, які можуть бути виявлені при аудиторській перевірці виробничих запасів, можна поділити на дві групи:

- що пов'язані з порушення вимог П(С)БО 9 “Запаси”;
- у сфері з обліку виробничих запасів.

Аудит – це процедурна перевірка даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності суб'єкта господарювання із метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність у усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку чи інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів. Без аудиту, незалежної оцінки/засвідчення експертів, або здійснювати економічну діяльність неможливо. Найдієвішим інструментом, що виявляє резерви підвищення прибутковості підприємства і його конкурентоспроможності повинен стати внутрішній аудит за умов вирішення його першочергових (внутрішніх) проблем. Ось чому, ефективний аудит матеріальних запасів сприятиме функціонуванню ефективної системи бухгалтерського обліку, запобігатиме виникненню порушень; сприятиме успішному розвитку підприємства при жорсткій конкурентній боротьбі і посиленні впливу різноманітних ризиків діяльності підприємства.

3.2. Інформаційно-аналітичне забезпечення оцінки ефективності використання виробничих запасів

В сучасних умовах зростає роль виробничих запасів, що служать одним з показників рівня розвитку засобів виробництва. Засоби виробництва давно стали об'єктами суспільної власності, за допомогою них у процесі планомірного суспільного виробництва створюються предмети виробничого і особистого споживання. Ефективне їхнє використання призводить до

найбільш повного їх задоволення матеріальних і духовних потреб суспільства.

Загальну модель оцінки виробничих запасів і ефективності їх використання зображено на рис. 3.1.

До внутрішніх джерел забезпечення можна віднести власне виробництво, використання відходів.

До зовнішніх – надходження від постачальників за угодами.

Виробничі запаси розглядають як частину матеріальних ресурсів, що не задіяні у виробничому процесі, але їх наявність на підприємстві в передбачених розмірах є об'єктивною умовою ритмічної роботи [75, с. 40].

Виробничі запаси - це складова частина майна підприємства. Вони суттєво впливають на фінансові результати господарської діяльності підприємства, так як вони займають найбільшу питому вагу у структурі витрат підприємства різних сфер діяльності. Перевіряючи потреби в матеріальних ресурсах, визначають джерела їх покриття та забезпечення.

До внутрішніх джерел забезпечення належать власне виробництво, використання відходів.

До зовнішніх – надходження від постачальників згідно угод.

Виробничі запаси розглядають як частину матеріальних ресурсів, що не задіяні у виробничому процесі, але їх наявність на підприємстві в передбачених розмірах є об'єктивною умовою ритмічної роботи [75, с. 40].

Виробничі запаси певного асортименту та якості є основою та необхідною умовою виконання програми випуску та реалізації продукції, зниження собівартості.

Комплексне використання ресурсів, їхня раціональна витрата, застосування більш дешевих та ефективних матеріалів є найважливішим напрямком збільшення випуску продукції і поліпшення фінансового стану.

Важливим чинником розвитку і інтенсифікації виробництва є стабільна забезпеченість підприємства матеріальними ресурсами та їх раціональне використання. З переходом до ринку кардинально змінюється система

постачання підприємства сировиною та матеріалами, комплектуючими виробами і енергоносіями. Щоб визначити, якою мірою підприємство забезпечене матеріальними ресурсами, потрібно:



Рис. 3.1. Загальна модель економічного аналізу матеріальних ресурсів і ефективності їх використання

Джерело: [75, с. 41].

- оцінити порядок розрахунку й обґрунтованість договорів про поставку матеріальних ресурсів, умови поставок;
- оцінити характер виробничих матеріальних запасів і зміну їх структури;
- оцінити можливості зменшення виробничих запасів і потреби в

матеріальних ресурсах;

- провести перевірку обґрунтованості норм виробничих запасів та потребу в матеріальних ресурсах;

- розробити заходи щодо зниження наднормативних та зайвих запасів матеріалів [75].

Роблячи перевірку розрахунків потреб, необхідно з'ясувати, чи враховані зміни в номенклатурі і асортименті призначеної до випуску продукції, чи враховані зміни питомих витрат на одиницю продукції, або враховані заходи щодо підвищення технічного рівня виробництва та праці.

Загальна потреба підприємства у тому, або іншому виді матеріалів становить:

$$П1 = Пп + Пе + Пр + Пзв - Зн, \quad (3.1)$$

де П1 – загальна потреба;

Пп – потреба в виробництві;

Пе – потреба у експериментально-дослідних роботах;

Пр – потреба в ремонті;

Пзв – потреба у утворенні нормативних залишків на кінець аналізованого періоду;

Зн – запас на початок аналізованого періоду [76].

В основу розрахунку потреби підприємства у виробничих запасах покладено нормативи і норми їх витрачання, норми складських запасів. Норма – це завдання, що фіксує гранично допустимі витрати конкретного виду матеріального ресурсу виробництва одиниці продукції. Норми встановлюються виходячи з того, що вони повинні враховувати зростання якості продукції, та її конкурентоспроможність. Після перевірки потреби в матеріальних ресурсах визначають джерела їх покриття і забезпечення [77, с. 254].

Внутрішніми джерелами забезпечення є: власне виробництво і використання відходів. До зовнішніх зараховують надходження від постачальників згідно договорів (додаткова заготівля). Виробничі запаси

розглядають як частину матеріальних ресурсів, яка не вступила в виробничий процес, але їх наявність на підприємстві у заданих розмірах є об'єктивною умовою ритмічної роботи. Аналіз термінів і обсягів поставок матеріалів згідно договорів пов'язаний із перевіркою запасів відповідних матеріалів на складах. Наявні запаси повинні задовольняти потребу підприємства в матеріалах на період інтервалів між поставками [78, с. 207].

Забезпеченість (мінімальний запас) днів становить:

$$Z_{1\min} = N_o / D_p, \quad (3.2)$$

де N_o – запас того чи іншого виду матеріалу;

D_p – добова потреба в цьому матеріалі.

Це дає змогу встановити величину запасу у днях окремих видів матеріалів на складі. Визначають також інтервали між фактичним надходженням матеріалів на склад та інтервали поставок за договорами із постачальниками.

Розміщення матеріальних коштів підприємства має дуже велику роль у фінансовій діяльності та підвищенні його ефективності, тому у процесі аналізу активів підприємства в першу чергу належить вивчити зміни в їх складі і структурі та дати їм оцінку. За даними звітності за 2019-2021рр. Товариства з обмеженою відповідальністю “Оріон” розглянуто розрахунки забезпеченості підприємства (Додаток Б) (табл. 3.1).

З таблиці 3.1 та Додатка Б видно, що за період з 2019 по 2021 рр. структура активів ТОВ “Оріон” змінилася з перевагою на користь оборотних активів, а саме збільшилась на 103,63 %. Хоч в загальному, необоротні активи мали значну перевагу над оборотними активами підприємства, а саме становили 96,24 % і 3,75 % у структурі відповідно у 2019 році, то в 2021 році частка оборотних активів збільшилась до 62,89 %, а необоротних – зменшилась до 36,80 %. На протязі аналізованого періоду відбулось значне збільшення коштів у сфері виробництва та в сфері обігу. Це відбулось в основному за рахунок продажу необоротних активів. Як бачимо з розрахунків оборотні активи мали своє найвище значення в 2021 році, а саме

за аналізований період відбулося збільшення виросло на (59,13 %) 3103792 тис. грн., що було спричинено не лише збільшенням обсягів поновлення оборотних активів, а й значним зростанням ринкових цін на сировину.

