

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ**

Кафедра обліку та оподаткування

**Кваліфікаційна робота**

магістра

на тему: Облік виробничих запасів та аналіз ефективності їх використання на  
ТОВ «ПИВОДАР»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0712-оа-2  
спеціальності 071 облік і оподаткування  
освітньої програми облік і аудит

А.А. Зеленова

Керівник к.н.держ.упр., доцент Пушкарь І.В.

Рецензент д.е.н., професор Варламова І.С.

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Факультет економічний  
Кафедра обліку та оподаткування  
Рівень вищої освіти магістр  
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»  
Освітня програма «Облік і аудит»

**ЗАТВЕРДЖУЮ**

Завідувач кафедри \_\_\_\_\_ Н.М. Проскуріна  
« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2023 року

**З А В Д А Н Н Я**

**НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ**

Зеленовій Анастасії Андріївні

1. Тема роботи: Облік виробничих запасів та аналіз ефективності їх використання на ТОВ «ПІВОДАР»  
керівник роботи Пушкарь Ірина Володимирівна, к.н.держ.упр., доцент,  
затверджені наказами ЗНУ від 01.05.2023 р. № 650-с, від 18.09.2023 №1446-с.
- 2 Строк подання студентом роботи 01 грудня 2023р.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані обліку та аналізу ефективності використання основних засобів.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретичні основи обліку і аналізу ефективності використання виробничих запасів; вивчити діючу систему синтетичного та аналітичного обліку виробничих запасів; розробити напрями удосконалення обліку виробничих запасів на підприємстві; оцінити ефективність використання виробничих запасів підприємства; визначити шляхи підвищення ефективності використання виробничих запасів та управління ними на ТОВ «ПІВОДАР».
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 17 рис., 20 табл. і 20 формул.

## 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.н.держ.упр., доцент Пушкарь І.В.	19.08.2023	19.08.2023
2	к.н.держ.упр., доцент Пушкарь І.В.	16.09.2023	16.09.2023
3	к.н.держ.упр., доцент Пушкарь І.В.	07.10.2023	07.10.2023

7. Дата видачі завдання: 01.06.2023 р.

## КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2023	виконано
2.	Написання вступу	липень 2023	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2023	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2023	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2023	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2023	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2023	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2023	виконано

Студент \_\_\_\_\_  
( підпис )

А.А. Зеленова

Керівник роботи \_\_\_\_\_  
( підпис )

І.В. Пушкарь

**Нормоконтроль пройдено**

Нормоконтролер \_\_\_\_\_

В.В. Сьомченко

## РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота містить 3 розділи, 117 с., 17 рис., 20 табл., 4 додатка, 70 джерел.

ЗАПАСИ, ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ, ОЦІНКА, КЛАСИФІКАЦІЯ, ІНВЕНТАРИЗАЦІЯ, ТРАНСПОРТНО-ЗАГОТІВЕЛЬНІ ВИТРАТИ, АНАЛІЗ, ОБОРОТНІСТЬ, МАТЕРІАЛОМІСТКІСТЬ, МАТЕРІАЛОВІДДАЧА

Об'єкт дослідження – процес відображення в обліку господарських операцій, пов'язаних з рухом запасів та аналіз ефективності їх використання на ТОВ «ПИВОДАР».

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління запасами підприємства.

Методи дослідження: системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів. Під час виконання дослідження використано загальнонаукові методи пізнання: історичний метод, методи індукції та дедукції, теоретичного узагальнення і порівняння; методи економічного та статистичного аналізу, методи причинно-наслідкового зв'язку, факторний аналіз та абстрактно-логічний метод.

Розкрито тему обліково-аналітичного забезпечення управління запасами ТОВ «ПИВОДАР». Надано характеристику основним показникам фінансово-господарської діяльності підприємства. Вивчено організаційно-методичні аспекти обліку і аналізу запасів досліджуваного підприємства.

Основні результати дослідження полягають в тому, що набуло подальшого розвитку: трактування поняття «виробничі запаси» як об'єкта

обліку та аналізу; класифікація запасів виробничого підприємства шляхом узагальнення їх за спільними ознаками, що забезпечує оперативне формування необхідної інформації для прийняття управлінських рішень; розширення аналітичного обліку за рахунок відкриття аналітичних рахунків до субрахунку 291, 292; з метою уніфікації документів запропоновано до використання удосконалену форму лімітно-забірної карти; запропоновано застосовувати сигнальне документування про відхилення фактичних запасів від діючих норм для підвищення дієвості контрольної функції обліку запасів; виявлено резерви та обґрунтовано напрями підвищення ефективності управління запасами на досліджуваному підприємстві.

Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності облікової інформації для забезпечення дієвості контролю та підвищення ефективності управління запасами товариства; можуть впроваджуватися в практику роботи вітчизняних підприємств. Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення операцій з обліку запасів сучасним умовам господарювання; своєчасне одержання та аналіз необхідної інформації керівництвом.

## SUMMARY

Qualifying work contains 3 sections, 117 p., 17 fig., 20 tab., 4 applications, 70 references.

INVENTORIES, PRODUCTION INVENTORIES, ASSESSMENT, CLASSIFICATION, INVENTORY, TRANSPORT AND SUPPLY COSTS, ANALYSIS, TURNOVER, MATERIALS, MATERIALISTS

The object of the research is the process of recording in the accounting of economic transactions related to the movement of stocks and the analysis of their effective use at PYVODAR LLC.

The purpose of the qualification work is to substantiate theoretical provisions and to develop practical recommendations for improving accounting and analytical support for the management of the company's inventory.

Methods of research: a systematic approach to the study of economic phenomena and processes. During the research the general scientific methods of cognition were used: historical method, methods of induction and deduction, theoretical generalization and comparison; methods of economic and statistical analysis, methods of causation, factor analysis and abstract-logical method.

The topic of accounting and analytical support for the inventory management of PYVODAR LLC is revealed. Characterization of the main indicators of financial and economic activity of the enterprise is given. Characterization of the main indicators of financial and economic activity of the enterprise is given. Organizational and methodical aspects of accounting and analysis of stocks of the studied enterprise are studied.

The main results of the study are the following developments: the interpretation

of the concept of «inventories» as an object of accounting and analysis; classification of stocks of an industrial enterprise by generalization of them on common grounds, which provides prompt formation of the necessary information for making management decisions; expansion of analytical accounting by opening analytical accounts to subaccounts 291, 292; for the purpose of unification of documents an improved form of a limit-pick-up card is proposed; it is proposed to use signal documentation on deviation of actual inventories from current norms to increase the effectiveness of the control function of inventory accounting; reserves have been identified and directions for improving the efficiency of inventory management at the studied enterprise have been substantiated.

The results of the study are aimed at improving the reliability, efficiency and analyticity of accounting information to ensure the effectiveness of control and increase the efficiency of the company's inventory management; can be implemented in the practice of domestic enterprises. The practical application of the recommendations proposed by the author will allow to provide adequate reflection of the stock accounting operations to the current economic conditions; timely receipt and analysis of necessary information by management.

## ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

ВСТУП.....	9
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКА-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА АНАЛІЗУ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ	
1.1 Економічна сутність та класифікація запасів.....	14
1.2 Нормативно-правове регулювання обліку запасів.....	25
1.3 Особливості методики аналізу запасів для цілей управління.....	35
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ НА ТОВ «ПИВОДАР»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства .....	52
2.2 Синтетичний та аналітичний облік запасів на підприємстві.....	59
2.3 Удосконалення обліку виробничих запасів на підприємстві.....	80
РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ЗАПАСІВ НА ТОВ «ПИВОДАР»	
3.1 Аналіз динаміки наявності, складу і структури запасів .....	88
3.2 Аналіз ефективності використання запасів.....	95
3.3 Напрями підвищення ефективності управління запасами товариства.	102
ВИСНОВКИ.....	108
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ.....	111
ДОДАТОК А Характеристика П(С)БО 9 «Запаси».....	118
ДОДАТОК Б Звіряльна відомість результатів інвентаризації товарно- матеріальних цінностей.....	119
ДОДАТОК В Баланс (Звіт про фінансовий стан) ТОВ «Пиводар» на	



31 грудня 2022 р.....	120
ДОДАТОК Д Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) ТОВ «Пиводар» за 2022 рік.....	122



## ВСТУП

Діяльність будь-якого підприємства, значною мірою залежить від наявності та ефективності використання ресурсів, які складають основу для забезпечення господарювання підприємницьких структур. У свою чергу, у структурі ресурсів підприємства вагоме місце належить матеріальним ресурсам, невід'ємною складовою яких виступають виробничі запаси. Саме раціональна організація процесів формування та використання виробничих запасів істотно впливає на ефективність діяльності підприємства в цілому, що обумовлено наступним: по-перше, виробничі запаси складають матеріальну основу продукції, що виробляється підприємством, по-друге, виробничі запаси формують вагому статтю калькуляції собівартості продукції і відповідно – витрат підприємства.

Тому, управління запасами підприємства потребує належного інформаційного забезпечення, достовірність якого залежить від раціональної організації їх обліку та результатів комплексного аналізу, для прийняття обґрунтованих рішень щодо підвищення ефективності управління запасами на підприємстві. Для забезпеченості підприємства виробничими запасами та ефективного їх використання необхідно вживати комплекс заходів, щодо виявлення та реалізації наявних резервів. Для цього необхідно здійснювати систематичний облік і контроль, якісний аналіз рівня та динаміки забезпеченості, а також ефективності використання виробничих запасів. В цьому полягає актуальність теми проведеного дослідження.

Важливим фактором успішного функціонування підприємств промислової галузі є ефективність використання виробничих запасів як невід'ємної складової безперервності виробничих процесів. Підприємство самостійно визначає потрібну їх кількість для виробництва продукції. У такому контексті виникає необхідність розроблення дійового механізму, здатного координувати процеси обліку й аналізу надходження, наявності,

використання та вибуття виробничих запасів. Призначення даного механізму полягає у відображенні процесів забезпечення виробничими запасами, застосуванні такого методу оцінки вартості виробничих запасів, який найкраще відповідає обліковій політиці підприємства, що в свою чергу, свідчить про актуальність теми проведеного дослідження.

Питання обліку виробничих запасів були висвітлені в працях вітчизняних учених Ф.Ф. Бутинця, М.П. Войнаренка, А.М. Герасимовича, С.Ф. Голова, В.І. Єфіменка, М.В. Кужельного, Ю.А. Кузьмінського, В.Г. Линника, В.В. Сопка, Н.М. Ткаченко, та зарубіжних науковців В.Ф. Палія, Я.В. Соколова, Р. Ентоні, Дж. Риса, У. Хорнгрена та Дж. Фостера, Нідлза Б., Андерсона Х., Колдуела Д. та інших. Дослідженню методики аналізу ефективності використання запасів присвячені наукові праці С.В. Калабухової, Є.В. Мниха, С.З. Мошенського, О.В. Олійник, Г.В. Савицької, М.Г. Чумаченка та інших. Не применшуючи внесок вказаних дослідників у вирішення проблем обліку та аналізу запасів підприємства, варто зазначити, що все ще залишаються ряд невирішених питань щодо формування обліково-аналітичного забезпечення управління запасами підприємства. Наявність невирішених проблем, дискусійність окремих теоретичних положень, їх практичне значення обумовлюють актуальність обраної теми, визначають цільову спрямованість теми дослідження, його мету та завдання.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення управління запасами підприємства.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначені і вирішувалися наступні завдання:

- розкрити економічну сутність запасів як об'єкта обліку і аналізу;
- дослідити класифікацію виробничих запасів підприємства;
- вивчити нормативно-законодавчу базу з питань обліку запасів;
- провести порівняння обліку виробничих запасів відповідно до

міжнародних та національних стандартів;

– вивчити діючу систему обліку виробничих запасів на досліджуваному підприємстві та запропонувати напрями її удосконалення;

– проаналізувати стан використання запасів та обґрунтувати напрями підвищення ефективності управління ними на досліджуваному підприємстві.

Об'єктом дослідження є процес відображення в обліку господарських операцій, пов'язаних з рухом запасів та аналіз ефективності їх використання на ТОВ «Пиводар».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів обліку запасів та аналізу ефективності їх використання на підприємстві.

Методичною основою кваліфікаційної роботи є системний підхід до вивчення і розкриття сучасного стану обліку й аналізу використання запасів промислового підприємства.

У роботі використано сукупність загальнонаукових і спеціальних методів пізнання соціально-економічних процесів і явищ, а саме: методи наукового узагальнення, порівняння, системності і комплексності – при систематизації матеріалу щодо економічної сутності запасів; методи загальнонаукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу і синтезу – при розробці класифікації запасів промислового підприємства, складанні робочого плану рахунків із обліку виробничих запасів в виробництві, при упорядкуванні облікового процесу в системі бухгалтерських рахунків за видами економічної діяльності на підприємстві, експертні методи – при наданні пропозицій щодо формування системи аналітичних показників використання виробничих запасів із урахуванням стратегічних цілей ведення бізнесу; статистичні методи – при розробці алгоритму аналізу, який забезпечує мінімізацію матеріальних потоків на промисловому підприємстві.

Теоретичною та методичною основою дослідження є наукові розробки вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів з обліку й аналізу виробничих запасів, національні та міжнародні законодавчо-нормативні акти,

інструктивні та статистичні матеріали, а також дані бухгалтерського обліку ТОВ «Пиводар».

Основні результати дослідження полягають в тому, що набуло подальшого розвитку: трактування поняття «виробничі запаси», яке на відміну від існуючих комплексно поєднує його сутнісні характеристики як об'єкта обліку та аналізу; класифікація запасів виробничого підприємства шляхом узагальнення їх за спільними ознаками, що забезпечує оперативне формування необхідної інформації для прийняття управлінських рішень; розширення аналітичного обліку за рахунок відкриття аналітичних рахунків до субрахунку 291, 292; запропоновано застосовувати сигнальне документування про відхилення фактичних запасів від діючих норм для підвищення дієвості контрольної функції обліку запасів.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити адекватне відображення операцій з обліку запасів сучасним умовам господарювання; своєчасне одержання та аналіз необхідної інформації керівництвом. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності облікової інформації для забезпечення дієвості контролю та підвищення ефективності управління запасами товариства, можуть впроваджуватися в практику роботи вітчизняних підприємств.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію: шляхом обговорення на IX International scientific and practical conference «Scientists and existing problems of human development» (November 14-17, 2023. Zagreb, Croatia); на I International Scientific and Theoretical Conference «Scientific review of the actual events, achievements and problems» (December 1, 2023. Berlin, Germany). А також шляхом публікації трьох наукових статей, з них: одна у періодичному науковому фаховому виданні «Фінансові стратегії інноваційного розвитку економіки» 2024. №2; дві статті у інших виданнях: «Облікова політика в частині запасів як елемент організації цілісної системи обліку на підприємстві» у збірнику наукових

статей молодих вчених «Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства» Випуск 8. (Запоріжжя: ЗНУ, 2023);» та «Особливості аналізу використання виробничих запасів на підприємстві» у збірнику наукових статей молодих вчених «Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства» Випуск 8. (Запоріжжя: ЗНУ, 2023).

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 117 сторінках друкованого тексту.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ТА АНАЛІЗУ ЇХ ВИКОРИСТАННЯ

#### 1.1 Економічна сутність та класифікація запасів

За сучасних умов господарювання забезпечення ефективного розвитку підприємств та зростання їх виробничого потенціалу вимагає створення якісно нової системи управління матеріальними ресурсами, і перш за все, виробничими запасами. Адже, основною виробництва в будь-якій галузі економіки є постійна наявність в необхідних розмірах запасів товарно-матеріальних цінностей, які повністю споживаються у процесі виробництва і переносять свою вартість на собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг), впливаючи таким чином на результат діяльності підприємства.

Поява в науковій термінології тих чи тих понять носить об'єктивний характер, в основі якого лежить узагальнення багаторічної практики. Виробничі запаси – це важлива економічна та облікова категорія, невід'ємна умова функціонування будь-якого підприємства.

В Україні визначення терміну «запаси» наведено у П(С) БО 9 «Запаси» [29], відповідно до п. 4 якого запаси – активи, які утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [34], активи – це ресурси, контрольовані підприємством внаслідок минулих подій, використання яких як очікується призведе до отримання економічних вигід у майбутньому внаслідок будь-якого використання такого



запасу. Необхідно відзначити, що крім П(С)БО 9 в Україні існують інші нормативні документи, спрямовані на регулювання обліку запасів (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Визначення терміну «виробничі запаси» в нормативних документах

№	Нормативний документ	Визначення
1	НП(С)БО 1 [24]	чітко вказано у статті «виробничі запаси» показується вартість запасів, малоцінних швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу.
2	П(С)БО 9 [29]	виробничі запаси – сировина, основні матеріали, що комплектують вироби і інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва і адміністративних потреб
3	П(С)БО 16 [30]	визначає склад собівартості продукції. У п. 12 стандарту визначено, що вартість сировини, основних матеріалів, що становлять основу виготовленої продукції, придбаних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних речовин.
4	Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів [19]	розкривають сукупний склад запасів для цілей бухгалтерського обліку: сировина основна та допоміжна, матеріали, паливо, запасні частини, МШП, НЗВ, ГП, товари у вигляді матеріальних цінностей, що призначені для перепродажу, поточні біологічні активи. Проте в них термін «виробничі запаси» відсутній. Розкривається порядок формування первісної вартості запасів, методи оцінки запасів при їх вибутті
5	План рахунків бухгалтерського обліку [28]	якщо розглянути План рахунків бухгалтерського обліку, то у ньому передбачено Рахунок 20 «Виробничі запаси» який призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва.

Таким чином, на відміну від П(С)БО 9 [29], який не пропонує чіткого та однозначного тлумачення терміну «виробничі запаси» для цілей бухгалтерського обліку, План рахунків конкретно вказує на їх склад та перелік матеріальних цінностей, що мають обліковуватися як виробничі запаси підприємства. Одночасно з цим такі рахунки, як 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» та 25 «Напівфабрикати» відповідно до Плану

рахунків не включається до складу виробничих запасів, а обліковуються окремо. У Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 9 підкреслюється участь виробничих запасів у всіх видах діяльності, що також характеризує «виробничі запаси» як важливий об'єкт управління на усіх стадіях господарської діяльності, що знайшло віддзеркалення і в економічній літературі. У той же час НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [24] рекомендує до статті балансу «Виробничі запаси» включати вартість МШП, сировини, основних та допоміжних матеріалів, палива, придбаних напівфабрикатів і комплектуючих, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, що споживаються в ході нормального операційного циклу. Таким чином, виникає не зрозуміла суперечливість між положеннями стандартів бухгалтерського обліку та планом рахунків: відповідно до стандартів терміни «запаси» і «виробничі запаси» є тотожними, а згідно з планом рахунків термін «запаси» ширший за термін «виробничі запаси». Одночасно з цим, ми погоджуємося з думкою авторів [44], які вважають, що поділ запасів на сировину, матеріали, паливо та інші досить умовний, тому що в межах одного підприємства те, що вчора було придбано як товар, завтра може стати сировиною або матеріалами, і навпаки. Наприклад, будівельні матеріали можуть стати паливом, а паливо сировиною залежно від видів діяльності, які здійснює, тобто це залежить не від якісних характеристик, джерела надходження або інших показників, а виключно від призначення запасів. Тим більше, що один і той же вид запасу може бути одночасно, наприклад, і матеріалом, і паливом. У цьому випадку їх відносять до тих або інших видів запасів за ознакою переваги використання на конкретному підприємстві. Проте, ми дотримуємося тієї позиції, що для цілей ефективного інформаційного заперечення керівництва підприємства інформацією про склад, структуру, вартість та рух саме виробничих запасів до їх складу доречно віднести ті запаси, перелік яких запропоновано в Плані рахунків бухгалтерського обліку.

На нашу думку, такий підхід якнайповніше відповідає

функціональному призначенню виробничих запасів.

Спробуємо проаналізувати погляди сучасних економістів на трактування сутності економічної категорії «виробничі запаси».

Так, Бутинець Ф.Ф. визнає, що виробничі запаси – активи, які використовуються для подальшого продажу, використання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством [7, с. 313].

Бланк І.А. обґрунтовує, що запаси товарно-матеріальних цінностей – це виробничі запаси (запаси сировини, матеріалів і напівфабрикатів) і запаси готової продукції [4, с. 133].

Огійчук М.Ф. стверджує, що виробничі запаси – сплачені споживачем сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, що не вступили ще у виробничий процес [25, с. 131].

Шомштейн А.А. розглядає виробничі запаси, як сировину, матеріали, напівфабрикати та ін., що надійшли на склади підприємства, тобто що вступили в сферу виробництва, але що ще не знаходяться в процесі виробничого споживання [56, с. 29].

Івахненко В.В. – 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 [14, с. 62].

Швец І.Б. підкреслює, що виробничі запаси є матеріальними оборотними активами підприємств, є головною умовою здійснення необхідного виробничого процесу [56, с. 14].

Єрмоленко Г.С. пропонує під виробничими запасами розуміти різні речові елементи виробництва, що використовуються в якості предметів праці у виробничому та іншому господарчих процесів [12].

Бойко В.М. під виробничими запасами пропонує розуміти засоби виробництва, що надійшли на підприємство і ще не використовуються у

виробничому процесі [3].

Борисов А.Б. вважає, що виробничі запаси уявляють собою сукупність усіх матеріалів, які має підприємство, частина оборотних засобів підприємства, які ще не включені у процес виробництва, але надійшли на робочі місця [6].

Сонько В. під виробничими запасами розуміє накопичені ресурси, що перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва [45].

Однашева О.О. під виробничими запасами розуміють матеріальні цінності, що знаходяться на складі підприємств виробничої сфери і призначені для подальшого використання; товарні запаси – матеріальні цінності, які знаходяться на складі, але призначені для продажу, але обидва види запасів представляють собою складські запаси [26, с. 147].

Пушкар М.С. під виробничими запасами розуміє запаси засобів виробництва, які знаходяться на складах суб'єкта господарювання і необхідні для забезпечення безперервного виробничого процесу, причому це лише ті предмети праці, які ще не задіяні у процесі виробництва і зберігають свою натурально-речову форму [36, с. 74].

Стівенсон В. під матеріально-виробничими запасами розуміє «резерв матеріальних цінностей підприємства» [48, с.156].

Садовська І.Б. вважає, що 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 [40, с. 326].

Романьок С.В. стверджує, що виробничі запаси є частиною оборотних засобів підприємства та визначає, що до їх складу входить сировина, матеріали, МШП, незавершене виробництво, готова продукція та товари для перепродажу [38].

Янчук В.І., Кипоренко О.В. підрозділяють виробничі запаси на сировину, готову (кінцеву) продукцію, комплектуючі, допоміжні матеріали і

незавершене виробництво [57, с. 231].

Така відмінність у трактуванні свідчить про те, що розкриття суті будь-якої економічної категорії залежить від вибраного підходу до її визначення. Отже, на нашу думку, для цілей бухгалтерського обліку тлумачення терміну «виробничі запаси», як облікової категорії має містити такі основні моменти, як визначення термінів і напрямків використання, а також джерел відшкодування вартості виробничих запасів.

Таким чином, ми пропонуємо використовувати наступне уточнене визначення: виробничі запаси – предмети праці, що використовуються у процесі виробничої діяльності і споживаються цим виробництвом протягом одного господарського (виробничого) циклу, після завершення якого цілком переносять свою вартість на вартість кінцевого продукту; це частина матеріальних ресурсів підприємства, які представляють собою сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що складають матеріальну основу продукції підприємства, надають їй необхідних якостей, приймають участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції. На відміну від існуючих, запропоноване визначення поняття «виробничі запаси» підкреслює їх матеріальну та витратну природу, одночасно з цим відокремлює їх від сукупних матеріальних ресурсів підприємства, визначає джерела відшкодування їх вартості.

Важливою передумовою раціональної організації обліку виробничих запасів, а отже і процесами управління запасами є економічно обґрунтована їх класифікація.

Під час виробничого процесу використовуються різного роду матеріальні цінності. Одні з них повністю споживаються у процесі виробництва, такі як сировина і матеріали, комплектуючі вироби тощо, інші змінюють лише свою форму або входять у виріб без будь-яких зовнішніх

змін, наприклад запасні частини, і є такі, які не включаються в склад готової продукції – це малоцінні та швидкозношувані предмети.

Важливим етапом аналітичної роботи на підприємстві є організація групування виробничих запасів за технологічними ознаками та за призначенням і роллю в процесі виробництва.

Класифікація виробничих запасів необхідна для раціональної організації складського господарства, ведення аналітичного обліку, а також для нормування, планування, обліку, аналізу, управління запасами та інших потреб підприємства [46].

Типова класифікація виробничих запасів представлена в таблиці 1.2.

За призначенням виробничі запаси класифікуються таким чином:

1) сировина й основні матеріали – предмети праці, що входять до складу вироблених продуктів і становлять їх основу;

2) допоміжні матеріали, які або приєднуються до основних матеріалів, щоб надати їм визначеної якості, або знаряддя виробництва, що витрачаються в процесі роботи, або ті, що витрачаються для обслуговування процесу виробництва;

3) паливно-мастильні матеріали (ПММ) – економічно цей вид належить до допоміжних, але відокремлюється в обліку у зв'язку з його значною роллю у використанні для технологічних, енергетичних та господарських потреб.

