

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку у виробничій сфері

Почекайло Павло Петрович

**ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ:
ВІТЧИЗНЯНИЙ І ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД**

Спеціальність 071 – Облік і оподаткування
Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня «магістр»

Виконав:
студентгр. ОПДм - 21
Почекайло П. П.

(підпис)

Науковий керівник
к.е.н., доцент Мельничук І. В.

(підпис)

Дипломну роботу допущено до
захисту

«___» _____ 2018 р.

В. о. зав. кафедри

к.е.н., доцент Починок Н. В. _____

Прізвище, ініціали (підпис)

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ: ВІТЧИЗНЯНИЙ І ЗАРУБІЖНИЙ ПІДХІД.....	6
1.1. Економічний зміст та визначення поняття виробничих запасів як об'єкта обліку й аналізу.....	6
1.2. Структура та класифікація виробничих запасів.....	13
1.3. Умови визнання та оцінка виробничих запасів: порівняльна характеристика П(С)БО 9 і МСБО 2 «Запаси».....	23
Висновки до розділу 1.....	38
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ.....	40
2.1. Організація та методика обліку надходження виробничих запасів на підприємство.....	40
2.2. Облік використання виробничих запасів та зведений облік матеріальних витрат у собівартість та інші господарські цілі.....	62
2.3. Організація проведення інвентаризації виробничих запасів.....	79
Висновки до розділу 2.....	86
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ.....	88
3.1. Суть, завдання та джерела інформації аналізу виробничих запасів	88
3.2. Методика проведення аналізу виробничих запасів	91
3.3. Резерви зниження матеріальних витрат підприємства та шляхи підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів.....	107
Висновки до розділу 3	112
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	114
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	119
ДОДАТКИ	129

ВСТУП

Актуальність теми. Основною частиною виробничої діяльності підприємства є технологічний процес, що містить цілеспрямовані дії на підприємстві по зміні стану предметів праці з метою створення готового продукту, в процесі виконання робіт тощо. Для здійснення виробничого процесу потрібні оборотні матеріальні активи або, інакше кажучи, виробничі запаси. Одним із найскладніших питань бухгалтерського обліку є питання організації та ведення обліку, контролю і аналізу виробничих запасів як основної ресурсної складової підприємства.

Проблеми обліку виробничих запасів та їх вдосконаленням вивчалися в роботах таких вчених-економістів як Ф.Ф.Бутинець, Л.Л. Горецька, С.Ф. Голов, З.В. Задорожний, Н. Р. Домбровська, Р.Грачова, Я.Д. Крупка, В.В. Лопатіна, Н.М. Малюга, Г.В. Нашкерська, О.М.Приймачок, М.С. Пушкар, О.М.Рибалко, Л. В. Титенко та ін. Вище названі економісти розглядають в своїх роботах проблеми вдосконалення економічного трактування, методів оцінки та обліку руху виробничих запасів, однак більшість проблем, які розглядаються в цих роботах, все ще залишаються не вирішеними і потребують подальшого дослідження. Зокрема, на даний час найбільш гострою проблемою обліку виробничих запасів є неузгодженість сучасних зарубіжних методик оцінки вибуття і обліку списання виробничих запасів із національними П(С)БО. Нерозв'язаним питанням є розробки ефективних механізмів обліку надходження виробничих запасів на підприємство та обліку транспортно-заготівельних витрат з врахуванням сучасних економічних умов господарювання. Необхідність вирішення зазначених вище питань обумовили актуальність теми та її науковий характер.

Мета дослідження є обґрунтування організаційно-методичних підходів в обліку та аналізі виробничих запасів з урахуванням зарубіжного досвіду та всіх чинних вимог законодавчо-нормативної бази.

Постановка завдання. У відповідності до мети були поставлені

наступні завдання:

- трактування економічного змісту поняття виробничих запасів як об'єкта обліку і аналізу;
- визначення методичних та практичних підходів до формування інформації про виробничі запаси для забезпечення ефективного управління економічним розвитком підприємства;
- дослідження та аналіз чинної методики формування і відображення в обліку виробничих запасів підприємства та можливі напрями їх удосконалення з врахуванням зарубіжного досвіду;
- дослідження організації та методики аналізу виробничих запасів.

Предметом дослідження в роботі є організація та методика обліку і аналізу виробничих запасів ТзОВ «Тернобудмеханізація».

Об'єктом дослідження виступає теорія і методика обліку виробничих запасів на підприємствах України, зокрема на ТзОВ «Тернобудмеханізація».

Методи дослідження. За методологічну основу дипломної роботи було взято діалектичний підхід до вивчення і розкриття сучасного стану обліку та аналізу виробничих запасів і процесу їх використання в будівництві. До основних загальнонаукових методів дослідження слід віднести діалектичний метод пізнання, логічний та структурно-функціональний методи. В процесі дослідження застосовувались методи наукової абстракції, індукції та дедукції, аналізу й синтезу, групування і порівняння, вибіркового обстеження, а також інші прийоми економіко-статистичного дослідження. Для обробки даних було використано наступні методичні прийоми: документальна перевірка, узагальнення, огляд, аналітичні групування, індексний метод, метод рядів динаміки, коефіцієнтний аналіз.

Наукова новизна полягає в розроблених пропозиціях, спрямованих на покращення організації та методики обліку виробничих запасів на вітчизняних підприємствах з врахуванням зарубіжного досвіду, а саме удосконалено розуміння економічної суті виробничих запасів та їхньої структури, запропоновано схему документального оформлення та руху

виробничих запасів в процесі виробництва, а також порядок накопичення інформації про виробничі запаси за синтетичними та аналітичними шифрами, що дозволяє групувати та узагальнювати облікові дані в розрізі напрямів освоєння матеріальних ресурсів за відповідний звітний період, удосконалено організаційні аспекти аналізу виробничих запасів шляхом конкретизації джерел інформації та системи показників для ефективного дослідження матеріальних ресурсів.

Практична значущість отриманих результатів полягає в розробці основних напрямів і конкретних пропозиції з удосконалення обліку і аналізу виробничих ресурсів, а саме висловлено пропозиції щодо ефективного відображення інформації про виробничі запаси в обліку та звітності, проведено аналіз матеріальних ресурсів ТзОВ «Тернобудмеханізація» і зазначено певні пропозиції щодо підвищення економічної ефективності його діяльності.

Інформація про апробацію результатів роботи та публікації. Результати дослідження опубліковано в Збірнику наукових праць студентів «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (Тернопіль, 2017 р.).

Обсяг та структура дипломної роботи. Дипломна робота складається з вступу, трьох розділів, переліку використаних джерел, додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ: ВІТЧИЗНЯНИЙ І ЗАРУБІЖНИЙ ПІДХІД

1.1. Економічний зміст та визначення поняття виробничих запасів як об'єкта обліку й аналізу

Актуальною проблемою в економіці України є не залучення виробничих запасів і збільшення обсягів, а їх використання. Для цього потрібний дійовий економічний механізм впливу на ефективність використання виробничих запасів. Ринкові відносини вимагають перегляду системи бухгалтерського обліку. На сьогоднішній день одним з найбільш складних і суперечливих питань вітчизняного обліку є облік виробничих запасів.

Питанням теоретичної розробки проблем організації та методики бухгалтерського обліку виробничих запасів присвячена велика кількість праць учених-економістів та дослідників в галузі обліку, таких як: Ф.Ф. Бутинець, Л.Л. Горецька, С.Ф. Голов, З.В. Задорожний, Н. Р. Домбровська, Р. Грачова, Я.Д. Крупка, В.В. Лопатіна, Н.М. Малюга, Г.В. Нашкерська, О.М. Приймачок, М.С. Пушкар, О.М. Рибалко, Л. В. Титенко та ін.

Вище названі економісти розглядають в своїх роботах проблеми вдосконалення обліку руху виробничих запасів, методів оцінки і списання матеріальних витрат та пов'язаних з ними транс порно-заготівельних витрат. Однак більшість проблем, які розглядаються в цих роботах, до тепер залишаються не вирішеними.

В економічній літературі поняття «виробничі ресурси» з'явилося в 70-80-х роках минулого століття [53, с. 67]. Зокрема, під «виробничими

ресурсами»розуміється сума складових ресурсів основних фондів, матеріальних і трудових ресурсів.

Термін «запаси» в вітчизняній обліковій літературі з'явився з впровадженням національних П(С)БО у період реформування бухгалтерського обліку в Україні з метою наближення його до міжнародних стандартів. До впровадження стандартів термінологія мала різну назву, а саме товарно-матеріальні цінності, предмети праці, засоби праці, матеріальні ресурси, виробничі ресурси.

Багато вчених ще й на сьогодні день не можуть зійтись думками на конкретному тлумаченні терміну «запаси», і зокрема «виробничі запаси». Таким чином, для розкриття економічної природи виробничих запасів важливо на основі наукового дослідження розкрити суть та структуру «матеріальних цінностей», «матеріальних ресурсів», «виробничих запасів», «товарно-матеріальних запасів», визначити основні відмінності цих категорій (рис.1.1).

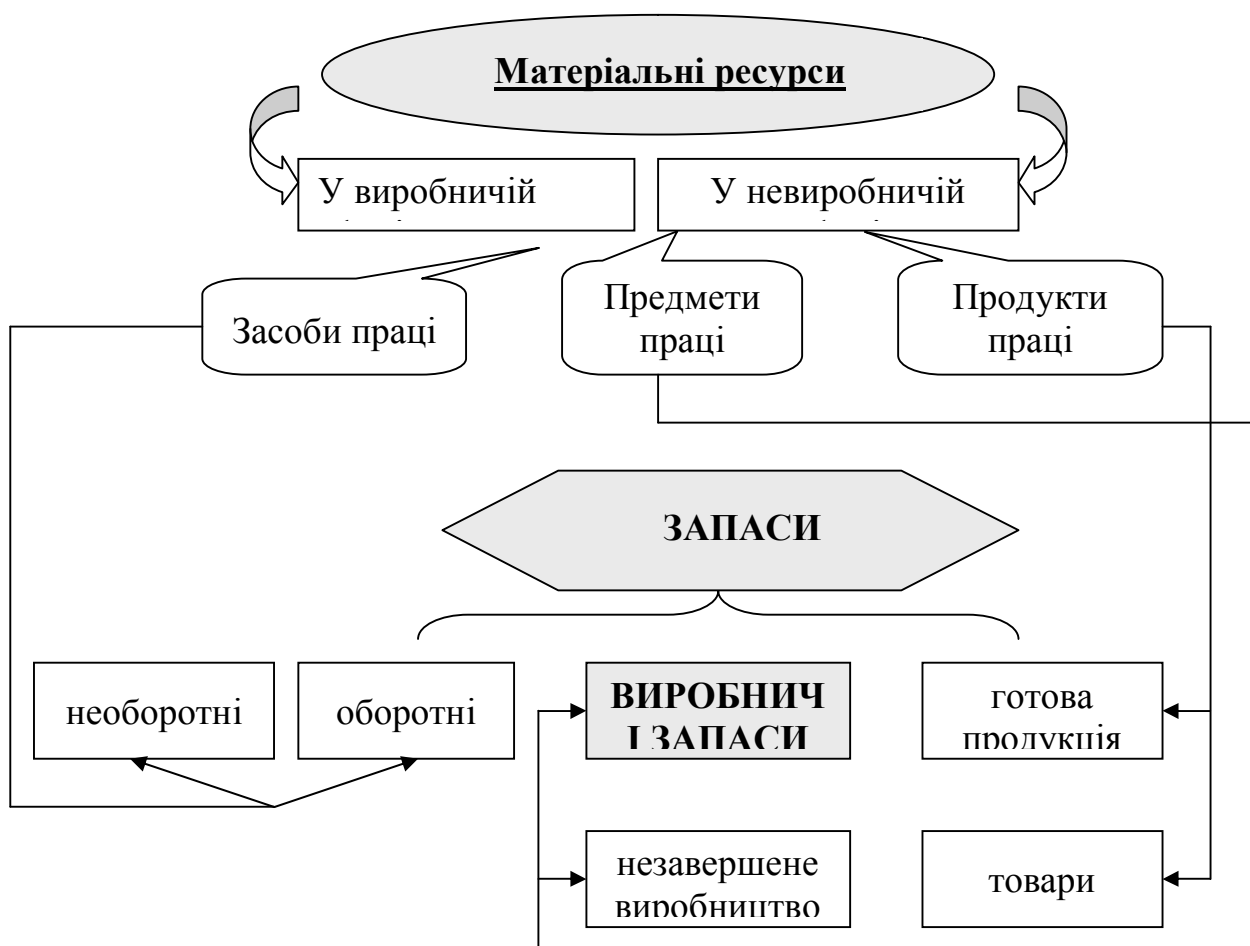


Рисунок 1.1 – Загальноекономічна класифікація матеріальних ресурсів

Матеріальні ресурси – це предмети праці, що підлягають обробці в процесі виробництва за допомогою засобів праці. Вони включають в себе такі самі складові, що й виробничі запаси, а також енергію (теплову та електричну), яка не може перебувати у виробничих запасах, проте є складовою матеріальних ресурсів.

Відтак, деякі автори при визначенні поняття матеріальних оборотних активів застосовують термін «цінності». Однак, поняття «цінність» є описовою категорією, ознакою, якісним або критеріальним показником, що характеризує запаси як економічні елементи, які мають користь для їх власника і можуть принести йому економічні вигоди.

Матеріальні цінності включають в себе предмети праці та засоби праці. Предмети праці – це сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо; тара і тарні матеріали; будівельні матеріали; матеріали, передані в переробку; запасні частини; матеріали сільськогосподарського призначення; інші матеріали; незавершене виробництво; готова продукція.

Терміни «товарно-матеріальні активи» і «товарно-матеріальні запаси» не досить прийнятні для застосування з причини охоплення ними активів, що мають матеріальну форму, які можуть бути як оборотними, так і необоротними. При цьому акцент робиться на можливість продажу таких активів.

П. І. Багрій пропонує під поняттям «запасивиробничі» розуміти засоби виробництва, які надійшли доспоживачів – на підприємство, на будівельну ділянку, і ще невикористовуються у виробничому процесі, при чому пропонує трактувати поняття «запаси» як наявність матеріальних ресурсів (засобів виробництва і предметів споживання) з метою забезпечення безперервності розширеного відтворення та обслуговування невиробничої сфери для задоволення потреб населення [3, с. 167].

М. В. Дубініна виокремлює два види складських запасів – виробничі та товарні [27, с. 47], при цьому зазначає, що виробничі запаси – це матеріальні цінності, що знаходяться на складі підприємств виробничої сфери і призначені для подальшого використання; а товарні запаси – матеріальні цінності, які знаходяться на складі, але призначені для продажу.

Термін «товарно-виробничі запаси» найбільшою мірою відображає характерні властивості речових елементів виробництва, основне призначення яких – обробка у процесі виробництва, формування основи виробів, при цьому враховується можливість перебування їх у складі резервів у вигляді виробничих запасів на складі або готових виробів (товарів), що перебувають на складах [8, с.171].

Аналіз нормативних та літературних джерел свідчить про неоднозначність підходів вітчизняних і зарубіжних вчених до трактування терміна «виробничі запаси», визначення їх складових елементів, функціонального призначення та принципів віднесення запасів до складу виробничих (табл. 1.1).

Критичну оцінку існуючих визначень поняття «виробничі запаси» деталізовано дає на підставі опрацьованих у табл. 1.1. наукових думок Лопатіна В. В. і пропонує виокремити такі основні підходи:

- переважна більшість економістів і вчених в частині обліку запасів використовує визначення, наведене в П(С)БО 9;
- окремі вчені ототожнюють поняття «виробничі запаси» і «матеріальні ресурси»;
- ототожнюються також такі поняття, як «запаси» й «виробничі запаси»;
- в окремих джерелах застосовується термін «товарно-матеріальні цінності»;
- ряд авторів до виробничих запасів, як частини предметів праці, не відносять малоцінні швидкозношувані предмети та незавершене виробництво [53, с. 70].

Таблиця 1.1

Визначення економічного змісту поняття «виробничі запаси» в
економічній літературі

Автор	Активи	Засоби виробництва	Оборотні засоби	Предмети праці	Матеріальні ресурси	Матеріали	Виробничі запаси	Споживаються в операційному циклі	Призначені для виробництва продукції або подальшого перепродажу
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Багрій П. І. [3]		+			+				
Бородкин А. С. [6]			+	+	+			+	
Безруких П. С. [9]				+	+	+		+	
Бугинець Ф. Ф. [7]	+			+			+	+	+
Велш Г. А. [13]		+						+	+
Верхоглядова Н. І. [12]					+			+	+
Грабова Н. М. [20]	+			+		+	+	+	+
Коваленко А. М. [39]	+		+					+	
Кужельний М. В. [42]				+			+		
Ліберман Л. В. [46]				+		+		+	
Міддлтон Д. [60]							+		
Мус Г. [65]									+
Новодворський В. Д. [68]			+	+	+				+
Сопко В. В. [91]			+			+	+		
Петрова В. І. [72]			+	+		+	+	+	
Пушкар М. С. [86]			+	+		+			+
Річард Д. Ірвін [89]					+			+	+
Терещенко Л. О. [93]	+			+			+	+	+
Хендриксен Е. С. [98]			+			+		+	

Шара Є. Ю. [101]	+		+				+	+	+
Шквір В. Д. [103]					+	+	+		

У національних Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та законодавчих і нормативних актах не наведено визначень понять «матеріальні цінності», «виробничі запаси», «сировина», «матеріали».

Разом з тим, великого вжитку поряд з розглянутими економічними поняттями, що характеризують матеріальне забезпечення підприємства, є поняття «запаси», яке наводиться П(С)БО 9 «Запаси» [76].

Відповідно до П(С)БО 9 [76] запаси визнаються активами, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена.

На відміну від національних положень, визначення запасів у МСБО 2 «Запаси» зосереджує увагу на споживчих властивостей запасів, і менше уваги приділяється цінності або можливостям отримання доходу в майбутньому і вартісної оцінки. Так, згідно з п.6 даного стандарту, запаси - це активи, які:

- а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу;
- б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або
- в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг[61].

Запаси включають товари, що були придбані та утримуються для перепродажу, у тому числі, наприклад, товари, придбані підприємством роздрібною торгівлі та утримувані для перепродажу, або земля та інша нерухомість для перепродажу. Запаси включають також готову вироблену продукцію або незавершене виробництво суб'єкта господарювання й основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі виробництва. У випадку виконавця послуг запаси включають витрати на послуги, як це описано в п 19, для яких суб'єкт господарювання ще не визнав відповідний дохід [61].

Запаси відносяться до складу оборотних активів, тому що можуть бути перетворені на грошові кошти протягом року або одного операційного циклу. Оборотні засоби є фінансово-економічною категорією, яка впливає з існування товарно-грошових відносин, дії закону вартості та організації діяльності підприємства. Однак, використання цього терміну, викликає певні протиріччя, які пов'язані з тлумаченням його в довідковій літературі.

Так, більшість авторів під [11; 22;48;88] терміном «запаси» розуміють резерв матеріальних ресурсів, які не використовуються в поточній діяльності підприємства і призначені для забезпечення безперервності процесу виробництва, зберігання на випадок необхідності. Тобто поняття запасів є досить специфічним. Не дивлячись на те, що термін «виробничі запаси» є найбільш прийнятним у застосуванні для розкриття сутності предметів праці, їх окремих характерних особливостей, але з прийняттям П(С)БО 9 термін «запаси» набув широкого поширення.

Разом з тим, виходячи з умов визнання запасів в економічній літературі та економічної суті рахунку бухгалтерського обліку з аналогічною назвою 20 «Виробничі запаси», який призначений для обліку цих активів, пропонується таке визначення виробничих запасів як об'єкта обліку і аналізу:

виробничі запаси – це складова частина матеріальних запасів, яка використовуються у процесі виробництва протягом одного виробничого циклу, повністю переносить свою вартість на вартість створеної продукції, раціональне використання якої є однією з головних умов ефективного господарювання.

На нашу думку, після споживання, списання у виробництво чи на інші загальногосподарські цілі виробничі запаси трансформуються в категорію «матеріальні витрати».

1.2. Структура та класифікація запасів

Визначення структури та класифікації виробничих запасів необхідна для раціональної організації складського господарства, ведення аналітичного обліку, а також для нормування, планування, обліку, аналізу, управління запасами та інших потреб підприємства.

Відповідно до встановленої форми фінансової звітності № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», яку пропонує НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [67] поняття «виробничі запаси» включає запаси сировини, основних та допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального циклу.

Відзначимо, що П(С)БО 9 «Запаси» регулює питання обліку та оцінки запасів та порядок їх розкриття у звітності не використовує термін «виробничі запаси», а керується поняттям «запаси», до яких включає всі вищеперераховані виробничі запаси і малоцінні та швидкозношувані предмети, а також незавершене виробництво, готову продукцію, товари, молодняк тварин і тварини на відгодівлі, продукцію сільського та лісового господарства [96, с.287].

З А П А С И	Виробничі запаси
	Незавершене виробництво
	Готова продукція
	Малоцінні та швидкозношуючі предмети
	Тварини на вирощуванні та відгодівлі
	Продукція сільськогосподарського виробництва і лісового господарства

Рисунок 1.2 – Групування запасів підприємства

Як бачимо, поняття запаси є ширшим поняттям, оскільки крім виробничих запасів включає інші товарно-матеріальні цінності.