Метою аналізу виробничих запасів підприємства є підвищення ефективності виробництва за рахунок раціонального використання ресурсів. Основний зміст аналізу становить пошук оптимальних варіантів заощадження і раціонального використання виробничих запасів. Тому для підприємства проведення аналізу виробничих запасів є важливою передумовою ефективної діяльності підприємства [76].

Таблиця 3.1

Аналіз структури активів ТОВ “Оріон” за 2019-2021 рр.

№ п/ п	Засоби підприємства	Роки			Питома вага			Відхилення (2021 / 2019)		
		2019	2020	2021	2019	2020	2021	абсолютне	температур	у структурі
1	Необоротні активи	2403047,0	1989772,0	1871365,0	96,24	42,83	36,80	-531682	-22,13	-59,43
2	Оборотні активи в т.ч.:	93812,0	2655186,0	3197604,0	3,75	57,16	62,89	3103792	3308,52	59,13
3	- сфери виробництва	40162,0	1552604,0	1975753,0	1,60	33,42	38,85	1935591	4819,46	37,25
4	- сфери обігу	53650,0	1102582,0	1221851,0	2,14	23,73	24,03	1168201	2177,45	21,88
5	Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	76,0	76,0	15440,0	0,003	0,002	0,304	15364	20215,79	0,30
	Всього	2496935,0	4645034,0	5084409,0	100	100	100	2587474	103,63	0,00

Джерело: [90]

Основними етапами аналізу виробничих запасів є:

- аналіз наявності та структури виробничих запасів;
- аналіз виробничих запасів в структурі оборотних активів та балансу підприємства;
- оцінка ефективності використання виробничих запасів на підприємстві.

Завданнями аналізу виробничих запасів є:

- виявлення резервів збільшення обсягів виробництва за рахунок

підвищення ефективності використання виробничих запасів;

- перевірка обґрунтованості плану матеріально-технічного постачання;
- оцінка виконання плану матеріально-технічного постачання;
- аналіз ефективності використання виробничих запасів;
- аналіз рівня матеріаломісткості продукції в динаміці;
- вивчення дії окремих факторів на зміну рівня матеріаломісткості продукції [90].

Для того, щоб провести якісний аналіз, необхідна достовірна і своєчасна інформація щодо основних питань: поточна потреба у окремих видах сировини та матеріалів; запаси сировини та матеріалів і їх стан; строки виконання прийнятих замовлень; умови відвантаження; вимоги до форм та термінами оплати; організація постачання та збутової діяльності, ступінь її прогресивності і ефективності, система стимулювання поставок; вживані види упаковок і способи доставки, типи відвантаження та вартість транспортування [89, с. 65].

Інформаційною базою аналізу виробничих запасів підприємства повинні бути:

- відомості аналітичного бухгалтерського обліку про надходження, витрати та залишки матеріальних ресурсів. Показники планового та фактичного витрати сировини, матеріалів та палива на одиницю продукції фіксуються у калькуляціях собівартості виробів.
- дані складського обліку про надходження та відпуск матеріалів у виробництво;
- дані синтетичного обліку матеріалів у бухгалтерії;
- оперативні дані відділу матеріально-технічного постачання підприємства: плани, заявки, контракти на поставку сировини та матеріалів [90].

Необхідною умовою повного виконання плану виробництва на ТОВ “Оріон” по виробництву продукції (товарів, робіт, послуг), зниженню її собівартості, зростанню прибутку та рентабельності є повне і своєчасне

забезпечення підприємства сировиною та матеріалами необхідного асортименту і якості.

Зростання потреби підприємства у матеріальних ресурсах може бути задоволена екстенсивним шляхом (придбанням чи виготовленням більшої кількості матеріалів) або інтенсивним (більш економним використанням запасів у процесі виробництва продукції (виконання робіт чи надання послуг).

Основні задачі аналізу матеріальних запасів на промисловому підприємстві полягають в забезпеченні щоденного дослідження їх надходження, збереження на всіх етапах руху, аналіз і планування норм необхідних запасів, використання матеріальних запасів в виробництві на базі технічно – обґрунтованих норм їх використання. За допомогою аналізу використання матеріальних ресурсів можливим, можливе є своєчасне виявлення матеріальних запасів і їх залишків, які, в подальшому підлягають реалізації у відповідності з діючим порядком, що та розроблено на підприємствах [76].

Раціональна організація матеріальних запасів забезпечується чіткою системою та суворим порядком оформлення операцій щодо їх руху.

Аби вірно проводити аналіз матеріальних цінностей необхідно вивчити їх структуру, що передбачає групування їх за економічним призначенням, виходячи з функціональної та технологічної ролі і значення у виробничому процесі і технологічними властивостями на сировину та матеріали, паливо, запасні частини та канцтовари.

Проаналізуємо наявність та структуру виробничих запасів на підприємстві ТОВ “Оріон” за 2019–2021 рр. у вигляді табл. 3.2.

Проаналізувавши дані таблиці 3.2 та Додатка В можна зробити висновок, що у 2021 році у порівнянні з 2019 роком сума виробничих запасів, які були використані для виробництва продукції збільшилась на 1107162 тис. грн. З аналізу структури виробничих запасів підприємства – матеріали з 2019 р. по 2021 р. збільшилися на 1073926 тис.грн., а також збільшилася їх питома

вага на 34,95%.

Таблиця 3.2

**Аналіз наявності і структури виробничих запасів на ТОВ “Оріон”
за 2019-2021 рр.**

№ п/п	Вид виробничих запасів	Роки			Питома вага, %			Відхилення (2021 / 2019)		
		2019	2020	2021	2019	2020	2021	абсол ютне	тем п приро сту	у струк турі
1	Будівельні матеріали	2411	9755	8500	15,64	1,270	0,757	• 6089	252,55	-14,88
2	Паливо	448	6417	15514	2,906	0,835	1,382	15066	3362,95	-1,52
3	Сировина і матеріали	9489	741595	1083415	61,557	96,547	96,511	1073926	11317,59	34,95
4	Тара і тарні матеріали	3067	10355	15148	19,896	1,348	1,349	12081	393,90	-18,55
	Всього	15415	768122	1122577	100	100	100	1107162	7182,37	X

Джерело: [90]

Інші виробничі запаси також за аналізований період збільшилися, хоч їхня частка у структурі виробничих запасів зменшилися: питома вага палива на 1,52%, тари та тарних матеріалів на 18,55%, будівельних матеріалів на 14,88 %. Це свідчить про те, підприємство більш використовує у роботі тільки матеріали. Оскільки основною діяльністю ТОВ “Оріон” є виготовлення та реалізація продукції, питома вага матеріалів в витратах на виготовлення продукції досить велика, а саме 61,56 % у 2019р., 96,55% у 2020р. та 96,51% у 2021р.. Це свідчить про те, що матеріали в виробничому процесі підприємства відіграють більшу роль, ніж паливо, тара і будівельні матеріали.

На виробничі результати та фінансовий стан підприємства має значний вплив якість виробничих запасів. Запаси повинні бути оптимальними.

Накопичення більших запасів свідчить про спад ділової активності підприємства. Великі понадпланові запаси призводять до заморожування оборотного капіталу та уповільнення його оборотності. Крім того, виникають проблеми з ліквідністю, зростають складські витрати, які негативно впливає на кінцеві результати діяльності [87].