4) тара і тарні матеріали, призначені для пакування продукції. Тара одноразового використання в особливу групу не відокремлюється і входить до собівартості матеріалів;

5) будівельні матеріали, конструкції і деталі, обладнання, що підлягають встановленню на об'єктах, які будуються, інші матеріальні цінності, призначені для потреб капітального будівництва;

6) запасні частини для проведення ремонтів – призначені для виконання ремонтів, заміни зношених частин тощо;

7) матеріали, передані у переробку – оборотні матеріальні активи,

тимчасово передані на безоплатній основі підприємством-власником суб'єктам-переробникам для переробки у готовий продукт;

Таблиця 1.2 – Класифікація виробничих запасів

№ п/п	Класифікаційні групи запасів	Вид запасів	Характеристика
1	За призначенням і причинами утворення	Постійні	Частина виробничих запасів, що забезпечують безперервність виробничого процесу між двома черговими поставками
		Сезонні	Виробничі запаси, що утворюються при сезонному виробництві продукції чи під час сезонного транспортування
2	За місцем знаходження	Складські	Виробничі запаси, що знаходяться на складах підприємства
		У виробництві	Що знаходяться у процесі обробки
3	За рівнем наявності на підприємстві	Нормативні	Виробничі записи, що відповідають запланованим обсягам виробничих запасів, необхідних для забезпечення безперебійної роботи підприємства
		Понаднормові	Що перевищують їх нормативну кількість
4	Відносно до балансу	Балансові	Запаси, що є власністю підприємства і відображаються в балансі.
		Позабалансові	Запаси, що не належать підприємству, і знаходяться у нього через певні обставини.
5	За походженням	Первинні	Запаси, що надійшли на підприємство від інших підприємств і не підлягають обробці
		Вторинні	Матеріали та вироби, що можуть застосовуватися вдруге у виробництві
6	За складом і структурою	Виробничі запаси	Запаси сировини, основних і допоміжних матеріалів, напівфабрикатів власного виробництва, купівельних напівфабрикатів, комплектуючих виробів, палива, запчастин, тари і тарних матеріалів, МШП
		Запаси незавершеного виробництва	Частина продукції, що не пройшла всіх стадій обробки та не прийнята відділом технічного контролю (ВТК)
		Запаси готової продукції	Продукція, виробництво якої завершене, що прийнята ВТК і знаходиться на складі
		Товарні запаси	Товари, що знаходяться, у сфері обігу, а також продукція, що знаходиться в дорозі.

8) матеріали сільськогосподарського призначення – виробничі запаси підприємства, що займається вирощуванням сільськогосподарської продукції у межах своєї звичайної діяльності. До складу групи входять: насіння, корми, посадковий матеріал, придбані у постачальників;

9) тварини на вирощуванні та відгодівлі (поточні біологічні активи). До цієї групи належать: молодняк і дорослі тварин, що перебувають на відгодівлі, птиці, звірі, кролі, сім'ї бджіл, дорослі тварини, вибракувані з основного стада для реалізації.

Наведена класифікація запасів забезпечує виконання основних завдань обліку та контролю запасів, серед яких:

- раціональне визначення одиниці обліку запасів та формування номенклатури-цінника;
- організація складського господарства;
- достовірне визначення первісної вартості запасів;
- визначення умов переоцінки запасів на дату балансу та методів їх оцінки вразі вибуття;
- розкриття інформації про запаси у примітках до фінансової звітності.

Усі перераховані завдання сприяють формуванню інформації для управління запасами. Загальноприйнята класифікація впроваджується на підприємствах на території України, проте не виключено те, що на певний виробничий запас на різних підприємствах може даватись різна назва, це зумовлено тим, що кожен регіон має свою специфічну вимову, а також не обходиться і без непрофесійності робочих, які не вправі дати правильну класифікацію через свою не кваліфікованість.

Досить ґрунтовно представлена класифікація виробничих запасів згідно Плану рахунків, який складений на основі наукового обґрунтування класифікації виробничих запасів. У ньому передбачається їх детальна структура, побудована відповідно до цілей макроекономіки, потреб соціально-економічної статистики (рис. 1.1).

Однак поділ запасів на сировину, матеріали, паливо тощо можна віднести до умовного, навіть в межах одного підприємства, тому що те, що вчора було придбано як товар, завтра може стати сировиною, або матеріалами, і навпаки, будівельні матеріали можуть стати паливом, а паливо – сировиною тощо. Це тим більш ймовірно, чим більше видів діяльності



здійснює підприємство. Отже, один і той же вид запасу може бути одночасно і матеріалом, і паливом. У цьому випадку їх відносять до тих або інших видів запасів за ознакою переважності використання на цьому підприємстві.

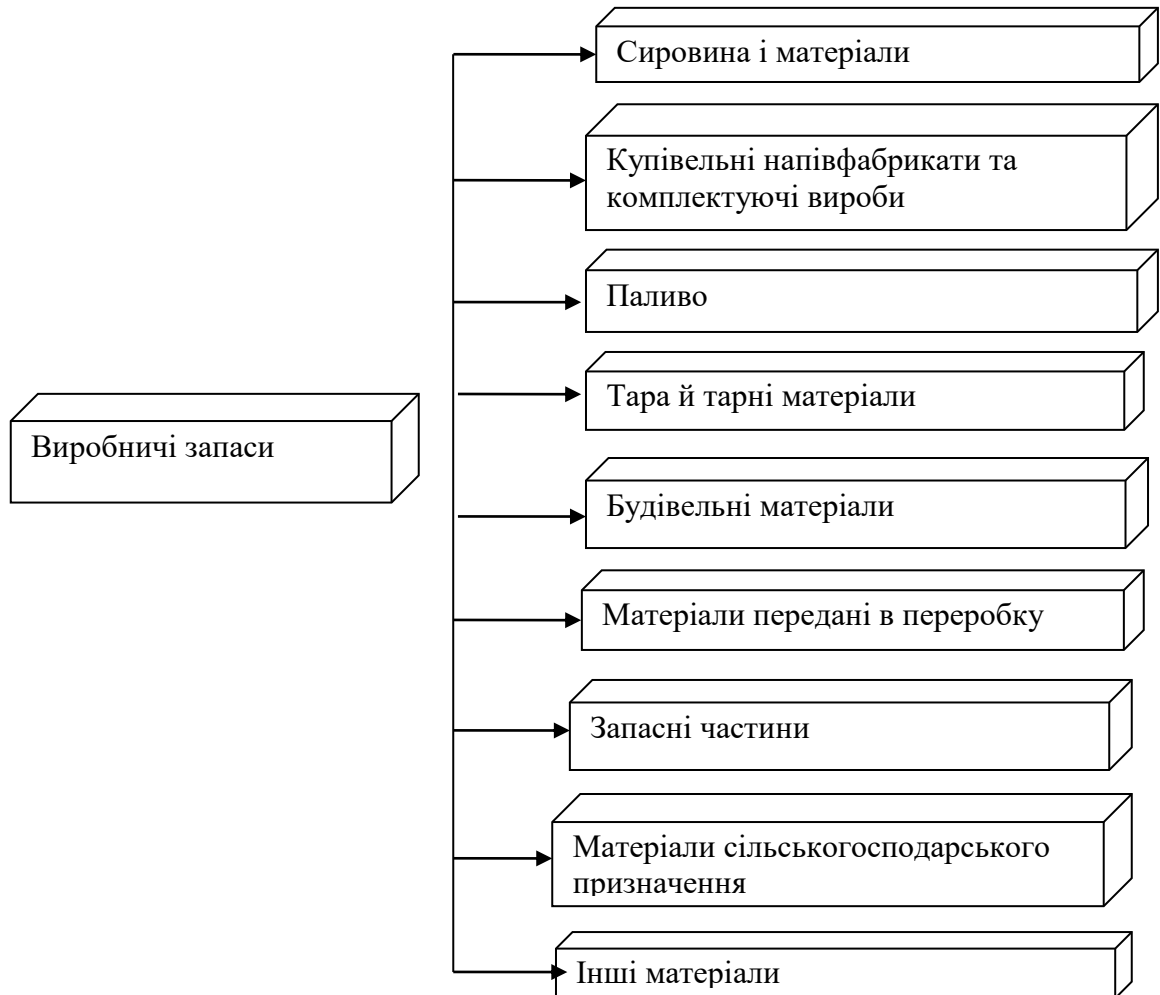


Рисунок 1.1 – Структура виробничих запасів згідно діючого плану рахунків

В процесі виробництва виробничі запаси використовуються по різному. Деякі з них повністю споживаються у технологічному процесі (сировина і матеріали), інші – змінюють тільки свою форму і розмір (мастильні матеріали і фарби), треті – лише сприяють виготовленню виробів, але не включаються до їх маси, або хімічного складу (МШП) [9, с. 172].

На підставі вище сказаного, вважаємо за доцільне запропонувати

комплексний підхід до класифікації виробничих запасів на виробничих підприємствах (рис. 1.2.).

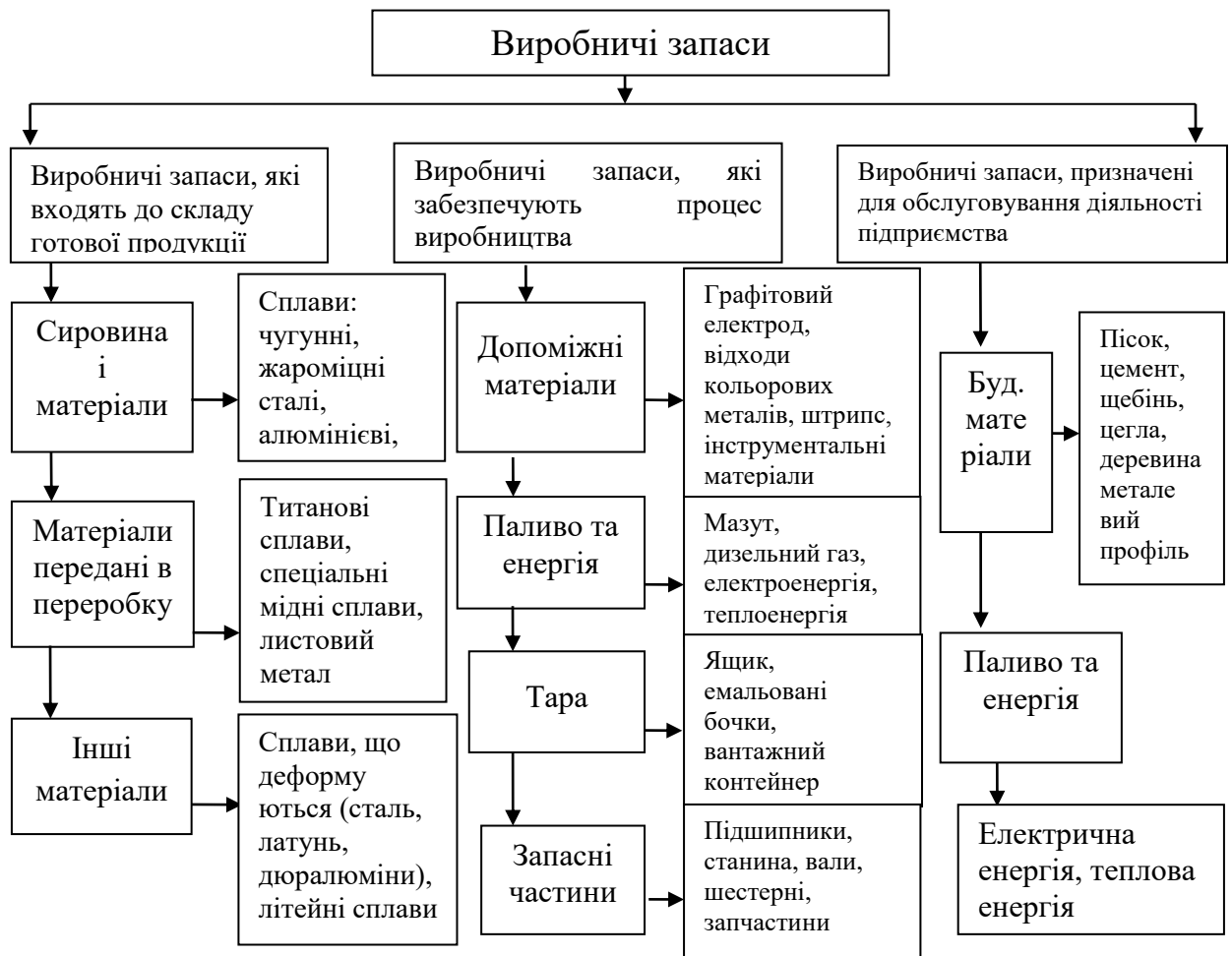


Рисунок 1.2 – Класифікація виробничих запасів на промислових підприємствах

Так, як на підприємствах кожна група запасів може складатися із сотень і тисяч назв, сортів, розмірів, для раціонального обліку запасів, який би сприяв оперативному управлінню, плануванню та бухгалтерському обліку, необхідно розробити групування запасів. З цією метою на підприємствах перелік найменувань окремих видів матеріалів класифікується за визначеною ознакою. Матеріали поділяються на групи, а кожна група поділяється на підгрупи. У межах кожної підгрупи матеріали в свою чергу

групуються за профілем, маркою, сортом тощо. Отже, важливою передумовою ефективного управління виробничими запасами на підприємстві є їх чітка класифікація, з урахуванням галузевої специфіки.

## 1.2 Нормативно-правове регулювання обліку запасів

Бухгалтерський облік утворює нерозривну єдність з середовищем, у взаємозв'язку з яким він проявляє свою цінність, зокрема, з системою законодавчого регулювання. В Україні суб'єктами нормативного регулювання обліку є Кабінет Міністрів, Міністерства органів Держкомстатистики, Державна податкова служба, Національний банк та інші державні органи. Нормативними документами регламентуються як об'єкти обліку, так і схема кореспонденції рахунків.

Бухгалтерський облік в Україні ґрунтується на міжнародно-визнаних нормах обліку та звітності, основні вимоги яких встановлені Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та ведеться на підприємстві безпосередньо з дня його реєстрації до моменту ліквідації. Обліку притаманна певна специфіка залежно від виду діяльності підприємства та форми господарювання.

Бухгалтерський облік зобов'язаний вести всі підприємства, установи, організації незалежно від форм власності, розмірів, видів діяльності.

Організація бухгалтерського обліку має забезпечити:

- повне й безперервне забезпечення всіх господарських операцій, що були здійснені на підприємстві протягом звітного року;
- складання встановленої органами державного управління бухгалтерської фінансової звітності.

Бухгалтерський облік і звітність регулюються державними стандартами різних рівнів. Інформація бухгалтерського обліку використовується

внутрішніми та зовнішніми споживачами.

При організації бухгалтерського обліку виробничих запасів потрібно керуватися такими законодавчими та нормативними документами:

– Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 – XIV ВР від 16 липня 1999 року [34];

– Податковий кодекс України № 2755-VI – ВР від 02.12.2010 року зі змінами та доповненнями [27];

– Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджені Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 року № 73 [24];

– П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» : наказ Міністерства фінансів України № 137 від 28.05.1999 року;

– Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88 [31];

– Наказ Міністерства фінансів України «Про зміни і доповнення до Інструкції про порядок реєстрації виданих і використаних довіреностей» № 226 від 21.06.1996 року.

– План рахунків бухгалтерського обліку, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 року;

– Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.1999 року [16].

Характеристику нормативно-законодавчої бази з обліку виробничих запасів наведено у табл.1.3.

Отже, порядок ведення бухгалтерського обліку та контролю виробничих запасів на промислових підприємствах регулюється низкою нормативно-правових документів, які забезпечують:

– дотримання суб'єктами господарювання єдиних правил ведення бухгалтерського обліку, які носять обов'язковий характер, гарантують та

захищають інтереси користувачів облікової інформації;

– достовірність та повноту необхідних даних для задоволення інформаційних потреб користувачів.

Таблиця 1.3 – Характеристика нормативно-законодавчої бази з обліку запасів

Нормативний документ	Короткий зміст	Використання в обліку
1	2	3
Податковий кодекс України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [27].	Кодифікований Закон України, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів.	Використовується в обліку зобов'язань для формування валових витрат у податковому обліку, а також для визначення платників податку, об'єктів оподаткування
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 73 від 07.02.2013 року [24].	Цим Національним положенням (стандартом) визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.	Норми цього положення (стандарту) застосовуються до фінансової звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності і консолідованої фінансової звітності.
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» [30].	Цим Положенням (стандартом) визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності	Норми цього Положення (стандарту) застосовуються у фінансовій звітності підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності
Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 24 травня 1995 року № 88 [31].	Положення встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових регістрів, бухгалтерської звітності	Записи в облікових регістрах проводяться на підставі первинних документів, створених відповідно до вимог цього Положення
План рахунків бухгалтерського обліку, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.99 р. [28].	План рахунків бухгалтерського обліку є переліком рахунків і схем реєстрації та групування на них фактів фінансово-господарської діяльності у бухгалтерському обліку.	Рахунки класів 0-7 обов'язкові для всіх підприємств. Рахунки класу 9 використовуються всіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва та організацій діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності.

## Продовження таблиці 1.3

1	2	3
Інструкція по застосуванню Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 від 30.11.99 р.[16].	Інструкція встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств, організацій та інших юридичних осіб.	Використовується підприємствами та організаціями всіх форм власності (крім банків та бюджетних установ).
П(С)БО 9 «Запаси» [29].	Це Положення (стандарт) визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності.	Визначається методологія обліку запасів, порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності. Норми цього положення застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами усіх форм власності (крім бюджетних установ).

Порядок бухгалтерського обліку виробничих запасів визначається різними суб'єктами в межах їх повноважень, тому представимо їх п'ятьма рівнями (міжнародний, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, нормативно-правова база державного рівня, галузеві нормативні документи, наказ по підприємству), що будують систему нормативного регулювання обліку виробничих запасів промислових підприємств (рис. 1.3).

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

Другий рівень – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» – визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття

її елементів, зокрема під час формування інформації про виробничі запаси.



Рисунок 1.3 – Система нормативно-правового регулювання бухгалтерського обліку запасів на виробничих підприємствах

НП(С)БО 1 доповнюють за даною топологічною ділянкою П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати», які визначають методологічні засади формування в обліку інформації про виробничі запаси, регулює їх порядок

оцінки і обліку на підприємстві та розкриття інформації в фінансовій звітності, регулює порядок здійснення операцій, пов'язаних із рухом виробничих запасів.

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

Четвертий рівень регулювання ґрунтується на Методичних рекомендаціях щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, щодо організації та ведення обліку за конкретними видами діяльності і розробленими галузевими міністерствами та відомствами з урахуванням особливостей діяльності, технології виробництва продукції, надання послуг та виконання робіт. Цей документ поєднує нагромаджений досвід із врахуванням вимог ринкової економіки і містить інформацію про організацію планування, обліку та калькулювання собівартості продукції. Положення не суперечить Податковому кодексу України, у якому в 3 розділі, стаття 7 регламентується склад витрат на виробництво.

Ми вважаємо, що для вирішення проблем із погодження законодавчої бази необхідно на рівні міністерств та відомств розробити інструкції, які конкретизовані за профілем галузі та придатні для використання як підвідомчими, так і відомчо-непідпорядкованими підприємствами, зокрема недержавної форми власності. Такі інструкції ґрунтовно доповнять Методичні рекомендації щодо формування собівартості продукції (робіт,



послуг) у промисловості.

Стосовно наведеної у методичних рекомендаціях інформації щодо формування собівартості продукції, зазначимо, що у цьому документі не наведено їх класифікації: за техніко-економічним призначенням (основні та накладні), за однорідністю (одноеlementні та комплексні), за доцільністю (продуктивні та непродуктивні). Класифікація витрат за вказаними ознаками має важливе призначення, особливо під час планування та аналізу витрат. Зокрема, класифікацію витрат за економічними елементами і статтями калькуляції подано лише за однією ознакою – за видами витрат. Комплекс елементів витрат трактується як перелік однорідних витрат у грошовому виразі за їх видами, і саме за цим групуванням визначаються адресні величини витрат. За статтями калькуляції одні витрати формуються за їх видами, інші – за комплексними статтями (кількома елементами). При цьому, окремий елемент можливо формувати за кількома статтями калькуляції. Класифікацію витрат у Положенні належним чином не сформульовано.

Для належної організації обліку та контролю на підприємствах необхідно керуватися нормативно-правовою базою п'ятого рівня. Важливим документом на цьому рівні вважається наказ з облікової політики підприємства, як сукупності принципів, методів і процедур з організації системи обліку витрат. По суті облікова політика окреслює методику обліку окремих операцій, і повинна відображати особливості організації ведення бухгалтерського обліку та порядок здійснення контролю.

Ми обґрунтували необхідність вирішення проблеми узгодження нормативно-правової бази на всіх рівнях, забезпечення відповідної наукової інтерпретації основних складових системи обліку з трактуванням їх економічної сутності, крім цього, потрібно враховувати організаційно-технологічні особливості промислового виробництва.

З цією метою, проведемо порівняння вимог національних стандартів бухгалтерського обліку – П(С)БО 9 «Запаси» та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку – МСБО 2 «Запаси», який дозволить визначити

спільні та відмінні підходи до регулювання окремих питань обліку виробничих запасів (табл. 1.4).

Таблиця 1.4 – Порівняння вимог П(С)БО 9 та МСБО 2

Ознака	П(С)БО 9 «Запаси» [29]	МСБО 2 «Запаси» [20]
1	2	3
Визначення запасів	<p>Під запасами розуміють активи, які:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності;</li> <li>– перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;</li> <li>– утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, а також управління підприємством</li> </ul>	<p>Під запасами розуміють активи, які призначені для використання в ході звичайної господарської діяльності у процесі виробництва, для продажу, чи у формі матеріалів для споживання при наданні послуг</p>
Оцінка запасів при надходженні	<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. При придбанні у постачальника: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельних витрат.</li> <li>2. При виготовленні власними силами – витрат, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16.</li> <li>3. При внесенні до статутного капіталу – справедливої вартості, погодженої із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника.</li> <li>4. При безоплатному отриманні – справедливої вартості.</li> <li>5. При отриманні внаслідок обміну на подібні активи – балансової вартості переданих запасів.</li> <li>6. При отриманні внаслідок обміну на неподібні активи – справедливої вартості отриманих запасів.</li> </ol> <p>До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Витрати на придбання. Ціни придбання; мита та інших податків (якщо вони не відшкодовуються підприємству), витрат на транспортування; вартості робіт з навантаження та розвантаження й інших витрат.</li> <li>2. Витрати на переробку, безпосередньо пов'язанні з одиницею виробництва.</li> <li>3. Інші витрати, якщо вони відбулися при доставці запасів до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану.</li> </ol> <p>До собівартості не включаються: понаднормативні суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця та приведення у теперішній стан; витрати на продаж</p>

## Продовження таблиці 1.4

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

Порівняльний аналіз П(С)БО та МСБО показав, що загалом методичний підхід до бухгалтерського обліку виробничих запасів за міжнародними та національними стандартами майже уніфікований. Однією із істотних відмінностей між національними та міжнародними стандартами є обмеження сфери їх застосування.

Так, МСБО використовують всі підприємства, організації та установи незалежно від форми власності та способу утворення. Відповідно до П(С)БО його вимоги не поширюються на ведення бухгалтерського обліку бюджетними установами, що є обґрунтовано доцільним, оскільки це впливає з особливостей системи бухгалтерського обліку бюджетних установ, порядку їх функціонування та мети діяльності.

Існує відмінність у деталізації складових запасів, зокрема, відповідно до п. 6 П(С)БО 9 «Запаси» для цілей бухгалтерського обліку, запаси включають[2]:

- сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва й адміністративних потреб;

- незавершене виробництво у вигляді незакінчених обробкою і складанням деталей, вузлів, виробів та незакінчених технологічних процесів. Незавершене виробництво на підприємствах, що виконують роботи та надають послуги, складається з витрат на виконання незакінчених робіт

(послуг), щодо яких підприємством ще не визнано доходу;

– готову продукцію, що виготовлена на підприємстві, призначена для продажу і відповідає технічним та якісним характеристикам, передбаченим договором, або іншим нормативно-правовим актом;

– товари у вигляді матеріальних цінностей, що придбані (отримані) та утримуються підприємством з метою подальшого продажу;

– малоцінні та швидкозношувані предмети, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного року;

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

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

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

При розкритті інформації у фінансовій звітності виникають принципові відмінності щодо деталізації інформації про виробничі запаси. Так, відповідно до вимог МСБО, суб'єкт господарювання повинен надавати дані про суму запасів, визнаних витратами протягом звітного періоду, така вимога в національних стандартах відсутня. Вважаємо, що така інформація є доречною при розкритті стану і результатів господарської діяльності підприємств, зокрема, спиртової промисловості. Під час переоцінки виробничих запасів за нормами П(С)БО надається інформація лише про суму збільшення чистої вартості реалізації запасів, які попередньо уцінені. МСБО,

крім цієї інформації, вимагає розкривати дані про суми уцінки запасів у звітному періоді, а також наводити обставини або події, що спричинили дооцінку виробничих запасів, які раніше були уцінені. Отже, МСБО надають більше свободи ведення бухгалтерського обліку, ґрунтуючись на застосуванні бухгалтерами професійного судження, змушує розкривати більше інформації про виробничі запаси порівняно з національними стандартами бухгалтерського обліку.

### 1.3 Особливості методики аналізу запасів для цілей управління

У ринкових умовах господарювання діяльність підприємств характеризується усе більшим ускладненням структури ресурсів, що зумовлено розширенням масштабів діяльності, ускладненням загальної стратегії підприємства. Основу ефективного функціонування підприємства на ринку створює раціональне використання матеріальних ресурсів. Стрімкі економічні перетворення, політична невизначеність, жорстка конкуренція, обмеженість фінансових, матеріальних, кваліфікованих трудових ресурсів потребують пошуку нових підходів до управління матеріальними ресурсами, центральне місце у структурі яких посідають виробничі запаси.