Згідно з міжнародним стандартом МСФЗ (IAS) 2 «Запаси» [61], «запаси – це активи, як передбачені для подальшого продажу в ході звичайної діяльності; що знаходяться у процесі виробництва для такого продажу, або ті, що знаходяться у вигляді сировини та матеріалів, які будуть використовуватись у процесі виробництва або надання послуг, з винятком незавершеного виробництва, що виникає за угодами на будівництво, включаючи безпосередньо пов'язані з ними угоди на надання послуг, фінансових інструментів та біологічних активів, що належать до сільськогосподарської діяльності, та сільськогосподарська продукція в момент її збирання».

Структура виробничих запасів, яка відображається у фінансовій звітності, а зокрема, у рядку «Виробничі запаси» форми 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» в свою чергу, складається з наступних елементів (рис. 1.3).

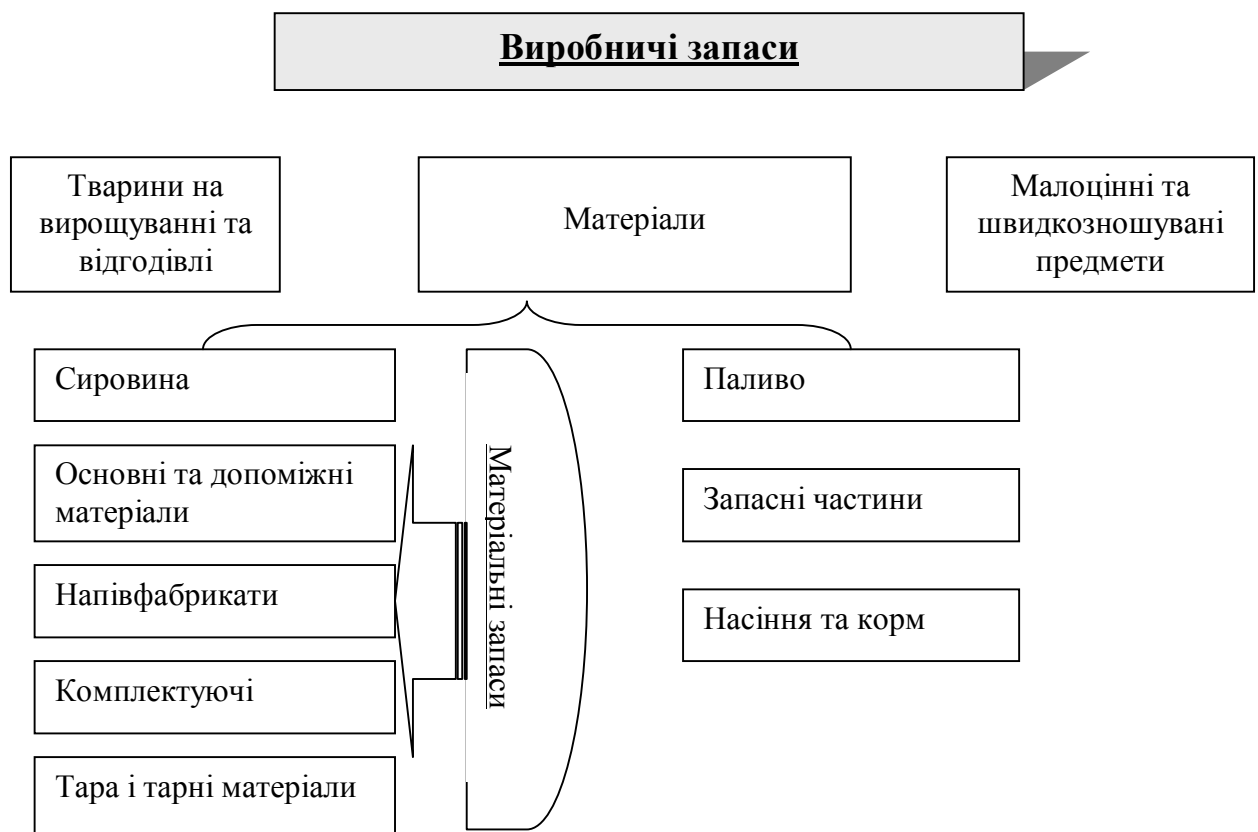


Рисунок 1.3 – Схема складу виробничих запасів.

На відміну від вітчизняних стандартів подання інформації у фінансовій звітності, на рахунках бухгалтерського обліку до виробничих запасів не відносять МШП, оскільки для обліку цих активів призначений окремий рахунок з однойменною назвою. Отже, відповідно до Інструкції про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку № 291 поняття виробничих витрат включає наступні елементи:

ВИРОБНИЧІ ЗАПАСИ	Сировина й матеріали
	Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби
	Паливо
	Тара й тарні матеріали
	Будівельні матеріали
	Матеріали, передані в переробку
	Запасні частини
	Матеріали сільськогосподарського призначення
	Інші матеріали

Рисунок 1.4 – Групування виробничих запасів підприємства

Таким чином, згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу та зобов'язань і господарських операцій підприємствата Інструкції №291 [36] виробничі запаси не включають МШП, а в цілях бухгалтерського обліку виокремлюють їх окремий рахунок.

У МСФЗ взагалі відсутня така категорія запасів як малоцінні швидкозношувані предмети. При підготовці річної фінансової звітності за міжнародними стандартами необхідно: або списати вартість МШП на витрати за ознакою несуттєвості (якщо вони справді мають незначну вартість), або перевести їх у склад запасів та обліковувати на окремому субрахунку за аналогією з іншими запасами.

Сировина і матеріали – це предмети праці, з яких виготовляють продукцію; вони утворюють матеріальну (речовинну) основу продукції. Сировина – це продукція сільського господарства і видобувної

промисловості, а матеріали – продукція переробної промисловості.

Поділ матеріалів на основні і допоміжні має умовний характер і часто залежить лише від кількості матеріалу, використаного на виробництво різних видів продукції. До групи допоміжних матеріалів у зв'язку з особливістю використання окремо виділяють паливо, тару, тарні матеріали, запасні частини.

Паливо виділяють в окрему групу з причини його великого економічного значення та специфіки споживання. Паливо поділяють на технологічне, моторне (пальне) і господарське (на опалення).

До тари і тарних матеріалів належать предмети, які використовуються для пакування, транспортування, зберігання різних матеріалів і продукції (мішки, ящики, коробки тощо). Запасні частини служать для ремонту і заміни спрацьованих деталей машин та обладнання.

Напівфабрикати – це сировина і матеріали, які пройшли певні стадії обробки, але ще не є готовою продукцією. У виготовленні продукції вони виконують таку ж роль, як і основні матеріали, тобто утворюють її матеріальну основу. Зворотні відходи виробництва - це залишки, що утворились у процесі переробки сировини і матеріалів та які повністю або частково втратили споживчі якості (тирса, стружка тощо).

У МСФЗ не виділяється такий елементзапасів як напівфабрикати. Тому, якщо на підприємстві ця стаття є суттєвою, то цілком допустимо зберігання її в складі запасів при умові дотримання всіх критеріїв визнання.

Матеріальні цінності, що використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він не перевищує один рік, зокрема, інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо, називаються малоцінними та швидкозношуваними предметами.

На нашу думку, структура виробничих запасів, виходячи з особливостей будівельної галузі, повинна включати наступні елементи:

- 1) сировина і матеріали;
- 2) купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- 3) паливо;
- 4) матеріали, передані в переробку;
- 5) запасні частини;
- 6) інші матеріали.

Як бачимо, у запропонованому переліку немає елемента «Будівельні матеріали», оскільки в будівництві не виділяється таке групування, адже саме ці матеріальні цінності і є основою в будівельному процесі і узагальнюються в елементі «Сировина і матеріали». За цим же принципом вилучено такі складові як тара й тарні матеріали, матеріали сільськогосподарського призначення. Тому запропонована структура відповідає галузевим особливостям, їх економічній природі і обґрунтованому групуванню як об'єктів обліку, оскільки ці елементи мають однакову методику щодо оцінки та методики обліку.

ТзОВ «Тернобудмеханізація» в склад виробничих запасів відносить:

- сировину та матеріали;
- паливо;
- запасні частини;
- МШП.

Для відображення запасів як об'єктів бухгалтерського обліку Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією про його застосування № 291, передбачено клас 2 «Запаси». Рахунки цього класу є активними балансовими. Характеристику елементів виробничих запасів як об'єктів бухгалтерського обліку в системі рахунків подано в табл. 1.2.

Зауважимо, що перелік рахунків класу 2 «Запаси» не є вичерпним. Так, Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [36] передбачено, що нові синтетичні рахунки до Плану рахунків можуть вводитися Міністерством фінансів України за відповідними

клопотаннями щодо бухгалтерського обліку специфічних операцій. Субрахунки можуть доповнюватися введенням нових субрахунків (другого і третього порядку) із збереженням кодів (номерів) субрахунків Плану рахунків.

Таблиця 1.2

Характеристика елементів виробничих запасів як об'єктів бухгалтерського обліку в системі рахунків

Елемент	Сфера застосування	Рахунок запасів (клас 2)	
		Синтетичний рахунок	Субрахунок
1	2	3	4
Сировина, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності	Усі види діяльності (торгівля, виробництво продукції, надання послуг)	20 «Виробничі запаси»	201 «Сировина й матеріали» 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби» 203 «Паливо» 204 «Тара і тарні матеріали» 205 «Будівельні матеріали» 206 «Матеріали, передані в переробку» 207 «Запасні частини» 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення» 209 «Інші матеріали»

На ТЗОВ «Тернобудмеханізація» до виробничих запасів відносять сировину, матеріали, паливо, малоцінні та швидкозношуючі предмети (МШП). Для відображення у бухгалтерському обліку вищевказаних запасів призначені наступні рахунки:

- 20/11 – для обліку сировини й матеріалів,
- 20/31 – для палива,
- 20/71 – для запасних частин,
- 22/11 – для обліку МШП.

Загальноприйнятою класифікацією виробничих запасів є класифікація за економічним призначенням та функціональною роллю в процесі виробництва, а також за технічними властивостями.

За економічним призначенням та функціональною роллю в процесі виробництва виробничі запаси підприємств поділяють на такі групи:

1. основна і додаткова сировина;
2. допоміжні матеріали;
3. купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
4. тара і тарні матеріали;
5. паливо;
6. будівельні матеріали;
7. запасні частини;
8. інші матеріали.

Цікавим є те, що у будівництві під будівельними матеріалами вважають основну сировину та матеріали. Так, запаси у будівництві Крупка Я. Д., Задорожний З.В., Мельник Р.О. поділяють на:

1. будівельні матеріали;
2. конструкції та деталі;
3. обладнання до встановлення;
4. малоцінні та швидкозношувані предмети;
5. інші матеріали (запаси)[32, с. 67].

У будівництві наявні специфічні особливості розподілу виробничих запасів в залежності від виробничого використання:

1. в'язучі (цемент, вапно, гіпс);
2. стінові матеріали (цегла, камінь, панелі);
3. покрівельні матеріали (шифер, толь);
4. санітарно-технічні (труби, крани);
5. електротехнічні (провід, кабель, вимикачі, розетки);
6. метал (листовий, прокат металу, дріт, арматура);
7. пиломатеріали (дошки обрізні, бруси) [32, с.67].

За способом зберігання матеріальні запаси поділяються на:

1. матеріали складського зберігання;
2. матеріали відкритого або навалочного зберігання.

В цілях зберігання виробничих запасів на підприємствах потрібні складські приміщення з відповідним обладнанням, пристосуваннями, вимірювальними приладами. Матеріали в складах мають розміщуватися за секціями, а в середині останніх – за окремими групами і типосорт розмірами, якби можна було швидко їх прийняти, видати й перевірити наявність. У місцях зберігання на кожному виді виробничих запасів прикріплюють ярлик, на якому наведено дані про місце знаходження відповідного матеріалу.

Що правильно організувати облік матеріальних цінностей, потрібно встановити осіб, відповідальних за прийняття й відвантаження матеріальних цінностей (завідуючих складами, комірників, експедиторів і т. ін.), за зберігання довірених їм матеріальних цінностей, правильне і своєчасне оформлення відповідних операцій щодо обліку матеріалів, а також скласти список посадових осіб, яким надано право підписувати в документи на отримання і видачу зі складів матеріалів, давати дозвіл (пропуск) на вивезення з підприємства матеріальних цінностей.

На підприємстві застосовується велика кількість різноманітних виробничих запасів. Вони використовуються у виробництві по-різному.

Одні з них повністю споживаються у виробничому процесі, інші – змінюють тільки свою форму, треті – входять у вироби без яких-небудь змін, четверті – тільки сприяють виготовленню виробів. Тому виробнича діяльність підприємств, що зумовлена використанням значної кількості різноманітних виробничих запасів потребує чіткого їх розмежування із подальшою деталізацією, тим самим створюючи передумови правильної організації обліку виробничих запасів. [8; с. 209]

На нашу думку, доцільно проводити поділ виробничих запасів на:

- ті, які використовуються на виробничі цілі;
- ті, які використовуються на загальногосподарські цілі.

Така класифікація дозволить організувати облік матеріальних витрат за напрямком списання: або у собівартість, або на витрати періоду. Крім цього,

поділ запасів на виробничі та невиробничі дозволить зблизити бухгалтерський облік відповідно до списання на валові та невалові витрати згідно з податковими нормами.

Залежно від технічних ознак матеріали класифікують на групи або підгрупи за найменуванням, типом, гатунком, розміром та ін. Така класифікація матеріалів відображається у розроблюваних на підприємстві в номенклатурах систематизовано переліком матеріалів.

Номенклатура – систематизований перелік назв матеріалів, напівфабрикатів, запасних частин, палива та інших матеріальних цінностей, що використовуються на даному підприємстві. Номенклатурний перелік матеріальних цінностей підприємства повинен містити таку інформацію про кожний вид або групу матеріалів: технічно правильну назву; повну характеристику (вид, марка, сорт, розмір, одиниця виміру та інше); номенклатурний номер – цифрові умовні позначення перелічених ознак матеріалу; ціну кожного виду або групи матеріалів. Номенклатурні номери в процесі ведення обліку проставляються на всіх документах і в облікових регістрах, у яких відображається облік матеріалів, що сприяє зростанню точності обліку запасів та зменшення витрат на його ведення. Перші три цифри номенклатурного номеру означають номер рахунку і субрахунку, наступні два – номери групи, а подальші - порядковий номер матеріальних цінностей у групі. За цими номерами організують і бухгалтерський аналітичний облік матеріальних цінностей, що дозволяє проводити кількісне порівняння даних оперативного складського й аналітичного бухгалтерських обліків. [102, с. 98]

Кожна група матеріалів може складатися із сотень і тисяч назв, сортів, розмірів. Для раціонального обліку матеріалів, який сприяв би оперативній роботі, плануванню та бухгалтерському обліку необхідно розробити деталізоване групування матеріалів. З цією метою на підприємствах перелік найменувань окремих видів матеріалів класифікується за визначеною ознакою. Кожна група поділяється на підгрупи і в межах кожної підгрупи матеріали в свою чергу групуються за

профілем, маркою, сортом, а згодом за розміром. За кожною назвою, сортом, закріплюється постійний шифр. Цим шифром користуються також в аналітичному обліку[96, с.308].

Приймачок О.М. [79, с.857] пропонує класифікацію матеріалів за технічними якостями проводити по кожному матеріалу. В основу розробки цієї класифікації покладено використання спеціальної номенклатури-цінника – систематизованого переліку матеріалів, які є на підприємстві.

Дослідження, проведені на ТзОВ «Тернобудмеханізація», свідчать про те, що виробничим запасам присвоюються номенклатурні номери залежно від порядку їх надходження на підприємство. Тому номенклатурний номер не містить у собі інформації, яка б дала змогу посилити контроль за рухом і використанням сировини й матеріалів на виробництві.

Перші два знаки запропонованого номенклатурного номера означають синтетичний рахунок, третій – номер субрахунку, четвертий і п'ятий – номер групи запасів, а шостий-восьмий – порядковий номер матеріалу в межах групи. Доцільність застосування запропонованих номенклатурних номерів полягає в тому, що присвоєні матеріальним цінностям номенклатурні номери вказуються на всіх документах, щопов'язані з рухом матеріальних цінностей, на матеріальних ярликах та в картках складського обліку. Це значно полегшує подальшу комп'ютерну обробку документів та запобігає виникненню помилок при оприбуткуванні чи списанні сировини й матеріалів. Такий спосіб групування виробничих запасів пропонуємо застосувати і на досліджуваному підприємстві.

Перелік матеріалів, згрупованих за характерною для них ознакою і відповідним чином зашифрованих з вказівкою одиниці виміру, називається номенклатурою матеріалів.

Отже, запаси підприємства мають складну структуру і включають ту частину активів, яка є досить мобільною. Запаси споживаються у процесі виробництва за один виробничий цикл і включаються у собівартість продукції повністю за мінусом відходів та невикористаних матеріалів, що вимагає документування операцій з надходження, споживання у

виробництві, оприбуткування відходів та проведення інвентаризації залишків невикористаних матеріалів на робочих місцях структурних виробничих підрозділів підприємства.

1.3. Умови визнання та оцінка виробничих запасів: порівняльна характеристика П(С)БО 9 і МСБО 2 «Запаси»

Із формуванням нової концепції бухгалтерського обліку в Україні обов'язковим його елементом стала облікова політика. Вона зумовлена тим, що в ній закріплюються обрані з варіантів форми і методи зборуданих бухгалтерського обліку, їх узагальнення для формування фінансової звітності. Тому розвиток та удосконалення їх залежить від її структурних параметрів, які, усвою чергу, розкривають перед підприємствами значні можливості впливу на формування показників господарсько-фінансової діяльності, а тому потребують ретельного вивчення і порівняння. Більшість положень ПСБО і МСФЗ не суперечать одне одному, проте ряд протиріч все ще існує.

Методологічні засади формування інформації про виробничі запаси та її розкриття визначаються національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, а саме П(С)БО 9 «Запаси» і міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, а саме МСБО 2 «Запаси».

Всі національні П(С)БО значною мірою ґрунтуються на МСФЗ, вони не тотожні, а значні зміни, внесені до чинних міжнародних стандартів Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у грудні 2003 року, поглибили існуючі розбіжності.

Для досягнення гармонії національних та міжнародних стандартів фінансової звітності перш за все необхідно виявити ряд протиріч та розбіжностей, що виникають між ними. Основні відмінності між МСБО 2 та П(С)БО 9 в оцінці запасів проілюструємо у вигляді табл. 1.3.

Отже, стандарти мають як позитивні, так і негативні риси. Їх перевагами перед національними виступають: чітка економічна логіка; узагальнення сприятливої світової практики в області бухгалтерського обліку;

простотасприймання для користувачів фінансової інформації.

Таблиця 1.3

Умови визнання та оцінка виробничих запасів: порівняльна характеристика

П(С)БО 9 і МСБО 2 «Запаси»[38]

П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
<i>Оцінка запасів при надходженні</i>	
<p>Собівартість формується з таких витрат:</p> <p>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-заготівельні витрати; інші витрати.</p> <p>2. При виготовленні власними силами. Витрат, що утворюють виробничу собівартість, визначену за П(С)БО 16 «Витрати».</p> <p>3. При внесенні до статутного капіталу. Справедливої вартості, погоджена із засновниками підприємства з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості запасів, придбаних у постачальника.</p> <p>4. При безоплатному отриманні. Справедливої вартості.</p> <p>порівняння П(С)БО 9 „Запаси” та МСБО 2 „Запаси” з метою знаходження спільних і відмінних рис цих документів</p>	<p>Собівартість формується з таких витрат: всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.</p>
<i>Склад витрат, які не включаються до собівартості запасів</i>	
<p>До собівартості не включаються витрати: понаднормові витрати і нестачі запасів; проценти за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати.</p>	<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 розташування та приведення у теперішній стан; витрати на продаж</p>
<i>Оцінка запасів при витрачанні</i>	
<p>Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО), ідентифікована собівартість, середньозважена собівартість, нормативні затрати; ціни продаж</p>	<p>Допускається метод стандартних витрат або метод роздрібних цін</p>
<i>Оцінка запасів на дату балансу</i>	
<p>Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації.</p>	<p>Чиста вартість реалізації</p>

Умови визнання та оцінки запасів визначає П(С)БО 9 «Запаси».

Відповідно до нього запаси визнаються активом за таких умов:

- якщо існує ймовірність того, що підприємства в майбутньому одержить економічні вигоди, пов'язані з їх використанням (майбутня економічна вигода, втілена в актив, у потенціалом, який

- може сприяти надходженню грошових коштів або їх еквівалентів);
- їх вартість може бути достовірно визначена[76].

При цьому передбачається, що ймовірні майбутні економічні вигоди, пов'язані з запасами, надходитимуть на підприємство тільки тоді, коли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на запаси, перейдуть до підприємства.

Так, при визначенні того, чи відповідає об'єкт запасів першій умові визнання, підприємству потрібно оцінити ступінь впевненості щодо надходження майбутніх економічних вигод на основі наявних доказів на момент первісного визнання. Наявність достатньої впевненості у тому, що підприємство матиме майбутні економічні вигоди, ґрунтується на підтвердженні того, що воно отримає вигоду у зв'язку з використанням активу (запасів) та погоджується на пов'язаний з цим ризик. Така впевненість може існувати лише тоді, коли ризик та вигода, пов'язані з правом власності на запаси, вже перейшли до підприємства.

Перед тим як це станеться, операцію з придбання активу може бути скасовано, і через це актив не буде визнаватися. Це твердження також відображають умови визнання, викладені в П(С)БО 15 «Дохід» для реалізації продукції (товарів, інших активів).

Другу умову визнання, як правило, задовольнити нескладно, оскільки обмінна операція, що підтверджує придбання активу, визначає його собівартість.