Нестача виробничих запасів може також негативно впливати на фінансовий стан підприємства, оскільки зростають ціни з терміновістю постачання, зменшується виробництво продукції в зв'язку з його перервним характером, зростають ціни на сировинні ресурси, які призводить до зменшення величини прибутку. Тому кожне підприємство має прагнути до того, щоб виробництво вчасно та в повному обсязі не тільки забезпечувалося всім необхідними ресурсами, а й щоб ці ресурси не залежувались на складах [87].

За даними аналізу структури активів ТОВ “Оріон” за 2019-2021 рр. (табл. 3.1) питома вага виробничих запасів значно збільшилась, а саме на 37,25 %.

Серед причин зростання запасів можна назвати збільшення виробничого потенціалу виробництва, прагнення шляхом вкладення у запаси захистити грошові активи від знецінення під впливом інфляції, накопичення виробничих запасів унаслідок неліквідів, свідоме накопичення запасів підприємства у зв'язку з перебоями у постачанні.

До причин зменшення запасів можна віднести нераціональне використання запасів підприємства унаслідок завищення норм витрат сировини, матеріалів на виготовлення одиниці продукції, перебої в постачанні, неправильне визначення оптимальної потреби підприємства в запасах. Це може призвести до виникнення дефіциту окремих видів сировини, перебоїв в процесі виробництва, недовантаження виробничих потужностей, збитків [36].

Оскільки, як ми бачимо запаси мають значну частку в структурі та оборотних активів стабілізація діяльності підприємства значною мірою залежить від їх стану, ефективного використання та оптимізації їх обороту.

У процесі споживання матеріальних запасів відбувається їх трансформація в матеріальні витрати, тому економне використання палива, матеріалів, сировини та енергії знижує собівартість продукції. В загальній сукупності витрат на виробництво матеріальні витрати складають приблизно

70%, яке є свідченням високої матеріаломісткості продукції. Зниження матеріаломісткості продукції є найважливішим напрямком поліпшення роботи підприємства, так як економне витрачання всіх видів ресурсів забезпечує зростання виробництва та зниження собівартості [76].

Узагальнену характеристику використання предметів праці дає відношення обсягу доходу до величини матеріальних витрат на виробництво в вигляді показників матеріаловіддачі та матеріаломісткості.

Матеріаловіддача продукції розраховується за формулою 3.3

$$M1в = Ч.дох./ Мат.зат. \quad (3.3)$$

де, Ч.дох – чистий дохід від реалізації продукції;

Мат.зат. – матеріальні затрати.

Даний показник показує скільки грн. доходу від реалізації отримано з 1 грн. використаних в виробництві матеріальних ресурсів.

Матеріаломісткість розраховується згідно формули 3.4

$$M1м = Мат.зат./Ч.дох. \quad (3.4)$$

де, Мат.зат. – матеріальні затрати;

Ч.дох. – чистий дохід від реалізації продукції.

Збільшення матеріаловіддачі продукції (або її зменшення матеріаломісткості) свідчить про покращення використання матеріалів, що позитивно впливає на ефективність виробництва. Зниження матеріаломісткості продукції на одиницю виробництва дозволяє стверджувати про зниження затрат матеріалів, палива та електроенергії.

Факторний аналіз наведено у таблиці 3.3.

За аналізований період на ТОВ “Оріон” матеріаловіддача збільшилась на 0,9 грн або на 359,8 %.

Таке зниження приросту зумовили наступні фактори:

- за рахунок збільшення виручки підприємства на 38483,12 %;
- за рахунок збільшення матеріальних затрат на 8290,32 %.

Сумарний вплив цих факторів зменшив матеріаловіддачу на 0,01 грн.

Матеріаломісткість на підприємстві знизилась на 3,13 грн у звітному

році порівняно з минулим або на 78,25 %.

Таблиця 3.3

**Аналіз ефективності використання матеріальних ресурсів ТОВ
“Оріон” за 2019-2021 рр.**

Показники	2019	2020	2021	Відхилення, +/-	Темп росту, %
				2021 / 2019	2021 / 2019
Матеріаловіддача грн. / грн.	0,25	1,06	1,15	0,90	359,85
Матеріаломісткість грн. / грн.	3,99	0,94	0,87	-3,13	-78,25
Матеріальні затрати, тис. грн.	150555	5272391	12632046	12481491	8290,32
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн.	37688	5594691	14541206	14503518	38483,12

Джерело: [90]

Зниження приросту матеріаломісткості на 78,25% викликали наступні чинники:

- збільшення доходу;
- збільшення матеріальних затрат.

Сумарний вплив цих факторів збільшив матеріаломісткість на 0,9 грн.

Рациональне використання виробничих запасів на підприємстві є чинником зростання рентабельності та прибутку. Аналіз ефективності використання запасів на ТОВ “Оріон” наведено у таблиці 3.4

Таблиця 3.4

**Аналіз ефективності використання запасів на ТОВ “Оріон” за
2019-2021 рр.**

Показник	2019	2021	Відхилення	
			абсолютні	%
Середньорічна вартість запасів, тис.грн.	40281,5	1773712	1733430	4303,29
Чистий прибуток (збиток), тис. грн	-3615644	-321702	3293942	-91,10
Коефіцієнт прибутковості	-89,7594	-0,18137	89,57	-99,80

Джерело: [90]

Визначаємо коефіцієнт прибутковості за формулою 3.5.

$$K1 \text{ оеф.приб.} = \text{Чис.приб.} / \text{Сер.вар.зап.} \quad (3.5)$$

де, $K1_{\text{оеф.приб.}}$ – коефіцієнт прибутковості;

Чис.приб. – чистий прибуток;

Сер.вар.зап. – середньорічна вартість запасів.

З метою проведення детально аналізу ефективності використання запасів потрібно розрахувати вплив окремих факторів на коефіцієнт прибутковості.

Дані таблиці 3.4 видно, що ефективність використання запасів зростає за період на 89.

Такий приріст забезпечили наступні чинники:

- зниження збитку на 91,10%;
- приріст середньорічної вартості запасів підприємства на 4303,29%.

Збільшення питомої ваги виробничих запасів підприємства може свідчити:

- про значне розширення масштабів діяльності підприємства;
- про бажання захистити грошові кошти від знецінення під впливом інфляції;
- про неефективний менеджмент виробничими запасами, внаслідок чого більша частина капіталу заморожується на тривалий час у запасах, сповільнюється його оборотність.

Крім того, є можливість виникнення проблем з ліквідністю, збільшується псування сировини та матеріалів, ростуть складські витрати, що негативно впливає на кінцеві результати діяльності.

В той же час недолік виробничих запасів (сировини, матеріалів, палива) також негативно позначається на виробничих та фінансових результатах діяльності підприємства. Тому кожне підприємство повинно прагнути до того, щоб виробництво вчасно та в повному обсязі забезпечувалось усіма необхідними ресурсами і в той же час до того, щоб дані ресурси не залежувалися на складах.

Для отримання якісних результатів у процесі проведення аналізу необхідно наявність численних джерел інформації та розумно поставлених

завдань.

Внаслідок проведеного аналізу можуть бути розраховані резерви збільшення випуску продукції за рахунок втримання встановлених норм витрати матеріалів, ліквідації надпланових зворотних відходів в виробництві, ліквідації браку в виробництві.

Результати аналізу виробничих запасів використовуються при вирішенні управлінських завдань у галузі логістики, а також впливають на розподіл фінансових ресурсів підприємства.