Жодне підприємство, як у сфері матеріального виробництва, так і у виробничій сфері, не може обійтися без запасів.

Своєчасне забезпечення виробництва матеріальними ресурсами, залежить від величини і комплектності управління виробничих запасів на складах підприємства.

Управління запасами – це забезпечення та підтримування оптимальної кількості й видів фізичних ресурсів, необхідних для реалізації стратегічного плану організації. Важливість управління запасами пояснюється тим, що виробництво – це потік матеріальних ресурсів через процес, який змінює

форму цих матеріалів, перетворюючи їх на готову продукцію [17].

Ефективне управління запасами дає змогу знизити тривалість виробничого й усього операційного циклу, зменшити поточні витрати на їх зберігання, вивільнити із поточного господарського обороту частину фінансових коштів, реінвестуючи їх в інші активи.

Основу процесу управління запасами на промисловому підприємстві становить формування їх обсягу та складу, яке має здійснюватись на оптимальній основі. Загальна система методичних принципів такої оптимізації має включати: забезпечення зв'язку мети і задач оптимізації формування матеріальних запасів промислових підприємств із головною метою та задачами загального управління ними; комплексний підхід до оптимізації формування запасів підприємства із забезпеченням вимог бухгалтерського обліку, операційного, фінансового та логістичного менеджменту; вибір в якості головного методичного інструментарію формування матеріальних запасів підприємства, їх нормування по відношенню до планового обсягу виробництва продукції; варіантність підходів до визначення оптимального розміру норм і нормативів матеріальних запасів підприємства в діапазоні від мінімальних до максимальних значень; прогресивність методичного апарату нормування запасів; диференційний підхід до обрання конкретних методів оптимізації матеріальних запасів з урахуванням ролі і особливостей окремих їх видів; відображення результатів оптимізації формування запасів у поточних та оперативних планах розвитку підприємства.

Система управління запасами реалізує організаційну структуру і поточну політику безперервної роботи підприємства. Система управління виробничими запасами проектується з метою безперервного забезпечення виробничої діяльності всіма потрібними ресурсами.

У теорії управління запасами розроблені дві основні системи управління: система управління з фіксованою величиною запасу та система управління з фіксованим інтервалом часу між замовленнями. Порівняння

розглянутих систем управління показує, що кожна з них має як певні позитивні сторони, так і недоліки [33].

На думку Рожок В.Д. в діяльності підприємств можна виділити низку проблем, які пов'язані з управлінням запасами. До них належать:

- збереження платоспроможності підприємства, яке полягає в управлінні запасами й потоками фінансових джерел;
- управління обігом оборотних коштів, зокрема управління рівнем і оборотом фінансових коштів відносно запасів;
- управління запасами, в тому числі рішенням щодо їх зберігання і використання в процесі виробництва;
- відсутність чіткої інформації про витрати на придбання й зберігання матеріальних запасів;
- розподіл витрат, що впливають на вартість запасу і на визначення фінансового результату, а також на прийняття управлінських рішень;
- збереження оптимального розміру запасу;
- проблеми, що виникають у створенні і збереженні, часто вирішуються по принципу пошуку винного в іншій структурі замість виявлення їхніх істинних причин;
- будь-яка функціональна ланка кожної організаційної структури розробляє свою власну політику запасів, що не завжди узгоджується на більш високому рівні;
- виробництво, як правило, забезпечується надлишками виробничих запасів;
- не у всіх підприємствах є комп'ютеризований облік ведення і управління запасами [37].

Практика доводить, що процес управління запасами є доволі трудомісткою діяльністю. Тому не дивно, що на багатьох підприємствах спостерігаються певні недоліки, а на деяких – і запущеність в процесі управління запасами, що веде до великих їх втрат. Все це зайвий раз підтверджує, що до цього часу залишаються не вирішеними багато важливих

питань, пов'язаних з управлінням і використанням запасів.

Саме тому можна виділити наступні напрямки удосконалення управління виробничими запасами на підприємствах:

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

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

- узгодження механізмів бухгалтерського і податкового обліку виробничих запасів;

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

- чітка організація обліково-контрольних процедур руху матеріальних запасів підприємств (застосування прийомів обліку за центрами відповідальності, заходів контролю та оперативного регулювання процесів утворення запасів) [41].

Важливе значення в процесі економічного аналізу приділяється оцінці ефективності використання матеріальних ресурсів, які мають суттєву частку в собівартості металопродукції та витратах звітного періоду. Тому пошук, оцінка та мобілізація резервів зменшення використання матеріальних ресурсів є метою внутрішнього управлінського аналізу. Мета ж зовнішнього аналізу полягає в аналітичній оцінці ефективності використання підприємством матеріальних ресурсів.

Аналіз стану використання матеріальних ресурсів у статичній, динамічній та в рейтинговій оцінці проводиться за допомогою системи аналітичних показників, яка наведена в таблиці 1.5.



Таблиця 1.5 – Система узагальнюючих показників використання виробничих запасів

Рівень управління	Назва показника	Модель розрахунку
Підприємство	1. Матеріаловіддіча (МВ, грн/грн)	$МВ = ТП/МЗ, \quad (1.1)$ $МВ = Д/МЗ, \quad (1.2)$ <p>де МЗ – матеріальні витрати, грн.;            ТП – товарна продукція, грн.;            Д – дохід (виручка) від реалізації продукції, грн.</p>
	2. Матеріалоємність (ММ, грн./грн.)	$ММ = МЗ/ТП, \quad (1.3)$ $ММ = МЗ/Д, \quad (1.4)$
	3. Наскрізний коефіцієнт витрат металу на 1 т (К <sub>Нам</sub> , т/т)	$К_{Нам} = K_{ВМ1} + K_{ВМ2} + \dots + K_{ВМh}, \quad (1.5)$ <p>де К<sub>ВМ1</sub>, К<sub>ВМ2</sub>, К<sub>ВМh</sub> – коефіцієнти витрат металу на виробництво продукції на 1, 2, ..., h стадії (переділі) відповідно, т/т</p>
	4. Енергоємність (ЕЄ, грн/грн)	$ЕЄ = ЕЗ/ТП, \quad (1.6)$ $ЕЄ = ЕЗ/Д, \quad (1.7)$ <p>де ЕЗ – енерговитрати, грн</p>
	5. Паливоємність (ПЄ, грн/грн)	$ПЄ = ПЗ/ТП, \quad (1.8)$ $ПЄ = ПЗ/Д, \quad (1.9)$ <p>де ПЗ – вартість витраченого палива, грн</p>
Цех, виробнича ділянка	6. Коефіцієнт витрат металу (К <sub>ВМ</sub> , т/т)	$К_{ВМ} = Q_{Ш}/Q, \quad (1.10)$ <p>де Q<sub>Ш</sub> – маса використаної метало-шихти, т            Q – обсяг виробництва металопродукції, т</p>
	7. Коефіцієнт вилучення корисного компоненту з сировини (К <sub>В</sub> , %)	$К_{В} = Y_{с} - Y_{м}, \quad (1.11)$ <p>де Y<sub>м</sub> і Y<sub>с</sub> – відповідно питома вага корисного компонента у металопродукції та сировині, %</p>
	8. Витрати електроенергії на 1 т металопродукції (К <sub>е</sub> , кВт/г / т)	$К_{е} = E/Q, \quad (1.12)$ <p>де E – витрати електроенергії, кВт/г</p>
	9. Витрати умовного палива на 1 т металопродукції (К <sub>ум</sub> , т у.п./т)	$К_{ум} = \frac{\sum УПк * КПк}{Q}, \quad (1.13)$ <p>де УПк – витрати k-ого палива, фіз. од.;            КПк – коефіцієнт перерахунку в часткове паливо, част. од.</p>

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

їх виробниче споживання.

Тому, виявлення конкретних причин зміни матеріальних витрат та кількісна оцінка впливу факторів здійснюються за окремими видами металопродукції за допомогою способу різниць або ланцюгових підстановок. Факторами, які впливають на розмір матеріальних витрат, є: ціна на матеріал; витратний коефіцієнт матеріальних ресурсів на одиницю металопродукції; обсяг виробництва металопродукції; структура виробництва. Якщо характерною ознакою виробничого процесу є велика матеріалоемність і паливоємність продукції, необхідно діагностувати стан системи управління запасами. Комплекс завдань для її оцінки наведено на рисунку 1.4.

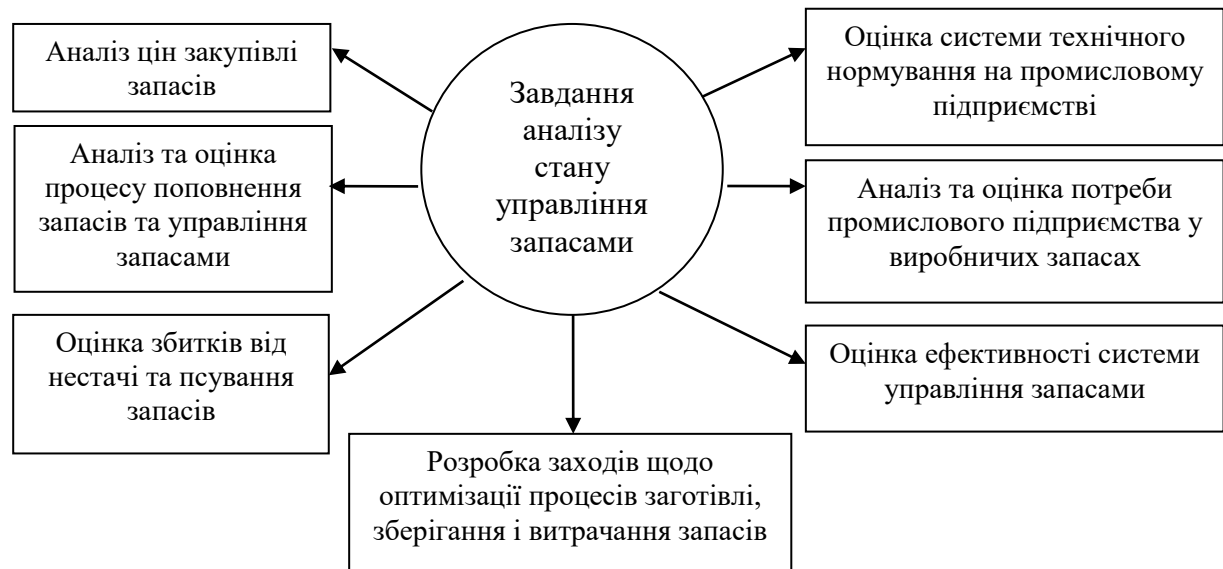


Рисунок 1.4 – Послідовність завдань діагностики стану системи управління запасами на промисловому підприємстві

Актуальною проблемою підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів є вдосконалення нормативної бази промислового підприємства, оскільки від її стану залежить об'єктивність аналітичних оцінок. Оптимізація норм витрат сировини, матеріалів, паливно-енергетичних ресурсів та інших запасів здійснюється шляхом використання

економіко-математичних методів аналізу.

Посилення конкурентних відносин на сучасних ринках за рахунок як національних, так й іноземних виробників змушує вітчизняних підприємств впроваджувати якісно нові ефективні системи управління, приймати радикально оновлені стратегії тощо. Однією з таких ефективних стратегій в умовах інтегрованого ланцюга поставок є концепція ефективного обслуговування споживача. Ефективний ланцюг поставок, який уможливорює доставку клієнту відповідного продукту в обумовлені ним час та місце, при оптимальних витратах є основною умовою успіху в бізнесі.

Раціональне управління запасами на вітчизняних підприємствах передбачає наявність певних важливих елементів.

1. Визначити раціональну величину виробничих та товарних запасів шляхом умілого маневрування ними.

2. Впроваджувати нові прогресивні системи управління виробничими запасами.

3. Вдосконалювати процес нормування шляхом встановлення науково обґрунтованих норм та нормативів, застосовувати індивідуальні норми для підприємств.

4. Покращувати організацію постачання, в тому числі шляхом встановлення чітких договірних умов постачання, оптимального вибору постачальників, налагодженої роботи транспорту тощо.

5. Правильно організувати інфраструктуру господарства, що передбачає раціональне використання запасів та контроль за їх витрачанням.

6. Уміло підбирати та розставляти кадри з питань матеріально-технічного забезпечення.

7. Вдосконалювати первинні документи з руху матеріальних цінностей [56, с. 95].

Отже, запаси є ваговою частиною активів підприємства, вони займають особливе місце у складі майна та домінуючі позиції у структурі витрат підприємств різних сфер діяльності при визначенні результатів

господарської діяльності підприємства та при висвітленні інформації про його фінансовий стан. Раціональне управління запасами передбачає створення такого їх рівня, який би забезпечував безперебійність виробничого процесу при мінімальних витратах на їх формування та збереження.

Значне місце в організації аналітичної роботи належить визначенню змісту і послідовності окремих її етапів, оскільки результативність аналізу господарської діяльності багато в чому залежить від правильної організації. Тобто, для забезпечення ефективності аналітичної роботи її потрібно добре продумати, спланувати й організувати. Тому аналітичний процес доцільно уявити у вигляді певної послідовності однорідних за змістом робіт, які дадуть змогу систематизувати та оптимізувати методику, зменшити трудомісткість аналітичних процедур і підвищити одержуваний ефект.

Дослідження предмету аналізу стану запасів на підприємстві дозволило виявити тісний зв'язок із управлінням матеріальними потоками на основі економіко-математичного моделювання. У процесі виконання аналітичних процедур важливим є врахування економічної складової, тобто бухгалтерського аспекту, макроекономічного призначення та мікроекономічного змісту а також і речової форми виробничих запасів.

Для забезпечення гармонізації відповідності дотримання аналітичних процедур поставленим завданням аналізу виробничих запасів побудуємо дерево завдань економічного аналізу (рис.1.5).

Необхідною умовою виконання планів виробництва продукції, зниження її собівартості, зростання прибутку, рентабельності є повне і вчасне забезпечення підприємства сировиною та матеріалами відповідного асортименту і якості й економне їх використання. При цьому, умовою безперебійної роботи підприємства є повна забезпеченість потреби в матеріальних ресурсах відповідними джерелами їх покриття. Вони можуть бути зовнішніми і внутрішніми.

До зовнішніх джерел відносяться матеріальні ресурси, що надходять від постачальників відповідно до укладених договорів.

Внутрішні джерела – це скорочення відходів сировини, використання вторинної сировини, власне виготовлення матеріалів і напівфабрикатів, економія матеріалів у результаті впровадження досягнень науково-технічного прогресу. Реальна потреба в зовнішніх джерелах – це різниця між загальною потребою і сумою власних внутрішніх джерел її покриття.



Рисунок 1.5 – Комплекс завдань аналізу виробничих запасів

Під час аналізу матеріальних запасів підприємства досліджується рух

матеріалів та оцінка ефективності їх використання для виявлення внутрішньовиробничих резервів економії та раціонального використання матеріальних ресурсів з урахуванням впливу різноманітних чинників.

Особливість аналізу запасів для цілей управління полягає в тому, що запаси є складовою матеріальних ресурсів, а також складовою оборотних активів підприємства та передбачають матеріальні витрати. Тому, для управління матеріальними запасами актуальним є використання як методів економічного аналізу так і логістичних методів, зокрема ABC-аналізу.

Метод, який дозволяє класифікувати бізнес-ресурси підприємства залежно від їхньої значущості є ABC-аналіз, який використовується на підприємстві для визначення ключових моментів і пріоритетів. Результати ABC-аналізу дозволяють визначати і проводити цілеспрямовані та економічні заходи. В основі класифікації лежить принцип Парето. Відносно ABC-аналізу правило Парето виглядає таким чином: надійний контроль 20% позицій дозволяє на 80% контролювати всю систему [17].

При ABC-аналізі здійснюється застосування показників у натуральному і вартісному виразі. ABC-аналіз може бути використаний, перш за все, в матеріально-технічному забезпеченні, виробництві і збуті. В рамках даного аналізу у сфері матеріально-технічного постачання розглядаються кількість і вартість заготівлі матеріальних ресурсів, напівфабрикатів, деталей в розрізі постачальників. У сфері виробництва може бути проведено дослідження величини і зміни постійних витрат. У сфері збуту визначаються замовлення, що надходять, і реалізована продукція.

При даному аналізі виходять з того, що затрати часу на виконання робіт не відповідають значимості цих робіт.

Зупинимось детальніше на прикладі застосування ABC-аналізу у сфері матеріально-технічного забезпечення. Згідно з даним методом усю сукупну вартість придбання оцінюють за кожною статтею запасів на даний період. Відтак статті послідовно групуються по зменшенню річної вартості їх придбання. Перші 10 відсотків статей запасів у річній вартості придбання

відносять до категорії А, наступні 20 відсотків – до категорії В і ті, що залишилися 70 відсотків – до категорії С.

З метою отримання сукупної вартості придбання необхідно для кожної статті запасу перемножити розрахункову середню кількість одиниць матеріальних ресурсів, що використовуються за цей період, на розрахункову ціну одиниці запасу (ресурсу).

Для переважної більшості підприємств промисловості відсоток вартості для категорій А, В і С приблизно становить відповідно 70, 20-25 і 10-5 відсотків. На практиці вважається нормальною ситуація, коли від 10 до 15 відсотків статей запасу складають від 70 до 80 відсотків вартості усіх закупівель, а на 70-80 відсотків статей запасів припадає приблизно 10 відсотків сукупної вартості.

З цього випливає, що найбільш жорсткий контроль необхідно здійснювати за запасами категорії А. При цьому, відповідальність за контроль рівня запасів цієї категорії здійснює на підприємстві керівник відділу чи служби матеріально-технічного забезпечення чи постачання. Для цієї категорії запасів доцільно створити невеликий заділ, щоб уникнути великих витрат, пов'язаних з відсутністю запасів.

Великі замовлення і резерви швидше за все є характерними для категорії С. Як правило, момент поновлення замовлення за цими видами матеріалів визначають виходячи з конкретних умов, а не на основі кількісного методу, щоб звести до мінімуму витрати на контроль.

За результатами АВС-аналізу необхідно розрізняти А-, В-, С- завдання.

А-завдання – найважливіші, на їх виконання потрібно 5% часу. Значимість їх вкладу в досягнення цілей оцінюється приблизно у 75%. Ці завдання можуть бути виконані, як правило, тільки підприємцем або одним з керівників підприємства. А – завдання комплексні, часто переплітаються з іншими, і їх невиконання або надто пізнє виконання викликає великі проблеми. Так, переговори з гуртовими покупцями підприємець повинен проводити самостійно. Ранг даних завдань найвищий.

В-завдання – завдання середньої важливості, які складають приблизно 20% за затратами часу і 20% за значимістю. Керівнику відділу доцільно делегувати виконання даних завдань компетентним працівникам, яким можна довіряти виконання В-завдань та відповідальність за їх контроль.

С-завдання займають приблизно 75% часу і вносять вклад в отримання прибутків підприємства тільки в розрізі 5%. Ці завдання по можливості повинні бути делеговані, щоб мати більше часу для вирішення завдань А і частково В. Завдання даного класу, в основному, являють собою щоденні рутинні роботи, які дають незначний вклад у досягнення мети (адміністративно-управлінські роботи і частина робіт з кореспонденцією).

Загальний алгоритм проведення АВС-аналізу включає такі етапи [33]:

- аналіз існуючого стану товарно-матеріальних потоків підприємства;
- виокремлення та ранжування проблем підприємства;
- вивчення політики підприємства з вибраних напрямів;
- визначення мети аналізу;
- визначення об'єктів аналізу;
- визначення показника для диференціації об'єктів аналізу;
- формування інформації для здійснення аналізу;
- оцінка об'єктів аналізу за виділеними критеріями;
- ранжирування показників;
- поділ об'єктів на групи (А,В,С);
- інтерпретація результатів аналізу;
- прийняття рішення щодо доцільності подальшого АВС-аналізу.

Виконання кожного етапу є обов'язковим, задля забезпечення правильного прийняття управлінських рішень. А керівництво повинно виявити ці невеликі величини, лише тоді можна досить швидко впливати на всю сукупність відповідно до поставленої мети.

Результати аналізу можуть використовуватися як в оперативному, так в стратегічному управлінні матеріальними витратами промислового підприємства. При цьому з короткостроковому аспекті АВС-аналіз є



ефективним інструментом управління прибутковістю, а в довгостроковому – складовою інструментарію механізму формування ринкової вартості підприємств на основі підвищення обґрунтованості рішень щодо реорганізації виробництва, зміни складу та структури асортименту продукції, пошуку нових ринків збуту, формування дивідендної політики тощо.

Організація системи управління матеріальними витратами на основі ABC-методу на діючих підприємствах повинна забезпечувати поступовий перехід на притаманні йому принципи розробки управлінських рішень. Це передбачає доцільність вдосконалення не всіх процесів одночасно, а частини з них, що забезпечує найкращі можливості для підвищення рентабельності та ринкової вартості промислового підприємства. Слід зауважити, що на відміну від інших методів аналітичного обґрунтування заходів з підвищення ефективності виробничої діяльності промислових підприємств ABC-метод забезпечує плановий характер аналізу, а також передбачає використання системного, комплексного та функціонального підходів в методиці проведення відповідних досліджень.

При цьому необхідно враховувати, що повноцінна реалізація всіх поставлених завдань можлива лише за умови чіткої координації загального процесу управління матеріальними запасами та витратами на їх формування на основі ABC-аналізу з боку фахівців промислового підприємства.

Традиційна модель організації функціонально-вартісного аналізу передбачає детальне вивчення та структуризацію функцій окремих виробничих циклів та управлінських процесів з подальшою оцінкою вартості їх виконання та корисності з метою досягнення такої структури виробничих процесів, що забезпечує заданий ефект при мінімальних витратах. Відповідно її можна структурувати на окремі етапи з врахуванням відмінності цілей та завдань, що виконуються (табл. 1.6).

Аналіз, що дозволяє зробити класифікацію ресурсів підприємства залежно від характеру їх споживання і точності прогнозування змін у їх потребі протягом певного часового циклу є XYZ-аналіз [17].

Таблиця 1.6 – Характеристика етапів управління матеріальними витратами промислового підприємства на основі ABC-методу

Етап	Мета	Завдання
Підготовчий	Формування Інформаційного та організаційного забезпечення проведення аналізу матеріальних витрат	Визначення відповідальних осіб та виконавців. Розробка плану та програми проведення аналітичних досліджень. Визначення мети, завдань та відповідних об'єктів функціонально-вартісного аналізу. Формування інформаційної бази та каналів обміну інформацією для проведення досліджень.
Аналітичний	Виявлення проблемних функцій та процесів, фінансування яких призводить до зниження ефективності господарювання	Систематизація та класифікація функцій, встановлення взаємозв'язку між ними у процесі виробництва та реалізації продукції. Оцінка витрат на виконання окремих функцій з врахуванням місця їх в просторово-часовій моделі виробничого процесу. Оцінка якості виконання функцій. Оцінка корисності виконання функцій з врахуванням вартісних показників фінансового результату та експертної оцінки значущості функцій для отримання належної якості кінцевого продукту виробничого процесу. Порівняння корисності виконання функцій з витратами на їх фінансування.
Конструктивний	Прийняття рішення щодо оптимізації витрат на формування запасів	Пошук напрямів та розробка варіантів удосконалення функціонально-процесної структури формування собівартості. Оцінка потреби в додаткових витратах на фінансування заходів з оптимізації собівартості. Порівняльна оцінка соціально-економічної ефективності розроблених альтернатив управлінських рішень. Вибір остаточного варіанту.
Завершальний	Забезпечення оптимізації витрат на основі прийнятого рішення	Розробка календарного плану впровадження результатів аналізу та прийнятого варіанту оптимізаційних заходів. Впровадження результатів аналізу на основі ABC- методу.

Аналіз ABC дозволяє класифікувати запаси за їх вартістю. Принцип диференціації запасів в процесі аналізу XYZ інший – весь перелік поділяють на три групи залежно від рівномірності попиту і точності прогнозування.

До групи «X» включають запаси, попит на який рівномірний, або може

незначно коливатися. Обсяг реалізації за товарами, включеними до даної групи, добре передбачається.

До групи «Y» включають запаси, які споживаються в обсягах, що коливаються. Зокрема, до цієї групи можуть бути включені запаси із сезонним характером попиту. Можливості прогнозування попиту за матеріальними запасами цієї групи – середні.

До групи «Z» включають запаси, попит на які виникає лише епізодично, будь-які тенденції відсутні а прогнози досить складні.

Алгоритм проведення можна представити в чотирьох етапах:

- визначення коефіцієнтів варіації для аналізованих ресурсів;
- групування ресурсів відповідно до зростання коефіцієнта варіації;
- розподіл за категоріями X, Y, Z.
- графічне представлення результатів аналізу.

Категорія X – ресурси характеризуються стабільною величиною споживання, незначними коливаннями їх витрат і високою точністю прогнозу. Значення коефіцієнта варіації знаходиться в інтервалі від 0 до 10%.

Категорія Y – ресурси характеризуються відомими тенденціями визначення потреби в них (наприклад, сезонними коливаннями) і середніми можливостями їх прогнозування. Значення коефіцієнта варіації знаходиться в інтервалі від 10 до 25%.

Категорія Z – споживання ресурсів відбувається нерегулярно, які-небудь тенденції відсутні, точність прогнозування невисока. Значення коефіцієнта варіації понад 25%.