Отже, об'єкт запасів слід визнавати як актив у разі задоволення всіх перелічених умов:

- суттєві ризики і вигоди, пов'язані з власністю на об'єкт запасів, передані підприємству;
- підприємство отримало як подальшу участь керівництва у формі, що, як правило, пов'язана з володінням, так і ефективний контроль за запасами;
- собівартість запасів може бути достовірно визначена;

– є ймовірність, що економічні вигоди, пов'язані з окремим об'єктом запасів, надійдуть на підприємство.

Якщо хоча б одна з вимог не може бути виконана, то такі виробничі запаси не відображаються в балансі, а є витратами періоду. Таким чином, не всі матеріальні цінності визнаються активами, а отже, не будуть відображатись у складі активів при складанні фінансової звітності. Наприклад, матеріальні цінності, придбані для благодійної діяльності або для задоволення особистих потреб працівників підприємства, подарунки тощо, не є активами. Вартість таких матеріальних цінностей слід обліковувати як інші витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з операційною діяльністю організації.

Важливою передумовою організації обліку виробничих запасів є їх оцінка. Оцінку запасів слід розглядати на наступних етапах їх руху: при надходженні матеріальних цінностей і при їх вибутті.

Так, М.Білуха вказує: «Основою оцінки у бухгалтерському обліку є фактична собівартість предметів і знарядь праці» [5, с. 29].

Т. Г. Маренич виокремлення оцінки як самостійного елемента методу бухгалтерського обліку не здійснював, вважаючи її складовою інвентаризації, яка належала до однієї з чотирьох груп О. Галагана «методів, запозичених із формальної логіки і статистики – спостереження» [55, с.19].

У бухгалтерському обліку спостереження спрямовано на досягнення двох цілей: визначення загального стану господарства на певний момент його існування і виявлення поточної роботи господарства. Перша ціль досягається з допомогою інвентаризації, інша – первинних документів. Інвентаризація передбачає виконання трьох видів дій:

1. виявлення майна, констатація його наявності;
2. оцінка майна;
3. зведення всіх даних про майно господарства.

Натомість Л. Г. Деващук із елементів методу вилучав інвентаризацію і звітність [128, с. 125], а Р. Л. Хом'як та В. І. Лемішковський, зберігаючи інвентаризацію, вилучали оцінку, калькуляцію і звітність» [24, с.110].

За парадигмою бухгалтерського обліку показники оцінки об'єднують за двома групами: а) натуральні; б) трудові; в) грошові.

Трудові вимірники порівняно однорідні, оскільки відображають власне не працю, а витрачений час у днях, годинах і хвилинах і тому, незважаючи на точність замірів в останньому є недосконалість в оцінці різної якості та інтенсивності роботи осіб однакової кваліфікації.

Група натуральних вимірників – це одиниці маси, кількості об'єму, площі та натурально-комбіновані.

Однак застосування грошового вимірника нівелює певним чином всі недоліки, зводячи будь-які особливості натуральних і трудових до сумарного узагальнення, однак не заперечуючи вирішення проблеми оцінки в бухгалтерському обліку.

Як і в минулому, так і нині проблема оцінювання є головною проблемою для функціонування системи бухгалтерського обліку, причому в Україні ще більше загострилась зважаючи на інфляційні процеси, а також специфічні умови податкового законодавства щодо застосування своїх методів оцінки, які інколи йдуть врозріз бухгалтерським.

Як стверджує М. С. Пушкар [87, с.281]: «Оцінка в обліку необхідна для трансформації фактів, виражених в натуральних показниках. В єдиний універсальний грошовий вимірник, що забезпечує приведення інформації про різномірні об'єкти у співставиму форму і зміст».

Отже, якщо визначати оцінку елементом методу бухгалтерського обліку, то підхід щодо її застосування мав би бути однаковий. Як вважав Ж.Бурнісьєн, «завдання бухгалтера – дати оцінку вартості майна і зіставити її з правом осіб, які брали участь господарському процесі. Ця оцінка може базуватись тільки на ціні» [97, с.111].

Проте, як вірно зазначає П.Хомин, що виконання арифметичних дій із застосування кількості і ціни насправді завдання непросте, бо «ціна речей не виражає їх вартості, а відображає співвідношення між цінностями в певний момент» [97, с.111].

Таким чином, правильно визначений порядок оцінки запасів має важливе значення для правильного обліку (рис.1.5).

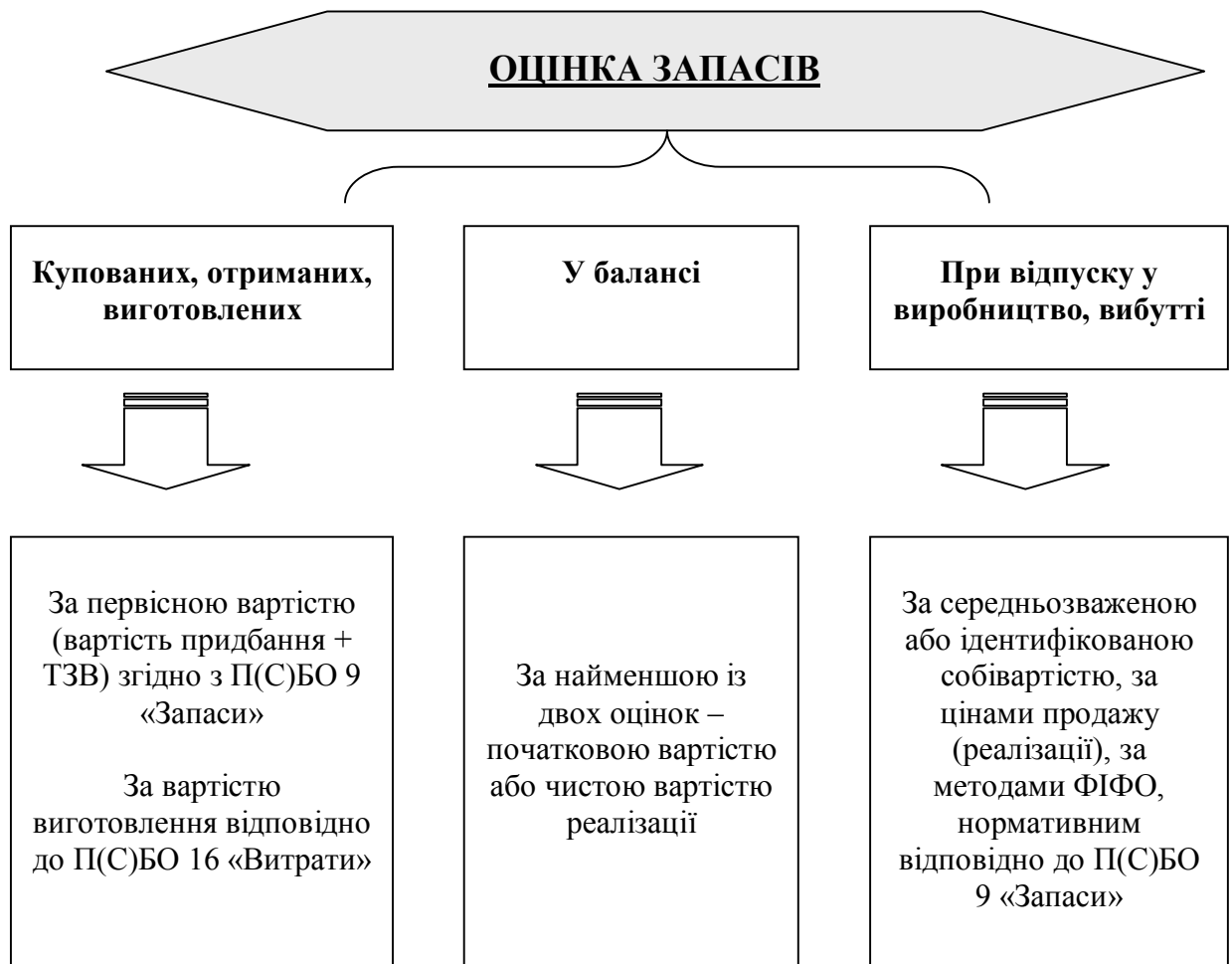


Рисунок 1.5 – Порядок оцінки запасів згідно чинного законодавства України.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» придбані або вироблені запаси зараховуються на баланс підприємства за первинною вартістю.

Первинною вартістю запасів, які придбані за плату, є собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, які сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю),
- суми, які сплачуються за інформаційні, посередницькі та інші послуги у зв'язку з пошуком та придбанням запасів;
- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не

відшкодовуються підприємству; затрати по заготівлі, на навантажувально-розвантажувальні роботи, транспортування запасів до місця їх використання, включаючи витрати по страхуванню і ризику транспортування запасів;

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, у якому вони придатні для використання за призначенням. До таких витрат, зокрема, належать прямі витрати підприємства на доробку і підвищення якісних характеристик запасів.

Первинною вартістю запасів, виготовлених власними силами підприємства, є собівартість їх виробництва, яка визначається згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Первинною вартістю запасів, які внесені до статутного капіталу, визнається узгоджена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість.

Первинною вартістю запасів, отриманих підприємством безоплатно, визнається їх справедлива вартість.

Якщо балансова вартість переданих запасів перевищує їх справедливу вартість, то первинною вартістю одержаних запасів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих запасів включається до складу витрат звітного періоду. Первинна вартість запасів, які придбані в обмін (або частковий обмін) на неподібні запаси, дорівнює справедливій вартості переданих запасів, збільшених (зменшених) на суму грошових коштів або їх еквівалентів, яка була передана (одержана) в процесі обміну.

Не включаються до первинної вартості запасів, а належать до витрат того періоду, у якому вони були здійснені (установлені):

- понаднормативні втрати і недостачі запасів;
- відсотки за користування позиками;
- витрати на збут;
- загальногосподарські та інші подібні витрати, які безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою запасів і приведенням їх до стану,

придатного до використання за призначенням.

Первинна вартість запасів у бухгалтерському обліку не змінюється, крім випадків, передбачених П(С)БО 9 «Запаси».

У разі відпуску матеріалів у виробництво, продажу або іншому вибутті згідно з П(С)БО 9 оцінка їх здійснюється по одному з таких методів:

- ідентифікованій собівартості одиниці запасів;
- середньозваженій собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- нормативних затрат;
- ціни продажу[76].

В зарубіжній практиці найпоширенішими методами оцінки запасів є: ФІФО, ЛІФО, середньої вартості, що видно із табл. 1.4.

Так, в зарубіжні практиці широко використовується метод оцінки запасів ЛІФО – собівартості останніх за часом надходження запасів, однак використання даного методу в нашій країні заборонено.

Оцінка запасів по методу ЛІФО базується на припущенні, що запаси використовуються в послідовності, яка є протилежною їх надходженню на підприємство (зарахування в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продажу та інше вибуття), оцінюються за собівартістю останніх за часом надходжень запасів.

Ми вважаємо, що така заборона є недоцільною, використання методу ЛІФО дозволило б оперативно відображати в обліковій собівартості продукції всі зміни в цінах та інфляційні процеси, які в нашій країні, на жаль, ще мають місце. Слід зазначити, що П(С)БО 9 раніше також передбачало певні обмеження на використання деяких методів оцінки запасів в бухгалтерському обліку. Так, якщо для оцінки запасів використовувався метод ЛІФО, то в Примітках наводилася різниця між вартістю запасів, відображеною на дату балансу в обліку і звітності, і найменшою із вартості, обчисленою із застосуванням методу середньозваженої собівартості, ФІФО, чистої вартості реалізації. З метою економії трудовитрат працівників

бухгалтерії підприємства галузі практично не використовували на практиці вищеназваний метод, хоча саме він найбільше враховує вплив інфляційних процесів на собівартість продукції і витрати періоду.

Таблиця 1.4

Види оцінки виробничих запасів в різних країнах [33, с.132]

№ п/п	Назва країни	Види оцінки				
		ФІФО	ЛІФО	Середньозваженої вартості	Чиста вартість реалізації	Інші види
1	2	3	4	5	6	7
1	Великобританія	-	+	+	+	-
2	Греція	+	+	+	-	Метод базового запасу готових виробів
3	Іспанія	+	+	+	-	-
4	Італія	+	+	+	-	-
5	Люксембург	+	+	+	+	Фактичні витрати
6	Нідерланди	+	+	+	-	Метод базового запасу готових і незавершених робіт
7	Німеччина	+	+	+	+	-
8	Португалія	+	+	+	-	Стандартна і спеціальна (ринкова) ціна базового запасу
9	Росія	+	+	+	-	Метод собівартості кожної одиниці
10	США	+	+	+	-	-
11	Україна	+	+	+	-	Метод ідентифікованої собівартості ціни продажу
12	Франція	+	Викор. при складанні консолідованої звітності	+	+	-
13	Швейцарія	+	+	+	-	-
14	Швеція	+	-	-	+	Метод проценту від виконання плану

Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, які мають однакове призначення і однакові умови використання, застосовується тільки один із зазначених методів.

За ідентифікованою собівартістю оцінюються запаси, які відпускаються, і послуги, які виконуються для спеціальних замовлень і проектів, а також запаси, які не замінюють один одного.

Оцінка за середньозваженою собівартістю проводиться по кожній одиниці запасів шляхом ділення сумарної вартості таких запасів на початок звітного місяця і вартості одержаних у звітному місяці запасів на сумарну кількість запасів на початок звітного місяця й одержаних у звітному місяці запасів.

Оцінка запасів за методом ФІФО базується на припущенні, що запаси використовуються у тій послідовності, у якій вони надійшли на підприємство (відображені в бухгалтерському обліку), тобто запаси, які першими відпускаються у виробництво (продажу та інше вибуття), оцінюються за собівартістю перших за часом надходжень запасів.

Оцінка за нормативними затратами полягає у застосуванні норм витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), які встановлені підприємством з урахуванням нормальних рівнів використання запасів, праці, виробничих потужностей і діючих цін. Для забезпечення максимального наближення нормативних затрат до фактичних норми затрат і ціни повинні регулярно в нормативній базі перевірятися і переглядатися.

Нормативні затрати як метод оцінки вибуття запасів використовується при нормативному методі обліку витрат. Оскільки останній не знайшов належного застосування в будівельних фірмах, тому і нормативні затрати теж є досить рідким явищем на підприємствах галузі.

Оцінка за цінами продажу заснована на застосуванні підприємствами роздрібною торгівлі середнього процента торгової націнки на товари. Цей метод застосовується підприємствами, які мають значну і перемінну

номенклатуру товарів з приблизно однаковим рівнем торгової націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари. Сума торгової націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажної (роздрібної) вартості реалізованих товарів на середній процент торгової націнки. Середній процент торгової націнки визначається шляхом ділення залишку торгових націнок на початок звітнього місяця і торгових націнок за звітний місяць на продажну вартість одержаних у звітному місяці товарів і залишок товарів на початок звітнього місяця.

Ціна продажу в якості методу оцінки вибуття запасів використовується в тих будівельних фірмах, які в своєму складі мають магазини роздрібною торгівлі.

Після набрання чинності Податкового кодексу України, згідно з яким в податковому обліку можуть використовуватися тільки два види оцінки запасів (ФІФО і ідентифікованої собівартості) переважна більшість підприємств галузі перейшла на їх використання. Цей вимушений перехід обумовлений тим, що будівельні організації не хочуть вести два паралельні обліки запасів (бухгалтерський і податковий).

Особливо важливо визначити обліковою політикою оцінку запасів при вибутті, списанні. Відзначимо, що на ТзОВ «Тернобудмеханізація» в положеннях про облікову політику Наказом № 82 зазначається окремий пункт, що стосується оцінки запасів. В ньому визначено, що при вибутті запасів необхідно використовувати метод ФІФО. На нашу думку, вибір даного методу є обґрунтований, оскільки він є найменш трудозатратним, і хоча й не враховує коливання цін на момент списання, однак дає змогу в обліковій системі адекватно і поступово відобразити механізм впливу на собівартість продукції зміни цін на сировину, матеріали, паливо тощо.

Висновки до розділу 1

1. Відповідно до П(С)БО 9 запаси визнаються активами, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена. На відміну від національних положень, визначення запасів у МСБО 2 «Запаси» зосереджує увагу на споживчих властивостях запасів, і менше уваги приділяється цінності або можливостям отримання доходу в майбутньому і вартісної оцінки. Так, згідно з п.6 даного стандарту, запаси - це активи, які: а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

2. Аналіз економічних досліджень дозволив сформулювати визначення виробничих запасів як економічної категорії:

виробничі запаси – це складові предметів праці, які беруть участь у виготовленні продукції, але безпосередньо ще не задіяні у виробничому процесі, споживаються протягом одного виробничого циклу і всю свою вартість переносять на вартість кінцевого продукту.

3. Виходячи з умов визнання запасів в нормативній базі та відповідно до економічної суті рахунку бухгалтерського обліку з аналогічної назвою 20 «Виробничі запаси», який призначений для обліку цих активів, пропонується таке визначення виробничих запасів як об'єкта обліку і аналізу:

виробничі запаси – це складова частина матеріальних запасів, яка використовуються у процесі виробництва протягом одного виробничого циклу, повністю переносить свою вартість на вартість створеної продукції, раціональне використання якої є однією з головних умов ефективного господарювання.

На нашу думку, після споживання, списання у виробництво чи на інші загальногосподарські цілі виробничі запаси трансформуються в категорію «матеріальні витрати».

4. Досліджуючи елементи та структуру виробничих запасів в нормативні та економічній літературі, рекомендовано у склад поняття «Виробничі запаси» включати наступні елементи: сировина і матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; паливо; тара і тарні матеріали; будівельні матеріали; матеріали, передані в переробку; запасні частини; матеріали сільськогосподарського призначення; інші матеріали; МШП. Така структура відповідає їх економічній природі і обґрунтованому групуванню як об'єктів обліку, оскільки ці елементи мають однакову методичку щодо оцінки та методички обліку. ТзОВ «Тернобудмеханізація» в склад виробничих запасів відносить: сировину та матеріали; паливо; запасні частини; МШП.

Важливою передумовою організації обліку виробничих запасів є їх оцінка. Оцінку запасів слід розглядати на наступних етапах їх руху: при надходженні матеріальних цінностей і при їх вибутті.

5. На ТзОВ «Тернобудмеханізація» в положеннях про облікову політику є окремий пункт, що стосується оцінки запасів. В ньому зазначається, що при вибутті запасів необхідно використовувати метод ФІФО. На нашу думку, вибір даного методу є обґрунтований, оскільки він є найменш трудозатратним, і хоча й не враховує коливання цін на момент списання, однак дає змогу в обліковій системі адекватно і поступово відобразити механізм впливу на собівартість продукції зміни цін на сировину, матеріали, паливо тощо.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

2.1. Організація та методика обліку надходження виробничих запасів на підприємстві

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. Відмітною 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.

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

Приймання матеріалів, що надійшли на склад підприємства, здійснюється на підставі накладної на відпуск товарно-матеріальних цінностей (ф. № М-20) або оформляється прибутковим ордером (ф. № М-4), якщо під час приймання виявлені розходження між фактичною кількістю матеріальних цінностей, що надійшли, і кількістю, вказаною у накладній. При цьому недостача (псування) матеріальних цінностей, виявлена при прийманні їх від залізниці (порту), оформляється комерційним актом, а при прийманні їх на складі - приймальним актом. Ці акти є підставою для пред'явлення претензії винуватцю недостачі (або псування) матеріальних цінностей (транспортній організації) постачальнику - у разі недовантаження

або неправильної упаковки (затарення), що послужило причиною псування цінностей при перевезенні).

Матеріали, доставлені автотранспортом, прибуткуються на підставі товарно-транспортних накладних. Приймання матеріалів від своїх цехів та інших підрозділів (невикористані матеріали, відходи виробництва (обрубки, обрізки, стружка тощо), непоправний брак, матеріальні цінності від списання основних засобів або малоцінних і швидкозношуваних предметів, зношені шини та утильна гума тощо) здійснюється за накладною, яка випишується цехом-здавальником або Іншим підрозділом.

ТзОВ «Тернобудмеханізація» купляє матеріали безпосередньо у виробників, у фірм-посередників, в інших будівельних організацій, частина матеріалів надходить від замовників. Невелика частина матеріалів надходить і від управління виробничо-технічної комплектації.

Основними підприємствами–постачальниками матеріальних цінностей для ТзОВ «Тернобудмеханізація» є комбінат «Будіндустрія», ТзОВ «Кар'єр Тернопіль», ТзОВ КБІ Березовицький, Волочиський цегельний завод, Козлівський цегельний завод, «Промбаза», Нафтогазкарл, ТзОВ «Тернобуддеталь», ТзОВ «Лілея» та ін.

Кожен матеріал, що постачається, має свою ціну. В поточному бухгалтерському обліку матеріали оцінюють за обліковими цінами, а в балансі – за фактичною собівартістю.

Всі запаси, що надходять на ТзОВ «Тернобудмеханізація» оформляються бухгалтерськими документами, такими як накладна, податкова накладна, які також заповнюються на комп'ютері.

Замість первинних документів з витрачання будівельних запасів на ТзОВ «Тернобудмеханізація» використовують картки складського обліку. З цією метою представник ділянок-одержувача розписуються в одержані матеріалів у самих картках складського обліку, які таким чином стають виправдовуючими документами. При цьому в картках проставляють шифр

виробничих витрат з метою наступного групування запасів за об'єктами калькулювання та статтями витрат. Картки відкривають у бухгалтерії і записують у них номер складу, найменування матеріалу, марку, сорт, профіль, одиницю виміру, облікову ціну і ліміт. Записи в картках роблять на первинних документах в день здійснення операцій. Якщо залишок запасів вище або нижче встановленої норми, завідуючий складом зобов'язаний повідомити про це відділ постачання.