3.3. Управління виробничими запасами в діяльності підприємства

Від достовірності і об'єктивності відображення у бухгалтерському обліку та звітності операцій із виробничими запасами залежить правильність визначення основних показників, які характеризують результати господарської діяльності і реальний фінансовий стан підприємства (залишки оборотних коштів, темпи їх обігу, собівартість, прибуток), залежить від достовірності, об'єктивності, і повноти відображення господарських фактів, пов'язаних з рухом виробничих запасів, залежить правдивість та неупередженість всіх суттєвих для користувачів показників.

Щоб забезпечити підприємство виробничими запасами і ефективного їх використання необхідно здійснювати систематичний облік, контроль та якісний аналіз рівня динаміки забезпеченості, і також ефективності використання виробничих запасів. Надлишок запасів сприяє уповільненню обіговості коштів, а нестача може порушити безперервність виробничого процесу, викликати простої у роботі обладнання, збільшити собівартість продукції та ін.

Важливим чинником розвитку і інтенсифікації виробництва є стабільна забезпеченість підприємства матеріальними ресурсами та їх раціональне використання.

Потрібною умовою виконання планів виробництва продукції є повне та

своєчасне забезпечення підприємства сировиною і матеріалами. Рівень забезпеченості підприємств сировиною та матеріалами визначають за порівнянням фактичної кількості закупленої сировини з їхньою плановою потребою. Необхідно також перевірити забезпеченість потреби у завезенні матеріальних ресурсів договорами на поставку їх та фактичне виконання.

Вважаються, якщо система управління виробничими запасами характеризується великою кількістю факторів, що впливають на її ефективність. Загальні вимоги, що висуваються до такої системи, залежать від цілей підприємства, які:

- орієнтовані на підприємство: швидкість отримання матеріалів, товарів і інформації;
- орієнтовані на ринок: відповідність управління ринковій стратегії підприємства та здатність до адаптації;
- пов'язані з системною інтеграцією: розподіл завдань управління за видами продукції і цілісна система персональної відповідальності за виконання замовлення;
- орієнтовані на виробничий потік: систематичність контролю процесі управління в виробництві та узгодження окремих процесів управління.

Процес менеджменту виробничими запасами включає наступні етапи (рис. 3.2).

Під управлінням запасами розуміють контроль за рухом запасів та прийняття рішень, спрямованих на економію часу та коштів за рахунок мінімізації витрат, щодо утримання запасів, які необхідні для забезпечення безперебійного процесу операційної діяльності підприємства.

Ретельному аналізу піддаються обсяг та структура витрат по обслуговуванню запасів з метою їх мінімізації. Далі проводиться аналіз та дається оцінка ефективності використання запасів. До основних показників відносяться рентабельність запасів та оцінка рівня фінансової стійкості на основі тривимірного показника.



Рис.3.2. Етапи управління запасами на підприємстві.

Джерело: [83]

Виділяють наступні напрямки вдосконалення управління виробничими запасами на підприємствах:

- обґрунтування системи обліку матеріальних витрат на освоєння нової техніки й технології виробництва;
- підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління виробничими запасами;
- удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт у менеджменті виробничими запасами і обґрунтування раціональних методів проведення інвентаризації виробничих запасів підприємств;
- чітка організація обліково-контрольних процедур руху запасів підприємств.

Завданнями стратегій управління виробничими запасами на підприємстві є безперебійне постачання виробництва при найменших

витратах та максимальному задоволенні запитів виробництва. Всі поняття відносні та вимагають встановлення критеріїв оптимізації системи управління, тобто конкретних параметрів, до яких слід би було прагнути.

Коли вибирають стратегію, важливу роль відіграють витрати управління запасами. Оскільки витрати, пов'язані з необхідністю прискорення оборотності, зазвичай оправдані, тоді інтервали закупівель по цих видах сировини і матеріалів мають бути максимально скорочені. Активним видам сировини та матеріалів необхідно приділяти якомога більше уваги, та вони повинні контролюватися за допомогою найбільш ефективних систем обліку. На підприємстві бажано розділити виробничі запаси більш ніж на дві класифікаційні групи, для цього доцільно використовувати добре відому систему “системного аналізу ABC”.

По даній системі виробничі запаси підрозділяються на різні групи А, В і С. Група А об'єднує найбільш активні у грошовому відношенні види запасів, В – запаси середньої активності і С – запаси з найнижчим рівнем активності. За для класифікації по групам А, В і С застосовують той же метод, що й при об'ємно-вартісному аналізі. Об'єм річної відпустки в виробництво сировини та матеріалів кожного виду множиться на ціну, потім сировина та матеріали розташовуються по убиваючій грошовій активності. Група А, як найбільш активна, піддається найретельнішому контролю, групі В приділяється менш уваги, а група С контролюється найменш активно.

Для визначення потреби виробництва у таких видах сировини та матеріалів на майбутній період, а також для посилення контролю за їх рухом, ці види сировини та матеріалів теж групують в три і більше за категорію. Аналіз, проте, проводиться лише за кількістю сировини та матеріалу кожного найменування, без врахування вартості, та вирішення про періодичність закупівель приймаються на основі цього аналізу.

Цінність окремих видів сировини та матеріалів значно більше, ніж їх вартість або міра їх грошової активності. За відсутності якогось вигляду сировини чи матеріалу весь процес виробництва може потрапити під загрозу.

Тому дешеві види сировини та матеріалів також повинні підлягати ретельному контролю. При цьому також можна проводити об'ємно-вартісний аналіз підприємства.

Для задоволення потреб виробництва в будь-який момент, незалежно від затримок в постачаннях чи стрибка замовлень, у систему управління включають страхові запаси сировини та матеріалів або встановлення оптимального рівня страхових запасів сировини та матеріалів. Недоліки в розрахунках нормативів страхових запасів призводять до збоїв в забезпеченні виробничих цехів чи до додаткових витрат на утримання зайвих запасів сировини і матеріалів. Розрахунок нормативів страхових запасів сировини та матеріалів виконують так само ретельно, як і розрахунок поточних запасів. Випадковий характер чинників, які обумовлюють необхідність страхових запасів, зумовлює використання при розрахунках апарату теорії вірогідності.

Чинники, які впливають на розмір страхових запасів, можна підрозділити на дві групи — пов'язані із змінами потреб виробництва та чинники, що визначаються умовами постачання. Облік першої групи чинників пов'язаний з прогнозуванням величини виробничої потреби та вірогідних величин відхилення запитів виробництва в сировині та матеріалах в планованому періоді. Вплив чинників другої групи виражається у відхиленнях інтервалів постачань сировини та матеріалів від заданих, із-за порушень ритмічності оформлення замовлень, запізнень подачі транспорту, затримок у дорозі.

Відхилення такого роду викликаються випадковими і не залежними одна від одної причинами, тому моделювання закономірностей даних відхилень виконують за методологією вивчення випадкових масових явищ.

Для підтримки виробничих запасів на певному рівні в підприємстві доцільно розробляти порядок їх формування (встановлення норми запасу і правил поповнення) та контролю. Оптимальний розмір запасів кожного найменування сировини та матеріалів визначається з врахуванням наступних загальних принципів:

– для сировини та матеріалів, гострої потреби (група А) – включення в запас максимального страхового запасу, за для покриття будь-яких стрибків попиту;

– для сировини і матеріалів, що користуються виробничими цехами постійно (група В), – включення у запас помірному страхового запасу;

– для сировини і матеріалів, потреба у яких виникає в виробничих цехів нерегулярного (група С), – низький або нульовий рівень страхових запасів.