Реальне значення коефіцієнта варіації для різних груп може відрізнитися з наступних причин:

- сезонність продажів,
- тренд,
- акції,
- дефіцит і т. д. [17].

Є кілька різновидів XYZ-аналізу, наприклад аналіз планових даних з

фактичними, що дає більш точний відсоток відхилення від прогнозу. Дуже часто XYZ-аналіз проводять спільно з ABC-аналізом що дозволяє виділяти більш точні групи, щодо їх властивостей.

Результатом спільного проведення аналізу ABC і XYZ є матриця, яка складається з дев'яти різних класів (рис. 1.6).

	A	B	C
X-матеріал	Висока споживча вартість	Середня споживча вартість	Низька споживча вартість
	Високий ступінь надійності прогнозу споживання	Високий ступінь надійності прогнозу споживання	Високий ступінь надійності прогнозу споживання
Y-матеріал	Висока споживча вартість	Середня споживча вартість	Низька споживча вартість
	Середній ступінь надійності прогнозу споживання	Середній ступінь надійності прогнозу споживання	Середній ступінь надійності прогнозу споживання
Z-матеріал	Висока споживча вартість	Середня споживча вартість	Низька споживча вартість
	Низький ступінь надійності прогнозу споживання	Низький ступінь надійності прогнозу споживання	Низький ступінь надійності прогнозу споживання

Рисунок 1.6 – Комбінація ABC- і XYZ- аналізу

Поєднання даних про співвідношення кількості та вартості запасів ABC-аналізу з даними про співвідношення кількості та структури споживання XYZ-аналізу дозволяють отримати цінні інструменти планування, контролю й управління для системи постачання в цілому, і управління запасами зокрема.

В практиці управління важливість застосування ABC-методу забезпечується за рахунок поєднання його з управлінням ринковою вартістю промислових підприємств на основі оцінки економічної доданої вартості. В

західній практиці для визначення даного підходу використовується термін ABC-EVA integrated method. Методика його застосування передбачає оцінку економічної доданої вартості в цілому за підприємством та внеску в її формування окремих одиниць загального виробничого процесу (видів діяльності, структурних підрозділів, найменувань продукції тощо). На основі цих даних проводиться ABC-аналіз з метою виявлення тих одиниць виробничого процесу, що здійснюють найбільший вплив на формування економічної доданої вартості на основі їх ранжування за рівнями операційних, капітальних та сукупних витрат у розрахунку на одну грошову одиницю економічної доданої вартості. В результаті аналізу виявляються категорії об'єктів, які створюють економічну додану вартість (категорія А) та які переважно призводять до її скорочення (категорія С). В подальшому управління має бути зорієнтоване на стимулювання розвитку одиниць виробничого процесу категорії «А» та зменшення негативного впливу на ринкову вартість з боку об'єктів категорії «С» [41].

Впровадження систем управління витратами промислових підприємств на основі ABC-методу, на нашу думку, дозволить: забезпечити формування раціональної структури витрат з врахуванням корисності їх здійснення на кожному етапі виробничого процесу; обґрунтувати доцільність зміни організації процесу виробництва, зокрема шляхом відмови від самостійного виконання частини функцій, які є неефективними за результатами аналізу; оптимізувати собівартість продукції за рахунок покращення процесу виробництва; обґрунтовано встановлювати нормативи обсягів та рівнів витрат; досягти зростання ринкової вартості промислового підприємства в довгостроковій перспективі та максимізації прибутковості у короткостроковому періоді.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЙНО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ЗАПАСІВ НА ТОВ «ПИВОДАР»

#### 2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «Пиводар», надалі ТОВ «Пиводар» було обрано як інформаційну базу дослідження. Товариство зареєстровано 16.09.2003 року за юридичною адресою 69063, Запорізька область, місто Запоріжжя, проспект Соборний, буд. 17.

Товариство здійснює свою діяльність відповідно до чинного вітчизняного законодавства та діє на підставі статуту, який призначений для нормативно-правової регламентації діяльності підприємства та описує його статус, найменування, місцезнаходження, мету й предмет діяльності, завдання, порядок формування майна, обов'язки та права, у тому числі майнові, органи управління, порядок прийняття ними рішень, взаємодію господарства з іншими юридичними та фізичними особами, умови ліквідації або реорганізації, інші положення, що не суперечать законодавству України.

Дочірніх підприємств, філій та структур підприємство не має. На сьогоднішній день, ТОВ «Пиводар» – це сучасне підприємство, що постійно розвивається, розширює спектр своїх пропозицій, з постійним розширенням номенклатури. Основним видом діяльності є виробництво пива (рис. 2.1).

У 2008 році підприємство було повністю реконструйовано та оновлено. Для повної реконструкції підприємства все технологічне обладнання було комплексно виготовлено підприємством «Інтерпромтех» м. Миколаїв. Представники заводу здійснюють післяпродажний супровід обладнання.

Пивзавод побудовано відповідно до вимог, що висуваються до сучасного виробництва живого пива.

На сьогоднішній день ТОВ «Пиводар» є відомим підприємством-броварнею у м. Запоріжжя.

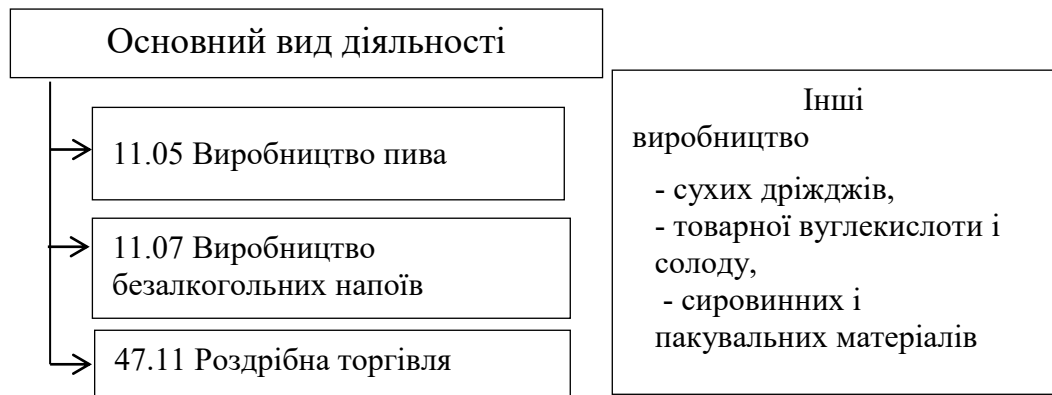


Рисунок 2.1 – Основні види діяльності ТОВ «Пиводар»

Сучасне інноваційне обладнання закуплено та використовується у варочному підрозділі, де виготовляють сусло, що є основою виготовлення живого пива. Потім надходить в танки бродіння, в яких пиво дозріває, насичується вуглекислою, і протягом 20 днів формуються смакові якості. Весь процес виготовлення живого пива займає приблизно 30 днів.

Основними постачальниками сировини є ТОВ «Вертокиївка», ТОВ «Хміль України», які постачають ТОВ «Пиводар» гранули хмелю сорту «Каскад» та сорту «Перле».

Пиво на ТОВ «Пиводар» вариться за старовинними рецептами на новому сучасному обладнанні а також і у додатковій приватній броварні, розташованій у м. Запоріжжя навпроти центрального автовокзалу. Унікальність цього пива в тому, що вариться воно в невеликих кількостях з високоякісного ячмінного зерна (солоду), підготовленої води, хмелю і пивоварних дріжджів. Всі цінні ферменти, вітаміни і дріжджова клітина в пиві залишаються живими, адже воно не проходить пастеризацію і не піддається впливу консервантів. Готове живе пиво розливається безпосередньо в день продажу і доставляється свіжим споживачеві.

Основний асортиментний перелік пива ТОВ «Пиводар»: пиво темне «Карамельне», пиво «Мюнхенський Ель», пиво «Московка», пиво «Чеський лагер», пиво «Жигуль-класичний», пиво світле «Освіжаюче», «Ранкове», «Оригінальне», пиво «Red Ale» та пиво «Bee Beer» та інші.

Основними покупцями пива ТОВ «Пиводар» є філія «Ребекка-Трейд» ТОВ «Торговий Альянс», ФОП Валій Л.І., кафе «Бастіон», ФОП Тарханян А.М., магазин «Баварія» м. Енергодар та інші покупці Запорізької області та Дніпропетровської області. Також у підприємства є власна крамниця пива.

Для надання економічної характеристики та оцінки ефективності діяльності ТОВ «Пиводар» необхідно проаналізувати виробничо-господарську діяльність за основними економічними показниками: динаміка доходів від реалізації, рівня собівартості продукції, валового прибутку, рентабельності підприємства та чистого прибутку його діяльності.

Динаміка обсягів діяльності підприємства за 2020-2022 роки (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 – Динаміка обсягів діяльності ТОВ «Пиводар» за 2020-2022 роки

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.	2022 р.
Дохід від реалізації, тис. грн.	456468	460120	465450	462450
Динаміка базисна: темپ росту, %	100	100,8	101,2	100,5
абсолютне відхилення, тис. грн.	-	3652	8982	5982
Динаміка ланцюгова: темп росту, %	100	100,8	101,2	99,4
абсолютне відхилення, тис. грн.	-	3652	5330	-3000

Результати аналізу свідчать про зменшення обсягу продаж за 2022 рік.

З проведених розрахунків можна зробити висновок, що порівняно з минулими роками в 2022 році на підприємстві знизилися обсяги реалізації. Насамперед, варто зазначити що протягом останніх років в цілому базовий темп росту обсягу продаж 100,5%. Але в розрізі років, саме за останній, 2022 рік обсяги зменшилися. Це зменшення продаж взагалі то не суттєве, всього на 0,6%. Динаміка обсягів продаж за 2020-2022 роки наглядно



продемонстровано на рис. 2.2.

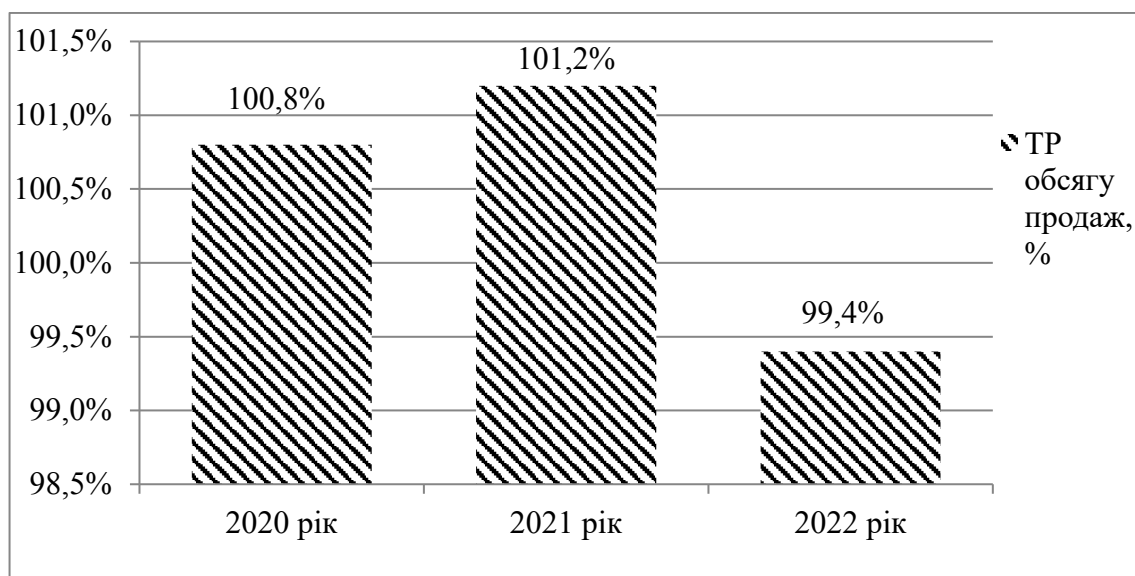


Рис.2.2 Темпи росту обсягів продаж ТОВ «Пиводар» за 2020-2022 роки

Така динаміка на зменшення доходу пов'язана зі зміною масштабів обсягів виробництва пива. Тому, доцільно доповнити показники динаміки загального обсягу, динамікою номенклатури реалізованої продукції за 2022 рік (рис. 2.3).

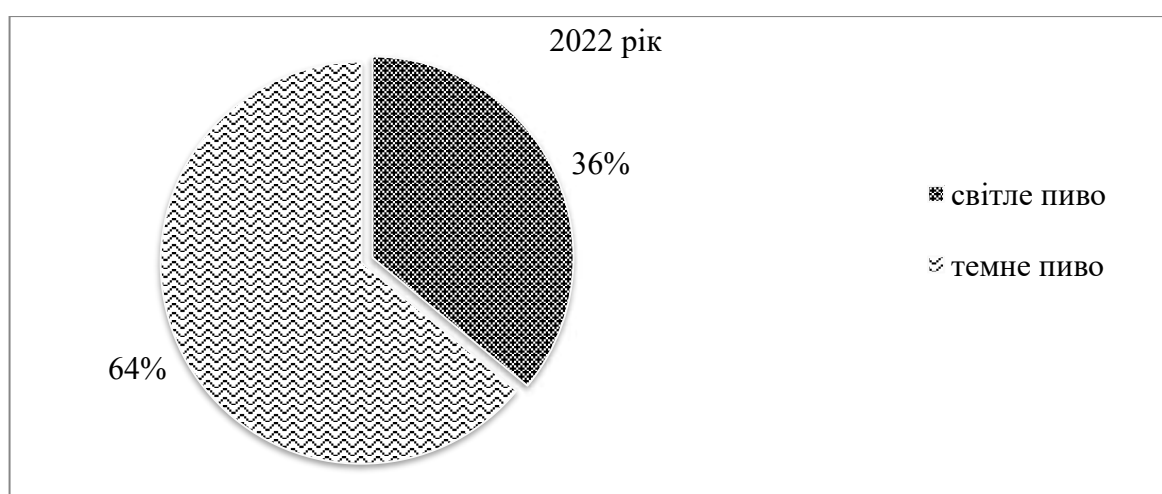


Рисунок 2.3 – Структура обсягу продаж ТОВ «Пиводар» за 2022 рік

Безперечно, для комплексної економічної характеристики підприємства важливо дослідити фінансові результати діяльності підприємства (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Динаміка фінансових результатів ТОВ «Пиводар»

Показники	2021 р.	2022 р.	Темп росту, %
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робот, послуг), тис. грн.	465450	462450	99,4
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робот, послуг), тис. грн.	436498	430638	98,7
Рівень собівартості, %	93,8	93,1	-0,7
Валовий прибуток	28952	31812	109,9
Валова рентабельність виробництва, %	6,6	7,4	0,8
Валова рентабельність продаж, %	6,2	6,9	0,7
Фінансовий результати від операційної діяльності	2394	1513	63,2
Чистий фінансовий результат прибуток	-	4081	-
збиток	681	-	-

Щодо валового прибутку, то за звітний рік його отримано в сумі 31812 тис. грн., проти 28952 тис. грн. за минулий рік, тобто більше на 9,9%. Відповідно зросла валова рентабельність виробництва готової продукції і валова рентабельність продаж, а саме з 6,2% до 6,9%, тобто на 0,7%. Це свідчить про підвищення ефективності продаж за 2022 рік.

Щодо операційного прибутку, то спостерігається негативна динаміка, темп росту лише 63,2%. Якщо за 2021 році операційного прибутку отримано в сумі 2394 тис. грн., то за 2022 році тільки 1513 тис. грн., тобто менше на 36,8%. Це свідчить про зростання операційних витрат та відповідно зниження ефективності операційної діяльності в звітному періоді.

Отже, не зважаючи на незначне але все таки скорочення доходу від реалізації, підприємство отримує не тільки валовий прибуток а й чистий прибуток. Тому, доцільно надати оцінку співвідношення темпів росту доходу

від реалізації, собівартості реалізації та валового прибутку (рис. 2.4).

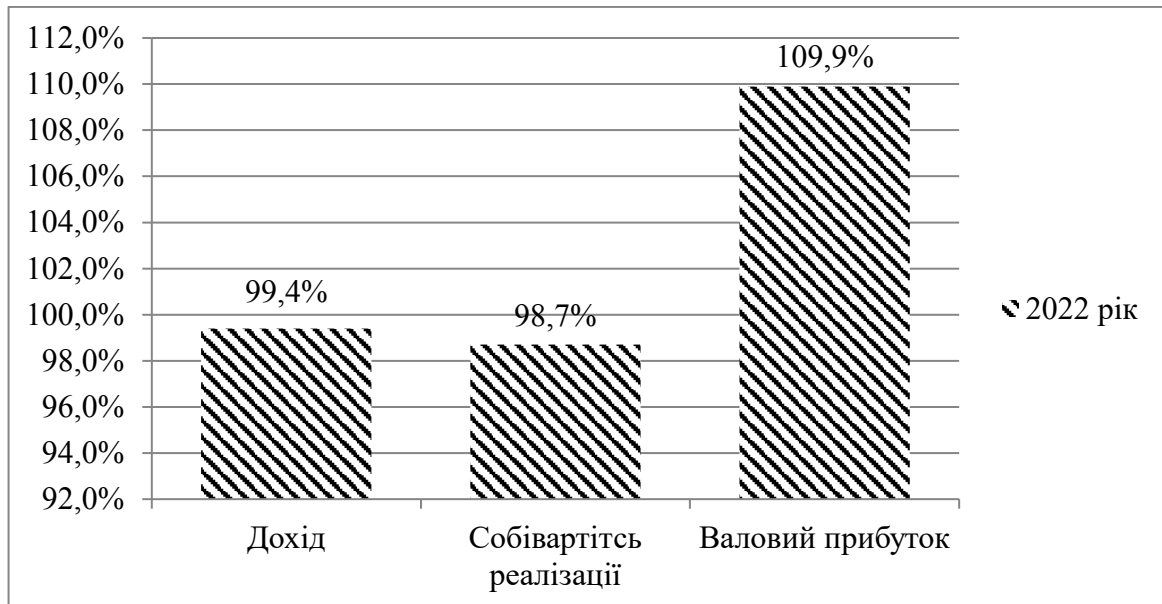


Рисунок 2.4 – Співвідношення темпів росту фінансових результатів по підприємству ТОВ «Пиводар»

Можна зробити висновок, що скорочення собівартості за 2022 рік відбувалося більш швидкими темпами ніж темпи скорочення доходу, що є позитивним співвідношенням. Також позитивним є зростання валового прибутку на 9,9%.

Для загальної оцінки важливо дослідити також динаміку чистого прибутку підприємства. Беручи до уваги що за 2021 рік підприємство зазнало чистих збитків у розмірі 681 тис. грн., а за 2022 рік вийшли на чистий прибуток в розмірі 4081 тис. грн. (рис. 2.5).

Узагальнюючи економічну характеристику фінансово-господарської підприємства, доцільно проаналізувати коефіцієнти ліквідності ТОВ «Пиводар» (табл. 2.3).

Розрахувавши коефіцієнти ліквідності досліджуваного підприємства, можна зробити наступні висновки: коефіцієнт абсолютної ліквідності, який є найбільш жорстким критерієм ліквідності підприємства на протязі останніх

трьох років не відповідає нормативу та має тенденцію до зниження.

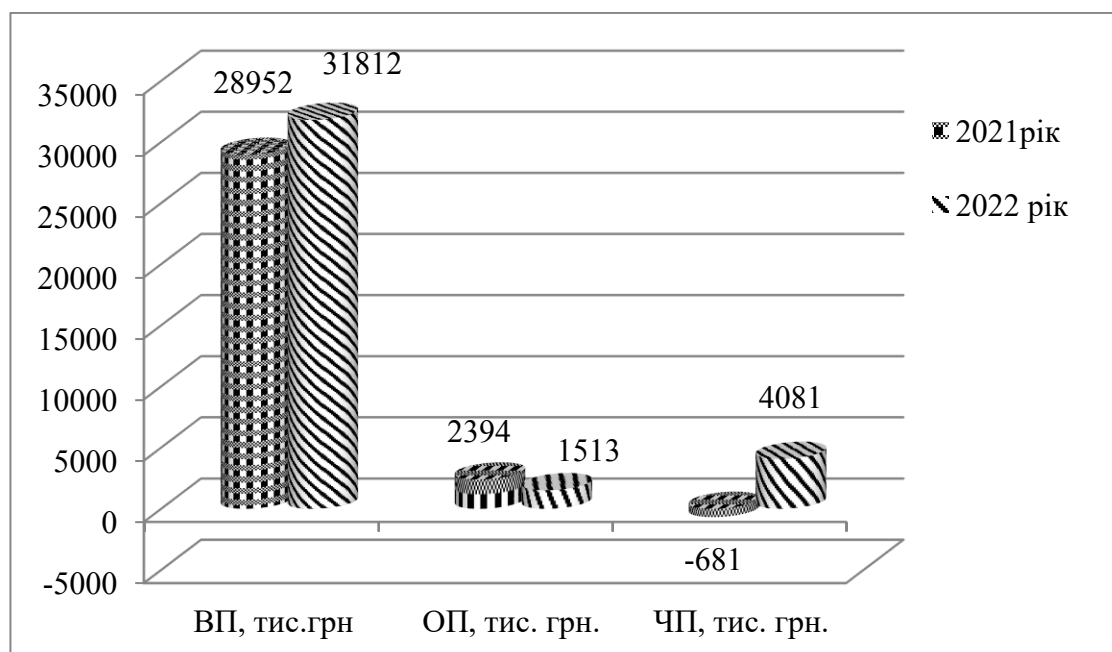


Рисунок 2.5 – Динаміка прибутку за 2021-2022 роки

Але за показником абсолютної ліквідності не доцільно робити висновок щодо наявності ознак поточної ліквідності та платоспроможності.

Таблиця 2.3 – Динаміка коефіцієнтів ліквідності ТОВ «Пиводар»

Показник	Рекомендоване нормативне значення	2020 р.	2021 р.	2022р.
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,2 – 0,25	0,04	0,018	0,00004
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,7 – 0,8	0,63	0,58	0,71
Коефіцієнт загальної ліквідності	1,5 – 2	1,36	1,49	1,81

На основі розрахованих значень інших коефіцієнтів, можна зробити висновок, що:

– значення коефіцієнта швидкої ліквідності на кінець 2020 та 2021 років не знаходиться в нормативних межах, і тільки на кінець 2022 року

коефіцієнт швидкої ліквідності відповідає нормативу. Тобто, це свідчить про те, що в попередні роки на підприємстві недостатність грошових коштів, їх еквівалентів та поточної дебіторської заборгованості для погашення поточних зобов'язань та про наявність проблем з поточною платоспроможністю. На кінець 2022 року, рівень ліквідності в межах норми і вже є ознаки поточної платоспроможності підприємства;

– коефіцієнт загальної ліквідності протягом досліджуваного періоду свідчить про наявність у підприємства суми оборотних активів що перевищують поточні зобов'язання, а на кінець 2022 року значення коефіцієнта відповідає нормативному значенню та свідчить про наявність ознак перспективної платоспроможності.

Також необхідно зазначити, що значення коефіцієнта загальної ліквідності має тенденцію до зростання і свідчить про наявність на підприємстві власного оборотного капіталу як критерія здатності підприємства погашати у встановлені терміни свої поточні зобов'язання і розширювати подальшу діяльність. Тому, для підприємства актуальним є питання удосконалення управління виробничими запасами, як важливої складової оборотних активів та як матеріальних ресурсів, від ефективності управління якими залежить рівень собівартості та конкурентоспроможності продукції та відповідно прибуток підприємства а також рівень ліквідності.

## 2.2 Синтетичний та аналітичний облік запасів на підприємстві

Бухгалтерський облік на ТОВ «Пиводар» ведеться безперервно з дня реєстрації підприємства у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996 від 16.07.1999 р. При організації бухгалтерського обліку на підприємстві керуються також такими нормативними документами, як статут підприємства, Наказ про

облікову політику підприємства.

Питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:

- 1) введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- 2) користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- 3) ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- 4) самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися.

Підприємство самостійно:

- 1) визначає облікову політику підприємства;
- 2) обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

3) розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

4) затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

5) може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог бухгалтера щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Головний бухгалтер підприємства:

- забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені строки фінансової звітності;

- організує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псування активів підприємства.

Організаційна структура бухгалтерії визначається кількістю і характером структурних підрозділів підприємства. Розділ службових зобов'язань проводиться за функціональною ознакою. За кожною групою робітників в залежності від обсягу робіт прикріплюється ділянка.

Головний бухгалтер підприємства в своєму розпорядженні має двох заступників. До одного із заступників головного бухгалтера прикріплюється: розрахункова група, яка займається нарахуванням заробітної плати; фінансова група, яка здійснює облік розрахунків з дебіторами та кредиторами ведуть облік з постачальниками, підрядниками, покупцями та

замовниками. До другого заступника головного бухгалтера прикріплюється: облік основних засобів – ведуть облік будівництва, облік руху основних засобів; група внутрішнього контролю займається перевіркою ведення бухгалтерського обліку та звітності.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення реєстрації фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження опрацьованих документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник, який керує підприємством відповідно до законодавства та уставних документів [46].

Розроблена облікова політика розкриває основи, стандарти, правила і процедури обліку, які застосовуються на ТОВ «Пиводар», при веденні обліку і складанні фінансової звітності. Вона встановлює принципи визнання та оцінки об'єктів обліку, визначення та деталізації окремих статей фінансової звітності підприємства. Керівництво групи визначає і приймає політику таким чином, щоб у фінансовій звітності була представлена інформація, яка:

- 1) доречна для потреб користувачів при прийнятті рішень;
- 2) достовірно представляє результати і фінансовий стан підприємства;
- 3) відображає економічний зміст подій і операцій, а не тільки їх юридичну форму.