Придбані матеріальні цінності зберігаються на складах, дільницях будівельної організації. За їх збереження відповідають певні матеріально-відповідальні особи. До складу матеріально-відповідальних осіб ТзОВ «Тернобудмеханізація» входять виконавці робіт та начальник складу. За збереження матеріальних цінностей на складі відповідає начальник складу. На дільницях матеріально-відповідальними особами є виконроби.

Складське господарство начальник складу складається з одного складу, де є один комірник – М. Я. Покиданець.

Облік матеріальних цінностей на складі здійснюється комірником при використанні «1-С: Бухгалтерії». Розрахунок собівартості вибулих запасів за методом ФІФО потребує періодичного відображення надходження запасів на підприємство. Для дотримання цієї вимоги запис даних в електронну таблицю про нові придбання товарів має здійснюватися з дотриманням послідовності дат надходження запасів на склад.

Так, у зв'язку з комп'ютеризацією обліку матеріальний звіт форми № М-19 у ТзОВ «Тернобудмеханізація» заміняє коротка обігова відомість. Вона складається на основі звіту комірника складу. В ній зазначається рух та залишок матеріалів на складі протягом звітного періоду.

Виконроби ж подають звіт про витрачання основних матеріалів у будівництві в порівнянні із виробничими нормами форми № М-29.

У ТзОВ «Тернобудмеханізація» облік виробничих запасів ведеться на рахунку 20 «Виробничі запаси». Так як облік в організації комп'ютеризований, то відомість №5.1 заміняє машинограма по рахунку 20.

У машинограмі вказується надходження та витрачання матеріалів в розрізі центрів відповідальності та видів діяльності, а також обороти по дебету і кредиту вказаних рахунків (Додаток Г).

В бухгалтерському обліку ТзОВ «Тернобудмеханізація» на кожний вид товарно-матеріальних цінностей відкривається аналітичний рахунок, на якому об'єкти обліку відображаються за кількістю (у прийнятих одиницях виміру) та вартістю (у прийнятій системі оцінки).

Аналітичні рахунки групуються за групами, місцем зберігання, матеріально відповідальними особами, за субрахунками і рахунками бухгалтерського обліку. Облік товарно-матеріальних цінностей здійснюється за матеріально-відповідальними особами, найменуваннями і сортами в натуральному і грошовому вираженні. У місцях зберігання виробничі запаси облічуються в натуральних одиницях. Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або однорідна група запасів (вид).

Облік придбаних запасів на рахунку 20 «Виробничі запаси» та його субрахунках підприємства обліковують за фактичною собівартістю їх придбання (заготівлі), яка, як зазначалося раніше, включає: покупну вартість і транспортно-заготівельні витрати (витрати по транспортуванню, навантаженню, розвантаженню, доставці до складів підприємства, включаючи націнки постачальницьких і посередницьких організацій, вартість послуг товарних бірж і брокерських контор, мито і митні збори тощо). Ця собівартість виявляється, як правило, тільки наприкінці місяця - після відображення всіх заготівельних операцій і розподілу їх між окремими видами запасів. 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).

Виходячи з вимог Податкового кодексу України, відповідно до положень розділу «Про податок на додану вартість» до оподатковуваних постачань належать постачання різного роду сировини, матеріалів, товарів і/або послуг, що обкладаються ПДВ за такими ставками 20%, 7%, 0%, а також звільнені від обкладання ПДВ.

У 2018 р. є деякі зміни щодо ставки 7% та пільгових операцій, але ці новації стосуються операцій в медицині і щодо постачання лікарських препаратів і медтехніки. Що стосується загальної ставки 20%, то вона застосовується до більшості операцій постачання, які визначені у ст. 185 ПКУ, у тому числі: постачання товарів (послуг), місце постачання яких розташоване на митній території України; умовне постачання (використання товарів, послуг в операціях, які не обкладаються ПДВ, продаж товарів (послуг) за ціною договору нижче від бази оподаткування, ліквідація основних засобів, анулювання ПДВ-реєстрації); імпорт товарів (послуг)[98].

У загальному випадку податкові зобов'язання з ПДВ виникають за так званним правилом першої події.

Першою подією при постачанні (п. 187.1 ПКУ) є подія, яка сталася раніше:

- ✓ отримання передоплати від покупця на банківський рахунок або в касу платника (у разі її відсутності – дата інкасації готівки в банку). Якщо списання грошей із рахунка покупця та зарахування їх на банківський рахунок постачальника відбувається в різні дні – податкові

зобов'язання в продавця виникають на дату зарахування грошей на його рахунок (лист ДФС від 16.03.2016 р. № 5736/6/99-99-19-03-01-1);

- ✓ відвантаження товарів, а для послуг – оформлення документа, що засвідчує факт надання послуги. ПКУ під «відвантаженням товарів» розуміє початок процесу фізичного переміщення товару від місця його знаходження до покупця, а не перехід права власності на товар (лист ДПС від 31.12.2012 р. № 8323/0/61-12/15-3115).

Форма податкової накладної у 2018 р. поки що залишається без змін (у редакції наказу Мінфіну від 23.02.2017 р. № 276).

У 2018 р. встановлюється новий строк реєстрації так званих «зменшувальних» розрахунків коригувань. Їх пропонують реєструвати протягом 15 календарних днів з дня отримання такого коригування отримувачем (покупцем) (п. 201.10 ПКУ з урахування змін закону про держбюджет 2018 р.). Це зменшить кількість штрафів через те, що постачальник несвоєчасно надсилав покупцю розрахунок коригувань[98].

Варто відзначити, що у 2017 рік, був багатим на зміни у сфері електронного адміністрування ПДВ, серед яких був і розвиток Системи електронного адміністрування (СЕА) та Системи моніторингу критеріїв оцінки ризиків (СМКОР). У 2018 р. й надалі продовжується розвиток даних систем: впровадження нового алгоритму для електронних камеральних перевірок; введення камеральних перевірок у Електронний кабінет платника податків, що дасть можливість платнику податку оперативно отримувати інформацію стосовно заповненої декларації онлайн; розробка нових критеріїв блокування податкових накладних, переведення існуючої СМКОР у тестовий режим з 01.01.2018 р. Залишається обмеження ст. 201-1.3 щодо суми, на яку платник податку має право реєструвати накладну чи розрахунок коригування[71].

При оприбуткуванні товарно-матеріальних цінностей, одержаних від постачальників, до оплати їх вартості, а також у разі їх одержання за бартерним контрактом, у бухгалтерському обліку роблять записи:

1) на покупну вартість запасів (без ПДВ):

Д-т рах. 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок), 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети» та ін.

К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»;

2) на суму податкового кредиту по ПДВ, на яку підприємство набуло право зменшити податкове зобов'язання:

Д-т рах. 641 «Розрахунки за податками»

К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»;

3) на суму, перераховану постачальникам в оплату вартості за придбані запаси (включаючи ПДВ):

Д-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»

К-т рах. 31 «Рахунки в банках».

На дату виникнення податкових зобов'язань платник податку зобов'язаний скласти податкову накладну в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації у порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи та зареєструвати її в Єдиному реєстрі податкових накладних у встановлений цим Кодексом термін [71].

У податковій накладній зазначаються в окремих рядках такі обов'язкові реквізити:

а) порядковий номер податкової накладної;

б) дата складання податкової накладної;

в) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податку на додану вартість, – продавець товарів/послуг;

г) податковий номер платника податку (продавця та покупця);

д) повна або скорочена назва, зазначена у статутних документах юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи,

zareєстрованої як платник податку на додану вартість, – покупця (отримувача) товарів/послуг;

- е) опис (номенклатура) товарів/послуг та їх кількість, обсяг;
- є) ціна постачання без урахування податку;
- ж) ставка податку та відповідна сума податку в цифровому значенні;
- з) загальна сума коштів, що підлягають сплаті з урахуванням податку;
- і) код товару згідно з УКТ ЗЕД, для послуг - код послуги згідно з

Державним класифікатором продукції та послуг.

Схема на рахунках операцій з надходження матеріалів на умовах попередньої оплати, розрахунків з постачальниками і податкового кредиту зображена на рис.2.1.

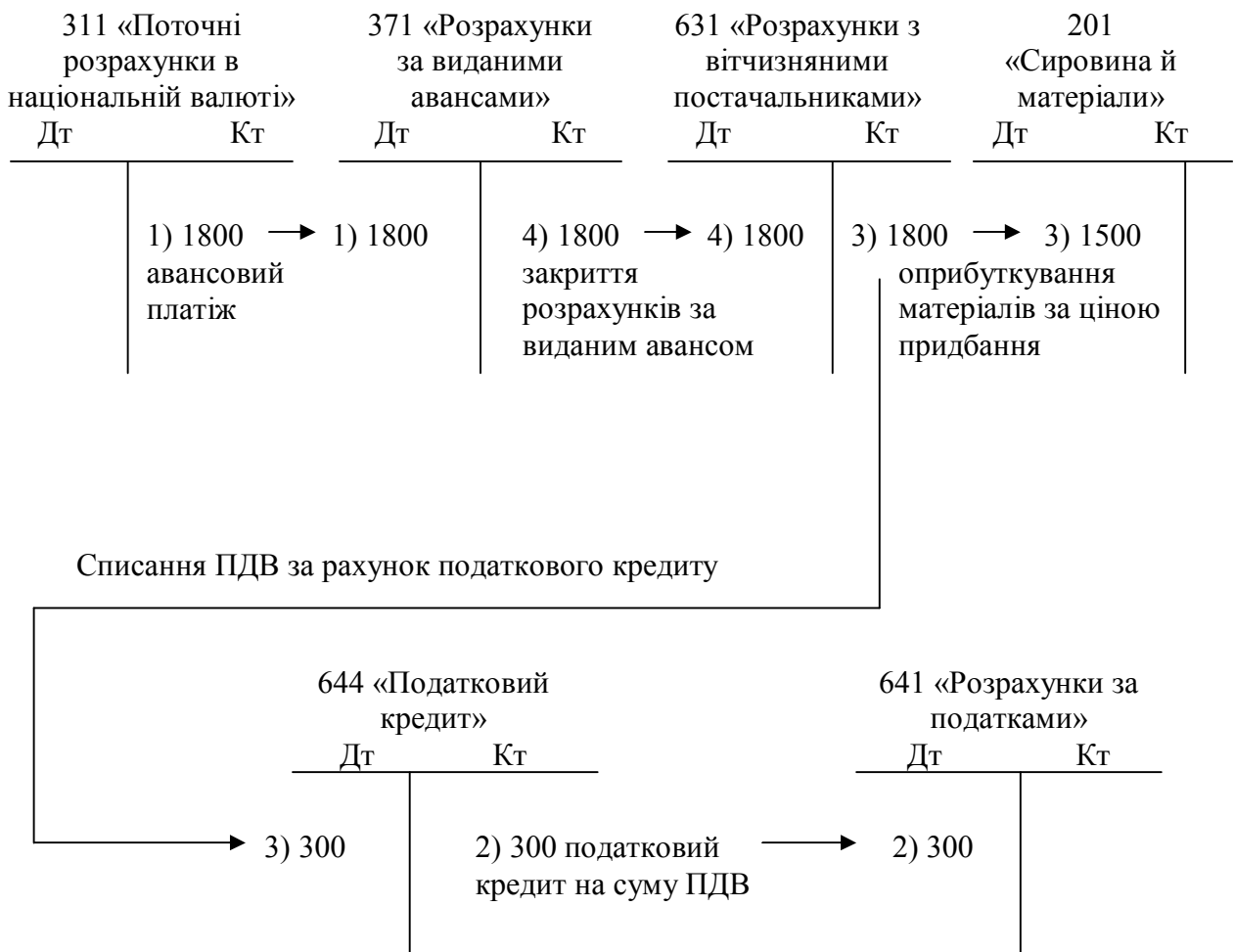


Рисунок 2.1 – Облік надходження матеріалів на умовах попередньої оплати

Якщо договором передбачена попередня оплата постачальникам виробничих запасів, що підлягають поставці, то в бухгалтерському обліку підприємства роблять записи:

1. на суму, перераховану постачальнику в оплат) відпускної вартості виробничих запасів, що підлягають поставці (без ПДВ):

Д-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»

К-т рах. 31 «Рахунки в банках»;

2. на суму оплаченого ПДВ:

Д-т рах. 641 «Розрахунки за податками»

К-т рах. 31 «Рахунки в банках»;

3. одночасно на суму податкового кредиту по ПДВ:

Д-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»

К-т рах. 644 «Податковий кредит»;

4. на оприбуткування одержаних від постачальників попередньо оплачених запасів за покупною вартістю:

Д-т рах. 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок), 22 «МШП»

К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»

5. одночасно — на суму податкового кредиту по ПДВ;

Д-т рах. 644 «Податковий кредит»

К-т рах. 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками»

Якщо договором передбачено надходження виробничих запасів на умовах подальшої оплати, то в бухгалтерському обліку підприємства роблять записи (рис.2.2):

311 «Поточні розрахунки в національній валюті»		631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»		201 «Сировина й матеріали»		641 «Розрахунки за податками»	
Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
		С. 2) 2340	1) 1950 договірна (закупівельна) вартість матеріалів, які фактично надійшли	→	С. 1) 1950		
	2) 2340 оплата рахунка постачальника		3) 390 зменшення заборгованості бюджету на суму ПДВ (податковий кредит)	→		3) 390	
		Об. 2340	Об. 2340				

Рисунок 2.2 – Облік надходження матеріалів на умовах подальшої оплати.

Основними супровідними документами є залізничні накладні, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, сертифікати тощо.

Документальне оформлення надходження матеріальних цінностей залежить від способу їх доставки, виду транспортних засобів:

1) залізничним транспортом. Головним документом є залізнична накладна, сертифікат якості, рахунок-фактура (основні реквізити – кількість, ціна, сума, назва, одиниця виміру). Приймання вантажу на залізничній станції здійснює експедитор. Проводиться огляд пломб, перерахунок кількості місць без розкривання упаковки. Відповідальність за доставку

цінностей зі станції на склад несе експедитор. Якщо при прийманні цінностей на станції встановлено, що пошкоджені пломби, тоді з ініціативи експедитора створюється комісія, в яку входять представник постачальника, експедитор, незацікавлені особи (представники місцевих органів влади). Результати приймання оформляються комерційним актом, де вказується фактична кількість вантажу, вид пошкоджень, зіпсовані цінності, нестача. На його підставі здійснюється оприбуткування цінностей, а також пред'являється претензія постачальнику, транспортній організації.

2) автомобільним транспортом. Основним документом є товарно-транспортна накладна і дорожній лист. В ній вказується, який вантаж транспортується, його кількість, сума. У дорожньому листі фіксується маршрут перевезення, кілометраж. У більшості випадків одержання цінностей у постачальника проводиться самовивозом. Приймання цінностей на складі постачальника здійснює експедитор на підставі доручення. Товарно-транспортну накладну виписує постачальник у чотирьох примірниках (1 – покупцю, 2 – постачальнику, 3 – для банку, 4 – для обліку роботи транспорту). Покупець одержує запаси на підставі доручення. На складі вантаж приймається від експедитора шляхом перерахунку і завіряється підписом завідувача складу на товарно-транспортній накладній, акті приймання, накладній. На об'єкті приймання здійснює комірник або виконроб-майстер.

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.

Якщо при прийманні вантажу виявлена недостача матеріальних цінностей, то на дебет рахунка 20 «Виробничі запаси» прибуткують тільки фактично одержані цінності; на вартість недостачі 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 по дебету рахунка 374 «Розрахунки за претензіями» в кореспонденції з кредитом рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядчиками».

У разі обгрунтованої відмови від оплати розрахункових 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.

Відповідно до розділу ПКУ «Про податок на додану вартість» постачальник-платник ПДВ повинен надати покупцю податковий кредит через складання і реєстрації податкової накладної за законодавчому порядку. На підставі податкової накладної, яку реєструє постачальник здійснюється нарахування ним ПДВ. У свою чергу покупець має право суму сплаченого ПДВ відшкодувати, тобто відобразити податковий кредит.

Надходження матеріальних цінностей від власних виробничих підрозділів оприбутковується на основі накладних (ф. М-13). Так само оформляється продукція допоміжних і обслуговуючих виробництв, матеріали отримані від ліквідації основних засобів, відходи від браку, невикористані у виробництві матеріали, металобрухт тощо.

Товарно-матеріальні цінності можуть бути придбані матеріально відповідальними (підзвітними) особами в роздрібній торговельній мережі за рахунок коштів, виділених на господарські потреби.

У цьому випадку документом, що підтверджує кількість і вартість товарно-матеріальних цінностей, буде товарний чек. Для підтвердження оплати до товарного чека повинні бути додані належним чином оформлені чек ЕККА або квитанція прибуткового касового ордера.

Первинні документи постачальника реєструються в журналі реєстрації прибуткових документів. Кожному первинному документу надається порядковий номер.

Відповідно до первинних документів на матеріальні цінності, що надійшли, заповнюються прибуткові ордери. Прибуткові ордери виписуються на кожний номенклатурний номер або партію товарно-матеріальних цінностей [8, с.209].

На матеріальні цінності, що надійшли через підзвітну особу, складаються прибуткові ордери, а на товарних чеках, доданих до авансового звіту, проставляються відмітки комірника з посиланням на номери прибуткових ордерів.

Після надходження прибуткових документів складається реєстр на здачу документів, який передається в одному екземплярі в бухгалтерський підрозділ разом з первинними документами.

Вартість товарно-матеріальних цінностей, що знаходяться в дорозі, повинна бути підтверджена платіжними вимогами-дорученнями постачальників і квитанціями (накладними) залізничного або водного транспорту зі штампом станції (причалу) прибуття, що підтверджує знаходження вантажу в дорозі, а за товарно-матеріальними цінностями, що не вивезені зі складів місцевих постачальників – охоронними розписками, підписаними керівником та головним бухгалтером підприємства.

При опрацюванні первинних документів працівники бухгалтерії підприємства звертають увагу на:

- відповідність виконання умов укладеного контракту (оплата страхування, транспортних витрат тощо);

- правильність таксування первинних документів для визначення облікової ціни отриманих товарно-матеріальних цінностей із врахуванням послуг посередника, транспортних витрат, мита та інших витрат;
- наявність та правильність оформлення податкової накладної, якщо отримувач є платником податку на додану вартість.

У випадку наявності помилок в оформленні податкової накладної необхідно звернутися до постачальника з проханням виправити правильно оформлену податкову накладну.

Неправильно оформлена податкова накладна при використанні товарно-матеріальних цінностей в господарській діяльності або самостійний розрахунок суми податку на додану вартість (ПДВ) не є підставою для проведення зарахування суми ПДВ у розрахунки з бюджетом за податковим кредитом.

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).

Згідно з Наказом про облікову політику ТзОВ «Тернобудмеханізація» облік ТЗВ, що стосується придбаних виробничих запасів, в ТзОВ «Тернобудмеханізація» здійснюється на окремому субрахунку 20.9 «Транспортно-заготівельні витрати» або ж окремим субрахунком до рахунків обліку ТМЦ. У дебет цього рахунка заносяться усі витрати пов'язані з заготівлею, транспортуванням матеріальних цінностей з кредиту рахунків

37.2 «Розрахунки з підзвітними особами»; 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»; 68.5 «Розрахунки з іншими кредиторам» – на послуги стороннього транспорту, нараховані суми фрахту, мита та інші.

В кінці місяця загальна сума ТЗВ розподіляється між використаними для виробничих потреб запасами та їх залишком на складі.

ТзОВ «Тернобудмеханізація» використовує метод середнього відсотка для розподілу ТЗВ. Списання ТЗВ, які припадають на вартість запасів, що вибули, здійснюється в кінці звітного місяця на ті ж рахунки, на які списувалася вартість самих запасів. Тобто, сума ТЗВ, що припадає на вартість вибулих запасів, відноситься у дебет рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати»; 94.3 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» з кредиту рахунку 20.1.3 «Транспортно-заготівельні витрати». Сума ТЗВ, що відноситься до залишку виробничих запасів на складі, на кінець місяця відображається як дебетове сальдо субрахунку 20.1.3 «Транспортно-заготівельні витрати».

Таким чином, по дебету синтетичного рахунку 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, а при спрощеній формі обліку - у відомості ф. № В-7 «Відомість обліку розрахунків з постачальниками» (яка за своїм змістом аналогічна журналу-ордеру № 6). Оприбуткування виробничих запасів, одержаних з інших джерел, відображається записом по дебету рахунку 20 «Виробничі запаси» (відповідний субрахунок) у кореспонденції з кредитом субрахунків:

40.1 «Статутний 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).

Крім матеріалів, у виробничому процесі беруть участь малоцінні і швидкозношувані предмети (МШП).

МШП відносяться до запасів, їх облік регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», згідно з яким малоцінні та швидкозношувані предмети використовуються не більше одного року.

ТзОВ «Тернобудмеханізація» купляє МШП безпосередньо у виробників, у фірм-посередників, в інших будівельних організацій, частина матеріалів надходить від замовників. Невелика частина матеріалів надходить і від управління виробничо-технічної комплектації.

Згідно наказу про облікову політику підприємства до малоцінних швидкозношуваних предметів відносяться предмети вартісна межа яких становить менше 6000 грн., меблі офісне обладнання, спеціальні інструменти включати до необоротних активів незалежно від їх вартості; нарахування зносу малоцінних необоротних активів проводиться у розмірі 100% їх вартості у момент передачі в експлуатацію.