Для коригувань оптимального розміру запасу практикують:

- частий контроль запасів сировини та матеріалів групи А;
- періодичний контроль запасів сировини та матеріалів групи В;
- вибіркового контроль запасів сировини та матеріалів групи С.

Співвідношення між поточними запасами сировини та матеріалів, їх витратою на виробництво, поповненням та страховими запасами розраховується для кожного найменування сировини та матеріалу за наступною формулою:

$$\text{Запас страховий} > \text{Запас поточний} - \text{Незадоволені заявки} + \text{Постачання очікувані} -- \text{Попит прогнозований.}$$

При цьому:

$$\text{Запас поточний} = \text{Попит прогнозований} * \text{Часовий ряд.}$$

Відносно номенклатури та об'єму запасів сировини і матеріалів, що підлягають зберіганню, особлива увага приділяється страховим запасам, крім того, необхідно хотіти застосовувати найбільш економічну систему поповнення запасів.

У загальному вигляді структуру організаційно-економічного механізму управління раціональним використанням виробничих запасів на підприємстві можна представити поетапно, що утворює комплексну систему управління раціональним використанням товарно-матеріальних ресурсів на підприємстві, яке може використовуватися для досягнення управлінських цілей за допомогою економічних методів (Додаток Д).

Чітко сформований організаційно-економічний механізм управління

раціональним використанням виробничих запасів дозволить вирішити такі основні завдання:

- зацікавити працівників підприємства в постійному пошуку і реалізації заходів з раціонального використання виробничих запасів на всіх етапах життєвого циклу шляхом створення ефективної системи економічних санкцій і заохочень, сформувати стійку мотивацію працівників до раціонального використання виробничих запасів;

- здійснювати раціоналізацію витрат виробничих запасів під час процесу переробки, вдосконаленні існуючих, підвищувати рівень організації виробництва, продуктивності праці, покращувати її умови за рахунок раціонального використання виробничих запасів;

- максимізувати прибуток підприємства з переробки за рахунок систематичного виявлення і використання наявних резервів раціонального використання виробничих запасів, посилити його позиції на ринку шляхом підвищення рівня конкурентоспроможності продукції;

- проводити постійний моніторинг та контроль виникаючих на підприємстві виробничих, соціальних, економічних і екологічних проблем, вирішення котрих може бути забезпечене за рахунок раціонального використання виробничих запасів, сприяти своєчасному їх вирішенню;

- проводити економічну оцінку результатів раціонального використання виробничих запасів на підприємстві, у тому числі за окремими комплексами заходів з раціонального використання виробничих запасів, їх видами, визначати конкретний внесок в загальний результат раціонального використання виробничих запасів окремих підрозділів підприємства та працівників.

В системі управління виробничими запасами доцільно запровадити заходи, які забезпечать виконання наступних функцій:

1. планування:

- встановлення цілей та завдань із постачання матеріалів, тобто чітке визначення виробничої програми філії;

- збір та аналіз інформації про постачальників для набуття впевненості у виборі партнерів і забезпечення надійності систематичних поставок;

- планування організаційних засад забезпечення ресурсами, що передбачає складання графіку поставок і визначення їх обсягів;

- планування ресурсів у сфері матеріального постачання.

2. організація:

- встановлення рівня гнучкості, надійності та економічності організаційної структури постачання;

- встановлення внутрішніх взаємозв'язків організації, налагодження взаємозв'язку та співпраці на виробництвах різних видів продукції;

- існування умов для створення організації, які самовдосконалюється, надання виробничому персоналу можливостей для розвитку свого потенціалу і оптимізації своєї роботи;

- встановлення ефективності замовлення, транспортування та зберігання, що передбачає вибір оптимального маршруту доставки матеріалів та вдосконалення складських приміщень для забезпечення тривалого зберігання товарів на складах підприємства.

3. мотивація:

- створення умов для навчання та професійного розвитку спеціалістів, яке передбачає проходження курсів підвищення кваліфікації, відвідання підприємств дружньо-транспортної галузі із метою вивчення особливостей їх функціонування та набуття досвіду;

- задоволення особистих потреб працівників постачання і зберігання шляхом складання гнучкого графіку робочого часу, організацію позмінної праці персоналу тощо;

- залучення працівників в процес удосконалення управління рухом матеріальних ресурсів, використовуючи спосіб індивідуальних опитувань, колективних нарад чи проведення анкетувань та опитувань;

- задоволення працівників результатами своєї діяльності, тобто матеріальне заохочення шляхом виплати премій, надбавок і моральна мотивація;

4. контроль:

- контроль якості управління рухом матеріальних ресурсів, що може забезпечити завідувач складом, періодично надаючи управлінському персоналу відповідні звіти;

- встановлення відповідності отриманих результатів, які пов'язані з рухом матеріальних ресурсів, сформованим цілям.

- відстеження використання матеріальних ресурсів із метою попередження і запобігання фактів крадіжок або псування матеріалів.

Таким чином, забезпечення виконання вищезазначених функцій дає змогу покращити стан виробничих запасів і забезпечити оптимізацію їх використання, одночасно мінімізуючи їхні витрати і втрати запасів.

На підприємстві доцільно створити в автоматизованій системі управління окрему підсистему аналізу, що є набагато прогресивнішою формою організації аналітичної роботи. При цьому необхідно врахувати, що основним завданням цієї підсистеми є своєчасне отримання всієї необхідної інформації, оперативне її опрацювання у потрібних для кожної ланки функціональної підсистеми підприємства та бути своєрідним ланцюгом, який узгоджує роботу окремих підсистем для досягнення високих результатів діяльності підприємства у цілому. Ця підсистема повинна включати організаційно-аналітичні завдання, що необхідні для функціонування інших підсистем.

Висновки до розділу 3

У третьому розділі розглянуто організаційно-методичні засади аудиту виробничих запасів і оцінка ефективності їх використання, організація, методика та інформаційно-аналітичне забезпечення оцінки використання виробничих запасів та управління ними в діяльності підприємства.

Для достовірності і правдивості ведення обліку виробничих запасів відповідно до норм чинного законодавства періодично доцільно проводити

аудит його фінансово-господарської діяльності на підприємстві. При формуванні відомостей щодо запасів, правильності, та їх оцінки, аудитору необхідно визначити мінімальний перелік інформації, що буде суттєвою та корисною для аудиторської перевірки.

Стан виробничих запасів має значний вплив на фінансовий стан підприємства та його виробничі результати. Ефективне управління виробничими запасами дозволяє: зменшити виробничі витрати через дефіцит сировини та матеріалів; прискорити оборотність цієї категорії оборотних активів; звести до мінімуму надлишки ТМЦ, що збільшують вартість операцій та заморожують дефіцитні кошти; знизити ризик старіння та псування товарів; знизити витрати на зберігання ТМЦ.

ВИСНОВКИ

Найбільш важливою та значною частиною активів підприємства, є виробничі запаси. Вони займають особливе місце в складі майна та домінуючі позиції в структурі витрат підприємств різних сфер діяльності. Ефективність господарської діяльності підприємств в значній мірі залежить від чіткого та раціонального використання виробничих запасів.

Вивчення літературних джерел, періодичних видань, нормативних документів і аналіз фактичного стану обліку виробничих запасів у сучасних умовах дозволило зробити наступні висновки.