Метою фінансової звітності є надання такої інформації про фінансове становище, результати діяльності та грошових потоках групи і підприємства, яка була б корисна користувачам при прийнятті економічних рішень [1].

Діюча облікова політика розроблена з метою ведення бухгалтерського обліку і складання звітності відповідно до П(С)БО, а також податкової звітності на підставі облікових даних. Ведення бухгалтерського обліку здійснюється за єдиним робочим планом рахунків, затвердженим головним бухгалтером відповідно до Наказу Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. Для складання звітності відповідно до податкового законодавства України підприємство використовує дані бухгалтерського



обліку. Положення діючої облікової політики є обов'язковими для застосування всіма особами, задіяними в формуванні активів і зобов'язань підприємства та здійсненні господарських операцій, що мають вплив на фінансовий стан підприємства.

Відповідно до облікової політики, тривалість операційного циклу для виробництва продукції – один рік.

Підприємство при вибутті запасів використовує такі методи оцінки:

- метод середньозваженої вартості;
- метод ідентифікованої вартості.

При використанні середньозваженого методу вартість одиниці запасів визначається як середньозважена від вартості аналогічних взаємозамінних запасів на початок періоду та вартості придбання або виробництва цих запасів протягом періоду. Метод ідентифікованої вартості передбачає списання запасів за реальною вартістю кожної одиниці, визначеної згідно даному пункту облікової політики. Даний метод оцінки вибуття запасів застосовується у разі здійснення операцій з агрегатами, вузлами і деталями, що мають паспортні дані [40].

Дохід від реалізації продукції визнається тоді, коли продукція відвантажена, і право власності на неї передано. Дохід від надання послуг відображається в момент його виникнення незалежно від дати одержання коштів і визначається, виходячи з ступеню завершеності операції на дату балансу. Оцінка ступеня завершеності операції з надання послуг провадиться шляхом вивчення виконаної роботи. Підтвердженням виконання роботи вважається підписаний замовником акт прийому – передачі робіт.

В основному виробництві застосовується калькулювання за технологічними картами а також нормативний метод обліку витрат на виробництво та калькулювання фактичної виробничої собівартості продукції. В цехах допоміжного виробництва – нормативний метод калькулювання. Як база розподілу загальновиробничих витрат приймається основна заробітна плата (без доплат і премій) виробничих робітників.

Первинні документи складаються працівниками підрозділу, відповідального за здійснення господарської операції безпосередньо в момент її здійснення, якщо це неможливо — протягом двох днів після її закінчення. Для обліку господарських операцій первинні документи здаються в бухгалтерію не пізніше трьох днів з моменту їхнього оформлення. При одержанні послуг від сторонніх організацій, по яким акт виконаних робіт (рахунок-фактура) надається за повний місяць (послуги зв'язку, електроенергія, транспортування газу) документи повинні надаватися в бухгалтерію не пізніше 7 числа місяця, наступного за звітним.

Первинні документи, форми яких не затверджені нормативно-правовими актами, повинні містити наступні реквізити: назва документа; дату й місце його складання (підписання); найменування підприємства (підприємств), від імені якого (яким) складений документ; зміст, обсяг і одиницю виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення; особисті підписи, прізвища та ініціали осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення.

Керівники підрозділів і служб підприємства, що оформлюють первинні документи повинні забезпечувати дотримання порядку їхнього заповнення відповідно до вимог даного наказу про облікову політику. У випадку несвоєчасного складання первинних документів, недостовірного відображення в них даних, або оформлення з порушенням законодавства та нормативних вимог, відповідальність покладається на посадових осіб що склали (підписали) первинний документ.

Однією з обов'язкових умов здійснення процесу виробництва є забезпечення його предметами праці (виробничими запасами) – сировиною, матеріалами, напівфабрикатами, комплектуючими виробами тощо, з яких або за допомогою яких здійснюється виробництво продукції. Специфічною особливістю їх є одноразове використання в процесі виробництва, перенесення всієї вартості на собівартість виготовленої продукції (виконаних

робіт, послуг). Тому контроль за збереженням матеріальних ресурсів, раціональним використанням їх у виробництві має велике значення.

Згідно статті 5 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно визначає облікову політику. Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності, тобто це вибір самим підприємством певних і конкретних методик, форми і техніки ведення бухгалтерського обліку, виходячи з діючих актів і особливостей діяльності підприємства. Основною метою облікової політики є забезпечення одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати його діяльності, необхідні для всіх користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

Облікова політика ТОВ «Пиводар» висвітлена в Наказі про облікову політику і містить перелік всіх пунктів прийнятої на звітний рік облікової політики. Наказ про облікову політику на підприємстві ТОВ «Пиводар» складається з трьох розділів:

- організація бухгалтерського обліку;
- організація податкового обліку;
- організаційні питання.

Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності регламентуються Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» (Додаток Б).

Запаси класифікуються за такими групами:

- основна сировина, матеріали та паливно-енергетичні запаси;
- допоміжна сировина, матеріали та інші запаси;
- незавершене виробництво;
- запасні частини;
- будівельні матеріали;
- готова продукція, напівфабрикати і товари для перепродажу.

На досліджуваному підприємстві ТОВ «Пиводар» наявність та

структура запасів представлена: виробничими запасами; готовою продукцією; товарами (табл. 2.4).

Таблиця 2.4 – Балансова вартість запасів ТОВ «Пиводар»

Назва статті	Балансова вартість на 31.12.2021 р.	Балансова вартість на 31.12.2022 р.
Виробничі запаси, тис. грн.	12047	17005
Незавершене виробництво, тис. грн.	553	143
Готова продукція, тис. грн.	23867	21299
Товари, тис. грн.	4700	5387
Разом	41167	43834

Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх назва або однорідна група (вид). Тому в подальшій класифікації групи запасів поділяються на підгрупи, а всередині них – на види, сорти, марки, типорозміри тощо. Класифікація запасів оформляється розробкою номенклатури-цінника, тобто систематизованим переліком матеріалів, що використовується підприємством, у якому кожному найменуванню, розміру і сорту присвоюється номенклатурний номер (шифр), а також вказуються одиниця виміру і ціна. У подальшому номенклатурний номер запасів вказується в усіх документах, якими оформляється їх рух, що запобігає помилковому оприбуткуванню або списанню замість одних матеріалів іншими, а також є обов'язковою умовою при автоматизованій обробці інформації по обліку наявності, надходження і витрачання запасів. У цьому разі номенклатурний номер використовується як ознака (код), за яким можна визначити номер синтетичного рахунку, субрахунку, групу, найменування запасу, його сорт і розмір. Запаси визнаються підприємством, якщо вони належать йому і:

- існує велика ймовірність отримання економічної вигоди від їх використання в майбутньому;
- їхня вартість може бути достовірно оцінена.

Підставою для включення (списання) матеріальних цінностей зі складу запасів є передача ризиків і вигід, пов'язаних з володінням запасами. Собівартість запасів включає всі витрати на придбання, витрати на переробку

та інші витрати, понесені для того, щоб доставити запаси до місця їхнього справжнього знаходження та стану. Підприємство використовує один і той же метод оцінки для всіх одиниць запасів, які мають однакове призначення та однакові умови використання.

При надходженні виробничі запаси оцінюються і зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка включає всі витрати на придбання, обробку і доведення їх до необхідного стану.

Запаси, виготовлені власними силами оцінюються згідно П(С)БО 16 «Витрати» і дорівнюють виробничій собівартості.

Переважну більшість виробничих запасів надходить на підприємство від постачальників на підставі укладених договорів (контрактів, угод). На відвантажені (відпущені) матеріальні цінності постачальник виписує рахунок-фактуру та інші розрахунково-платіжні документи (у яких вказуються назва, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, сорт, ціна кожного виду матеріальних цінностей, що відпускаються, ставка і сума ПДВ, загальна сума, що підлягає до оплати), а також податкову накладну. Податкова накладна надає право покупцеві, зареєстрованому як платник ПДВ, на включення до податкового кредиту суми ПДВ, сплачену постачальнику при придбанні матеріальних цінностей (робіт, послуг).

Усі операції надходження запасів на підприємство оформляються відповідними первинними документами, незалежно від напрямів надходження запасів на підприємство.

Основними напрямками надходження запасів на підприємство є:

- придбання у постачальника;
- придбання підзвітними особами;
- виготовлення на даному підприємстві;
- безкоштовне отримання;
- виявлення надлишків при проведенні інвентаризації;
- внески до статутного капіталу підприємства його учасниками.

ТОВ «Пиводар» має широке коло постачальників, які забезпечують

підприємство базою для виробництва продукції. При виборі постачальників підприємство враховує: закупівельну ціну запасів, якість запасів, надійність постачальника, можливість отримання знижок та можливість відтермінування оплати за придбані матеріальні запаси.

Основні первинні документи, якими оформляються операції з руху виробничих запасів, наведені в табл. 2.5.

Таблиця 2.5 – Перелік форми первинних документів для обліку виробничих запасів на підприємстві

№ форми	Назва форми
М-1	Журнал обліку, що надійшли
М-2	Довіреність
М-2а	Акт списання балансів довіреностей
М-3	Журнал реєстрації довіреностей
М-4	Прибутковий ордер
М-5	Товарно-транспортна накладна
М-6	Товарно-транспортна накладна
М-7	Акт про приймання матеріалів
М-8	Лімітно-забірна картка (на одне найменування матеріалу на багаторазовий відпуск)
М-9	Лімітно-забірна картка (для багаторазового відпуску 2-5 найменувань матеріалів)
М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів
М-11	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення матеріалів)
М-12	Картка складського обліку матеріалів
М-13	Реєстр приймання-здачі документів
М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі
М-15а	Акт приймання-передачі устаткування до моменту
М-16	Матеріальний ярлик
М-17	Акт про виявленні дефекти устаткування
М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу
М-19	Матеріальний звіт
М-20	Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (бланк суворої звітності)
М-21	Інвентаризаційний опис
М-22	Акт про списання матеріалів відкритого зберігання
М-23	Акт про витрату давальницьких матеріалів
М-26	Картка обліку устаткування для встановлення
М-28	Лімітно-забірна картка (для будівельних організацій)
М-28а	Лімітно-забірна картка

Придбання запасів на підприємстві планується та контролюється. З

цією метою на підприємстві ведуть спеціальну відомість, в якій записуються дані про виконання договорів постачання, а також дані про асортимент запасів, їх кількість, ціну.

Для отримання запасів від постачальника по факту здійсненої передоплати або на підставі укладеного договору бухгалтер підприємства виписує своєму працівникові довіреність на одержання цінностей. Довіреність на одержання цінностей від постачальника за договором або рахунком-фактурою видається довірній особі під розписку і реєструється в журналі реєстрації довіреностей.

Особа, якій видана довіреність, зобов'язана не пізніше наступного дня після доставки на ТОВ «Пиводар» запасів, подати бухгалтеру довіреність разом з документами на відпуск запасів та здачу їх на склад або матеріально відповідальній особі. Для отримання необхідних запасів у бухгалтерії постачальника, спираючись на дані укладених договорів купівлі-продажу та інформації зазначеної у довіреності, здійснюється виписка накладних-вимог на відпуск матеріалів або товарно-транспортних накладних (за умов транспортування вантажним автомобілем).

Бухгалтерія постійно контролює правильність ведення складського обліку відповідно до первинних документів. Потім за реєстром забирає первинні документи для бухгалтерської обробки. У бухгалтерському обліку на досліджуваному підприємстві операції з придбання запасів відображаються згідно табл. 2.6.

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

Синтетичний облік придбаних запасів на рахунку 20 «Виробничі запаси» та його субрахунках підприємства обліковують за фактичною собівартістю їх придбання (заготівлі), яка включає: покупну вартість і

транспортно-заготівельні витрати (витрати по транспортуванню, навантаженню, розвантаженню, доставці до складу підприємства тощо). Ця собівартість виявляється, як правило, тільки наприкінці місяця – після відображення всіх заготівельних операцій і розподілу їх між окремими видами запасів.

Таблиця 2.6 – Відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з надходження запасів від постачальника по підприємству

№ п/п	Зміст операції	Дт.	Кт.	Сума, грн.
При попередній оплаті				
1.	Проведена оплата за матеріали	371	311	2400,00
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	400,00
3.	Оприбутковано матеріали	201	631	2000,00
4.	Списана сума раніше нарахованого податкового кредиту	644	631	400,00
5.	Відображено зарахування заборгованості	631	371	2400,00
6.	Оплачено витрати з транспортування	371	311	240,00
7.	Відображено податковий кредит з ПДВ по транспортуванню	641	644	40,00
8.	Витрати з транспортування включено в первісну собівартість	201	631	200,00
9.	Списана сума раніше нарахованого податкового кредиту	644	631	40,00
10.	Відображено зарахування заборгованості	631	371	240,00
При першій події – оприбуткування запасів				
1.	Оприбутковано матеріали	201	631	2000,00
2.	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	400,00
3.	Оплачено вартість матеріалів і сума податкового кредиту з ПДВ	631	311	2400,00
4.	Сума витрат з транспортування включено в первісну собівартість	201	631	200,00
5.	Відображено податковий кредит з ПДВ по транспортуванню	641	631	40,00
6.	Оплачено послуги з транспортування	631	311	240,00

Документи ж на оприбуткування і списання витрачених матеріалів, що надходять до бухгалтерії, вимагають їх систематичного опрацювання і відображення в облікових регістрах, що неможливо робити без попередньої оцінки матеріалів. Тому аналітичний облік запасів протягом місяця ведуть за прийнятими обліковими цінами: покупними (з відокремленим обліком



транспортно-заготівельних витрат) або за розрахунково-плановою собівартістю (з відокремленим обліком відхилення від фактичної собівартості). Наприкінці місяця вартість використаних у виробництві запасів і списаних за обліковими цінами, а також вартість залишку запасів на складах коригують до фактичної собівартості (шляхом списання транспортно-заготівельних витрат або відхилення планової собівартості запасів від фактичної).

Запаси, які надійшли на підприємство без товаросупровідних документів постачальника (невідфактуровані поставки), приймаються на облік за приймальними актами (ф. № М-7) і оформляються записом по дебету рахунка 20 «Виробничі запаси» (відповідні субрахунки) в кореспонденції і кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками». Після одержання від постачальника рахунків-фактур та інших товаросупровідних документів раніше зроблений запис (у цій же кореспонденції рахунків) сторнується і робиться звичайний запис на суму, яка значиться в одержаних документах [25].

Якщо при прийманні вантажу виявлена нестача матеріальних цінностей, то на дебет рахунка 20 «Виробничі запаси» прибуткують тільки фактично одержані цінності; на вартість нестачі матеріалів, що виникла при перевезенні, на підставі належно оформлених актів пред'являть претензію (передають до судового органу) винуватцю (транспортній організації тощо) і в бухгалтерському обліку відображають:

- дебет рахунка 374 «Розрахунки за претензіями»;
- кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками».

У разі обґрунтованої відмови від оплати платіжних документів за матеріали, що надійшли на адресу підприємства (невідповідність якості, номенклатури, ціни умовам договору тощо), такі цінності приймаються за актами на відповідальне зберігання і обліковуються на забалансовому рахунку 02 «Активи на відповідальному зберіганні» (субрахунок 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні») до вказівок

постачальника про повернення, переадресування або реалізації на місці.

Транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням (заготівлею) виробничих запасів (оплата залізничного тарифу, водного фрахту, навантажувально-розвантажувальних робіт тощо), обліковуються на аналітичному рахунку «Транспортно-заготівельні витрати», який відкривається в складі рахунка 20 «Виробничі запаси». На суму транспортних та інших витрат, які підлягають оплаті постачальникам та іншим стороннім організаціям, у бухгалтерському обліку підприємства роблять запис по дебету рахунка 20 «Виробничі запаси», аналітичний рахунок «Транспортно-заготівельні витрати», і кредиту відповідних рахунків (63, 685 тощо) [12 с. 33].

Таким чином по дебету синтетичного рахунка 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок) відображається покупна вартість запасів і транспортно-заготівельні витрати, що в сукупності становлять їх фактичну собівартість. Облік розрахунків з постачальниками і підрядчиками (транспортними та іншими сторонніми організаціями) за надані послуги по перевезенню вантажу здійснюється в журналі-ордері № 6 «Відомість обліку розрахунків з постачальниками».

Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку інших шляхів надходження запасів на ТОВ «Пиводар» показано в табл. 2.7.

Оприбуткування виробничих запасів, одержаних з інших джерел, відображається записом по дебету рахунка 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок) у кореспонденції з кредитом рахунків:

46 «Неоплачений капітал» (на вартість запасів, внесених засновниками (учасниками) до статутного капіталу підприємства);

719 «Інші доходи від операційної діяльності» на вартість безоплатно одержаних запасів від інших юридичних осіб, а також оприбуткованих раніше, не взятих на облік цінностей);

742 «Доход від реалізації необоротних активів» (на вартість придбаних запасів у результаті обміну на необоротні активи) [39].

Таблиця 2.7 – Порядок відображення на рахунках бухгалтерського обліку інших шляхів надходження запасів ТОВ «Пиводар»

№ п/п	Зміст операції	Дт	Кт	Сума, грн.
Придбання запасів від підзвітної особи				
1.	Оприбутковано запаси, придбані підзвітною особою за грошові кошти	20	372	200,00
2.	Відображено суму ПДВ	641	372	40,00
Надходження запасів з власного виробництва				
1.	Оприбутковано виробничі запаси, виготовлені власними силами	20	23	500,00
Надходження запасів у результаті внеску до статутного капіталу				
1.	Оприбутковано виробничі запаси як внесок до статутного капіталу засновниками	20	46	250,00
Безоплатне надходження запасів				
1.	Оприбутковано безоплатно одержані виробничі запаси	20	719	300,00
Оприбуткування надлишків, виявлених при інвентаризації				
1.	Оприбутковано запаси, які раніше не обліковувались в балансі	20	719	150,00

Основним первинним документом на відпуск матеріалів у виробництво є лімітно-забірні картки (ф. № М-8 та № М-9), в яких вказується ліміт видачі даному цеху матеріалів відповідного номенклатурного номера (на декаду, півмісяця, місяць), а потім робиться запис про фактичний відпуск матеріалів з виведенням залишку невикористаного ліміту, який підтверджується підписом завідуючого складом (у лімітній картці одержувача) і одержувача (у лімітній картці складу). Наприкінці місяця лімітно-забірні картки подаються до бухгалтерії для обліку витрат матеріалів.

Відпуск матеріалів на господарські та інші потреби, а також при понадлімітному відпуску матеріалів (за дозволом керівника підприємства або уповноваженої ним особи здійснюється за вимогами (ф. № М-ІО та № М-ІІ).

На ТОВ «Пиводар» відходи, що не придатні для виробництва оприбутковуються та можуть бути реалізовані за кредитом 719 рахунку за готівковий розрахунок.

Щомісяця цехи та інші виробничі підрозділи складають «Звіт про використання сировини, основних матеріалів і напівфабрикатів», у якому по

кожному номенклатурному номеру показуються: залишок на початок місяця, надходження за місяць, залишок на кінець місяця, фактичні витрати, витрати за нормами, економія або перевитрата. Бухгалтерія складає «Зведений звіт про використання матеріалів по груповій номенклатурі» (в натуральних і грошовому вимірниках), на підставі якого роблять відповідні облікові записи на списання використаних матеріалів.

Підставою для списання використаних у виробництві матеріалів служить «Відомість розподілу витрат матеріалів і палива за рахунками і статтями витрат», яка складається за видатковими документами (лімітно-забірними картками, вимогами, актами тощо). В ній зазначається, на який синтетичний рахунок, субрахунок, продукцію (замовлення, переділ) або на яку статтю треба віднести вартість витрачених запасів [50].

За даними цієї відомості витрачені протягом місяця виробничі запаси за обліковими цінами списують з кредиту рахунка 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок) на дебет рахунків: 23 «Виробництво» (на вартість виробничих запасів, використаних для виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг); 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» (на вартість запасів, використаних для загальновиробничих і загальногосподарських потреб); 93 «Витрати на збут» (на вартість запасів, використаних на потреби, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції); 949 «Інші витрати операційної діяльності» (на вартість запасів, використаних на утримання об'єктів житлово-комунального та соціально-культурного призначення) та ін. [40].

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

$$C\% = (B + B_1) \times 100 \div (M_3 + M_0), \quad (2.1)$$

де  $B$  – сума відхилення від облікових цін залишку на початок місяця;

$B_1$  – сума відхилення за звітний місяць;

$M_3$  – залишок запасів за обліковими цінами на початок місяця;

$M_0$  – вартість оприбуткованих за обліковими цінами запасів, що надійшли від постачальників протягом місяця.

Шляхом множення вартості витрачених у виробництві запасів за обліковими цінами на визначений середній процент відхилення і ділення на 100 визначають суму відхилення, яка відноситься до витрачених у виробництві запасів. Визначену суму відхилення від облікових цін списують з кредиту аналітичного рахунка «Транспортно-заготівельні витрати» (або рахунок «Відхилення між плановою і фактичною собівартістю запасів») на дебет тих самих рахунків, на які протягом місяця були списані запаси за обліковими цінами (тобто дебет рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та ін). Отже, до собівартості виготовленої продукції (виконаних робіт, послуг) матеріали включаються за фактичною собівартістю їх придбання (заготівлі) [13, с. 603].

Аналітичний облік виробничих запасів на підприємстві ведеться в розрізі їх найменувань або однорідних груп, які поділяються за видами, сортами, марками, типами, розмірами. Аналітичний облік виробничих запасів ведеться на складах за допомогою карток складського обліку, які розміщуються в картотеці. На підставі залишків на перше число місяця, які виводяться по кожному номенклатурному номеру (найменуванню) в картках складського обліку, складаються відомості обліку запасів (сальдові відомості), які використовуються для порівняння аналітичного та синтетичного обліку.

Матеріальні, сировинні та паливні ресурси є одним з найважливіших на підприємстві, тому й документальне оформлення надходження, наявності і витрачання зазначених ресурсів є досить відповідальним процесом, який

повинен забезпечити необхідну інформацію як для обліку, так і для контролю та оперативного управління рухом матеріальних цінностей.

Запаси зберігаються як на загальних складах, так і в інших центрах відповідальності: цехах, майстернях, гаражах тощо. Всі запаси повинні бути передані під відповідальність завідуючим складами, комірникам, іншим матеріально відповідальним особам, з якими повинен бути укладений договір про повну матеріальну відповідальність.

Матеріали, що надходять на склад, ретельно перевіряють, встановлюють відповідність їх якості, кількості, асортименту, умовам поставок і супровідним документом. Якщо не виявлено розходжень, матеріали приймають.

Бухгалтерські проведення, пов'язані з вибуттям запасів на ТОВ «Пиводар» (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 – Основні бухгалтерські проведення, за якими відображається вибуття виробничих запасів на ТОВ «Пиводар»

№ п/п	Зміст операції	Дт.	Кт.	Сума, грн.
1.	Використано виробничі запаси для потреб виробництва	23	20	200,00
2.	Використано виробничі запаси для загальновиробничих потреб	91	20	150,00
3.	Використано виробничі запаси для адміністративних потреб	92	20	220,00
4.	Використано виробничі запаси для потреб збуту	93	20	180,00
5.	Використано виробничі запаси для потреб невиробничих підрозділів	949	20	150,00
6.	Передано матеріали на переробку	206	20	300,00
7.	Використано виробничі запаси для виправлення браку	24	20	250,00
8.	Використано виробничі запаси для капітального будівництва	151	20	345,00
9.	Використано виробничі запаси для виготовлення основних засобів	152	20	193,00
10.	Списано нестачі запасів (якщо винні особи не виявлено)	947	20	220,00

Виробничі запаси можуть бути списані з балансу внаслідок їх крадіжки або псування, відпуску у виробництво або вибувати на сторону (продаж).

Однією з основних вимог, що висуваються до бухгалтерського обліку, є достовірність його показників. Вона забезпечується багатьма способами, одним із яких є інвентаризація. Інвентаризація – це спосіб виявлення фактичної наявності та стану цінностей на певну дату за допомогою реєстрації вимірювання, зважування і т.д. з подальшим порівнянням отриманих даних із даними бухгалтерських записів.

Обов'язок підприємств проводити для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності інвентаризацію, під час якої перевіряються і документально підтверджуються наявність, стан і оцінка його активів і зобов'язань, закріплено у ч. 1 ст. 10 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

Проведення й оформлення результатів інвентаризації залишків виробничих запасів здійснюється на ТОВ «Пиводар» відповідно до вимог Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затвердженого Наказом Мінфіну України № 879 [32].

Інвентаризація виробничих запасів на ТОВ «Пиводар» здійснюється інвентаризаційною комісією, призначеною наказом керівника підприємства, по місцях зберігання матеріальних цінностей у присутності матеріально відповідальних осіб. Дані інвентаризації кожного виду матеріальних цінностей заносяться в інвентаризаційний опис (ф.-21), який складається в двох примірниках і підписується всіма членами комісії. Один примірник опису залишається у матеріально відповідальній особі, а другий – передається до бухгалтерії.

В бухгалтерії фактичні залишки матеріальних цінностей, зафіксовані в описах, звіряють з даними бухгалтерського обліку. Матеріальні цінності, по яких виявлені розходження (залишки, недостача), записують в порівняльну відомість, а матеріально відповідальна особа повинна давати інвентаризаційній комісії письмове пояснення про причини їх виникнення.