Як бачимо, ця вартісна межа є досить низька, а тому інколи є порушення цього положення, коли в складі малоцінних та швидкозношуваних предметів обліковуються об'єкти основних засобів, які при невеликій різниці в їхній вартості мажуть бути списанні впродовж невеликого періоду та одразу в 100% їх вартості.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать підприємству та знаходяться на складі планом рахунків передбачений рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети».

За дебетом рахунку 22 відображаються за початковою вартістю придбані або виготовлені предмети, за кредитом – передача в експлуатацію зі списанням на рахунки обліку витрат, списання недостач і втрат від псування таких предметів.

По дебету рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети» кореспондує з рахунками 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» - оприбуткування МШП, що надійшли від постачальника; 372 «Розрахунки з підзвітними особами» - оприбуткування МШП, придбаних підзвітною особою за грошові кошти; 23 «Виробництво» - оприбуткування МШП власного виробництва; 30 «Готівка»- придбання МШП за готівку; 46 «Неоплачений капітал» - оприбуткування МШП, внесених до статутного капіталу тощо.

При надходженні МШП і оприбуткуванні на склад робиться запис в обліку.

Згідно з планом рахунків надходження (оприбуткування) МШП на склад і передання їх в експлуатацію відображаються кореспонденцією рахунків, яка подається в табл.2.1.

Таблиця 2.1

Облік надходження та виготовлення МШП та їх списання у
виробництво

№	Зміст операцій	Дг	Кт
1	2	3	4
1.	Списана вартість використаних напівфабрикатів на виготовлення МШП.	232	25
2.	Списана вартість використання матеріалів на виготовлення МШП.	232	201
3.	Нарахована заробітна плата працівникам, які виготовляли МШП.	232	661
4.	Нараховані обов'язкові збори на суму заробітної плати.	232	651
5.	Оприбуткування на склад МШП виготовлених власними силами підприємства	22	237
6.	Оприбуткування на склад МШП, які надійшли від постачальників	22	63
7.	на суму податкового кредиту з ПДВ	641	63
8.	Видані в експлуатацію МШП	91	22
9.	Списані загальногосподарські витрати	23	91
10.	Відображення виробничої собівартості БМР	90	23

Надходження МШП відображається не тільки на рахунках та регістрах обліку, інформація про надходження МШП за звітний період розкривається і у фінансовій звітності.

Так, інформація про МШП відображається у формі №1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) в складі виробничих запасів, а також у формі №5 Примітки до фінансової звітності (розділ VIII), де виокремлені МШП окремим рядком.

Так, балансову вартість на кінець 2016 р. зобразимо на рис.2.3.

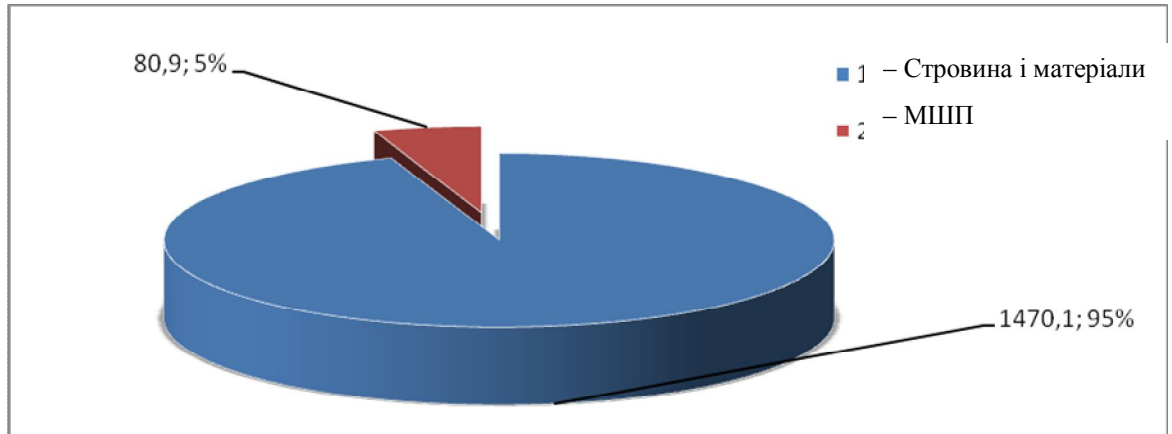


Рисунок 2.3 – Структура виробничих запасів на ТзОВ «Тернобудмеханізація» на кінець 2016 року.

Як бачимо, МШП займають своє місце в структурі виробничих запасів ТзОВ «Тернобудмеханізація».Вцілому по організації МШП за січень 2017 надійшло від постачальників на суму 16621 грн.

На підприємстві за поточний період виробничі запаси збільшились на 18,82 %, однак негативним фактором є значне підвищення кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, які зросли порівняно з минулим періодом.

Відтак, надходження виробничих запасів на підприємство має свої особливості відображення в обліку. Так, при надходженні сировини й матеріалів та МШП необхідно визначити їх початкову вартість, документально оформити згідно спеціально призначених типових форм та передати на склад для подальшого їх зберігання та використання.

Оперативний контроль за наявністю і рухом матеріалів та МШП на складах підприємства проводять працівники бухгалтерії, які систематично, за графіком здійснюють безпосередньо на складах, у коморах у присутності завідуючого складом перевірку своєчасності і правильності оформлення первинних документів за складськими операціями, а також записів у картках складського обліку, виконаних матеріально відповідальними особами.

Перевірку записів і виведених комірником залишків по кожній операції працівник бухгалтерії підтверджує своїм підписом у відповідному рядку картки складського обліку.

Працівник бухгалтерії і комірник проводять прийняття-здачу первинних документів за реєстром.

При уточненні фактичної наявності матеріалів та МШП, забезпеченні контролю за їх зберіганням, а також за додержанням норм запасів періодично проводиться перевірка наявності матеріальних цінностей методом суцільної або вибіркової інвентаризації.

Склади підприємств класифікуються за наступними ознаками: призначенням; умовами зберігання вантажів; типу будов і споруд; спеціалізації; способу складської переробки [80, с. 195].

За призначенням є склади центральні, дільничні, перегрузочні.

За умовами зберігання розрізняють склади закриті, напівзакриті, відкриті й змішані. Склади закриті призначаються для зберігання запасів, які піддаються нищенню від прямої дії атмосферних опадів і температури зовнішнього повітря, а також санітарно-технічних і електровиробів, запчастин, цінних матеріалів. Закриті склади будуються із залізобетонних конструкцій, цегли, легких металічних конструкцій.

Відкриті склади призначені для зберігання конструкцій, виробів, матеріалів, які не піддаються дії атмосферних опадів. Відкриті склади будуються у вигляді площадок з твердим покриттям.

За типом будов і споруд розрізняють склади постійні й тимчасові. До постійних складів відносяться склади центральні, на виробничих підприємствах і перевантажні. До тимчасових – дільничні й приоб'єктні.

За спеціалізацією склади диференціюють на універсальні й спеціалізовані. В універсальних складах зберігають різні види запасів широкої номенклатури. У спеціалізованих (резервуари, силоси, бункери тощо) - окремі види запасів обмеженої номенклатури чи визначений вид матеріалів, в тому числі спеціальних (вибухові, хімічні тощо).

За способом складської переробки розрізняють механізовані, комплексно-механізовані і автоматизовані склади.

За необхідністю складський облік організують за партіями надходження запасів. Кожному виду матеріальних цінностей присвоюється номенклатурний номер, що дублюється у всіх первинних документах. Перші три цифри номенклатурного номера означають номер рахунка й субрахунку, наступні дві – номер групи, а інші – порядковий номер запасів у групі. За цими номерами організують і бухгалтерський облік запасів, що дає змогу здійснювати кількісну звірку даних оперативного складського й аналітичного бухгалтерського обліку [96, с.309].

Складське господарство має досить велике значення. Склади призначені для:

- накопичення запасів матеріалів, виробів, конструкцій, МШП, сировини, палива і забезпечення безперебійного постачання і комплектації ними виробництва;
- раціональної організації навантажувально-розвантажувальних і складських робіт із мінімальними затратами праці і засобів;
- правильного використання складських приміщень і експлуатації складського обладнання;
- здійснення належної підготовки матеріально-технічних ресурсів до виробничого використання;

- організації централізованої доставки запасів до місця споживання й забезпечення збереження матеріальних цінностей, своєчасне виявлення надлишків матеріальних цінностей;
- забезпечення планових органів управління постачанням і комплектацією даними про наявність запасів матеріальних цінностей, їх надходження та витрачання.

Складське господарство включає:

1. територію, будівлі і споруди для збереження запасів матеріальних ресурсів;
2. пристрої і устаткування для їх складської переробки, вагове, вимірювальне і протипожежне обладнання;
3. засоби і системи формування і обробки інформації для планування, оперативного управління і обліку наявності і руху запасів [80, с. 194].

Складський облік запасів – це сортовий, кількісний, оперативно-технічний облік.

При великій номенклатурі запасів застосовується оперативно-бухгалтерський облік запасів. При цьому методі кількісно-сортівний облік виробничих запасів на складах ведеться в відповідних карточках складського обліку, які відкриваються на кожний номенклатурний номер.

Записи в карточках матеріально-відповідальними особами здійснюються щоденно на основі первинних документів надходження виробничих запасів – прибуткових, товарно-транспортних накладних, та видаткових – форма №М-11, форма №МШ-7 у день, коли відбулася операція, з виведенням залишку після кожного запису.

Облік матеріальних цінностей на ТзОВ «Тернобудмеханізація» на складі здійснюється комірником у сортовому розрізі. При цьому використовується третій метод сортового обліку матеріалів на основі звітів МВО. Суть цього методу полягає в тому, що кількісно-сортівний облік матеріалів ведеться лише на складі. В кінці місяця матеріально-відповідальні особи складають матеріальні звіти в двох примірниках і здають їх в

бухгалтерію підприємства, де перевіряється правильність проведених записів. Після цього один примірник залишають в бухгалтерії, а другий передають матеріально-відповідальній особі. У звіті вказується залишок і рух матеріалів тільки у кількісному виразі, суми проставляють у бухгалтерії на основі номенклатури-цінника. Після їх обробки вказані звіти є регістрами аналітичного обліку матеріалів і замінюють оборотні відомості руху матеріалів.

Отже, облік виробничих запасів є досить трудомісткою ділянкою облікової роботи. Тому однією із важливих умов якісного обліку матеріалів є застосування комп'ютерних програм для автоматизації обліку з передовими методами організації складського господарства і обліку матеріалів.

Облік матеріальних запасів на ТзОВ «Тернобудмеханізація» ще не повністю комп'ютеризований, тому дана ділянка вимагає багато зусиль і часу. Весь цей трудомісткий процес при комп'ютеризації може замінити коротка обігова відомість. Вона складається на основі звіту комірника складу. В ній зазначається рух та залишок матеріалів на складі протягом звітного періоду.

Автоматизація бухгалтерського обліку сировини й матеріалів передбачає створення трьох рівнів управління обліковим процесом на будівельному підприємстві: нижній (об'єднує виробництво, збут, склад сировини та склад матеріалів); середній (об'єднує операції з руху сировини, матеріалів будівельної продукції); верхній рівень (надає інформацію для головного бухгалтера).

Пропонуємо автоматизувати обліковий процес надходження виробничих запасів на підприємство у взаємозв'язку з складським обліком в додатку Д.

Така автоматизація дозволить без проблем організувати складський облік та покращить його взаємозв'язок з бухгалтерією.

2.2. Облік використання виробничих запасів та зведений облік матеріальних витрат у собівартість та інші господарські цілі

Виробничі запаси зі складів підприємства відпускаються на виробництво і на господарські потреби, а також на сторону для переробки чи реалізації як надлишкові чи непотрібні.

Під відпуском у виробництво розуміють відпуск виробничих запасів для виготовлення продукції, виконання робіт чи надання послуг. Відпуск виробничих запасів на приоб'єктні склади, в комори цехів розглядається як внутрішнє переміщення запасів. При відсутності таких складів і комор відпуск запасів з центральних складів вважається витратами на виробництво.

При відпуску матеріалів у виробництво необхідно дотримуватись наступних вимог:

- 1) запаси обліковуються за вагою, обсягом, масою у суворій відповідності з нормативами витрат на визначений обсяг виробництва;
- 2) відпуск, як правило, здійснюється в межах попередньо встановлених лімітів. Лімітування здійснюється відділом матеріально-технічного постачання чи плановим відділом;
- 3) з головним бухгалтером узгоджуються списки осіб, яким надано право вимагати зі складів запаси, а також беруться зразки їх підписів. Ці дані повинні бути повідомлені працівникам складів (комор). Запаси на виробництво видаються зі складів тільки представникам виконробських дільниць, цехів, господарств, відділів тощо, які офіційно призначаються для їх отримання [14, с. 79].

Порядок документального оформлення операцій з відпуску запасів зі складів підприємства залежить від того, для яких потреб вони відпускаються:

систематично на виробничі потреби або епізодично в цехи та відділи на адміністративні чи інші потреби.

Основні первинні документи, якими оформлюють операції відпуску виробничих запасів представлені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Основні первинні документи, якими оформлюють операції відпуску виробничих запасів [85; 104]

№ форми	Назва форми	Призначення документу
1	2	3
М-8, М-9, М-8, М-28а	Лімітно-забірна картка	Призначена для оформлення відпуску матеріалів, які систематично споживаються на об'єктах будівництва чи при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів відпуску запасів на виробничі потреби. Використовується для оперативного обліку на складі, аналітичного і синтетичного обліку відпуску запасів в межах затвердженого ліміту
М-10, М-10а	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	Заповнюється при разовому відпуску запасів для виробничих та господарських потреб
М-11	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Застосовується для обліку руху матеріалів всередині підприємства. Використовується для оперативного обліку на складах, аналітичного і синтетичного обліку руху запасів в бухгалтерії
М-20	Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей	Застосовується для оформлення відпуску матеріалів виробничим одиницям чи стороннім організаціям
М-23	Акт про витрату давальницьких матеріалів	Застосовується для оформлення витрат матеріалів відкритого зберігання, що належать замовнику, але витрачаються будівельною чи монтажною організацією, яка виконує роботи
М-29	Звіт про витрати основних матеріалів у будівництві у співставленні з виробничими нормами	Застосовується для співставлення фактичних витрат основних будівельних матеріалів на виконані будівельні та монтажні роботи з виробничими нормами витрат матеріалів і є підставою для списання цих матеріалів на собівартість будівельно-монтажних робіт.

До 2004 р. застосування типових форм з використання виробничих запасів регулювалось Наказом Міністерства статистики України №193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» від 21.06.96р.[85]. На теперішній час дані

формивтратили чинність і є необов'язковими, однак їхня інформаційна цінність має велике значення в організації аналітичного і внутрішньогосподарського обліку і контролю. Тому все ж рекомендуємо їх для використання у практиці ТЗОВ «Тернобудмеханізація». Додатково необхідно дивитись Лист «Щодо застосування форм первинної документації № М-23 та № М-29» Державного комітету статистики України від 04.12.2002 р. № 03-04-05/99 [104].

Відповідно цього Наказу лімітно-забірні картки (форми № М-8, М-9 та М-28, М-28а) – використовуються для оформлення відпуску матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції, а також для поточного контролю за додержанням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби та є виправдувальним документом для списання матеріальних цінностей зі складу.

Лімітно-забірні картки виписуються відділом постачання або плановим відділом на одне або декілька найменувань матеріалів (номенклатурних номерів) у двох примірників. Один примірник до початку місяця передається цеху (дільниці) – споживачу матеріалів, другий – складу або кладовій цеху (дільниці).

Відпуск матеріалів у виробництво здійснюється складом при пред'явленні представником цеху свого примірника лімітно-забірної картки. Комірник відмічає в обох примірниках дату та кількість відпущеного матеріалу, після чого визначає залишок ліміту за кожним номенклатурним номером матеріалів. В лімітно-забірній картці цеху (дільниці) розписується комірник, а в лімітно-забірній картці складу – представник цеху (дільниці).

Для скорочення кількості первинних документів, там, де це доцільно, рекомендується оформляти відпуск матеріалів безпосередньо в картках складського обліку. В цьому випадку видаткові документи на відпуск матеріалів не оформлюються, а сама операція здійснюється на основі лімітних карток, які виписуються в одному примірнику та не мають характер бухгалтерських документів.

Ліміт відпуску можна вказати і в самій картці. Представник цеху при одержанні матеріалів розписується безпосередньо в картках складського обліку, а в лімітно-забірній картці розписується комірник.

По лімітно-забірній картці ведеться також облік матеріалів, що не були використані у виробництві (повернення). При цьому інших додаткових документів не складається.

Понадлімітний відпуск матеріалів та заміна одних видів матеріалів іншими допускається тільки з дозволу керівника підприємства (організації), головного інженера або осіб, ними на те уповноважених. При цьому виписується акт-вимога (форма № М-10). Зміна ліміту здійснюється тими ж особами, яким надано право його встановлення.

Відпуск матеріальних цінностей здійснюється з тих складів, які позначені в лімітно-забірній картці. Комірник відмічає в лімітно-забірній картці дату та кількість відпущеного матеріалу, після чого визначає залишок ліміту з кожного номенклатурного номера матеріалів. Здача складом лімітно-забірних карток в бухгалтерію здійснюється після використання ліміту. Бланк лімітно-забірної картки з частковим заповненням реквізитів може бути складено за допомогою засобів обчислювальної техніки [80, с. 196].

Лімітно-забірна картка призначена:

форма № М-8 - для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць;

форма № М-9 – для чотирьохразового відпуску лімітованих матеріалів, що відносяться на один вид витрат (замовлення на один місяць та на різноманітні види витрат (замовлень). В останньому випадку заповнюється графа «Кореспондуючий рахунок».

Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (форма № М-10) – використовується для обліку відпуску матеріалів понад встановленого ліміту або при заміні матеріалів і є основою для списання матеріалів зі складу.

Акт-вимога випикується на один вид матеріалів та його багаторазовий відпуск у межах ліміту у двох примірниках: один примірник для одержувача (цеху, дільниці та т.п.), другий – для складу.

Комірник відмічає в обох примірниках акту-вимоги дату та кількість відпущеного матеріалу, після чого визначає залишок. В акті-вимозі одержувача (цеху, дільниці та т.п.) розписується завідуючий складом (комірник), в акті-вимозі складу - представник одержувача (цеху, дільниці). Здача актів-вимог до бухгалтерії або на обробку засобами обчислювальної техніки здійснюється після видачі всієї кількості матеріалу, що вимагається. Понадлімітний відпуск матеріалів та заміна одних видів матеріалу іншими допускається тільки з дозволу директора підприємства (організації), головного інженера або осіб, на те уповноважених, і після погодження з відповідними відділами підприємства.

Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма № М-11) – використовується для обліку руху матеріальних цінностей в середині підприємства та їх відпуску господарствам свого підприємства, що розташовані за межами його території, а також стороннім організаціям.

Накладна-вимога випикується в двох примірниках і підписується головним бухгалтером або особою, на те уповноваженою. У випадку відпуску матеріалів господарствам свого підприємства один примірник передається одержувачам (цеху, дільниці та т.п.), другий - складу, який потім передається до бухгалтерії.

У випадку внутрішнього переміщення матеріалів накладну-вимогу складає матеріально відповідальна особа складу (цеху), що здає цінності. Один примірник служить складу (цеху), що здає, основою для списання цінностей, а другий – складу (цеху), що приймає для оприбуткування цінностей. Графа 9 «Інвентарний номер» заповнюється в тому випадку, якщо облік малоцінних та швидкозношуваних предметів ведеться за інвентарними номерами.

У випадку відпуску матеріальних цінностей господарствам свого підприємства, що розташовані за межами його території, або стороннім організаціям накладну-вимогу виписують на основі договорів, нарядів і інших відповідних документів. Перший примірник передають складу як основу для відпуску матеріалів, другий - одержувачеві матеріалів. При відпуску матеріалів самовивозом накладну-вимогу підписану одержувачем, копію передає в бухгалтерію для виписки розрахунково-платіжних документів, якщо матеріали відпускалися із наступною оплатою.

Накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (форма №20) є підставою для списання товарно-матеріальних цінностей підприємством, що здійснило їх відпуск і для дозволу на вивіз їх із території підприємства-постачальника, а також для їх складського, оперативного та бухгалтерського обліку.

У разі необхідності накладна за формою №М-20 складається як обов'язків додаток до товарно-транспортної накладної (типова форма №1 ТН).

Накладну на відпуск товарно-матеріальних цінностей виписує підприємство, що здійснило відпуск товарно-матеріальних цінностей, у трьох примірниках на підставі контракту, нарядів, інших відповідних документів та підписує особа, яка видала дозвіл на відпуск товарно-матеріальних цінностей, і головний бухгалтер [94, с.39].

Акт про витрату давальницьких матеріалів (форма № М-23) застосовується для оформлення витрат матеріалів відкритого зберігання, які належать замовнику, але витрачаються будівельною або монтажною організацією, яка виконує роботи.

Отже, можемо зробити такий висновок, що застосування типових форм первинного обліку дає можливість здійснювати облік та контроль за використанням матеріальних цінностей, здійснювати контроль за додержанням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби, обліковувати рух матеріалів на складі, здійснювати контроль за

відхиленням фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу, а також сигналізувати про відпуск матеріалів понад встановлений ліміт або про заміну матеріалів.

Крім перелічених оперативних завдань обліку і контролю за використанням виробничих запасів, застосування типових форм дає можливість розмежувати повноваження та відповідальність осіб, задіяних в процесі обліку матеріальних витрат та створити облікову політику підприємства в частині матеріальних витрат.