В бухгалтерському обліку поняття “виробничі запаси” розглядається як матеріальні запаси чи матеріальні цінності, які призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва, які можна класифікувати за різними ознаками, число яких може бути доповнене головним бухгалтером у залежності від інформаційних потреб. Та з метою раціональної організації обліку на практиці прийнято групувати дані матеріальні цінності відповідно до субрахунків рахунку 20 “Виробничі запаси”: сировина й матеріали; купівельні напівфабрикати і комплектуючі вироби; паливо; тара та тарні матеріали; будівельні матеріали; матеріали, передані в переробку; запасні частини; матеріали сільськогосподарського призначення; інші матеріали. Включення до їхнього складу виробничих запасів малоцінних і швидкозношуваних предметів, П(с)БО 9 “Запаси”, відповідно до якого дані компоненти є окремими складовими загальних запасів підприємства.

Відповідно до зарубіжних стандартів обліку собівартість запасів формують витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, які виникли під час доставки запасів до їх теперішнього місцеперебування і приведення їх в теперішній стан. Вітчизняний П(С)БО 9 «Запаси» прив’язує формування первісної вартості (собівартості).

Аналітичний облік виробничих запасів починається з чіткого та правильно організованого складського обліку, що повинен бути

організований якісно.

Здійснення обліку і аудиту виробничих запасів підприємства регламентується відповідною нормативно-правовою базою. Зокрема, Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та іншими затвердженими документами.

Організація обліку виробничих запасів є важливим елементом системи управління, яке забезпечує отримання достовірної, повної і правдивої інформації про результати діяльності від використання цієї категорії, що передбачає суворе дотримання всіх процедур їх обліку згідно до нормативних документів.

Підприємство здійснює організацію і ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів згідно чинного законодавства. Аналітичний облік ведеться на підприємстві в розрізі матеріальних цінностей, найменувань або однорідних груп. Дані аналітичного обліку є первинною інформацією для здійснення синтетичного обліку.

Аналітичний облік виробничих запасів починається з складського обліку, який ведеться в Картках складського обліку, це забезпечує організованість на підприємстві. Підприємство здійснює організацію і веденням бухгалтерського обліку виробничих запасів згідно чинного законодавства.

Аналітичний облік забезпечує детальний облік виробничих запасів підприємства, оскільки ведеться на підприємстві в розрізі їх найменувань або однорідних груп. Дані аналітичного обліку є первинною ланкою інформації для здійснення синтетичного обліку. Синтетичний облік дає можливість достовірно визначити рух виробничих запасів на підприємстві, виявити потенційну вартість переданих та наданих виробничих запасів, їх достовірну оцінку. Синтетичний облік наявності та руху виробничих запасів ведеться на рахунку 20 “Виробничі запаси”. По дебету рахунка 20 “Виробничі запаси” і його субрахунків відображають надходження

відповідних запасів на підприємство і збільшення їх вартості в результаті дооцінки, по кредиту – витрати на виробництво, відпуск у переробку, на сторону, а також зменшення вартості запасів внаслідок уцінки.

Узагальнена інформація, що міститься на синтетичних рахунках є важливою для ведення Головної книги, складання Балансу, а також подачі звітності до фінансових органів. Підприємство проводить інвентаризацію, що дозволяє керівникові реально оцінити стан підприємства і виробничих запасів.

Впровадження ефективних форм попереднього та поточного контролю за дотриманням норм запасів та їх витратою забезпечить зниження собівартості продукції, підвищенню рентабельності виробництва.

В результаті проведеного оцінки ефективності використання виробничих запасів на ТОВ “Оріон” за даними звітності за 2019-2021 р.р. можна зробити висновок, що завдання менеджерів підприємства полягає в тому, щоб знайти оптимальне співвідношення між надмірно великими запасами, що спроможні привести до фінансових труднощів, та надмірно малими запасами, небезпечними для стабільного виробництва.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Пилипів Н., Борисовський М. Поняття і сутність товарно-виробничих запасів. *Економічний аналіз*. 2013. Випуск 12. Частина 3. С. 303–307.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 р. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 15.08.2022).
3. Голов С.Ф. Уніфікація як гальмо розвитку бухгалтерського обліку в Україні. *Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики* : збірник матеріалів міжнародної науково-практичної конференції (м. Київ, 14 травня 2010 р.). Київ : КНЕУ, 2020. С. 31–32.
4. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2019. 423 с.
5. Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 688 с.
6. Хом'як Р.Л., Лемешівський В.В. Бухгалтерський облік в Україні : навчальний посібник. Львів : Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2019. 1224 с.
7. Чебанова Н.В., Василенко Ю.А. Бухгалтерський фінансовий облік : посіб. Київ : Видавничий центр «Академія», 2020. 672 с.
8. Гливенко В.В., Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : навч. пос. 3-тє видання. Київ : Центр учбової літератури, 2018. 608 с.
9. Бенько М., Гуцайлюк З., Щирба М., Бенько М. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Тернопіль : Астон, 2017. 496 с.
10. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : навч. пос. 4-тє видання. Київ : Центр учбової літератури, 2021. 604 с.
11. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів :

затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69.
URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94#Text> (дата звернення: 16.10.2022).

12. Білова Н., Дзюба Н., Хмелевський І. Надходження запасів: податковий та бухгалтерський облік. *Податки та бухгалтерський облік*. 2018. №88. С. 14–46.

13. Мурашко О.В. Удосконалення методів і прийомів внутрішньогосподарського контролю за матеріальними цінностями в умовах автоматизації обліку. *Науковий вісник, збірник наукових праць Академії державної податкової служби України*. №3(17) . 2021. С. 146–152 с.

14. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. для студентів спец. 7050106 «Облік і аудит / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. Житомир : ЖІТІ, 2018. 448 с.

15. Сопко В.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Київ : КНЕУ, 2019. 578 с.

16. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : Знання, 2019. 535 с.

17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (дата звернення: 23.09.2022)

18. Морозюк Н.С., Дяченко О.П. Порівняльні концепції визначення запасів в країнах світової співдружності. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету*. Серія : Економічні науки. 2018. № 4 (28). С. 271–275.

19. Ощепков О.П., Максименко Н.В. Визначення поняття «Виробничі запаси» в бухгалтерському обліку. *Економіка харчової промисловості*. 2019. № 3. С. 71–73.

20. Титенко Л.В. Економічна сутність виробничих запасів. *Фінанси, облік і аудит*. 2019. № 18. С. 361–369.

21. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 31 «Фінансові витрати». URL: <http://zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення: 14.07.2022).

22. Сонько В. Бухгалтерський облік : навч. посібн. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищ. навч. закл. Тернопіль : Астон, 2018. 496 с.
23. Иваниенко В.В. Финансовый анализ : учеб. пособ. 2-е изд. Харків : ИД «ИНЖЕК», 2017. 176 с.
24. Швец И.Б., Бондарева И.А. Управление производственными запасами на предприятии : монография / НАН Украины. Инт економіки пром-ти. Донецк, 2017. 182 с.
25. Титенко Л.В. Економічна сутність виробничих запасів. *Фінанси, облік і аудит*. 2018. № 18. С. 361–369.
26. Білик М.С., Кіндрацька Г.І., Кобилюх О.Я. Ідентифікація запасів в управлінні логістичною системою. *Вісник національного університету «Львівська політехніка»*. 2017. № 669. С. 254–261.
27. Кащенко Н.Б., Цуконова О.В. Удосконалення методики аналізу виробничих запасів підприємства. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2017. № 2. С. 128–135.
28. Справжній бух облік. 3-тє вид., перероб. і доп. / Н. Білова, А. Бобро та ін. Харків : Фактор, 2018. 1264 с.
29. Ощепков О.П., Максименко Н.В. Визначення поняття «Виробничі запаси» в бухгалтерському обліку. *Економіка харчової промисловості*. 2019. № 3. С. 71–73.
30. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. для студентів спец. 7050106 «Облік і аудит» / Ф.Ф. Бутинець , Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. Житомир : ЖІТІ, 2019. 448 с.
31. Нормативно-правова база з обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів URL: <https://studfiles.net/preview/5457025/page:2/> (дата звернення: 12.06.2022).
32. Лопатіна В.В. Економічна сутність виробничих запасів. *Наукові праці. Економіка*. 2019. Випуск 177. Том 189. С. 67–71.
33. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 28.09.2022).