Свої висновки і пропозиції щодо врегулювання інвентаризаційних різниць комісія оформляє протоколом і подає на затвердження керівнику підприємства. Керівник ТОВ «Пиводар» повинен прийняти рішення щодо оприбуткування надлишків і списання нестач матеріальних цінностей і затвердити протокол у 5-денний строк.

Інвентаризація виробничих запасів провадиться за місцем зберігання та окремо за матеріально відповідальними особами. Матеріальні запаси при інвентаризації записуються в описи за кожним окремим найменуванням із зазначенням номенклатурного номера, виду, групи, сорту і кількості (рахунком, вагою або мірою). На виявлені при інвентаризації непридатні або зіпсовані матеріальні цінності додатково складаються акти, в яких вказуються причини, ступінь і характер псування матеріальних цінностей, а також винні особи, які допустили їх псування.

Порядок відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації на ТОВ «Запорізький завод кольорових металів» (табл. 2.9).

У процесі інвентаризації визначається фактична наявність цінностей, виявляються відхилення від даних книг обліку і причини відхилень. Інвентаризаційні описи (акти) разом з висновками робочої комісії здають до бухгалтерії для виявлення кінцевих результатів.

При цьому бухгалтерія ТОВ «Пиводар» складає звіряльну відомість (Додаток В), в якій послідовно виконуються такі розрахункові процедури: здійснюється взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці; здійснюється розрахунок природної нестачі (у виняткових випадках з особливого дозволу керівника робляться уточнювальні записи, наприклад, знайдена арифметична помилка або інші неточності у роботі); визначаються кінцеві результати інвентаризації.

Якщо вартість нестач перевищуватиме вартість лишків, то різниця у вартості має бути віднесена на винних матеріально-відповідальних осіб. Взаємний залік лишків і нестач внаслідок пересортиці може бути тільки по товарно-матеріальних цінностях одного і того ж найменування і в такій же



кількості за умови, що лишки і нестачі утворилися за один і той же період, що підлягав перевірці, та у однієї й тієї ж матеріально-відповідальної особи.

Таблиця 2.9 – Відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації на ТОВ «Пиводар»

№ п/п	Зміст операції	Дт.	Кт.	Сума, грн.
1	2	3	4	5
<b>1. Виявлено нестачу</b>				
<b>а) встановлено винну особу</b>				
1.	Списано облікову вартість запасів, яких не вистачає	947	20-28	1500,00
2.	Відображено в позабалансовому обліку невідшкодовані нестачі	072	–	1500,00
3.	Списано з позабалансового обліку суму нестачі	–	072	1500,00
4.	Витрати, пов'язані з нестачею, зараховано на зменшення доходів звітного періоду	791	947	1500,00
5.	Відображено виникнення дебіторської заборгованості й доходу після встановлення винної особи на загальну суму відшкодування втрат	375	716	3600,00
6.	Відображено суму, що належить до перерахування до бюджету	716	641	600,00
7.	Перераховано до бюджету належну частину суми відшкодування	641	311	600,00
8.	Зараховано отримане відшкодування нестачі на фінансовий результат.	716	791	3000,00
9.	Відображено утримання суми відшкодування втрат із заробітної плати винної особи	661	375	3600,00
<b>б) винну особу не встановлено</b>				
1.	В кінці звітного року виробничі запаси списуються з позабалансового рахунку	–	072	1500,00
<b>2. Виявлено надлишок</b>				
1.	На вартість виявлених надлишків запасів	20	719	750,00
2.	Списано на фінансовий результат	719	791	750,00

Результати інвентаризації після затвердження керівником відображаються у бухгалтерському обліку підприємства у тому місяці, в якому проведена (закінчена) інвентаризація, але не пізніше грудня звітного року. У пояснювальній записці до річного звіту підприємства, наводяться відомості про результати проведених протягом року інвентаризацій.

Відповідно до статті 164 Кодексу України про адміністративні

правопорушення, несвоєчасне або неякісне проведення інвентаризації матеріальних цінностей, а також неприйняття заходів по відшкодуванню з винних осіб збитків від нестач, розтрат, крадіжок, безгосподарності тягнуть за собою накладення штрафу від 8 до 15 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян. Ті ж дії, здійснені особою, яка протягом року підлягала адміністративному стягненню, тягнуть за собою накладення штрафу від 10 до 20 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Отже, за результатами дослідження порядку ведення обліку запасів на ТОВ «Пиводар», ми можемо зробити висновок, що бухгалтерський облік ведеться відповідно до чинного законодавства. Підприємство складає щомісячно облікові реєстри за допомогою програмного забезпечення, що є підставою для складання звітності.

При цьому, запаси є основною статтею оборотних коштів, а виробничі запаси важливою складовою матеріальних ресурсів. Тому, достовірний облік їх на підприємстві є невід'ємною частиною управління, без якого неможливе досягнення поточних та довгострокових цілей підприємства.

### 2.3 Удосконалення обліку виробничих запасів

Раціонально організована система обліку на підприємстві передбачає забезпечення потреб управління та контролю в повній, достовірній, доречній і своєчасній інформації. Тому перед підприємством постає необхідність організації обліку адекватно умовам його господарювання, організаційно-виробничій структурі, використовуваним технологіям і програмному забезпеченню, а також галузевим особливостям.

На ТОВ «Пиводар» організація бухгалтерського обліку базується на розробленій обліковій політиці. А наказ про облікову політику – перший і головний документ на підприємстві, який регламентує порядок ведення

бухгалтерського обліку. Застосовують облікову політику на постійній основі, що забезпечує порівнянність фінансової інформації за різні звітні періоди і дозволяє користувачам фінансової звітності оцінити майновий стан підприємства, проаналізувати результати діяльності та рух грошових коштів.

В процесі дослідження обліку запасів на ТОВ «Пиводар» виокремлено проблемні аспекти, які потребують вирішення відносно системи контролю та інформаційних потреб управління.

Для забезпечення оперативності даних обліку та їх відповідності фактичному стану, необхідно здійснювати контроль за своєчасним проведенням інвентаризацій, контрольних та вибіркового перевірок, які мають велике значення у збереженні матеріалів. Тому, доцільно внести зміни в порядок проведення інвентаризацій на ТОВ «Пиводар»:

- інвентаризацію виробничих запасів підприємства проводити щоквартально (замість одного разу на рік, як раніше);

- періодично за виникненням необхідності проводити перевірки окремих груп запасів, які мають найбільшу частку. Такі перевірки проводяться на підставі наказу керівника підприємства, а за їх результатами має проводитись відповідне коригування залишків запасів (оприбуткування лишків, списання нестач), а також виявлення винних осіб та вжиття заходів для запобігання нестач у майбутньому. Це підвищить дієвість контролю за фактичним станом запасів на підприємстві.

Що стосується організації обліку запасів на ТОВ «Пиводар», вважаємо доцільним внесення певних змін.

Запаси визнаються активом лише за умови, що підприємство отримає у майбутньому від їх використання економічні вигоди і вартість запасів може бути достовірно визначена [23]. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, окрім зазначених критеріїв, передбачають використання таких додаткових критеріїв, як: підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності або з правом повного господарського оперативного управління, на придбані (отримані) запаси; підприємство здійснює

управління і контроль за запасами. Таким чином, при врегулюванні питання щодо відображення інформації про визнання запасів активом, доцільно відображати всі чотири критерії визнання запасів активами.

При проведенні інвентаризації виробничих запасів на підприємстві можуть бути виявлені надлишки запасів. Їх оцінка може здійснюватися за чистою вартістю реалізації запасів або в оцінці їх можливого використання. Отже, в наказі про облікову політику слід зазначити таке: перший вид оцінки запасів – використовувати за їх можливої реалізації, а другий – при використанні запасів на підприємстві.

Транспортно-заготівельні витрати, пов'язані з придбанням виробничих запасів, до їх первісної вартості можуть відноситися за двома варіантами. Перший передбачає включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості придбаних запасів за можливості прямого документального їх визначення (придбання одного або декілька видів запасів). Другий варіант передбачає облік транспортно-заготівельних витрат на окремих аналітичних рахунках (при придбанні значної кількості виробничих запасів) з подальшим їх розподілом і віднесенням до первісної вартості запасів. Організаційно-технологічні особливості виробництва продукції впливають на періодичність розподілу і списання транспортно-заготівельних витрат – щомісячно або щоквартально. Виробничі запаси можуть оцінюватися на кінець року за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. При цьому слід враховувати, що розрахунок чистої вартості реалізації повинен враховувати мету, заради якої були придбані (виготовлені) запаси. Так, в наказі про облікову політику підприємства слід зазначити таке:

- чиста вартість реалізації виробничих запасів, що утримуються для виконання контрактних зобов'язань, базується на ціні контракту;
- чиста вартість реалізації виробничих запасів, що утримуються для продажу, базується на загальних цінах продажу.

Норми окремих видів запасів на підприємстві встановлюють відповідно

до Методичних рекомендацій (окремо для тари, окремо для сировини), про що доцільно вказати в наказі про облікову політику підприємства.

Що стосується організації оперативного і складського обліку запасів, то важливим напрямом для підприємства є раціоналізація форм документів, документообігу й всієї системи оформлення, реєстрації й обробки документів. Аналіз існуючого порядку ведення обліку виробничих запасів на ТОВ «Пиводар» показав, що необхідно удосконалювати систему обліку, усувати дублювання інформації в різних документах, уніфікувати форми документів, регламентувати обсяг і строки їхньої передачі на обробку. Зокрема це стосується дублювання записів щодо руху запасів у картці складського обліку матеріалів і лімітно-забірній картці. Насамперед, повинні бути уніфіковані документи, на підставі яких виробничі підрозділи одержують сировину, матеріали, покупні готові вироби із складів (лімітно-забірні картки, забірні картки, вимоги і накладні т.д.).

З цією метою представляється доцільною розробка до використання удосконаленої лімітно-забірної картки, призначеної для машинної обробки. У цей документ пропонується включити реквізити, необхідні для внесення даних до програми BAS: Бухгалтерія. Це двосторонній документ, одна сторона якого служить підставою для видачі заготовок для основних цехів, а зворотна – металеві сплави у заготівельні цехи підприємства. Лімітно-забірну карту на відпуск (одержання) сировини пропонуємо виписувати на конкретну партію одержаної для переробки марки матеріалу за кожним постачальником у кількості примірників, необхідної для організації облікового процесу, але не менше двох. В результаті, вся інформація про вибуття конкретної партії деталей зі складу у переробку знайде відображення у лімітно-забірній картці. Також доцільно реквізити пропонованого нами документу максимально наблизити до електронної форми документу «Списання ТМЦ» у програмі «BAS: Бухгалтерія», яка застосовується ТОВ «Пиводар». Це дозволить менше витратити часу на введення даних до програми. Крім того, пропонуємо до даного документу ввести додатковий реквізит «Дата внесення

до програми «BAS: Бухгалтерія». Використання такого реквізиту сприятиме скороченню затрат часу на бухгалтерську обробку документу працівниками.

Запропоноване удосконалення первинних документів корелює з можливостями програми «BAS: Бухгалтерія», яка використовується на досліджуваному підприємстві. Ця програма об'єднує бухгалтерській облік та регламентовану звітність а також є довідники які допомагають вести облік, підказують як користуватися конкретними об'єктами конфігурації.

Для обліку запасів конфігурацією програми передбачено спеціалізований набір (довідників, документів, звітів). До стандартних реквізитів документів цього набору відносяться «Номер операції», «Дата операції», «Зміст операції», та «Сума операції». Номер операції проставляється програмою автоматично. Дата операції також ставиться автоматично або можна змінити вручну або за допомогою календаря. У вкладці «зміст операції» зазначається вся інформація, що описує операцію. Суму визначаємо та прописуємо вручну за допомогою режиму «Сервіс–Параметри–Операції».

Програмою передбачено декілька видів журналів документів для обліку запасів, а саме:

- надходження запасів;
- вибуття запасів;
- реалізація запасів.

Для ведення обліку запасів та виписки їх первинних документів типовою конфігурацією призначено довідник «Запаси». В цьому довіднику список найменувань об'єднується в довільні групи та має дворівневу структуру. Також завдяки довіднику можна отримати звіт про запаси, для цього потрібно обрати групу запасів, та натиснути кнопку «Звіт за запасами».

Також програмою передбачено ручний облік. Він використовується, якщо є операція із запасами, для якої програмою не передбачено автоматичне формування проводки. Для цього застосовують документ «Операція».

За допомогою меню «Звіти» можна обороти та залишки запасі за будь-

який період. Сальдо й обороти по рахункам програма розраховує автоматично і зберігає як суму сальдо й оборотів по всіх складах. А сальдо й обороти по окремій номенклатурі запасів визначається із сумарного сальдо й оборотів по всіх партіях цього запасу. Програма всю цю інформацію формує виключно с проводок. Отже, основою формування звітів, таких як фінансовий звіт, податковий звіт, є сукупність проводок, накопичений у програмі за весь період обліку.

Що стосується обліку транспортно-заготівельних витрат на ТОВ «Пиводар», то на нашу думку, він потребує удосконалення. Всі витрати, що виникли при придбанні виробничих запасів асоціюються з транспортно-заготівельними витратами. До складу транспортно-заготівельних витрат відносять не лише витрати безпосередньо пов'язані із заготівлею та транспортуванням запасів, а й витрати, що виникають під час навантаження та розвантаження, витрати, пов'язані з відрядженням, мета яких укладання угоди на придбання виробничих запасів, вартість юридичних послуг тощо. По суті, це витрати, які пов'язані з придбанням виробничих запасів, і тому необхідно чітко розмежовувати дві складові: транспортно-заготівельні витрати та інші витрати. Тому, при незначних транспортно-заготівельних витратах їх облік запропоновано здійснювати на витратному рахунку з подальшим закриттям на рахунок фінансових результатів, що значно спростить облік виробничих запасів. За умови, вагомих витрат, пов'язані з заготівлею та транспортуванням виробничих запасів, їх облік запропоновано здійснювати на окремому рахунку 29 «Витрати з придбання виробничих запасів» у розрізі субрахунків за видами матеріалів, наведених на рис. 2.6.

У зв'язку з тим, що запаси займають вагому частку в складі майна та витрат ТОВ «Запорізький завод кольорових металів», пропонуємо для контролю за відхиленням фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу і для контролю залишків матеріалів, що знаходиться без руху, почати використовувати на підприємстві сигнальну довідку про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу (Додаток Б).

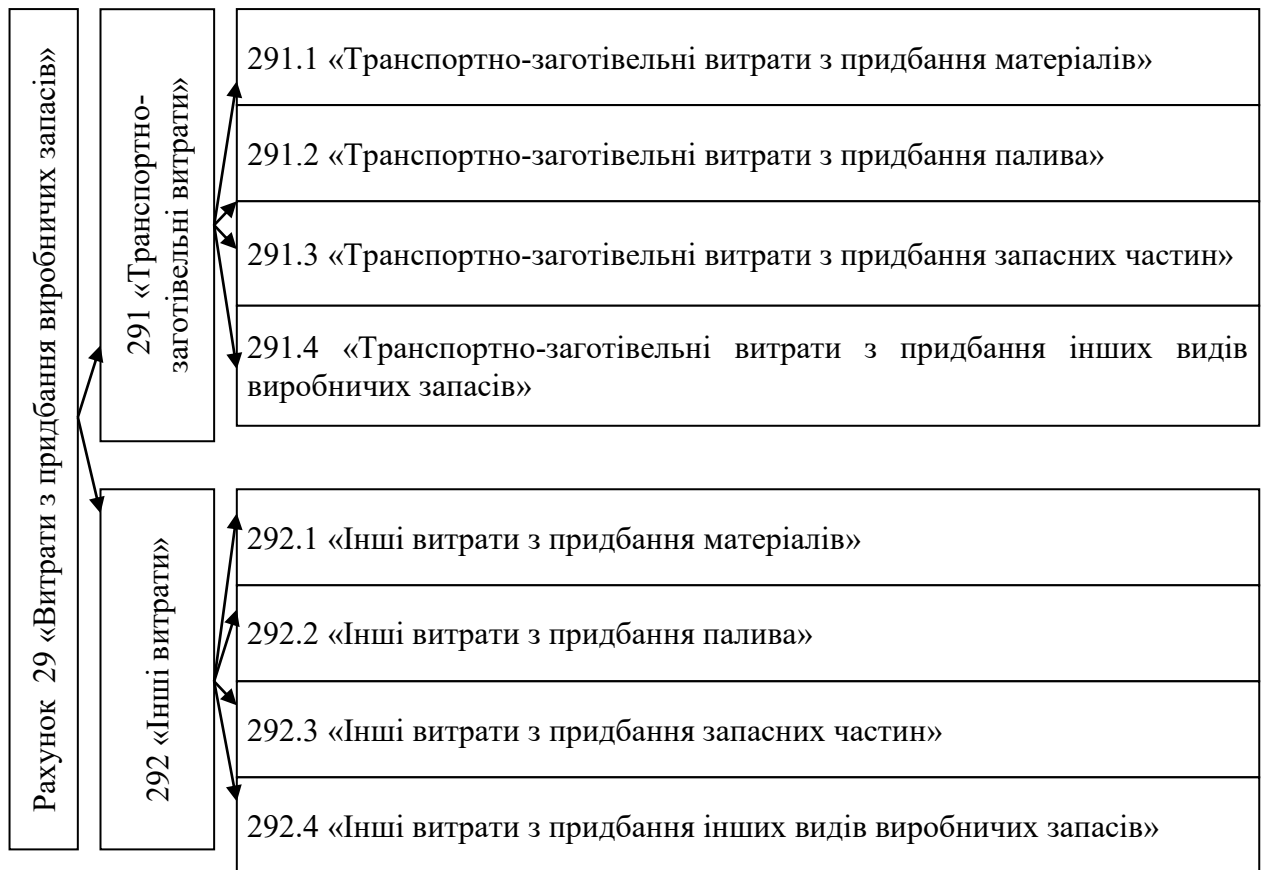


Рисунок 2.6 – Облік витрат з придбання виробничих запасів у розрізі субрахунків

Суть запропонованого сигнального документування полягає в тому, що на кожний факт відхилень від нормального технологічного процесу в місцях їх виникнення заповнюється спеціальний сигнальний документ. Сигнальний документ повністю відповідає основному документу, але позначається діагональною червоною смугою, що свідчить про відхилення. Найчастіше ці відхилення виникають унаслідок заміни матеріалів, додаткового відпуску їх на виправлення браку, нарахування заробітної плати за години простою, виправлення браку не з вини робітника, доплати міжрозрядної різниці.

Довідка має складатися в одному примірнику завідуючим складом, який повинен своєчасно повідомити відділу постачання про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановленої норми запасу та про залишки матеріалів, що знаходяться без руху. Довідка заповнюється на



підставі даних складського обліку матеріалів. Критерій для включення даних у довідку встановлює бухгалтерія на основі затверджених норм запасів. А тому важливою передумовою того, щоб прийом сигнального документування був справді дієвим, є обов'язкове оформлення сигнальними документами кожного випадку відхилень, насамперед під час проведення інвентаризації.

А також з метою посилення контролю за ефективністю використання виробничих запасів пропонується у форми стандартних внутрішніх звітів в «BAS: Бухгалтерія», щодо виробничих запасів ввести реквізит: «Термін зберігання», що дозволить виявляти виробничі запаси, які тривалий час не використовуються та зменшити їх закупівлю, що сприятиме оптимізації структури запасів на підприємстві та знижуватиме витрати на їх зберігання.

Отже, реалізація перелічених напрямів удосконалення обліку запасів на ТОВ «Пиводар», призведе до значного підвищення результативності його фінансово-економічної діяльності. А внесення запропонованих нами впроваджень у практику буде сприяти впорядкуванню бухгалтерського обліку виробничих запасів.

## РОЗДІЛ 3

### АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИКОРИСТАННЯ ЗАПАСІВ НА ТОВ «ПИВОДАР»»

#### 3.1 Аналіз динаміки наявності, складу і структури запасів

Виробниче підприємство повинне мати засоби виробництва, які є основою його продуктивної діяльності. При цьому, запаси є складовою частиною економічних ресурсів, які, в свою чергу, є основним елементом економічного потенціалу підприємства (рис. 3.1).

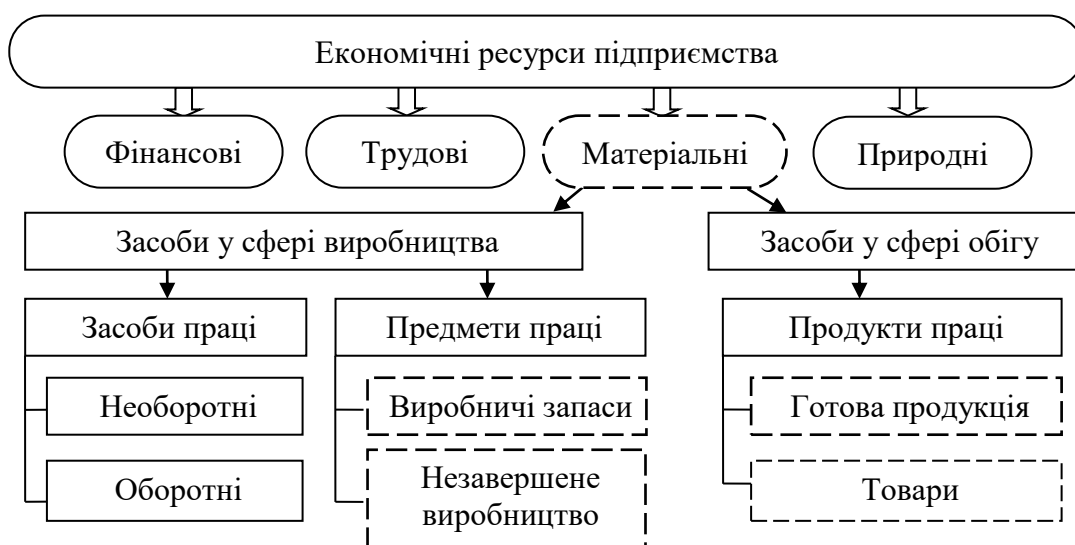


Рисунок 3.1 – Місце запасів у складі економічних ресурсів підприємства

Важливим засобом пошуку резервів зниження собівартості продукції та зростання прибутку є аналіз складу, структури запасів і визначення тенденцій їх зміни з метою прийняття раціональних управлінських рішень [5].

Виходячи з ролі матеріальних запасів в фінансово-господарській діяльності підприємства, визначаються основні завдання та відповідні етапи.

Аналіз запасів можна умовно поділити на наступні напрями (рис. 3.2). Початковий етап аналізу передбачає дослідження динаміки складу запасів.

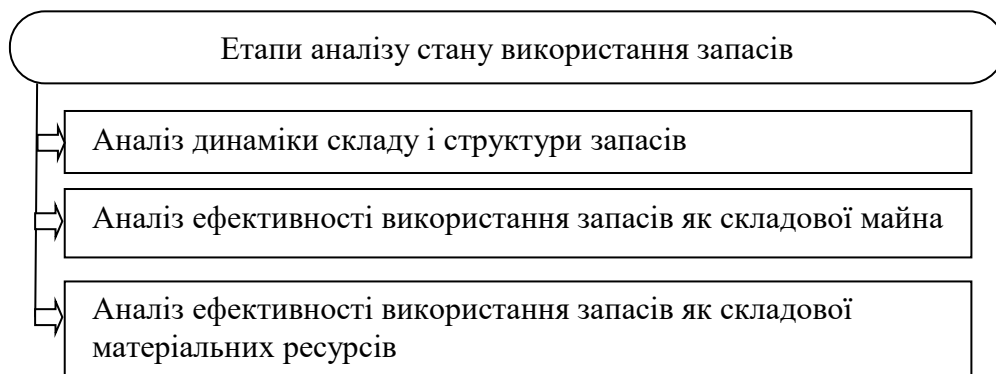


Рис. 3.2 Основні напрями аналізу використання запасів

На першому етапі аналізу динаміки і складу запасів основна мета – виявлення рівня забезпеченості обсягу операційної діяльності підприємства відповідними запасами сировини, матеріалів і готової продукції. Аналізуючи динаміку окремих видів запасів, необхідно зіставляти темпи зростання запасів з темпами зростання обсягів виробництва продукції.

Для оцінки динаміки наявності і складу запасів, доцільно провести горизонтальний і вертикальний аналіз оборотних активів в цілому по підприємству (рис. 3.1)

За результатами горизонтального аналізу, можна зробити висновок, що загальна вартість оборотних активів ТОВ «Пиводар» на кінець 2022 року 226090 тис. грн., що більше ніж на початок року на 18544 тис. грн., або на 8,9%. Таке зростання відбулося за рахунок збільшення суми дебіторської заборгованості на 19751 тис. грн., та суми запасів на 2667 тис. грн.

При цьому, найбільші темпи зростання спостерігаються саме по запасам. Якщо сума дебіторської заборгованості збільшилася на 13,1%, то запаси збільшилися на 30,8%. А також доцільно відзначити, що темп росту загальної вартості запасів 130,8% перевищує темп росту вартості оборотних активів підприємства на 21,9%.