Списання виробничих запасів може відбуватись з наступних причин:

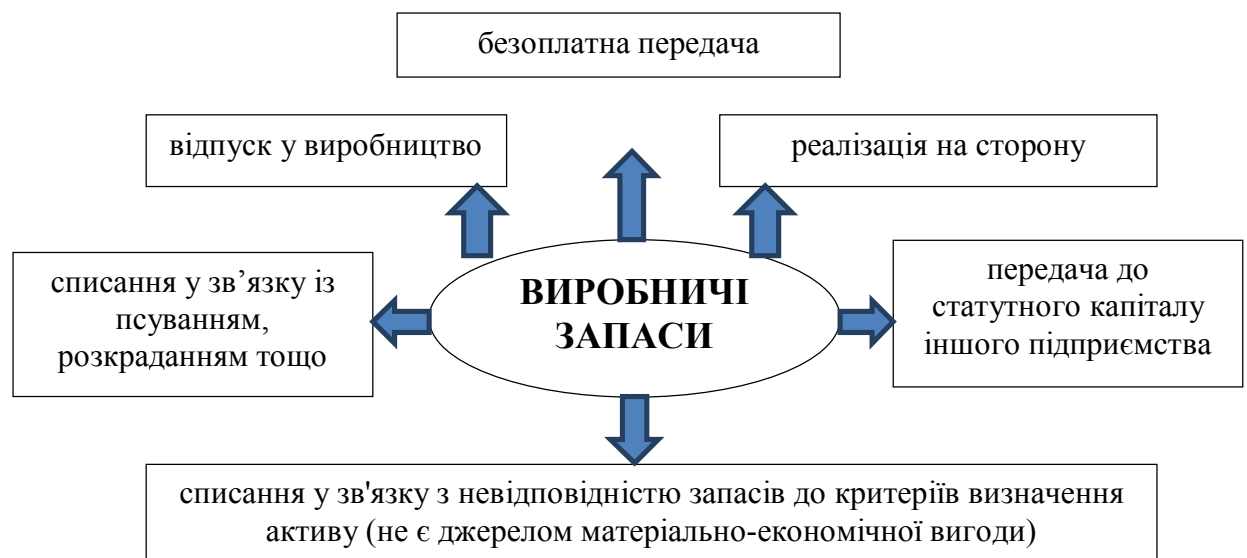


Рисунок 2.4 – Напрями вибуття виробничих запасів.

Відпуск запасів на сторону виконується на підставі договорів, нарядів та інших документів і письмового розпорядження керівника будівельно-монтажної організації. Відпуск, як і надходження запасів, оформлюють також товарно-транспортною накладною (за потребою).

В залежності від напрямку витрачання виробничих матеріальних цінностей в обліку відображаються наступні види господарських операцій та реквізити, що їх характеризують (табл. 2.3).

Найбільша частка матеріальних цінностей відпускається у виробництво для здійснення будівельно-монтажних робіт. Матеріально-відповідальні особи на виробництві постійно звітують перед бухгалтерією про

використання виробничих запасів. Це здійснюється шляхом щомісячного складання виконробами, майстрами двох звітів:

Таблиця 2.3

Основні реквізити, що характеризують операції з відпуску запасів

№ п/п	Операції з відпуску виробничих запасів	Основні реквізити, що характеризують відпуск запасів.
1	2	3
1.	Відпуск виробничих матеріальних ресурсів в цехи основного і допоміжного виробництва на виконання робіт	Дата відпуску, вид операції, склад, одержувач (бригада, дільниця)
2.	Відпуск виробничих матеріальних ресурсів на утримання та експлуатацію виробничого обладнання	Призначення, шифр витрат, найменування, марка, розмір
3.	Відпуск виробничих матеріальних ресурсів на загальновиробничі та адміністративні потреби	Номенклатурний номер, одиниця виміру
4.	Відпуск виробничих матеріальних ресурсів на потреби допоміжних господарств	Кількість, ціна.
5.	Відпуск виробничих матеріальних ресурсів на сторону і для переробки	Сума транспортно-заготівельних витрат чи відхилень від облікової ціни

1. Звіт про фактичне витрачання основних матеріалів у будівництві у відповідності з виробничими нормами (типова ф. М-29);

2. Матеріальний звіт (типова ф. М-19).

У звіті форми М-29 відображається фактичне витрачання конкретних видів матеріальних цінностей у відповідності з встановленими нормами. Спочатку проставляються фактично виконані обсяги робіт за місяць, далі визначається нормативне витрачання окремих видів матеріалів.

Шляхом зіставлення фактичних витрат з нормативними встановлюється економія чи перевитрати окремих видів матеріалів. Даний звіт розглядається у виробничо-технічному відділі підприємства і затверджується головним інженером. Кожен випадок перевитрати повинен бути обґрунтованим виконробом чи майстром. Якщо причина об'єктивна, то

може бути дано дозвіл на списання перевитрат на виробництво. В іншому випадку – вона відноситься за рахунок винної особи.

На підставі даного звіту вносяться записи про витрачання матеріальних цінностей на основне виробництво у матеріальний звіт форми М-19. Даний звіт крім цього містить інформацію про залишки окремих видів матеріалів на початок місяця, їх надходження за місяць з різних джерел (від постачальників, з власної переробки, від розбирання (ліквідації) необоротних активів), їх вибуття протягом місяця (на виробництво, в реалізацію, внутрішнє переміщення), а також виводяться кількісно-сумові залишки за кожним видом і в цілому по матеріально-відповідальній особі.

На підставі матеріальних звітів, а також реєстрів складського обліку матеріалів заповнюється відомість № 10-Б. Вона включає три розділи:

I розділ – Рух матеріальних цінностей у грошовому виразі;

II розділ – Рух матеріальних цінностей на рахунку 20 «Виробничі запаси»

III розділ – Рух матеріальних цінностей на рахунку 22 «Малоцінні і швидкозношувані предмети»

Кожен склад, матеріально-відповідальна особа заноситься у відомість одним рядком. Записи робляться лише у вартісному виразі: залишок на початок місяця, надходження цінностей за відповідними напрямками (від постачальників, з переробки, від ліквідації необоротних активів, від внутрішнього переміщення), вибуття (на виробництво, в реалізацію, списання непридатних, на внутрішнє переміщення), залишок на кінець місяця. За аналогією проводиться зведений облік руху палива, запчастин, малоцінних і швидкозношуваних предметів на відповідних рахунках. Ці записи робляться за обліковими цінами, що встановлені в наказі про облікову політику підприємства.

Для визначення руху цінностей за фактичною собівартістю необхідно відобразити у відомості транспортно-заготівельні витрати. Для цього заповнюється I розділ, у якому здійснюється розподіл транспортно-

заготівельних витрат за методом середнього відсотка між списаними цінностями та їх залишком на кінець місяця. В останньому рядку II, III розділів виводяться показники про рух відповідних цінностей за фактичною собівартістю (облікова вартість + ТЗВ): залишок на початок місяця, надходження та вибуття протягом місяця за вищезгаданими напрямками, залишок на кінець місяця.

В ТзОВ «Тернобудмеханізація» відомість №10 заміняє відповідно машинограма з автоматизованої системи організації бухгалтерського обліку (Додаток Г). Облік матеріальних цінностей ведеться у розрізі складу, дільниць, контори. В машинограмі вказується залишок матеріалів на початок звітної періоду, обороти по дебету і кредиту, залишок на кінець періоду.

В цілому по організації матеріальних цінностей за січень 2017 рік використано виробничих запасів на суму 290 095 грн., в тому числі на основне виробництво і в реалізаційну собівартість списано 285 348 грн., і на кінець січня 2017 р. в залишку залишилось виробничих запасів на суму 1 374 197 грн.

На підставі цих даних складаються бухгалтерські проведення щодо вибуття матеріальних цінностей.

Відображення в обліку операцій по списанню виробничих запасів показано за допомогою табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Відображення в обліку операцій зі списання запасів [32,с.82]

№ з/п	Зміст операції	Кореспон. рахунків	
		Дт	Кт
1	2	3	4
Списання запасів, використаних для виробничих та адміністративних потреб			
1	Відпущено зі складу виробничі запаси для капітального будівництва власними силами, на спорудження тимчасових нетитульних споруд	15	20
2	Відпущено зі складу виробничі запаси на об'єкти будівництва для виробництва продукції	23	20
3	Списано виробничі запаси на витрати, пов'язані з виправленням браку, або на гарантійний ремонт в обсязі, що перевищує норму, витрати на утримання гарантійних майстерень	24	20
4	Переведено до складу товарів для продажу в торговій мережі виробничі запаси, придбані з метою використання у виробництві	28	20

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4
5	Списано виробничі запаси на витрати, пов'язані з підготовчими до виробництва роботами в сезонних галузях промисловості, з освоєнням нових виробництв та агрегатів тощо	39	20
6	Списано запаси для загальновиробничих потреб	91	20
7	Використано запаси для адміністративних потреб (списання канцтоварів, матеріалів на ремонт офісу)	92	20
8	Списано запаси для забезпечення витрат зі збуту продукції	93	20
9	Списано облікову вартість реалізованих виробничих запасів	943	20
10	Списано запаси на утримання об'єктів житлово-комунального господарства, соціально-культурного призначення	945	20
Списання запасів, яких не вистачає			
11	Відображено суму недостачі виробничих запасів у складі витрат звітного періоду	947	20
12	Відображено на позабалансовому рахунку суми недостачі	072	-
13	Відображена сума, що підлягає відшкодуванню винною особою (після встановлення такої особи)	375	71
14	Списано з позабалансового рахунку суму недостачі	-	072
15	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	71	641
16	Отримано суму відшкодування втрат	30, 31, 66	375
Списання запасів в результаті внеску до статутного капіталу іншого підприємства			
17	Передано запаси в обмін на акції акціонерного товариства	14	20
18	Скориговано податковий кредит з ПДВ (оскільки запаси не будуть продані, підприємство втратило права на податковий кредит, який було відображено в момент оприбуткування)	949	641
19	Відображено різницю між вартістю запасів і справедливою вартістю інвестицій (в обмін на запаси були отримані акції)	14	746
Безоплатна передача виробничих запасів			
20	Безоплатно передано запаси іншому підприємству	949	20
21	Відображено податкове зобов'язання з ПДВ, розраховане виходячи зі звичайних цін	949	641
Списання запасів внаслідок подій, не пов'язаних з основною діяльністю			
22	Відображено в обліку списання запасів в результаті аварії (стихійного лиха)	97	20
23	Відшкодовано вартість запасів страховою організацією (якщо запаси були застраховані). В даному випадку сума, віднесена при списанні на витрати від надзвичайних операцій, відноситься до складу доходів, від таких операцій в розмірі страхового відшкодування	654, 31	74
24	Списано на витрати вартість виробничих запасів внаслідок їх невідповідності критеріям визначення активу	946	20
25	Списано суму раніше відображеного податкового кредиту з ПДВ методом "сторно"	641	946
26	Відображено у складі фінансових результатів вартість списаних виробничих запасів	791	946
27	Відображено у складі фінансових результатів списаний податковий кредит в сумі ПДВ по виробничих запасах	791	949

Отже, як видно з табл. 2.4, виробничі витрати можуть відпускатись на різні цілі. Причому при таких діях має бути правильно організований синтетичний та аналітичний облік. На ТзОВ «Тернобудмеханізація» методика обліку виробничих запасів не відрізняється від загальноприйнятих принципів та методів оцінки та обліку запасів, в основному відповідає чинному законодавству України та обраній обліковій політиці.

Загальна сума використаних виробничих запасів та МШП за 2016 р. становила 10 770 тис.грн.

В ТзОВ «Тернобудмеханізація» виробничі запаси відпускаються на такі потреби:

- придбання (виготовлення) матеріалів;
- основне виробництво;
- допоміжне виробництво;
- на витрати на утримання будівельних машин і механізмів;
- на загальновиробничі витрати;
- на адміністративні витрати;
- на інші витрати операційної діяльності.

Зокрема, для придбання (виготовлення) матеріалів за січень 2017 р. списано виробничих запасів на суму 2 747 грн.; для потреб основного виробництва (у собівартість БМР) – на суму 285 348 грн. і допоміжного виробництва – на суму 2001 грн.;

Виробничі запаси можуть бути списані з балансу з відображенням їх в складі витрат у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід), в результаті того, що вони не відповідають визначенню активу (не є джерелом майбутньої економічної вигоди). Витрати на придбання і створення активу, які не можуть бути відображені в Балансі (Звіті про фінансовий стан) у зв'язку з невідповідністю до вищенаведених вимог, включаються до складу витрат періоду у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід).

П(С)БО 9 вказує на необхідність відображення в балансі виробничих запасів за найменшою з двох оцінок – первісною вартістю або чистою

вартістю реалізації. Чиста реалізаційна вартість одиниці запасів – це сума, яку підприємство планує отримати за продаж даної одиниці запасів за вирахуванням витрат на підготовку даної одиниці запасів до продажу і витрат на продаж (рис. 2.5) [6, с.339].

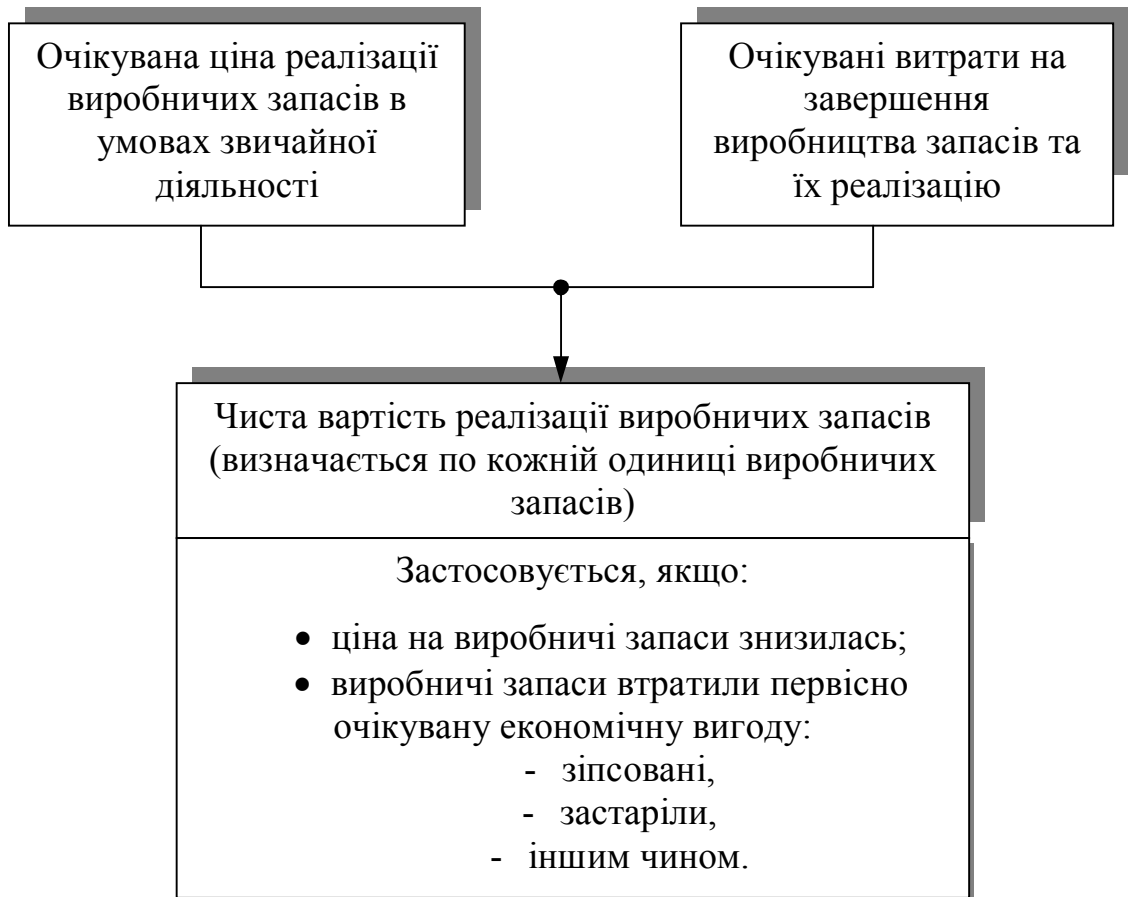


Рисунок 2.5. Визначення чистої вартості реалізації виробничих запасів.

За міжнародними правилами обліку дооцінка допускається лише в умовах гіперінфляції. Існує спеціальний національний стандарт, який регулює облік в період інфляції – це П(С)БО 22 «Вплив зміни цін і інфляції».

В міжнародній практиці різницю між первісною вартістю, що визначена за фактичними витратами на придбання виробничих запасів, і чистою вартістю їх реалізації називають збитком від зберігання запасів [61].

Дооцінка виробничих запасів як окрема бухгалтерська процедура в П(С)БО 9 не передбачена, що пов'язано з використанням принципу обачності в оцінці для уникнення завищення вартості активів. Такий підхід

також має назву консерватизму. Окрім принципу консерватизму цей підхід спирається також на принцип співвідношення доходів і витрат [96, с.293].

Якщо чиста вартість реалізації тих виробничих запасів, які раніше були уцінені на дату балансу збільшується внаслідок їх дооцінки, то на суму збільшення чистої вартості реалізації сторнується запис про попереднє зменшення вартості цих запасів. Балансова вартість виробничих запасів не може бути вищою за їхню собівартість.

Матеріальні витрати підприємства – це витрати матеріальних ресурсів на виробництво та на інші господарські потреби. Значну питому частку у матеріальних витратах підприємства займають виробничі запаси, тобто сировина, матеріали, паливно-мастильні матеріали, запасні частини тощо. Ці запаси зі складів підприємства відпускаються на виробництво і на інші господарські потреби, а також на сторону для переробки чи реалізації як надлишкові чи непотрібні.

Матеріальні, сировинні та паливні ресурси включаються в калькуляційну статтю «Прямі матеріальні витрати» та економічний елемент «Матеріальні затрати» і є одними з найважливіших ресурсів на підприємстві, займають найбільшу питому вагу у собівартості продукції, тому й зведення цих витрат є важливим завданням в організації обліку витрат підприємства.

Зазначимо, що перелік статей може бути розширений підприємством самостійно, незалежно від інструкцій, оскільки підприємство організовує управлінський облік самостійно, так як і формування номенклатури калькуляційних статей.

Стосовно прямих матеріальних витрат, то до набрання чинності Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і переходу на національні стандарти обліку вони відображалися тільки за однією калькуляційною статтею «Матеріали». Її структура була регламентована Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості будівельно-монтажних робіт від 9.02.1996р.[33, с. 126].

Назви калькуляційних статей змінилися із прийняттям П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 18 «Будівельні контракти» та Методичних рекомендацій з формування собівартості будівельно-монтажних робіт. Так, відповідно до них матеріальні витрати напряму пов'язані з виробництвом включаються до калькуляційної статті «Прямі матеріальні витрати», а всі матеріальні витрати, здійснені підприємством протягом звітного періоду узагальнюються у відповідному економічному елементі витрат «Матеріальні затрати».

Варто також відмітити, що з набранням чинності Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» розробка номенклатури калькуляційних статей собівартості стала прерогативою самих підприємств. В переліку можливих калькуляційних статей передбачених Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затверджених наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва України № 573 від 31.12.2010 р. (далі Методичні рекомендації № 573) [59], є теж лише одна стаття з обліку матеріальних витрат, безпосередньо пов'язаних з процесом будівництва – «Прямі матеріальні витрати».

Як показали практичні дослідження в будівельних організаціях [23, с.126], для проведення детального аналізу собівартості об'єктів будівництва однієї статті явно недостатньо.

В свій час професором О.С.Нарінським пропонувалося облік прямих матеріальних витрат здійснювати за трьома калькуляційними статтями: основні матеріали, деталі і конструкції, комплектаційно-транспортні витрати [33, с.126]. Ця пропозиція залишається актуальною і на сьогоднішній день. Хоча другу статтю, на думку Задорожного З.В., доцільно було б назвати «Будівельні конструкції», а третю – «Транспортно-заготівельні витрати».

На наш погляд, таке уточнення впливає із галузевої особливості, і ми погоджуємось, що такий поділ даної статті дасть можливість проводити аналіз збірності будівництва, а також визначати відсоток транспортних витрат в структурі прямих матеріальних витрат.

Нами пропонується на ТзОВ «Тернобудмеханізація» вести облік матеріальних витрат у виробництво за такими статтями:

- ✓ матеріали,
- ✓ паливо,
- ✓ будівельні конструкції,
- ✓ транспортно-заготівельні витрати,
- ✓ витрати в інші калькуляційні статті прямих витрат (витрати палива для будівельних машин та механізмів та матеріали для загально-виробничих потреб).

Така структура виходить з того факту, що матеріальні витрати, крім прямих матеріальних витрат, обліковуються і в складі інших калькуляційних статей та включаються у відповідний елемент операційних витрат, та витрат періоду (рис. 2.6).