34. Федак Л.М. Запаси підприємств: сутність та класифікація. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2019. № 1. С. 157–162.

35. Роєва О.С. Розвиток підходів до класифікації виробничих запасів на підприємствах гірничо-металургійного комплексу України. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. 2019. Вип. 29. С. 163–169.

36. Лавруша О.Г. Класифікація виробничих запасів на металургійних підприємствах. *Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності*. 2019. Вип. 1. Том 2. С. 135–139.

37. Коваленко А.М., Хомяк С.С., Киян І.Г., Харитонova О.Г. Бухгалтерський облік в Україні: Від теорії до практики / за ред. А.М. Коваленко. Дніпропетровськ : ВКК «Баланс-Клуб», 2006. 1024 с.

38. Норд Г.Л., Белікова В.В. Особливості класифікації виробничих запасів підприємств-виробників будівельних виробів з пластмаси та металу. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 10. С. 122–126.

39. Сопко В., Гуцайлюк З., Щирба М., Бенько М. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Тернопіль : Астон, 2019. 496 с.

40. Шендригоренко М.Т. Виробничі запаси підприємства як об'єкт обліку та аудиту. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 20. С. 1045–1047.

41. Багрій К.Л. Особливості аналізу ефективності використання матеріальних запасів підприємства. *Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Економічні науки*. Серія : Облік і фінанси. Вип. 7(25). Ч. І. Луцьк, 2019. С. 50–58.

42. Облік і звітність за міжнародними стандартами : навчальний посібник. 2-е видання, виправлене, доповнене / З. В. Задорожний, В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, В. Ю. Бродовський. Тернопіль : ТНЕУ, 2019. 446

с.

43. Морозюк Н.С., Дяченко О.П. Порівняльні концепції визначення запасів в країнах світової співдружності. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету*. Серія : Економічні науки. 2018. № 4 (28). С. 271–275.

44. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2019. 336 с.

45. Задорожний З.В. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку в Україні. *Економічний аналіз*. 2019. Випуск 6. С. 163–169.

46. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999р. № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 12.10.2022).

47. Голов С.Ф. Уніфікація як гальмо розвитку бухгалтерського обліку в Україні. *Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики* : збірник матеріалів міжнародної науковопрактичної конференції. (м. Київ, 14 травня 2020 р.). Київ : КНЕУ, 2010. С. 31–32.

48. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік. Київ : Вид-во «Центр учбової літератури», 2019 р. 468 с.

49. Должанський А.М., Юрочко О.С. Нормативно-правове забезпечення обліку виробничих запасів на підприємствах в умовах розвитку ринкових відносин. *Науковий вісник, НЛТУ України*. 2018. Вип. 5. С.19–30.

50. Максимова В. Принципова модель внутрішнього аудиту (на прикладі виробничих запасів). *Бухгалтерський облік та аудит*. 2018. № 12. С. 15–19.

51. Приймачок О.М. Облік виробничих запасів і аналіз ефективності їх використання : автореф. дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2018. 24 с. URL: lib.ua-gu.net. (дата звернення: 12.06.2022).

52. Відоменко О.І. Організація обліку. Київ, 2019 р. 23 с.

53. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського

обліку в Україні : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2019. 423 с.

54. Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 688 с.

55. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : Знання, 2019. 535 с.

56. Поплюйко А.М. Документальне оформлення операцій використання виробничих запасів. *Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту*. № 17. Житомир : ЖІТІ, 2019. С. 146–155 с.

57. Бутинець Ф.Ф. Аудит діяльності підприємства. Житомир : Рута, 2019. 416 с.

58. Сопко В.В. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Київ : КНЕУ, 2019. 578 с.

59. Рапинець В.І. Облік виробничих запасів з використанням інформаційних технологій. Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України матеріали міжнародної науково-практичної конференції. (м. Тернопіль, 21- 22 листопада 2018 р.). Тернопіль, 2019. С. 502–504 с.

60. Відоменко О.І. Організація обліку. Київ, 2019. 23 с.

61. Сенюк Є. Економічна сутність запасів та їх оцінка на підприємстві. *Стратегії економічного розвитку підприємств в умовах глобалізації*. 2019. № 1. С. 12–14. URL: conf-cv.at.ua. (дата звернення: 11.09.2022).

62. Крамаренко Г.О. Фінансовий аналіз і планування : навчальний посібник. Дніпропетровськ : ДАУБП, 2019. 224 с.

63. Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік. Київ : Центр учбової літератури, 2019. 688 с.

64. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000р. № 356. *Сайт Верховної ради України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua> (дата звернення: 18.09.2022).

65. Мурашко О.В. Удосконалення методів і прийомів внутрішньогосподарського контролю за матеріальними цінностями в умовах автоматизації

обліку. *Науковий вісник, збірник наукових праць Академії державної податкової служби України*. № 3(17) . 2021. С.146–152.

66. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2019. 423 с.

67. Терещенко Л.О., Матієнко-Зубенко І.І. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2019. 187 с.
[URL:http://pulib.if.ua/part/6567](http://pulib.if.ua/part/6567) (дата звернення: 22.04.2022).

68. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Київ : КНЕУ, 2019. 260 с.

69. Бузова И.А. Коммерческая оценка инвестиций. Санкт-Петербург : Питер, 2020 р. 432 с.

70. Максимова В. Принципова модель внутрішнього аудиту (на прикладі виробничих запасів). *Бухгалтерський облік та аудит*. 2018. № 12. С. 15–19.

71. Рудницький В.С. Методологія і організація аудиту. Тернопіль : Економічна думка, 2019. 192 с.

72. Бутинець Ф.Ф. Аудит діяльності підприємства. Житомир : Рута, 2021. 416 с.

73. Максимова В. Принципова модель внутрішнього аудиту (на прикладі виробничих запасів). *Бухгалтерський облік та аудит*. 2018. № 12. С. 15–19.

74. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Київ : КНЕУ, 2019. 260 с.

75. Власюк Г.В. Проблеми організації бухгалтерського обліку та шляхи їх вирішення. *Держава та регіони*. 2019. № 6. С. 40–44.

76. Шкарабан С.І. Економічний аналіз. *Науковий вісник НЛТУ України* : збірник наукових праць і видань. 2014. URL: http://econa.at.ua/Vypusk_9/EA_2 (дата звернення: 11.03.2022).