Таблиця 3.1 – Динаміка та структура оборотних активів ТОВ «Пиводар»

Показники	На початок 2022 р.		На кінець 2022 р.		Динаміка		
	тис. грн.	п. в. %	тис. грн.	п. в. %	абс. +/-	Т.Р., %	п. в.
Запаси - всього	41167	19,8	43834	19,4	2667	130,8	-0,4
Дебіторська заборгованість - всього	150799	72,6	170550	75,4	19751	113,1	2,8
Гроші та їх еквіваленти	10489	5,1	8165	3,6	-2324	77,8	-1,5
Витрати майбутніх періодів	87	0,1	135	0,1	48	155,2	-
Інші оборотні активи	5004	2,4	3406	1,5	-1598	68,1	-0,9
Всього оборотні активи	207546	100,0	226090	100,0	18544	108,9	-

Що стосується структури оборотних активів підприємства, то результати аналізу свідчать, що як на початок, так і на кінець звітної періоду найбільшу частку займає дебіторська заборгованість (відповідно 72,6% і 75,4%) та запаси (відповідно 19,8% і 19,4%). Тому, необхідно дослідити динаміку та структуру складу запасів ТОВ «Пиводар» (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 – Динаміки наявності та складу і структури запасів ТОВ «Пиводар» за 2021-2022 рр.

Показники	На початок 2022 р.		На кінець 2022 р.		Динаміка		
	тис. грн.	п. в. %	тис. грн.	п. в. %	абс. +/-	Т.Р., %	п. в.
Виробничі запаси	12047	29,3	17005	38,8	4958	141,2	9,5
Незавершене виробництво	553	1,3	143	0,3	-410	25,9	-1,0
Готова продукція	23867	58,0	21299	48,6	-2568	89,2	-9,4
Товари	4700	11,4	5387	12,3	687	114,6	0,9
Всього запаси	41167	100,0	43834	100,0	2667	130,8	-

В цілому по підприємству за досліджуваний період вартість запасів зросла на 2667 тис. грн., або на 30,8%. Відбулося це за рахунок суттєвого зростання вартості виробничих запасів на 4958 тис. грн., або на 41,2% та вартості товарів на 14,6%. Запаси незавершеного виробництва та готової

продукції зменшилися у динаміці – відповідно, на 410 тис. грн. (або на - 74,1%) та на 2568 тис. грн. (або на -10,8%). При цьому тільки темп зростання виробничих запасів перевищують темп зростання загальної вартості запасів в цілому по підприємству. Тобто спостерігається зростання запасів виробничої сфери (рис. 3.3).

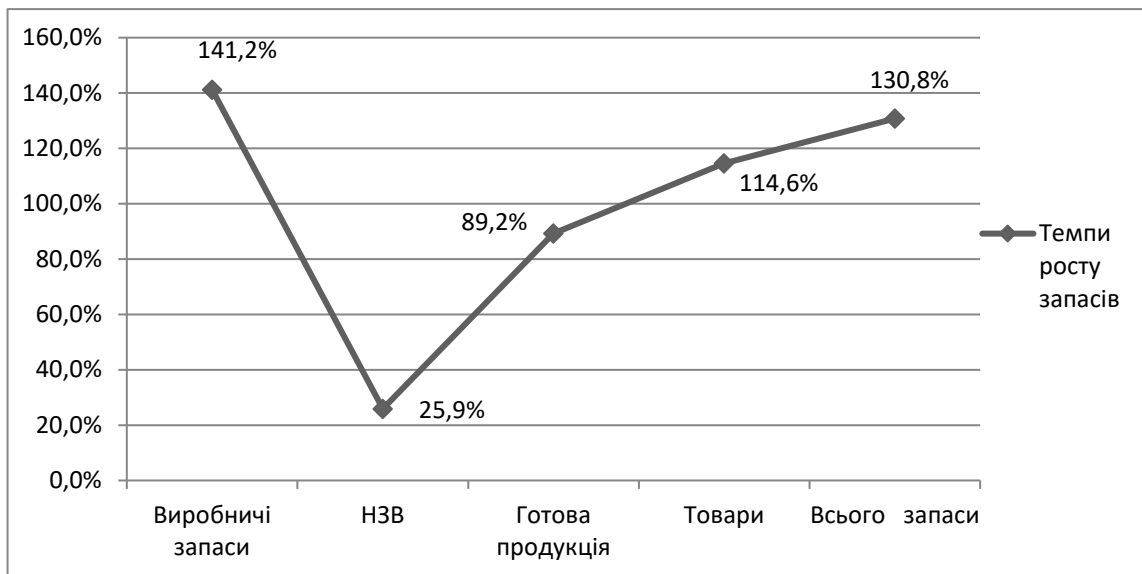


Рис. 3.3 Темпи росту запасів підприємства за 2022 рік

В структурі ж запасів підприємства домінуючу частку займають готова продукція та виробничі запаси – відповідно 48,6% та 38,8% (рис. 3.4).

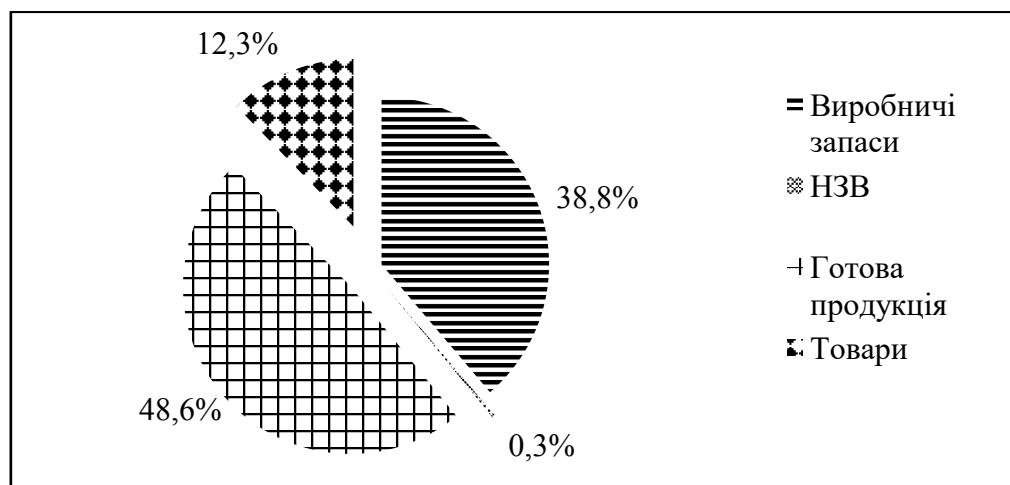


Рисунок 3.4 – Структура запасів підприємства за 2022 рік

При цьому, в динаміці питома вага готової продукції має тенденцію до зниження на -9,4%, а питома вага виробничих запасів – до зростання на 9,5%.

Аналізуючи структуру і склад запасів, обов'язково потрібно враховувати те, що вони повинні бути оптимальними. Щоб досягнути цієї оптимальності, треба зробити розрахунки потреби у запасах, налагодити стабільні договірні зв'язки з партнерами, належно забезпечити організацію виробничого процесу [52].

В процесі аналізу забезпеченості підприємства матеріалами вирішуються такі завдання:

- перевіряється правильність розрахунку реальної потреби в матеріалах;
- здійснюється оцінка забезпеченості планової потреби договорами, укладеними з постачальниками;
- здійснюється оцінка ступеня виконання договорів;
- аналізується відповідність фактичного надходження матеріалів з реальною потребою в них;
- визначається вплив забезпеченості підприємства матеріалами на обсяг продукції.

Важливим фактором забезпеченості підприємства виробничими запасами є правильність розрахунку потреби в них. Планування потреб у виробничих запасах здійснюється на основі наукових методів залежно від специфіки технологічних процесів виробництва продукції, призначення запасів та інших особливостей.

Загальна потреба підприємства у виробничих запасах в тому чи іншому їх виді можна визначити за формулою (3.1):

$$P_z = P_p + P_e + P_r + P_{zv} - Z_o, \quad (3.1)$$

де  $P_z$  – загальна потреба;

$P_p$  – потреба на виробництво продукції;

Пе – потреба на експериментально-дослідні роботи;

Пр – потреба на ремонт;

Пзв – потреба на утворення залишків на кінець періоду;

Зо – запас на початок періоду.

В основу розрахунку потреби підприємства в виробничих запасах покладено нормативи та норми їх витрачання, норми складських запасів.

Норма – це завдання, яке фіксує гранично допустимі витрати конкретного виду матеріального ресурсу на виробництво одиниці продукції. Норми встановлюються виходячи з того, що вони повинні враховувати зростання якості продукції, її конкурентоспроможність. Стан нормативної бази на даний час ще не повністю відповідає вимогам підвищення ефективності виробництва. Більшість норм встановлюється за фактичними витратами за попередній період [49].

Перевіряючи розрахунки потреб, необхідно з'ясувати чи враховані:

- зміни у номенклатурі та асортименті призначеної для випуску продукції;
- зміни норм витрат на одиницю продукції;
- заходи, спрямовані на підвищення технічного рівня виробництва та удосконалення організації праці.

Враховуючи те, що на підприємстві ТОВ «Пиводар» здійснюється: виробництво, розлив, зберігання і реалізація пива, сухих дріжджів, товарної вуглекислоти і солоду, у тому числі розробка, виробництво і реалізація нових сортів виробництво; виробництво і реалізація сировинних і пакувальних матеріалів, доцільно проаналізувати забезпечення потреби за основними видами сировини і матеріалів мають найбільшу питому вагу у собівартості продукції та надходять від зовнішніх постачальників. Від постачальників в основному, підприємство отримує солод, дріжджі, хмель, бензин, пляшки, технічне обладнання, засоби прибирання, гарнітуру, спецодяг для безперебійної роботи підприємства та інше.

Розглянемо основних постачальників: ТОВ «Хміль України» поставляє гранули хмелю; Українська пивна компанія м. Київ поставляє амилазубтилін, ферменти; ПрАТ «Азот» м. Черкаси постачальник вуглекислоти та інші.

Проаналізуємо повноту забезпечення потреби основними запасами на ТОВ «Пиводар» із зовнішніх джерел покриття потреби з визначенням рівня виконання договорів постачання (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 – Показники рівня забезпечення потреби основними виробничими запасами на ТОВ «Пиводар»

Матеріали	Потреба	Укладено договорів			відх. +;-	% вико нання
		постачальник	план	факт		
Хміль пресований кг.	405	ТОВ «Хміль України» м. Київ	405	430	25	106,2
Хміль пресований кг.	642	Житомирська хмелефабрика	642	620	-22	96,5
Ячмінь кг	580	с/г підприємства	580	596	16	102,8
Сода каустична, кг	126	ПАТ «Новобуд» м. Львів	126	130	4	103,2
Вуглекислота, л	344	ПрАТ «Азот» м. Черкаси	344	350	6	101,7

За результатами аналізу можна зробити висновок, що в цілому фактичне надходження матеріалів від постачальників відповідає плановій потребі. Але в розрізі постачальників є відхилення фактичного обсягу надходження матеріалів від плану у відповідності до укладених договорів. Так, для покриття загальної потреби хмелю, ТОВ «Пиводар» уклав договори з двома постачальниками, серед яких найбільша частка належить Житомирській хмелефабриці. При цьому, саме цей постачальник не виконав план постачання хмелю на 22 кг., а рівень покриття потреби склав 96,5%. Тому, підприємство в оперативному режимі, на основі додаткових умов, забезпечило достатній рівень покриття потреби у даному матеріалі за рахунок збільшення поставок від ТОВ «Хміль України», по якому рівень покриття склав 106,2%. Необхідно зазначити, що планову потребу визначає на ТОВ «Пиводар» бухгалтер-аналітик на основі обґрунтованих норм. А



результати аналізу дозволяють зробити висновок про ефективності діяльності служб постачання підприємства. Отже, запаси за досліджуваний період по підприємству зросли в динаміці за рахунок саме виробничих запасів та забезпечено необхідний рівень їх покриття.

### 3.2 Аналіз ефективності використання запасів

Ефективне управління матеріальними запасами спирається на єдиний принцип: підтримувати їх на мінімально безпечному рівні, тобто такому, що враховує надійність поставок і дозволяє уникнути зайвих витрат на зберігання та ефективно їх використання. Тому, насамперед, доцільно проаналізувати інтенсивність використання запасів як складової оборотних активів підприємства. Адже запаси відносяться до групи повільно ліквідних активів та суттєво впливають на рівень ліквідності підприємства.

Для аналізу та оцінки ефективності використання запасів використовують показники інтенсивності, а саме: коефіцієнт оборотності запасів, коефіцієнт закріплення, період одного обороту запасів [5]. Від періоду обороту запасів залежить тривалість виробничого циклу.

Коефіцієнт оборотності запасів ( $K_{об}$ ) розраховують як відношення собівартості реалізованої продукції (СРП) до середніх залишків за досліджуваний період ( $\bar{З}$ ) за формулою 3.2:

$$K_{об} = \frac{СРП}{\bar{З}}, \quad (3.2)$$

де  $K_{об}$  – коефіцієнт оборотності;

СРП – собівартість реалізованої продукції;

$\bar{З}$  – середня вартість запасів.

Коефіцієнт оборотності показує, скільки разів у середньому поповнювалися запаси підприємства протягом досліджуваного періоду.

Коефіцієнт обороту запасів є показником інтенсивності використання матеріальних оборотних активів. Якщо цей показник вищий за середньогалузевий рівень, то підприємство не має надлишків низьколіквідних запасів, які потребують додаткового фінансування. Зниження коефіцієнта обороту запасів свідчить про відносне збільшення виробничих запасів, незавершеного виробництва або про зниження попиту на готову продукцію і товари. Також коефіцієнт оборотності запасів є критерієм є показником ефективності діяльності підприємства із закупівлі сировини, матеріалів, виробництва, збуту готової продукції.

Коефіцієнт закріплення запасів (Кз) є оберненим показником до коефіцієнта оборотності. Цей показник характеризує вартість запасів, яка припадає на одну гривню собівартості реалізованої продукції.

Період (тривалість) обороту запасів ( $\Pi_{об}$ ) розраховують як відношення кількості днів в періоді (Д) до коефіцієнта оборотності за формулою 3.3:

$$\Pi_{об} = \frac{Д}{К_{об}} \quad (3.3)$$

де  $\Pi_{об}$  – період (термін) обороту запасів;

Д – кількість днів у досліджуваному періоді.

Показник тривалості обороту запасів показує період часу, протягом якого запаси трансформуються в кошти. Якщо цей показник зменшується і це не загрожує нормальному процесу виробництва, не спричинює дефіциту матеріальних ресурсів, тоді його вважають позитивним.

Так, коефіцієнт оборотності запасів відображає швидкість їхнього перетворення з матеріальної форми у грошову та є показником ефективності діяльності підприємства із закупівлі сировини, матеріалів, виробництва,

збуту готової продукції.

Для оцінки інтенсивності використання запасів на ТОВ «Пиводар», проаналізуємо розглянуті показники (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 – Динаміка показників інтенсивності використання запасів на ТОВ «Пиводар»

№ з/п	Показники	2021 рік	2022 рік	Відхилення
1.	Коефіцієнт оборотності			
	Запаси - всього	11,3	10,6	-0,7
	Виробничі запаси	38,6	27,2	-11,4
	Незавершене виробництво	841,7	3233,9	2392,2
	Готова продукція	19,5	21,7	2,2
	Товари	99,0	85,8	-13,2
2.	Коефіцієнт закріплення			
	Запаси - всього	0,0885	0,0943	0,0058
	Виробничі запаси	0,0259	0,0368	0,0109
	Незавершене виробництво	0,0012	0,0003	-0,0009
	Готова продукція	0,0513	0,0461	-0,0052
	Товари	0,0101	0,0117	0,0016
3.	Тривалість обороту			
	Запаси - всього	31,9	34,0	2,1
	Виробничі запаси	9,3	13,2	3,9
	Незавершене виробництво	0,43	0,11	-1,32
	Готова продукція	18,5	16,6	-1,9
	Товари	3,6	4,2	0,6

За результатами проведеного аналізу можна зробити висновок, що показники оборотності на високому рівні. Так, оборотність загальної вартості запасів за 2022 рік 10,6 оборотів. Цей показник досить високий і свідчить, що 10,6 разів у середньому відбувалася повна трансформація запасів підприємства протягом досліджуваного періоду. Виробничі запаси у середньому поповнювалися протягом звітної року 27,2 раз. Але, не зважаючи на високі показники оборотності як загальних запасів так і виробничих запасів, у порівнянні з аналогічними показниками за 2021 року – їх оборотність уповільнилася, відповідно на 0, раз і 11,4 разів (рис. 3.5).

Що стосується тривалості обороту запасів, то за 2022 рік загальні запаси підприємства трансформувалися в кошти за 34 дні (трохи більше

одного місяця). Це свідчить про високі показники інтенсивності використання запасів на підприємстві. Але, в динаміці вони мають тенденцію до уповільнення, відповідно на 2,1 та 3,9 дня.

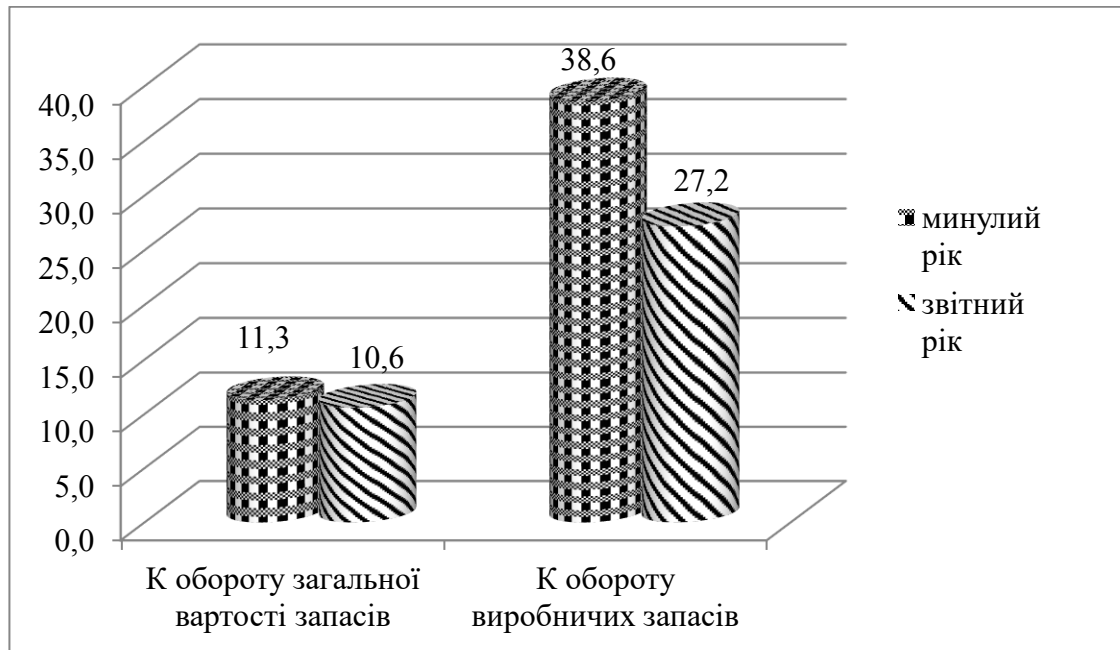


Рисунок 3.5 – Показники оборотності запасів за 2021-2022 роки

Отже, на підприємстві ТОВ «Пиводар» є резерви прискорення оборотності запасів та відносного вивільнення коштів із обороту.

Наступним етапом аналізу є дослідження та оцінка ефективності використання матеріальних ресурсів із застосуванням системи узагальнюючих показників та індивідуальних показників матеріаломісткості.

До узагальнюючих показників відносяться [39]:

- матеріаловіддача;
- матеріаломісткість;
- частка матеріальних витрат у собівартості продукції;
- коефіцієнт використання матеріально-виробничих запасів;
- прибуток на гривню матеріальних витрат;
- коефіцієнт співвідношення темпів зростання обсягу виробництва і

матеріальних витрат.

Матеріаловіддача характеризує вихід продукції на одну гривню матеріальних витрат, тобто скільки вироблено продукції з кожної гривні спожитих ресурсів (сировини, матеріалів, палива, енергії та ін.). Показник матеріаловіддачі визначають як співвідношення вартості виробленої продукції до суми спожитих матеріальних витрат.

Матеріаломісткість показує, скільки матеріальних витрат необхідно або припадає фактично на виробництво одиниці продукції. Показник матеріаломісткості визначають як співвідношення суми спожитих матеріальних витрат до вартості обсягу виробленої продукції.

Частку матеріальних витрат у собівартості продукції визначають як відношенням суми матеріальних витрат до суми повної собівартості обсягу виробленої продукції. Динаміка цього показника характеризує зміну матеріаломісткості продукції.

Коефіцієнт матеріальних витрат визначають як відношення фактичної суми матеріальних витрат до планової, перерахованої на фактичний обсяг випущеної продукції. Він показує, наскільки раціонально використовують матеріали в процесі виробництва, чи немає перевитрат порівняно з встановленими нормами. Якщо коефіцієнт більше одиниці, то це свідчить про перевитрату матеріальних ресурсів на виробництво продукції, і, навпаки, якщо менше одиниці, то матеріальні ресурси використовували економніше.

Прибуток на гривню матеріальних витрат є найбільш узагальнюючим показником ефективності використання матеріальних ресурсів. Його визначають як співвідношення суми одержаного прибутку від основної діяльності до суми матеріальних витрат.

Коефіцієнт співвідношення темпів зростання обсягу виробництва і матеріальних витрат визначають відношенням індексу валової продукції до індексу матеріальних витрат. Він характеризує у відносному вираженні динаміку матеріаловіддачі і, разом з тим розкриває фактори її зростання.

Для детальнішого аналізу ефективності використання матеріальних

ресурсів використовують індивідуальні (часткові) показники, які характеризують ефективність споживання окремих складових матеріальних ресурсів (місткість сировини, металомісткість, місткість палива, енергомісткість тощо).

Зокрема, аналіз матеріаломісткості продукції деталізують розрахунком показника питомої матеріаломісткості.

Питому матеріаломісткість визначають для характеристики рівня матеріаломісткості окремих виробів. Цей показник можна визначити як у вартісному так і в натуральному або умовно-натуральному вираженні. Розраховують питому матеріаломісткість: в сумі – як співвідношення вартості всіх спожитих матеріалів на одиницю продукції до її оптової ціни; в натуральних або умовно-натуральних показниках – як співвідношення кількості або маси витрачених матеріальних ресурсів на виробництво і-то виду продукції до кількості випущеної продукції цього виду.

При аналізі питомої матеріаломісткості окремих видів продукції здійснюють перевірку виконання запланованих заходів щодо економії матеріалів, додержання норм затрат у натуральних одиницях, фактів взаємозаміни матеріалів, розміру відходів, а також перевіряють формування вартості матеріальних ресурсів з урахуванням договірних цін і транспортно-заготівельних витрат.

Визначені показники ефективності використання матеріальних ресурсів досліджують у динаміці з урахуванням індексу обсягу виробництва.

Проаналізуємо ефективність використання матеріальних ресурсів на ТОВ «Пиводар» (табл. 3.5).

За результатами аналізу можна зробити висновок, що обсяг виробництва продукції на ТОВ «Пиводар» за звітний період збільшився на 8,6%. Відповідно зросла собівартість та матеріальні витрати, а саме, собівартість зросла на 12,4% а матеріальні витрати збільшилися на 19,2%. Це свідчить про негативну динаміку, так як темпи зростання і собівартості виробленої продукції і матеріальних витрат перевищують темп зростання

обсягу виробленої продукції, відповідно на 3,8% та 10,6%.

Таблиця 3.5 – Динаміка показників ефективності використання матеріальних ресурсів на ТОВ «Пиводар»

№ з/п	Показники	2021 рік	2022 рік	Динаміка	
				абс. +/-	Т.Р., %
1	Обсяг виробленої продукції, тис. грн.	423447	459882	36435	108,6
2	Собівартість виробленої продукції, тис. грн.	377362	424011	46649	112,4
3	Матеріальні витрати на виробництво продукції, тис. грн.	184907	220486	35579	119,2
4	Матеріаломісткість	0,44	0,48	0,04	109,1
5	Матеріаловіддача	2,29	2,09	-0,2	91,3
6	Частка матеріальних витрат у собівартості продукції, %	49,0	52,0	3,0	-

Матеріаломісткість виробленої продукції зросла на 0,04 грн., або на 9,1%, при зменшенні матеріаловіддача на 0,2 грн., або на 8,7%, що є також негативною тенденцією, так як свідчить про зниження ефективності використання запасів. Тобто, якщо в минулому році з кожної гривні використаних матеріальних витрат виробляли продукції на 2,29 грн., то у 2022 році – лише на 2,09 грн з кожної гривні задіяних у виробництво матеріальних витрат.

При цьому, зросла і частка матеріальних витрат в собівартості продукції з 49% у минулому році до 52% у звітному році. Це пояснюється впливом ряду об'єктивних факторів, зокрема: зростання цін на сировину і матеріали; оновлення асортименту виробництва продукції та зміна структури виробленої продукції; зміна норм і нормативів матеріальних ресурсів які регулярно переглядаються; рівень якості та наявність відходів сировини і матеріалів; технологія виробництва.

Отже, для того, щоб зберегти даний рівень забезпечення та підвищити ефективність використання матеріальних ресурсів, доцільно: продовжувати пошуки резервів підвищення ефективності використання виробничих запасів; вести ретельний контроль за додержанням норм витрачання матеріалів на

кожному етапі виробничого процесу; при виникненні негативної динаміки аналізувати її причини і здійснювати активні заходи з їх уникнення.

### 3.3 Напрями підвищення ефективності управління запасами товариства

Оптимальність прийнятих управлінських рішень для комплексної реалізації задач щодо підвищення ефективності управління запасами залежить від багатьох факторів, у тому числі і від аналітичної інформації за результатами економічного аналізу. Застосування системного аналізу стану використання запасів в управлінні ними дозволить здійснювати всебічну оцінку забезпечення виробництва матеріальними ресурсами та виявляти потенційні можливості підвищення ефективності їх використання для безперебійного функціонування підприємства, збільшення обсягів виробництва та максимального задоволення потреб споживачів.