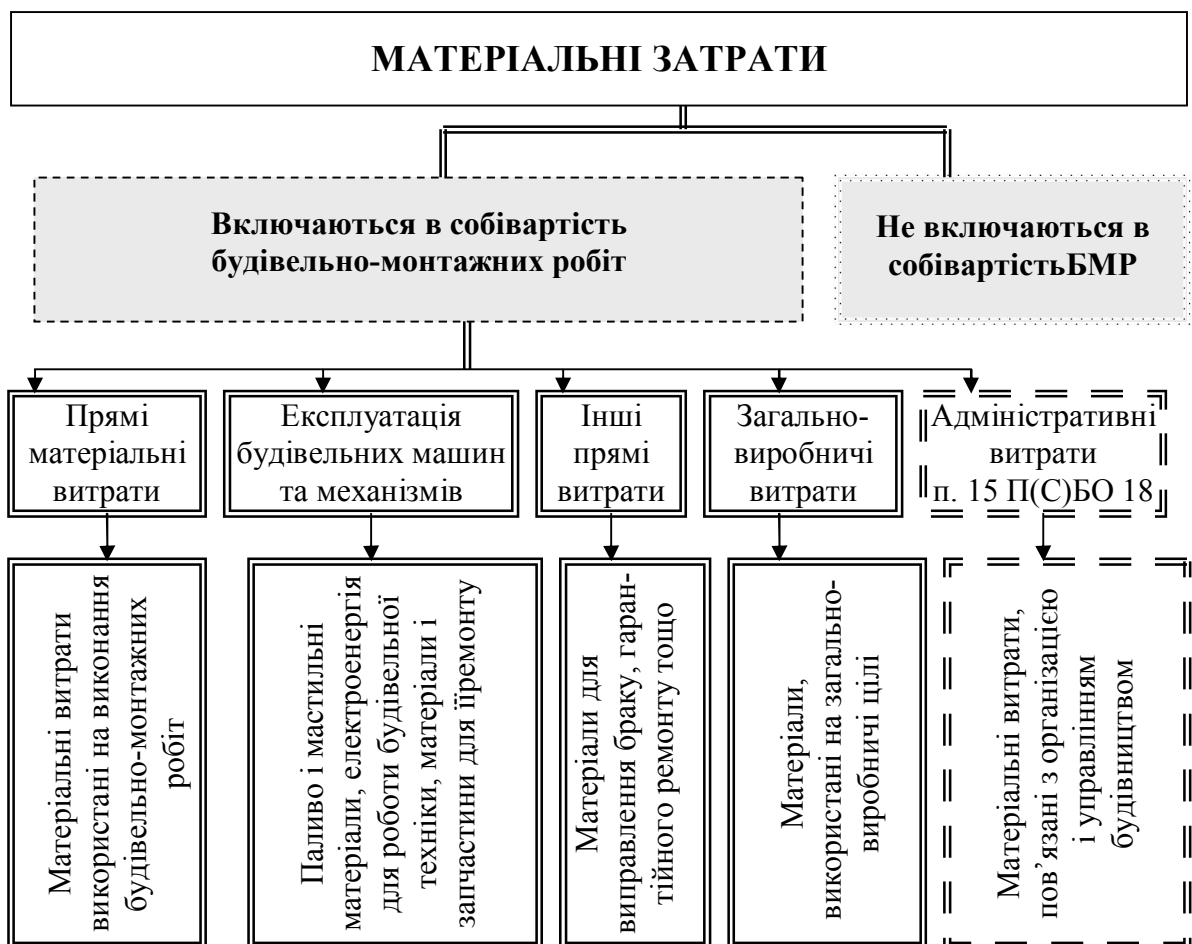


Рисунок 2.6. Структура калькуляційних статей матеріальних витрат.

Для обліку вибуття виробничих запасів передбачено економічний елемент «Матеріальні затрати». У змісті терміну «витрати» згідно з НП(С)БО 1 можна констатувати факт невідповідності йому тлумачення структури елемента «матеріальні затрати», наведеного в П(С)БО 16. Так, зокрема, в останньому сказано, що до складу «матеріальних затрат» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива й енергії, будівельних матеріалів, запасних частин, тари й тарних матеріалів, допоміжних та інших матеріалів.

Якщо списані на виробничі цілі матеріали знаходяться в складі незавершеного виробництва або готової продукції на складі, то їх вартість не призводить ні до виникнення зобов'язань, ні до зменшення капіталу, як цього вимагає визначення витрат. В даному випадку одні активи (матеріали) вибувають, а інші збільшуються (незавершене виробництво, готова продукція на складі).

У зв'язку з вищенаведеним, на нашу думку, необхідно внести зміни та доповнення до П(С)БО 16, в яких би зазначалося, що в склад економічних елементів входять витрати, які відносяться лише до реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та витрат періоду (адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати). Адже, саме при їх відпуску складаються бухгалтерські записи на рахунку 90 «Собівартість реалізації», сума за яким зменшує фінансовий результат основної діяльності і тим самим впливає на зменшення власного капіталу (дебет рахунка 79 «Фінансові результати» кредит рахунка 90 «Собівартість реалізації»). Слід зазначити, що прийняття цих змін дасть можливість контролювати правильність складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), де сума собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг (ряд. 2050)), адміністративних витрат (ряд. 2130), витрат на збут (ряд. 2150) та інших операційних витрат (ряд. 2180) будуть дорівнювати загальній сумі елементів операційних витрат (ряд. 2550).

2.3. Організація проведення інвентаризації виробничих запасів

Метою контролю за використанням матеріальних запасів є встановлення достовірності первинних даних щодо наявності та руху запасів, напівфабрикатів, МШП, готової продукції, товарів; повноти та своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах; правильності ведення обліку запасів відповідно до прийнятої облікової політики; достовірності відображення залишку запасів у звітності господарюючого суб'єкта.

Таким чином, суть контролю за використанням матеріальних запасів у виробництві полягає в тому, щоб слідкувати за процесом зберігання виробничих запасів на складах та слідкувати за рухом матеріалів при відпуску у виробництво. Це два основних моменти, на яких необхідно звернути увагу.

Виходячи із сутності контролю за формуванням матеріальних витрат, виділимо такі основні завдання:

- перевірка організації складського господарства, стану збереження виробничими запасами;
- перевірка організації обліку заготівлі, придбання та витрачання запасів;
- встановлення законності проведених операцій з виробничими запасами;
- визначення правильності віднесення витрат до складу витрат з виробництва і реалізації продукції (робіт, послуг);
- оцінка системи внутрішнього контролю за використанням запасів у виробництві;
- перевірка правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) за об'єктами калькулювання витрат;

- визначення правильності синтетичного і аналітичного обліку витрат на виробництво і реалізації продукції (робіт, послуг), які включаються до собівартості;
- перевірка дотримання підприємством податкового законодавства по операціях, пов'язаних із формуванням собівартості продукції (робіт, послуг);
- оцінка повноти та правильності відображення господарських операцій із виробничими запасами в бухгалтерському обліку та звітності.

Зазначимо, що в будівництві складське господарство має досить велике значення. Воно призначене для:

- ✓ накопичення запасів матеріалів, виробів, конструкцій, сировини, палива і забезпечення безперебійного постачання і комплектації ними виробництва;
- ✓ раціональної організації навантажувально-розвантажувальних і складських робіт із мінімальними затратами праці і засобів;
- ✓ правильного використання складських приміщень і експлуатації складського обладнання;
- ✓ здійснення належної підготовки матеріально-технічних ресурсів до виробничого використання;
- ✓ організації централізованої доставки запасів до місця споживання й забезпечення збереження матеріальних цінностей, своєчасне виявлення надлишків матеріальних цінностей;
- ✓ забезпечення планових органів управління постачанням і комплектацією даними про наявність запасів матеріальних цінностей, їх надходження та витрачання.

Підсумовуючи все вищесказане, можна дійти висновку, що контроль є необхідний для ефективного управління матеріальними потоками. Крім того, важливе значення надається аналізу і контролю витрат на управління

матеріальними потоками, витрачання запасів, а також строкам поставок матеріальних цінностей.

Внутрішньогосподарський контроль є елементом економічного контролю, який, як правило, здійснюється самим підприємством. Оскільки ТЗОВ «Тернобудмеханізація» функціонує як самостійний підрозділ, то контролюючу функцію за використання, достачею і псуванням виробничих запасів здійснює Шевчук М. Й. та відповідні матеріально-відповідальні особи (начальник складу, дільниці).

Під час організації внутрішнього контролю повинні бути чітко визначені та розподілені обов'язки окремих працівників для перевірки різних напрямків звітності, а також встановлені межі їхніх повноважень згідно з покладеними обов'язками. Не можна припускати, щоб одна особа контролювала всю операцію з початку до кінця.

Найважливішою формою внутрішнього контролю є інвентаризація, яка дозволяє виявити ТМЦ, які частково втратили свою первинну якість або застаріли, недостачі тощо.

Інвентаризація – це один з елементів методу бухгалтерського обліку, що використовується для забезпечення відповідності даних бухгалтерського обліку та звітності про майно, кошти і фінансові зобов'язання фактичній їх наявності. За організацію інвентаризації на підприємстві відповідає його керівник.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності на підприємствах усіх форм власності повинна періодично проводитись інвентаризація майна, коштів і фінансових зобов'язань. НП(С)БО та Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» також визначають, що дані статей балансу на кінець звітного року повинні бути обґрунтовані результатами ретельно проведеної перед складанням річного бухгалтерського звіту інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, резервів, розрахунків та інших активів і пасивів.

До подання річного бухгалтерського звіту на підставі затверджених керівником підприємства пропозицій постійно діючих інвентаризаційних комісій про врегулювання розходжень фактичної наявності цінностей проти даних бухгалтерського обліку, що виявлені у ході інвентаризації, повинні бути відображені по відповідних рахунках бухгалтерського обліку.

Підприємства зобов'язані провадити інвентаризацію залишків матеріалів не рідше як один раз на рік, за станом на 31 грудня. Перед складанням річного звіту залишки матеріальних цінностей мають бути перевірені протягом IV кварталу.

На ТзОВ «Тернобудмеханізація» згідно з Наказом про облікову політику № 82 інвентаризація проводиться щорічно перед складанням звітності бухгалтерією та постійно діючої інвентаризаційною комісією, яка затверджується наказом керівника в терміни з 20 листопада по 20 грудня. Позачергова інвентаризація проводиться в разі зміни матеріально відповідальних осіб.

Для проведення інвентаризації призначають робочу комісію у складі не менш як трьох чоловік. При цьому обов'язковими членами цієї комісії мають бути: матеріально відповідальна особа і працівники бухгалтерії.

Порядок проведення інвентаризацій та відображення по обліку виявлених при інвентаризації розходжень регулюється Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань, яка затверджена наказом Міністерства фінансів України від 02.09.94 р. № 879[77].

Інвентаризація проводиться з метою забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства. Під час інвентаризації активів і зобов'язань перевіряються і документально підтверджуються їх наявність, стан, відповідність критеріям визнання і оцінка. При цьому забезпечуються:

- ✓ виявлення фактичної наявності активів та перевірка повноти відображення зобов'язань, коштів цільового фінансування, витрат майбутніх періодів;

- ✓ установлення лишку або нестачі активів шляхом зіставлення фактичної їх наявності з даними бухгалтерського обліку;
- ✓ виявлення активів, які частково втратили свою первісну якість та споживчу властивість, застарілих, а також матеріальних та нематеріальних активів, що не використовуються, невикористаних сум забезпечення;
- ✓ виявлення активів і зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання [77].

До початку інвентаризації у бухгалтерії необхідно обробити всі прибуткові і витратні документи щодо складу.

Головний бухгалтер або його заступник інструктує інвентаризаційну комісію стосовно проведення інвентаризації. До початку інвентаризації від матеріально відповідальної особи вимагається розписка в тому, що до початку проведення інвентаризації всі документи здані до бухгалтерії, а цінності оприбутковані або списані.

Наявність цінностей визначається обов'язковим прирахуванням, зважуванням, обмірюванням залежно від одиниць вимірювання.

Дані інвентаризації фіксуються в описах або актах. Описи складаються окремо: за місцями зберігання як належні, так і не належні підприємству, придатні і непридатні, зіпсовані, нестандартні тощо.

Є певні особливості проведення інвентаризації будівельних матеріалів, які полягають в наступному. Сипучі будівельні матеріали (щебінь, пісок, цемент), особливо відкритого зберігання, важко виміряти, бо вони зберігаються насипом на спеціальних майданчиках. Тому перед інвентаризацією матеріально відповідальні особи повинні надати їм певної геометричної форми (паралелепіпеда, конуса тощо). Кількість матеріалів визначається шляхом обмірювання і розрахунків: визначається математично об'єм відповідного паралелепіпеда, конуса або куба і вага однієї одиниці вимірюваних матеріалів зважуванням; отримані величини

перемножуються. Присутність матеріально відповідальної особи при цьому обов'язкова.

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

При цьому бухгалтерія складає порівняльну відомість. У ній послідовно виконуються такі розрахункові процедури: здійснюється взаємний залік надлишків і нестач унаслідок пересортиці; розрахунок природної нестачі (у виняткових випадках з особливого дозволу керівника виконуються уточнювальні записи, наприклад у разі, коли знайдено арифметичну помилку або інші неточності в роботі); визначаються кінцеві результати інвентаризації.

Результати інвентаризації регулюються таким чином: за результатами пересортиці проводиться залік нестач надлишками; втрати цінностей у межах встановлених норм відносяться на витрати; за уточненими даними відображаються у системі рахунків відхилення, які спричинені випадковими обставинами; нестачі цінностей понад норми втрат і втрати від псування, коли конкретні винуватці не встановлені, регулюються згідно з діючими положеннями про бухгалтерський облік і баланси; сума нестачі підлягає відшкодуванню матеріально відповідальними особами, винними у її виникненні.

Протягом 15 днів комісія повинна визначитися стосовно оприбуткування лишків і списання нестач. Результати інвентаризації відображаються в бухгалтерському обліку.

Облік нестач і втрат цінностей, виявлений при інвентаризації, ведуть на рахунку. На основі порівняльної відомості роблять такі записи:

— на суму пересортиці:

Дебет відповідного рахунка обліку запасів – 20,22

Кредит відповідного рахунка обліку запасів – 20,22

— на загальну суму нестач, псування цінностей:

Дебет субрахунка 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»

Кредит відповідного рахунка обліку запасів – 20,22

— на нестачі в межах норм природних втрат:

Дебет субрахунка 947 «Нестачі та витрати від псування цінностей»

Кредит субрахунка 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»

— на нестачі понад норми природних втрат, а також від псування при зберіганні, що підлягають утриманню з винних осіб:

Дебет рахунка 377 «Розрахунки по відшкодуванню матеріальних збитків»

Кредит рахунка 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків».

Розмір заподіяних втрат утримується з винних з розрахунку вартості втрачених цінностей;

— кінцева сума надлишків:

Дебет відповідного рахунка обліку запасів – 20,22

Кредит рахунка 94 «Інші доходи від операційної діяльності».

Стан матеріальних цінностей відображається у місячних (якщо такі складаються), кварталних і річних балансах.

Отже, облік матеріальних цінностей вважається складним обліковим процесом. Він є одним з найбільш трудомістких розділів обліку, оскільки оперує десятками, сотнями, а часом і тисячами найменувань матеріальних цінностей. Крім того облік запасів є ланцюжком операцій, який зв'язує облік розрахунків з постачальниками і підрядниками, підзвітними особами, облік матеріалів на складі і так до обліку розрахунків з покупцями і замовниками. Також облік запасів є однією з найбільш трудомістких ділянок рахункової роботи. Обробка документів, які оформляють операції з матеріальними цінностями, потребує уваги і великої кількості арифметичних дій. Сучасне і точне виконання цих дій ручним способом потребує багато праці і часу. Значно швидше, точніше і з меншими затратами праці ці роботи

виконуються з допомогою електронно-обчислювальних машин. Тому використання машин для автоматизації обліку запасів має велике значення.

Висновок до розділу 2

1. Застосування типових форм первинного обліку дає можливість здійснювати облік та контроль за використанням матеріальних цінностей, здійснювати контроль за дотриманням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби, обліковувати рух матеріалів на складі, здійснювати контроль за відхиленням фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу, а також сигналізувати про відпуск матеріалів понад встановлений ліміт або про заміну матеріалів.

До 2004 р. застосування типових форм з використання виробничих запасів регулювалось Наказом Міністерства статистики України № 193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» від 21.06.96р. На теперішній час дані форми втратили чинність і є необов'язковими, однак їхня інформаційна цінність має велике значення в організації аналітичного і внутрішньогосподарського обліку і контролю. Тому все ж рекомендуємо їх для використання у практиці ТЗОВ «Тернобудмеханізація».

2. ТЗОВ «Тернобудмеханізація» облік виробничих запасів ведеться на однойменному рахунку 20 «Виробничі запаси». Так як облік в організації комп'ютеризований, то відомість №5.1 заміняє машинограма по рахунку 20. У машинограмі вказується надходження та витрачання матеріалів в розрізі центрів відповідальності та видів діяльності, а також обороти по дебету і кредиту вказаних рахунків. Однак, облік матеріальних запасів на ТЗОВ «Тернобудмеханізація» ще не повністю комп'ютеризований, тому дана ділянка вимагає багато зусиль і часу. Весь цей трудомісткий процес при комп'ютеризації може замінити коротка обігова відомість. Вона складається на основі звіту комірника складу. В ній зазначається рух та залишок матеріалів на складі протягом звітного періоду(Додаток Д). Така автоматизація бухгалтерського обліку сировини й матеріалів передбачає створення трьох рівнів управління обліковим процесом на будівельному підприємстві: нижній (об'єднує виробництво, збут, склад сировини та склад

матеріалів); середній (об'єднує операції з руху сировини, матеріалів будівельної продукції); верхній рівень (надає інформацію для головного бухгалтера). Таким чином, запропонована автоматизація дозволить без проблем організувати складський облік та покращить його взаємозв'язок з бухгалтерією.

3. Нами пропонується на ТзОВ «Тернобудмеханізація» вести облік матеріальних витрат у виробництво за такими статтями:

- ✓ матеріали,
- ✓ паливо,
- ✓ будівельні конструкції,
- ✓ транспортно-заготівельні витрати,
- ✓ витрати в інші калькуляційні статті прямих витрат (витрати палива для будівельних машин та механізмів та матеріали для загально-виробничих потреб).

Така структура виходить з того факту, що матеріальні витрати, крім прямих матеріальних витрат, обліковуються і в складі інших калькуляційних статей та включаються у відповідний елемент операційних витрат, та витрат періоду.

4. Загальна сума використаних виробничих запасів та МШП за 2016 р. становила 10 770 тис.грн. В ТзОВ «Тернобудмеханізація» виробничі запаси відпускаються на такі потреби: придбання (виготовлення) матеріалів;основне виробництво;допоміжне виробництво;на витрати на утримання будівельних машин і механізмів;на загальновиробничі витрати;на адміністративні витрати;на інші витрати операційної діяльності.Зокрема, для придбання (виготовлення) матеріалів за січень 2017 р. списано виробничих запасів на суму 2 747 грн.; для потреб основного виробництва (у собівартість БМР) – на суму 285 348 грн. і допоміжного виробництва – на суму 2001 грн.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ

3.1. Суть, завдання та джерела інформації аналізу виробничих запасів

Обов'язковою умовою стійкого виробничого процесу є також своєчасне і повне забезпечення його необхідними матеріальними ресурсами. Для такої організації необхідно створити забезпечення технологій оперативного аналітичного процесу, яке включає підсистеми інформаційного, програмного, технологічного та організаційно-методичного забезпечення.

Основним інформаційним забезпеченням такого оперативного аналізу є бухгалтерські дані про списання матеріалів на виробництво і виробничі норми витрат матеріалів на одиницю будівельно-монтажних робіт (продукції, послуг).

Основними джерелами інформації аудиту виробничих запасів є:

- товарно-транспортні накладні, вимоги, накладні, лімітно-забірні картки;
- супроводжувальні та розрахунково-платіжні документи постачальників, доручення, журнали реєстрації доручень;
- митні декларації;
- акти приймання матеріалів (якщо якість і кількість матеріалів, що надійшли на склад, не відповідає даним супроводжувальних документів або матеріали надійшли без документів);
- документи, що обґрунтовують купівельну ціну та первісну вартість запасів;
- матеріали інвентаризації (накази про проведення інвентаризацій, інвентаризаційні описи, акти результатів контрольних перевірок цінностей, письмові пояснення матеріально-відповідальних осіб, протоколи засідань

інвентаризаційних комісій);

- розрахунки природних втрат, акти псування;

- картки складського обліку (за кожним номенклатурним номером);

- матеріальні звіти;

- реєстри аналітичного обліку: журнал № 3, журнал № 5, 5а та відомості аналітичного обліку до них або відповідні машинограми при автоматизованій формі обліку;

- Головна книга та фінансова звітність.

Використовуючи дані статистичної звітності можна встановити і загальну матеріаломісткість продукції, і матеріаловіддачу на кожную гривню використаних матеріальних ресурсів.

В процесі проведення аналізу виробничих запасів перевіряючий повинен використовувати наступні прийоми щодо аналітичних процедур: процентні порівняння, коефіцієнтний аналіз фінансового стану підприємства, балансовий метод.

Так, в процесі проведення порівняння фактичних показників звітності з плановими (кошторисними) показниками певного економічного суб'єкта, при цьому аналітик повинен оцінити методику планування, яку використовує економічний суб'єкт та переконатись, що клієнт не змінив бухгалтерських показників звітного періоду у відповідності з плановими показниками.

У ході порівняння фактичних показників звітності з прогнозними показниками, самостійно визначеними аналітиком, визначають загальні висновки і тенденції, що склались.

При порівнянні показників звітності і пов'язаних з ними відносних коефіцієнтів звітного періоду з нормативними значеннями, що встановлюються діючим законодавством або самим економічним суб'єктом, здійснюють розрахунок і аналіз відносних показників поточного періоду; зіставлення і аналіз змін відносних показників, розрахованих для того ж економічного суб'єкта в різні періоди; порівняння змін декількох видів відносних показників.