77. Чумаченко М.Г Економічний аналіз : навчальний посібник. Київ : КНЕУ, 2018. 540 с.
78. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту : навч. посіб. Київ : Знання-Прес, 2019. 349 с.
79. Крамаренко Г.О. Фінансовий аналіз і планування : навчальний посібник. Дніпропетровськ : ДАУБП, 2019. 224 с.
80. Любушин Н.П. Комплексний економічний аналіз господарської діяльності : навчальний посібник. URL: <http://www.rusnauka.com> (дата звернення: 12.06.2022).
81. Савицька Г.В. Аналіз господарської діяльності : підручник. Київ : Центр учбової літератури, 2019. 586 с.
82. Гіляровський Л.Т., Лисенко Д.В., Ендовіцкий Д.А. Комплексний економічний аналіз господарської діяльності : підручник. Київ : Проспект, 2019. 510 с.
83. Хом'як Р.Л., Лемешівський В.В. Бухгалтерський облік в Україні : навчальний посібник. Львів : Національний університет «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2019. 1224 с.
84. Чебанова Н.В. Бухгалтерський фінансовий облік: посіб. / Н.В. Чебанова, Ю.А. Василенко. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2019. – 672 с
85. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік в Україні: основи та практика : навч. пос. 3-тє видання. Київ : Центр учбової літератури, 2018. 608 с.
86. Інструкція по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, матеріальних цінностей, грошових коштів і документів : затверджена Наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р.
№ 69. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0202-94#Text> (дата звернення: 16.10.2022).
87. Білова Н., Дзюба Н., Хмелевський І. Надходження запасів:

податковий та бухгалтерський облік. *Податки та бухгалтерський облік*. 2018. № 88. С. 14–46.

88. Мельник Т.Г. Бухгалтерський облік. Практикум : навч. посіб. / М-во освіти і науки України. Київ : Кондор, 2018. 424 с. : табл.

89. Багрій К.Л. Особливості аналізу ефективності використання матеріальних запасів підприємства. *Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Економічні науки*. Серія : Облік і фінанси. Вип. 7(25). Ч. І. Луцьк, 2019. С. 50–58.

90. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 31 «Фінансові витрати». URL: <http://zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення: 12.06.2022).

Додатки

Трактування терміну «виробничі запаси» в науковій літературі

№ з/п	Автор	Визначення
	В. Сонько [22]	Під виробничими запасами розуміють накопичені ресурси, що перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва
2	В.В. Іваниєнко [23, с. 98]	Виробничі запаси — це матеріальні ресурси, що знаходяться на складах фірми (сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, що комплектують вироби, паливо і пальне, тара і тарні матеріали, запасні частини для ремонту, інструменти та ін.), призначені для виробничого споживання, але що ще не поступили у виробництво
4	І.Б. Швець [24, с. 14]	Виробничі запаси є матеріальними оборотними активами підприємств, головною умовою здійснення необхідного виробничого процесу
	Л.В. Титенко [25, с. 367]	Виробничі запаси – це частина матеріальних ресурсів підприємства, які представляють собою сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що складають матеріальну основу продукції підприємства, надають їй необхідних якостей, приймають участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції
5	М. С. Білик [26, с. 255]	Виробничі запаси – це сировина, основні матеріали, що комплектують вироби і інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва і адміністративних потреб.
3	Н. Б. Кащенко [27, с. 129]	Виробничі запаси – це вартість сировини, основних матеріалів, що становлять основу виготовленої продукції, придбаних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних речовин.

	Н. Білова, А. Бобро та ін. [28, с. 326]	Виробничі запаси — матеріали, паливо, запасні частини, насіння, корма, а також малоцінні і швидкозношувані предмети. Виробничі запаси беруть участь у виробництві і використовуються впродовж операційного циклу
	О.П. Ощепков [29, с. 73]	Виробничі запаси – лише ті матеріальні цінності (сировина, матеріали, тара та тарні матеріали, напівфабрикати та комплектуючі матеріали), які безпосередньо використовуються для виробництва продукції
1.	Ф.Ф. Бутинець [30, с. 313]	Виробничі запаси – активи, які використовуються для подальшого продажу, використання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством

* розроблено автором

Додаток Б

Аналіз структури активів ТОВ " Опіон "

за 2019-2021 рр.

№ п/п	Активи	Роки			Питома вага			Відхилення (2020 /2019)			Відхилення (2021/ 2020)			Відхилення (2021 / 2019)		
		2019	2020	2021	2019	2020	2021	абсолю тне	тем п прирост у	У струк турі	абсолю тне	тем п прирост у	У стру ктур	абсолютн і є	тем п прирост у	У струк турі
1	Необоротні активи	2403047	1989772	1871365	96,24	42,83	36,80	-413275	-17,20	-53,40	-118407	-5,95	-6,03	-531682	-22,13	-59,43
2	Оборотні активи в т.ч.:	93812	2655186	3197604	3,75	57,16	62,89	2561374	2730,33	53,40	542418	20,43	5,73	3103792	3308,52	59,13
3	<i>- сфери виробництва</i>	40162	1552604	1975753	1,60	33,42	38,85	1512442	3765,85	31,82	423149	27,25	5,43	1935591	4819,46	37,25
4	<i>- сфери обігу</i>	53650	1102582	1221851	2,14	23,73	24,03	1048932	1955,14	21,59	119269	10,82	0,29	1168201	2177,45	21,88
5	Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	76	76	15440	0,003	0,002	0,304	0	0,00	0,00	15364	20215,79	0,30	15364	20215,79	0,30
	Всього	2496935	4645034	5084409	100	100	100	2148099	86,03	X	439375	9,46	X	2587474	103,63	X

Додаток В

Аналіз наявності і структури виробничих запасів на ТОВ "Оріон" за 2019-2021 рр.

№ п/п	Вид виробничих запасів	Роки			Питома вага			Відхилення (2020 / 2019)			Відхилення (2021/2020)			Відхилення (2021 / 2019)		
		2019	2020	2021	2019	2020	2021	абсолю тне	тем п прирост у	У струк турі	абсолю тне	тем п прирост у	У стру кту р і	абсолютн і є	тем п прирост у	У струк турі
1	Зировина і матеріали	9489	741595	1083415	61,557	96,547	96,511	732106	7715,31	34,99	341820	46,09	-0,04	1073926	11317,59	34,95
2	Паливо	448	6417	15514	2,906	0,835	1,382	5969	1332,37	-2,07	9097	141,76	0,55	15066	3362,95	-1,52
3	Гара і тарні матеріали	3067	10355	15148	19,896	1,348	1,349	7288	237,63	-18,55	4793	46,29	0,00	12081	393,90	-18,55
4	Будівельні матеріали	2411	9755	8500	15,641	1,270	0,757	7344	304,60	-14,37	-1255	-12,87	-0,51	6089	252,55	-14,88
	Всього	15415	768122	1122577	100	100	100	752707	4882,95	X	384485	46,15	X	1107162	7182,37	X

Додаток Д

Аналіз ефективності використання матеріальних ресурсів ТОВ "Оріон" за 2019-2021 рр.

Показники	2019	2020	2021	Відхилення, +/-			Темп росту		
				2021/2019	2021/2019	2021/2019	2021/2019	2021/2019	2021/2019
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн.	37688	5594691	14541206	5557003	8946515	14503518	14744,75	159,91	38483,12
Матеріальні затрати, тис.грн.	150555	5272391	12632046	5121836	7359655	12481491	3401,97	139,59	8290,32
Матеріаловіддача грн./грн.	0,25	1,06	1,15	0,81	0,09	0,90	323,90	8,48	359,85
Матеріаломісткість грн./грн.	3,99	0,94	0,87	-3,05	-0,07	-3,13	-76,41	-7,82	-78,25