Таким чином, зростання матеріаломісткості (табл. 3.5) та зниження матеріаловіддачі ( $M_{\text{від.}}$ ) мало негативний вплив на зміну обсягу випуску продукції ( $Q$ ) на ТОВ «Пиводар».

Тому, доцільно провести аналіз із застосуванням факторної моделі (формула 3.4).

$$Q = \overline{MB} \cdot M_{\text{від.}} \quad (3.4)$$

Відповідно до даних таблиці 3.5 загальне відхилення обсягу випуску продукції становить:

$$\Delta Q = Q_1 - Q_0 = 459882 - 423447 = 36435 \text{ тис. грн.}$$

Використовуючи наведену вище факторну модель та метод ланцюгових підстановок, визначимо умовні величини зміни обсягу виробництва під впливом ключових факторів:



$$Q_0 = 184907 \cdot 2,29 = 423447 \text{ тис. грн.}$$

$$Q_{\text{МВ}} = 220486 \cdot 2,29 = 504913 \text{ тис. грн.}$$

$$Q_{\text{М від.}} = 220486 \cdot 2,29 = 459882 \text{ тис. грн.}$$

Далі визначимо відхилення обсягу виробництва продукції під впливом зміни середньорічної вартості матеріальних витрат:

$$Q_{\text{МВ}} = 504913 - 423447 = 81466 \text{ тис. грн.}$$

Визначимо відхилення обсягу виробництва продукції під впливом зміни матеріаловіддачі:

$$Q_{\text{М від.}} = 459882 - 504913 = -45031 \text{ тис. грн.}$$

Балансова перевірка результатів факторного аналізу матиме наступний вигляд:

$$Q_{\text{М від.}} = Q_{\text{МВ}} + Q_{\text{М від.}} = 81466 - 45031 = 36435 \text{ тис. грн.}$$

Отже, значну частку зростання обсягу виробництва продукції забезпечило збільшення матеріальних витрат підприємства. За рахунок збільшення вартості спожитих матеріальних ресурсів забезпечено зростання обсягу виробництва на 81466 тис. грн. Зменшення матеріаловіддачі мало негативний вплив на обсяг випуску товарної продукції, а саме, недоотримано продукції на суму -45031 тис. грн.

Виходячи з цього, можемо зробити висновок, що приріст виробництва у досліджуваному 2022 році відбувався лише за рахунок екстенсивного фактору (зростання матеріальних витрат), а це вважається негативною тенденцією розвитку підприємства.

Таким чином, за результатами аналізу ефективності використання запасів на ТОВ «Пиводар», можна виокремити існуючі проблемні аспекти в управлінні запасами:

- уповільнилася оборотність запасів (табл. 3.4);
- зросла матеріаломісткість (табл. 3.5);
- зменшилася матеріаловіддача (табл. 3.5);
- збільшення обсягу виробництва продукції забезпечено за рахунок екстенсивного фактору (результати факторного аналізу).

З урахуванням яких, визначимо резерви підвищення ефективності використання запасів на підприємстві.

Сума вивільнення коштів з обороту у зв'язку з прискоренням оборотності визначається за формулою 3.5:

$$\Sigma B_{\text{кошт\iв}} = \frac{\text{ЧД}_{\text{зв.}} \cdot \Delta\Pi_{\text{об}}}{360} \quad (3.5)$$

де  $\Sigma B_{\text{кошт\iв}}$  – сума вивільнених коштів за рахунок прискорення обороту;

$\text{ЧД}_{\text{зв.}}$  – чистий дохід фактичний за звітний рік;

$\Delta\Pi_{\text{об}}$  – зміна періоду обороту запасів.

Використовуючи дану формулу, розрахуємо очікувану суму додатково вивільнених коштів ТОВ «Пиводар» за рахунок прискорення оборотності до рівня минулого року, тобто на 0,7 раз.

$$B = \frac{462450 \cdot 0,7}{360} = 899,2 \text{ тис. грн.}$$

Відносна сума економії матеріальних витрат за рахунок зростання матеріаловіддачі визначається за формулою 3.6:

$$\%E_{\text{МВ}} = \text{МВ}_{\text{ф.}} - \frac{Q_{\text{ф.}}}{M_{\text{від.0}}} \quad (3.6)$$

де  $\%E_{\text{МВ}}$  – відносна економія матеріальних витрат;

$\text{МВ}_{\text{ф.}}$  – фактична сума матеріальних витрат;

$Q_{\text{ф.}}$  – обсяг випуску фактичний;

$M_{\text{від.0}}$  – матеріаловіддача планова.

Використовуючи дану формулу, розрахуємо очікувану відносну суму економії матеріальних витрат ТОВ «Запорізький завод кольорових металів» за рахунок підвищення матеріаловіддачі до рівня минулого року.

$$220486 - \frac{459882}{2,29} = 19644 \text{ тис. грн.}$$

Також за умови підвищення матеріаловіддача до рівня минулого року, на ТОВ «Пиводар» є резерви збільшення обсягу виробництва продукції, за результатами попередньо проведеного факторного аналізу впливу ефективності використання матеріальних ресурсів на зміну обсягу виробництва, в сумі 45031 тис. грн. Його можна реалізувати шляхом розробки ефективних заходів, що підвищують матеріаловіддачу, зокрема покращення матеріально-технічного постачання, підвищення технічного рівня виробництва за рахунок упровадження нових виробничих технологій, механізації та автоматизації виробничих процесів, зміни технологічних характеристик виробів, покращення організації виробництва.

Отже, узагальнимо основні внутрішні резерви підвищення ефективності використання матеріальних запасів та очікуваний економічний ефекти від їх реалізації ТОВ «Пиводар» (табл. 3.6)

Таблиця 3.6 – Резерви підвищення ефективності використання запасів ТОВ «Пиводар»

№ з/п	Напрямок	Резерви
1	Прискорення оборотності запасів як складової оборотних активів до рівня минулого року (з 10,6 раз до 11,3 раз)	+0,7 раз
	- Забезпечить додаткове вивільнення коштів з обороту	+899,2 тис. грн.
2	Підвищення матеріаловіддача звітнього року до рівня минулого року (з 2,09 до 2,29)	
	- Забезпечить відносну економію матеріальних витрат	+19664 тис. грн.
	- Забезпечить збільшення обсягу випуску продукції	+45031 тис. грн.

Ефективне управління витратами в цілому та матеріальними витратами зокрема, можливе тільки на основі комплексного і системного підходу, тобто на основі єдиної системи управління витратами підприємства.

Основними напрямками підвищення ефективності управління матеріальними запасами ТОВ «Пиводар» є:

- створення і впровадження ресурсощадних, енергоекономних технологій, які забезпечують комплексну переробку сировини, здійснення постійного пошуку технічних і технологічних прийомів зниження втрат сировини і готової продукції;

- прискорення оборотності запасів як складової оборотних засобів, завдяки якому вивільнюється частина останніх і зростаючий випуск продукції забезпечується відносно меншим обсягом оборотних коштів;

- підвищення технічного рівня та поліпшення організації виробництва, має вирішальний вплив на рівень і динаміку собівартості та прибутку;

- подальше розширення асортименту і підвищення якості продукції, що користується попитом та найбільш повно відповідає вимогам ринку.

Важливо ефективність використання матеріальних ресурсів розглядати у відтворювальному аспекті: співставляючи витрати, пов'язані зі зниженням матеріаломісткості, і отриманий ефект у розрахунку на весь життєвий цикл виробництва та використання матеріалу [10]. Такий підхід передбачає комплексне, повне використання корисних властивостей ресурсів на кожному етапі його життєвого циклу. З метою отримання кращого ефекту, при розробці відповідних матеріалозберігаючих заходів необхідно враховувати, й те що вплив економії матеріальних ресурсів на величину витрат суспільної праці неоднаковий на різних стадіях їх переробки. Чим вище ступінь готовності матеріальних ресурсів, тим вагомішим є наслідок зниження їх витрат і тим відчутніші втрати від нераціонального їх використання [21, с. 98]. Необхідно врахувати й те, що з переходом до більш прогресивної технології, що базується на системі машин і обладнання нового покоління, інтенсифікація буде здійснюватися не стільки за рахунок прямого скорочення витрат сировини і матеріалів, скільки в міру оновлення складу самої сировини, впровадження у виробництво нових його видів.

Найважливішим напрямком пошуку шляхів зниження витрат на виробництво є пошук шляхів економії матеріалів і організація ефективного контролю за їхньою витратою. Хоча на ТОВ «Пиводар» періодично і

розробляються заходи щодо економії матеріалів, доцільно посилення контролю за витратою матеріальних ресурсів – починаючи із складів і до місць їх споживання. А також підвищенню ефективності контролю матеріальних витрат буде сприяти організація обліку і контролю по центрах відповідальності, різновидом яких можуть на початковому етапі виступати кошториси витрат по ділянках, що сприятиме оперативному управлінню за відхиленнями.

Таким чином, обґрунтовані планові заходи та їх реалізація на ТОВ «Пиводар» забезпечить підвищення ефективності управління запасами в цілому і виробничими запасами зокрема по підприємству.

## ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній роботі здійснено теоретичні узагальнення та запропоновано вирішення наукових завдань, які полягають в обґрунтуванні напрямів підвищення дієвості обліково-аналітичного забезпечення управління запасами підприємства в сучасних умовах господарювання. Виконане кваліфікаційне дослідження дало змогу зробити висновки теоретичного, методичного та практичного спрямування.

Розкрито економічну сутність поняття «запаси» та з'ясовано, що найбільш повне визначення даної категорії як об'єкта обліку надано у П(С)БО 9 «Запаси». При цьому, не існує чіткого однозначного тлумачення сутності поняття «виробничі запаси». Тому, на основі теоретичного узагальнення існуючих підходів до трактування цієї категорії та основних її сутнісних характеристик, пропонуємо під виробничими запасами розуміти предмети праці, що використовуються у процесі виробничої діяльності і споживаються цим виробництвом протягом одного господарського (виробничого) циклу, після завершення якого цілком переносять свою вартість на вартість кінцевого продукту. На відміну від існуючих визначень, запропоноване визначення поняття «виробничі запаси» підкреслює матеріальну та витратну природу виробничих запасів, одночасно з цим відокремлює їх від сукупних матеріальних ресурсів підприємства та конкретизує джерела відшкодування їх вартості.

У процесі дослідження класифікації матеріальних запасів, дійшли висновку що науково обґрунтована класифікація запасів є вихідним моментом побудови їх обліку. Серед досліджених існуючих класифікацій для організації синтетичного обліку виробничих запасів доцільно застосовувати їх класифікацію за призначенням і роллю запасів на різних стадіях операційного циклу, а для побудови аналітичного обліку – класифікацію за технічними ознаками (група, найменування, тип, вид, сорт, ступінь

готовності до використання у виробництві). Деталізовано класифікацію виробничих запасів для промислового підприємства що забезпечить раціональну організацію їх обліку та контролю для цілей за використанням.

Вивчення нормативно-законодавчої бази з питань обліку запасів, дозволило визначити основні нормативно-правові акти, якими необхідно керуватися в процесі практичної діяльності та згрупувати їх за п'ятьма рівнями регулювання бухгалтерського обліку запасів та їх контролю для виробничих підприємств.

Порівнявши вимоги П(С)БО 9 «Запаси» та МСФЗ 2 «Запаси», визначено що загалом методичний підхід до бухгалтерського обліку запасів за міжнародними та національними стандартами майже уніфікований. Проте, виявлено певні відмінності: у визначення терміну «запаси»; обмеження відносно сфери застосування, що пов'язано із специфікою видів діяльності; у переліку активів, що включаються до класифікації запасів; вимог в частині первісної оцінки запасів; переліку витрат, які не включаються до вартості запасів, а визнаються як витрати підприємства.

Проведене дослідження діючої системи обліку запасів на ТОВ «Пиводар» дозволяє стверджувати, що на підприємстві належним чином, відповідно до нормативно-правової бази, ведеться аналітичний та синтетичний облік. Але враховуючи, що від облікової інформації щодо руху запасів залежить своєчасність й ефективність прийняття відповідних управлінських рішень, нами визначено ряд особливостей та неоднозначних аспектів, що потребують удосконалення:

– з метою уніфікації документів, на підставі яких виробничі підрозділи одержують сировину, матеріали, покупні готові вироби із складів, запропоновано до використання удосконалену форму лімітно-забірної картки з реквізитами максимально наближеними до електронної форми документу «Списання ТМЦ» у програмі «BAS: Бухгалтерія», яка застосовується ТОВ «Пиводар», що сприятиме скороченню затрат часу на бухгалтерську обробку документу працівниками підприємства.

– облік транспортно-заготівельних витрат доцільно організовувати з врахуванням їх частки у собівартості придбаних запасів. При незначних транспортно-заготівельних витратах їх облік запропоновано здійснювати у складі витрат звітного періоду на субрахунку 932 «Транспортно-заготівельні витрати» з подальшим закриттям на рахунок фінансових результатів, що значно спростить облік виробничих запасів. Для обліку транспортно-заготівельних витрат, питома вага яких у складі вартості запасів є значною, рекомендовано задіяти рахунок 29 «Витрати з придбання виробничих запасів» у розрізі субрахунків 291 «Транспортно-заготівельні витрати» і 292 «Інші витрати» та видами матеріалів. Така аналітичність забезпечить наявність інформації про величину транспортно-заготівельних витрат для більш точного їх обліку, розподілу та контролю за часткою у вартості запасів для прийняття управлінських рішень щодо доцільності здійснених придбань та пошуку шляхів зменшення собівартості продукції.

– для підвищення дієвості контролю за відхиленням фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу і для контролю залишків матеріалів, що знаходиться без руху, запропоновано почати використовувати на підприємстві сигнальну довідку про відхилення фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу в процесі інвентаризації.

Проаналізувавши використання запасів ТОВ «Пиводар» за визначеними напрямками, надано оцінку: динаміки наявності та складу і структури запасів підприємства; рівня забезпечення матеріальними ресурсами; інтенсивності використання запасів як складової оборотних активів; ефективності використання матеріальних ресурсів за узагальнюючими та індивідуальними показниками. Визначено вплив основних факторів на зміну ефективності використання матеріальних запасів та їх вплив на зміну обсягу випуску продукції. Це дозволило виявити внутрішні резерви та розрахувати очікуваний економічний ефекти від їх реалізації. Обґрунтовано актуальні напрями підвищення ефективності управління запасами на ТОВ «Пиводар».



## ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Барановська Т.В. Облікова політика як фактор впливу на результати аналітичних досліджень. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2015. № 1(23). С. 30-34.
2. Безверхий К.В. Особливості бухгалтерського обліку за національними та міжнародними стандартами : порівняльний аспект. *Облік і фінанси*. 2016. № 2. С. 8-13.
3. Бізнес : словник-довідник / укладач В. Бойко та інші. Київ : Видавництво «Україна», 2005. 157 с.
4. Бланк И.А. Фінансовий менеджмент : навч. курс. Київ : Ніка- Центр, Ельга, 2001. 528 с.
5. Болюх М.А. Економічний аналіз : навч. посіб. / за заг. ред. НАНУ, проф. М. Г. Чумаченко. Київ : КНЕУ, 2013. 556 с.
6. Бурдейна Л.В. Удосконалення методології бухгалтерського обліку виробничих запасів. *Збірник наукових праць Буковинського університету. Економічні науки*. 2017. Вип. 13. С. 126–132.
7. Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В., Герасимчук Н.В. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посіб. для студентів спец. 7050106 «Облік і аудит». Житомир : ЖІТІ, 2000. 448 с.
8. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник. 2-ге вид. Київ : Лібра, 2004. 704 с.
9. Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. Київ : ТОВ «Автоінтерсервіс», 2006. 544 с.
10. Добрянська М.В. Аналіз запасів виробничих підприємств і вироблення пропозицій щодо їх ефективного використання в ринкових умовах. *Науковий вісник НЛТУ України*. Вип. 22.7. 2019. С.175-180.
11. Дріга О.П. Проблеми обліку виробничих запасів підприємств України. *Ефективна економіка*. 2017. № 4. С. 123-129.

12. Єрмоленко Г.С., Шумляєв Б.О. Організація обліку виробничих запасів, недоліки обліку та шляхи його удосконалення. *Проблеми економіки транспорту*. 2016. № 3. С. 29-33.

13. Завгородній В.П. Бухгалтерський облік в Україні з використанням національних стандартів. Київ : А.С.К., 2003. 847с.

14. Івахненко В.В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Харків : ІД «ІНЖЕК», 2003. 176 с.

15. Івахненков С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту. URL: <http://westudents.com.ua/glavy/6471-kompyutern-formi-buhgalterskogo-oblku.html> (дата звернення 08.09.2023).

16. Інструкція про застосування плану рахунків, активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 (зі змінами). URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 11.09.2023).

17. Киба Л.Г. Порівняльна характеристика моделей керування виробничими запасами. *Вісник Тернопільського державного економічного університету. Економічні науки*. 2019. № 1. С. 81-86.

18. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 56. URL : <http://www.uazakon.com/big/text574/pg1.htm> (дата звернення 15.09.2023).

19. Методичні рекомендації по формуванню собівартості продукції у промисловості : наказ держ. комітету промислової політики від 09.07.2007 р. №373. URL : <http://yandex.ua/yandsearch?rdrnd=20&clid=50060&lr> (дата звернення 15.09.2023).

20. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» (IAS 2. Inventories). URL : [www.minfin.gov.ua/document/92420/MCBO\\_2.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92420/MCBO_2.pdf) (дата звернення 12.09.2023).

21. Мних Є.В. Економічний аналіз діяльності підприємства : підручник. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. 514 с.

22. Мошенський, С.З., Олійник О.В. Економічний аналіз : підручник

для студентів екон. спец. вищих навч. закладів / за ред. Ф.Ф. Бутинця. 2-ге вид., доп. і перероб. Житомир : Рута, 2007. 704 с.

23. Нападовська Л.В., Алексєєва А.В., О.А. Бакурова О.А. Фінансовий облік : підручник / за заг. ред. Л.В. Нападовської. Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2013. 700 с.

24. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 р. №73. URL : <http://www.minfin.gov.ua> (дата звернення 12.09.2023).

25. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами. Харків : Алерта, 2011. 1044 с.

26. Одношевна О.О. Практичні аспекти та шляхи вдосконалення обліку виробничих запасів. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. Випуск 6. Ч. 2. С. 146-148.

27. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. №2755-IV. Дата оновлення 03.12.2017. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 11.09.2023).

28. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від 30.11.99 № 291 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591). URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11> (дата звернення 15.09.2023).

29. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.99 р. № 246. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення 15.09.2023).

30. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.99 р. № 318. URL : <http://www.rada.gov.ua> (дата звернення 15.09.2023).

31. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від

24.05.1995р. № 88, редакція від 01.01.2015 р. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95> (дата звернення 17.09.2023).

32. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань : наказ Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р., редакція від 30.10.2015 р. URL : <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (дата звернення 17.09.2023).

33. Приймак О.Ю. Методичні процедури управлінського обліку виробничих запасів в логістиці та управління підприємством. *Логістика : зб. наук. пр. Вісник. Національний університет «Львівська політехніка.»*. 2017. № 594. С. 141-148.

34. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 11.09.2023).

35. Про затвердження типових форм первинних документів з обліку сировини і матеріалів : наказ Мінстату України від 21.06.96 № 193. URL : [http://minfin.com.ua/taxes/-/news/nnakMinstat\\_193.html](http://minfin.com.ua/taxes/-/news/nnakMinstat_193.html) (дата звернення 11.09.2023).

36. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти). Тернопіль : Економічна думка, 2009. 422 с.

37. Рожок В.Д., Євсєєва Г.В. Комплексна задача оптимізації запасів продукції та термінів поставок їх споживачам. *Актуальні проблеми економіки*. 2017. № 1. С. 182-185.

38. Романьок С.В. Економічна сутність виробничих запасів та їх нормативно-правове регулювання. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. Серія: *Логістика*. Львів : Вид-во Національного університету «Львівська політехніка», 2017. № 580. С. 120-125.

39. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства. : навч. посіб. Київ : «Знання», 2005. 662 с.

40. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. для вищої школи.

Київ : Центр учбової літератури, 2019. 534 с.

41. Самородова Н.М. Теоретичні і практичні підходи до системи аналізу та управління виробничими запасами підприємства. URL : [http://www.nbuv.gov.ua/2019\\_1/\\_p88-p90.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/2019_1/_p88-p90.pdf).

42. Світлична В. Ю. Актуальні проблеми організації і ведення обліку виробничих запасів підприємствами України. URL : [http://www.economy-confer.com.ua/full\\_article/716](http://www.economy-confer.com.ua/full_article/716).

43. Семенов Г.А., Панченко О.М., Птицина Л.А. Гармонізація обліку та фінансової звітності промислового підприємства щодо міжнародних стандартів. *Держава та регіони*. 2012. № 1. С. 195-199.

44. Сирцева С.В., Криклива А.С., Співаченко Р.О. Облік запасів за національними та міжнародними стандартами бухгалтерського обліку: порівняльний аспект. *Глобальні та національні проблеми економіки: зб. наук. праць Миколаївського національного університету ім. В.О. Сухомлинського*. 2018. Вип. 5. С. 1031-1035.

45. Сонько В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищ. навч. закл. Тернопіль : Астон, 2005. 496с.

46. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: підручник. Київ : КНЕУ, 2010. 260с.

47. Стельмащук А.М., Смоленюк П.С. Бухгалтерський облік : навч. посібник. Київ : Центр учбової літератури 2007. 528 с.

48. Ступінська М.В. Організація внутрішньогосподарського контролю запасів на підприємств. *Інвестиції: практика та досвід*. 2018. № 8. С. 84-86.

49. Тупчій В.А. Застосування основних методів нормування товарних запасів. URL : <http://eprints.kname.edu.ua/2484>.

50. Чабанюк О.А. Організація документообігу як засіб удосконалення обліку наявності та руху виробничих запасів. *Фінанси, облік і аудит*. 2020. № 18. С. 386-391.

51. Чайковська В.П. Промислові підприємства України: проблеми і перспективи розвитку. *Актуальні проблеми економіки*. 2019. № 1. С. 97-104.

52. Череп А.В. Економічний аналіз : навч. посіб. Київ : Кондор, 2006. 160 с.
53. Чорба П.М., Гулько А.А. До питання трактування сутності оборотних засобів. *Фінанси*. 2016. № 7. С. 53-54.
54. Чуб Ю.В. Організація обліку виробничих запасів в інформаційному середовищі. *Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва. Сер.: Економічні науки*. 2016. №5. С. 196-200
55. Чук О.В. Облік та аналіз використання виробничих запасів олійно-жирових підприємств : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Київ : ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана», 2011, 22 с.
56. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : видавництво «Знання», 2006. 525 с
57. Шевців Л.Ю., Тесляк М.М. Організація та методика обліку виробничих запасів як важливої складової оборотних активів підприємств. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука»*. 2018. № 4 (44). Т. 2. С. 65-69.
58. Шевчук В.О., Коновалова О.В., Пантелеєв В.П. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. Київ : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2011. 399 с.
59. Шендригоренко М.Т. Виробничі запаси: нормативно-правове регулювання обліку та пропозиції з підвищення ефективності внутрішнього аудиту. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету: Серія «Економіка і менеджмент»*. Одеса. 2019. № 36. С. 182-187.
60. Шендригоренко М.Т., Шевченко Л. Я. Сучасні проблеми організації обліку виробничих запасів на підприємстві та напрями їх вирішення. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки*. 2018. № 32. С. 189-192.
61. Школьник І.О., Боярко І.М., Дейнека О.В. Фінансовий аналіз : навч. посіб. Київ : «Центр учбової літератури», 2017. 368 с.
62. Шум М.А., Гулько К.С. Особливості обліку та аналізу виробничих

запасів на підприємствах України в сучасних умовах. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2017. № 15(2). С. 166-169.

63. Шум М.А., Омельченко А.П. Економічна сутність виробничих запасів в економіці України на сучасному етапі. *Економіка. Фінанси. Право*. 2018. № 6(3). С. 26-28.

64. Щукіна С.Г., Бурова Т.А. Шляхи вдосконалення фінансового обліку виробничих запасів на підприємствах. URL: <http://global-national.in.ua/archive/12-2016/113.pdf>.61.

65. Янчук В.І., Кипоренко О.В. Сучасні проблеми та напрямки удосконалення ведення обліку виробничих запасів на підприємстві. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: Економічні науки*. 2018. № 3(69). С. 229-234.

66. John G. Salek. Accounts Receivable Management Best Practices : book, 1st edition. New York C., 2019. 304 p.

67. Mosnier, C. Economic and environmental impact of the CAP mid-term review on arable crop farming in South-western France. : book, 1st edition. France, 2012. pp.1408-1416.

68. Bureau of Economic Analysis, NIPA Handbook: Concepts and Methods of the U.S. National Income and Product Accounts, 2016, Chapter 7: Change in Private Inventories. URL : <http://www.bea.gov/national/pdf/chapter7.pdf>.

69. Dr Ahmad Khalid Khan. An Analysis of Optimal Inventory Accounting Models - Pros and Cons. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*. URL : <https://www.researchgate.net/publication/324829275>.

70. Fernando Penalva, Marc Badia Castella. Accounting for Inventories. Harvard Business Publishing. URL : <https://hbsp.harvard.edu/product/IES531-PDF>