Для порівняння показників фінансової звітності з середньогалузевими даними, аналітик повинен врахувати, що галузеві дані є середніми значеннями і можуть бути (особливо в перехідний період розвитку економіки) такими, що не відповідають показникам даного економічного суб'єкта;

Аналіз змін протягом певного часу показників звітності і відносних коефіцієнтів, пов'язаних з ними, передбачає просте порівняння статей бухгалтерського балансу і аналіз їх різких змін; аналіз змін, статей у порівнянні зі змінами інших статей.

Одним з недоліків організації обліку використання матеріалів, що ускладнює проведення аналізу використання матеріальних ресурсів, є певною мірою відсутність оперативного обліку затрат сировини за стадіями технологічного процесу. Загальні затрати сировини і матеріалів на виробництво продукції виявляються лише після закінчення звітної місяця з урахуванням даних інвентаризації незавершеного виробництва. На підставі встановлених норм затрат і показників про випуск готової продукції їх порівнюють з нормативними. В результаті виявляються відхилення від норм матеріальних ресурсів. На підставі вказаних показників, а також лабораторних відомостей просередньомісячні характеристики параметрів предметів праці й обігу, технологічного процесу проводиться факторний аналіз відхилень затрат сировини і матеріалів від норм. За допомогою спеціальних розрахунків встановлюються причини виникнення відхилень. Одержані показники не представляють певною мірою інформаційної цінності для аналізу, оскільки відображають закінчений звітний період, у перебігу якого виробничі ситуації неодноразово змінюються. Зважаючи на велику складність і приблизність розрахунків, причини виникнення значної частини відхилень залишаються не з'ясованими і відносяться до інших відхилень.

3.2. Методика проведення аналізу виробничих запасів

Розпочинати аналіз рекомендується з перевірки забезпеченості будівельних підрозділів нормативною базою і визначення прогресивності норм. Даючи оцінку забезпеченості будівельно-монтажної організації нормами, необхідно звернути увагу на частоту їх перегляду з врахуванням впровадження нових технологій виробництва, підвищення організаційно-технічного рівня будівництва.

Рішення щодо перегляду виробничих норм повинні прийматися на основі аналізу їх прогресивності. Норми вважаються прогресивними, якщо в них враховані внутрішні резерви економії, які дають можливість забезпечити виконання максимального обсягу робіт (випуску продукції) при найменших витратах. Аналіз прогресивності норм витрат пропонується здійснювати за такими напрямками:

- виявлення додаткових можливостей по вдосконаленню організаційно-технічних умов виробництва з метою врахування їх в нормах;
- порівняння норм витрат із середньогалузевими (типовими) нормами витрат, розробленими і затвердженими в централізованому порядку;
- порівняння норм витрат з прогресивними аналогами і фактично досягнутим рівнем питомих витрат кращих організацій галузі (корпорацій) ;
- зіставлення фактичних і нормативних питомих витрат матеріальних ресурсів за декілька попередніх років [1, с. 146].

Зміст оперативного аналізу полягає у виявленні відхилень фактичних витрат матеріалів від нормативних по об'єктах, виконробських дільницях, в цілому по будівельній організації, а також у визначенні причин цих відхилень. Підсумки оперативного аналізу повинні стати основною інформаційною базою для прийняття управлінських рішень щодо посилення режиму економії матеріальних ресурсів в процесі будівельного виробництва.

Відхилення від встановлених норм витрат матеріалів на виконаний обсяг робіт можуть визначатися на основі сигнальних вимог і актів на заміну матеріалів, усунення виробничого браку ; первинних документів на видачу матеріалів у будівництво, робочих нарядів, актів на списання матеріалів, витрачених понад норму ; результатів інвентаризації товарно-матеріальних цінностей. Відхилення від встановлених цін визначаються на базі даних оперативного та бухгалтерського обліку. Довідок про підвищення собівартості продукції підсобних виробництв проти планово-розрахункової.

При проведенні оперативного аналізу пропонується дотримуватися натурально-речового підходу, тобто вивчати причини перевитрат, пов'язані лише зі зміною проти норм (кошторисів) натуральних обсягів матеріалів, списаних на будівельне виробництво (надання послуг).

У зв'язку з цим рекомендується використовувати такий класифікатор причин відхилень фактичних витрат матеріалів від встановлених норм:

- ✓ перевитрати матеріалів проти встановлених норм –01;
- ✓ заміна матеріалів, передбачених робочими кресленнями –02;
- ✓ витрати матеріалів на усунення виробничого браку –03;
- ✓ витрати матеріалів на усунення недоробок на об'єктах, зданих в експлуатацію в попередньому періоді –04;
- ✓ витрати матеріалів на усунення дефектів у конструкціях, отриманих від постачальників –05;
- ✓ інші перевитрати, обумовлені порушенням умов перевезень, правил складування і збереження-06 [29, с. 354].

В ході оперативного аналізу кількісного витрачання матеріалів необхідно ознайомитися з порядком обліку матеріалів, що надходять на об'єкт , актами інвентаризації , умовами перевезень, правилами складування і зберігання, відпуском матеріалів зі складу, організацією приймання інертних матеріалів (щебеню, гравію, піску, цементу). Крім цього, слід розглядати рапорт виконробів, майстрів та інших підзвітних осіб про відхилення при витраченні матеріалів від діючих норм. Необґрунтовані

перевитрати матеріалів повинні відшкодовуватися за рахунок винних осіб у встановленому законодавством порядку.

Ретроспективний аналіз використання матеріальних ресурсів на рівні будівельної фірми рекомендується здійснювати за такою схемою:

- дати оцінку обґрунтованого планово-розрахункового рівня матеріальних затрат на 1грн. будівельно-монтажних робіт в цілому по фірмі (об'єднанню) і будівельних підрозділах;
- визначити відхилення фактичних матеріальних затрат від планово-розрахункових в перерахунку на виконаний обсяг робіт (в абсолютній сумі і на 1грн. виконаних робіт) в цілому по фірмі і будівельних підрозділах;
- розрахувати вплив на ці відхилення окремих факторів: натурально-речових, вартісно-цінових і зміни структури будівельно-монтажних робіт;
- дати оцінку виконання організаційно-технічних заходів щодо економії матеріальних ресурсів;
- визначити питому вагу основних видів матеріалів у загальній їх вартості, а також натурально-вартісні показники матеріаломісткості за основною номенклатурою матеріально-технічних ресурсів для виду будівництва, що аналізується;
- виявити невикористані резерви економії матеріальних ресурсів і розробити заходи щодо їх реалізації [47, с. 211].

В процесі аналізу дають оцінку обґрунтованості плану матеріально-технічного постачання, аналізують його виконання, вивчають організацію контролю за кількістю та якістю матеріалів, конструкцій та деталей, що надходять, порядок виявлення нестач, пред'явлення претензій постачальникам, відповідність матеріалів договірним зобов'язанням постачальників. Важливо виявити причини невиконання останніми договірних зобов'язань, вивчити санкції, що застосовуються в таких випадках, та їх дієвість.

На ТЗОВ «Тернобудмеханізація», виробничі запаси у 2015 році мають вагому частку у структурі оборотних активів – 36,47 %, однак найбільшу частку складала дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги – 58,74 %, що на 4,42 % більше, ніж у 2016 р. (54,32%). Разом з тим у 2016 р. балансова вартість виробничих запасів збільшились на 0,47 % і складала 1551 тис.грн. або 36,94 % у структурі оборотних активів підприємства(табл.3.1), а також у 2017 р. спостерігається значне збільшення товаро-матеріальних цінностей підприємства – 1597 тис. грн. Паралельно з даних табл. 3.1 видно, що у 2016 р. відбулося збільшення частки оборотних активів (53,82 % порівняно з 53,34 у 2015 р.) в загальній структурі активів, що є позитивним явищем для підтримання платоспроможності та загальної ліквідності досліджуваного підприємства. До причин збільшення суми виробничих запасів можна віднести те, що підприємство почало більш раціонально використовувати виробничі запаси унаслідок зменшення норм витрат сировини, правильно визначило оптимальну потребу підприємства у виробничих запасах.

Таблиця 3.1

Структура активів ТЗОВ «Тернобудмеханізація»

Найменування активу	На 01.01.2016 р.		На 01.01.2017 р.	
	Сума, тис. грн	%	Сума, тис. грн	%
<i>Необоротні активи</i>	3020	46,66	3603	46,18
Оборотні активи — усього	3452	53,34	4199	53,82
<i>У тому числі:</i>				
-виробничі запаси	1259	19,45	1551	19,88
-дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	2028	31,33	2281	29,24
-дебіторська заборгованість за розрахунками	–	0,00	26	0,33
Інша поточна дебіторська заборгованість	–	0,00	101	1,29
Грошові кошти та їх еквіваленти	165	2,55	177	2,27
<i>Разом</i>	<i>6472</i>	<i>100</i>	<i>7802</i>	<i>100</i>

В процесі проведення аналізу матеріальних цінностей, необхідно вивчити їх структуру, яка передбачає групування їх за економічним призначенням, виходячи з функціональної і технологічної ролі та значення у виробничому процесі і технологічними властивостями, на сировину і матеріали, паливо, будівельні матеріали, запасні частини тощо.

Проаналізуємо наявність на підприємстві виробничих запасів, за 2015-та 2017 роки. Для аналізу використовуємо дані відомості обліку витрачених матеріальних ресурсів, яку ведуть економісти планового відділу. Ці дані представлені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Аналіз наявності виробничих запасів на с

Показники	Станом на 01.01. 2016 р.	Питома вага ,%	Станом на 01.01. 2017 р.	Питома вага ,%	Відхилення, (тис.грн.) +;-
Сировина і матеріали, тис. грн.	900,6	71,53	1140,9	73,56	+ 240,3
Запасні частини, тис.грн.	283,0	22,48	329,2	21,22	+ 46,2
МШП, тис.грн.	75,4	5,99	80,9	5,22	+5,5
Разом	1259	100	1551	100	+ 293

Проаналізувавши дані таблиці 3.2 можна зробити висновок, що за 2016 рік в порівнянні з 2015 р. сума виробничих запасів, які були використанні для виробництва продукції та інші господарські потреби збільшилась на 293 тис.грн., що є позитивним моментом. Зокрема за 2016 р. в порівнянні з попереднім звітним періодом збільшилось використання сировини і матеріалів на 240,3 тис.грн., також збільшилась їх питома вага на 2,03%, збільшилися в залишках на 46,2 тис.грн. запасні частини, це може свідчити про те, що підприємство виконувало безперебійно виробництво та здійснювало заходи щодо утримання і ремонтів будівельної техніки, також відбулося збільшення МШП на 5,5 тис.грн.

Отже, з розрахунків видно, що ТзОВ «Тернобудмеханізація» має не досить широку номенклатуру виробничих запасів з таблиці 3.2, найбільшу частку виробничих запасів складають сировина і матеріали, а найменшу – МШП (рис.3.1). Це свідчить про те, що сировина і матеріали у виробничому процесі підприємства відіграють більшу роль, ніж МШП, паливо та запасні частини.

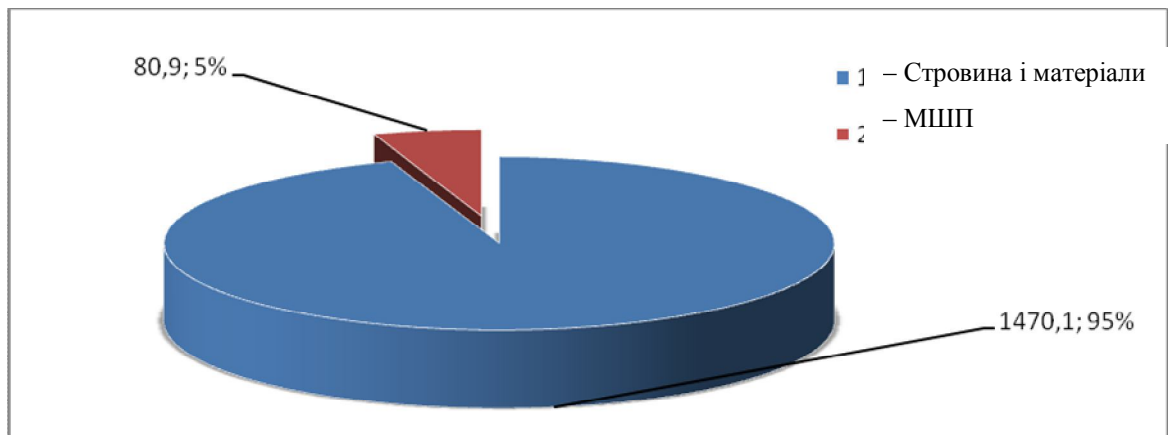


Рисунок 3.1. Структура виробничих запасів на ТзОВ «Тернобудмеханізація» на кінець 2016 року.

Аналіз динаміки і структури виробничих запасів і оборотних активів ТзОВ «Тернобудмеханізація» свідчить про досить ефективну роботу підприємства в періоді, що аналізується. На підприємстві за поточний період виробничі запаси збільшились на 18,82 %, однак негативним фактором є значне підвищення кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, які зросли порівняно з минулим періодом.

Матеріальні витрати займають значну питому вагу у собівартості будівельно-монтажних робіт. Тому їх аналіз дає змогу виявити значні резерви зниження собівартості.

На ТзОВ «Тернобудмеханізація», виробничі запаси у 2016 році складала найбільшу частку у структурі операційних витрат (57,54 %) і становили 10 770 тис.грн., а за 2015 рік аналогічні витрати складала 9 769 тис.грн. (57,25 %).

Аналіз матеріальних витрат проводять як за калькуляційною статтею «Прямі матеріальні витрати», так і за економічним елементом «Матеріальні затрати».

У статтю «Прямі матеріальні витрати» відносять витрати на матеріали, будівельні конструкції, деталі, паливо, електроенергію, пару, воду та інші види матеріальних ресурсів, що безпосередньо витрачаються на будівельно-монтажні роботи. До цієї статті не включають витрати на пальне, електроенергію та мастильні матеріали, призначені для експлуатації будівельних машин і механізмів, витрати на матеріали, що використовуються у підсобних і допоміжних виробництвах, обслуговуючих господарствах, а також витрати на матеріали для адміністративно-господарських та інших потреб будівництва, передбачені у складі накладних витрат.

Вартість матеріальних ресурсів за елементом «Матеріальні затрати» формується виходячи із цін придбання (включаючи оплату процентів за придбання в кредит, наданий постачальником цих ресурсів), націнок, комісійних винагород, виплачених постачальникам, витрат на транспортування, зберігання і доставку, які здійснюються власними силами сторонніх організацій та підприємств.

Аналіз матеріальних витрат полягає в порівнянні фактичного обсягу їх з плановим чи базовим і в обчисленні дії окремих факторів на виявлені відхилення. Специфіка цих факторів і конкретна методика їх дослідження залежить від особливостей технології, а також від видів сировини, матеріалів і енергоносіїв, які використовуються. Фактори, що сприяють підвищенню або зниженню рівня витрат за рахунок матеріалів, які витрачаються на будівництво, можна поділити на три основних групи:

- ✓ фактор “Норм”,
- ✓ фактор “Цін”,
- ✓ транспортний фактор[14, с. 76].

Вплив на собівартість фактора “Норм” визначається шляхом зіставлення фактичного витрачання кожного виду матеріалів з виробничими нормами у розрахунку на виконаний обсяг робіт. Для цього перевіряють правильність списання матеріалів за звітом (форма № М-29) “Про витрачання основних матеріалів у будівництві у зіставленні з витрачанням, визначеним за виробничими нормами”, дотримання норм витрачання матеріалів, причини відхилень фактичних витрат від нормативних.

При аналізі кількісного витрачання матеріалів необхідно ознайомитися з порядком обліку матеріалів, що надходять на об’єкти, з актами інвентаризації, зберігання, відпуску їх зі складу, з організацією приймання інертних матеріалів (щебеню, гравію, піску, цементу). Матеріали у виробництво, як правило, відпускають за лімітно-забірними картами. За даними складського зберігання відхилення, що виникли через заміну одного виду матеріальних ресурсів іншим, а також через їх понаднормативний відпуск, оформляють спеціальними сигнальними документами. На їх підставі підзвітні особи складають рапорти відхилення витрачених матеріалів від діючих норм з необхідними обґрунтуваннями та заходами щодо ліквідації відхилень.

Перевитрати матеріалів, якщо вони необґрунтовані, повинні відшкодовуватися за рахунок винних осіб у встановленому законодавством порядку.

Загальна сума використаних виробничих запасів та МШП за 2016 р. становила 10 770 тис.грн.

У ході аналізу ретельно перевіряють витрачання матеріалів у тих будівельних підрозділах, де списування матеріалів здійснюється суворо за нормами. Вплив на собівартість будівельно-монтажних робіт фактора “Норм” визначають за формулою:

$$\Delta C_1^M = \sum_{i=1}^n (H^{\phi i} - H^{ni}) \cdot C_{oi} \cdot Q_i^{\phi}, \quad (3.1)$$

де N^{ni} та $N^{\phi i}$ - нормативне та фактичне витрачання і-го виду матеріалів на одиницю робіт; Q^{ϕ} - фактичний обсяг і-го виду виконаних робіт у натуральних одиницях; Π^{oi} - облікова ціна і-го виду матеріалів.

Причинами перевитрат матеріалів можуть бути:

- 1) понаднормативні втрати внаслідок порушень умов перевезень і правил складування, витрати на довозення неякісних виробів, що надійшли на будівельні майданчики;
- 2) списання матеріалів на виправлення браку та переробки;
- 3) порушення умов і контролю приймання та відпуску матеріалів, використання на місцях виробів більших (нестандартних) розмірів, незадовільна якість матеріалів, недосконалість організації обліку при русі матеріалів та ін. [14, с.78].

Велике значення має виявлення причин перевитрат матеріалів через понаднормативні природні втрати. При аналізі необхідно здійснювати окремий розрахунок на всі виробничі витрати по доведенню конструкцій та виправленню браку, використавши для цього дані з актів на додаткове списання матеріалів, наряди на виправлення браку.

Відхилення фактичної собівартості матеріалів від планової за рахунок фактора “Цін” обчислюють за формулою:

$$\Delta C_2^M = \sum_{i=1}^n (\Pi^{\phi i} - \Pi^{ni}) N^{\phi i} Q^{\phi} , \quad (3.2)$$

де $\Pi^{\phi i}$, Π^{ni} - відповідно фактична та планово-розрахункова (кошторисна) ціна і-го виду матеріального ресурсу.

Для знаходження загального відхилення в собівартості за рахунок фактору “Норм”, фактору “Цін” використаємо наступні формули:

$$\Delta C (H) = Y^{\beta} [1 - (100 \pm \Delta H) / 100] , \quad (3.3)$$

$$\Delta C (\Pi) = Y^{\beta} [1 - (100 \pm \Delta \Pi) / 100] , \quad (3.4)$$

де $\Delta C (H)$, $\Delta C (\Pi)$ - економія (перевитрати) в результаті зміни норм і цін матеріальних ресурсів; ΔH , $\Delta \Pi$ - зміна норм і цін матеріалів, %;

U^{β} – базовий рівень матеріальних витрат.

Важливий фактор скорочення витрат на матеріали – зниження питомої ваги транспортних затрат, частка яких у матеріальних витратах перевищує 15-20 %. [29, с. 211].

Аналізу транспортних затрат повинно передувати визначення їх рівня у процентах до обсягу будівельно-монтажних робіт, виконаних власними силами будівельної організації по кварталах у розрізі діляниць порівняно з лімітами, які рекомендується встановлювати в оперативно-виробничих планах. Враховують також залучений сторонній та власний автотранспорт. Як джерело аналізу використовують рахунки з доданими до них товарно-транспортними накладними, матеріальні звіти виконавців робіт (майстрів), акти заміру відстаней перевезень та ін. Визначивши за товарно-транспортними накладними масу вантажів і фактичні відстані їх перевезень, слід зіставити їх з відстанями, передбаченими у транспортній схемі.

Під час аналізу вивчають можливості зниження транспортних витрат за рахунок:

- 1) раціонального вибору засобів транспортування та механізації вантажно-розвантажувальних робіт;
- 2) ліквідації приписок вантажів і відстаней перевезень;
- 3) централізації автоперевезень, збільшення транспортної форми постачання, чіткого лімітування автотранспортних витрат відповідно до норм, технологічних карт і раціональних схем перевезень;
- 4) своєчасного пред'явлення претензій транспортним господарствам за порушення термінів перевезень тощо.

В процесі аналізу потрібно проаналізувати причини заміни конструкцій та виробів, передбачених проектом, дорожчими. Ця заміна може відбуватися лише за умов погодження зі замовником і наявності оплати такого подорожчання. Якщо заміна відбулася з вини постачальників, то на суму подорожчання слід пред'явити постачальнику претензію та домогтися її оплати.

Таким чином, організувавши постійно діючу обліково-аналітичну систему за виробничими запасами, підприємство зможе ефективно та раціонально управляти ними в цілях покращення виробничо-господарської діяльності.

Невідкладного розв'язання сьогодні потребує проблема зниження матеріаломісткості будівництва, оскільки у вартості будівельної продукції матеріальні витрати перевищують 52 %. В комплексі заходів, які передбачають зниження матеріаломісткості, економію матеріальних ресурсів, важливе місце займає вдосконалення планування, обліку і аналізу матеріальних ресурсів.

При цьому виходять з того, що критерієм зниження матеріаломісткості у будівництві є скорочення витрачання матеріалів у вартісному і натуральному виразі на одиницю продукції (робіт) при обов'язковому зменшенні сумарних народногосподарських затрат на її створення, які включають одноразові та поточні витрати на стадії будівництва й у сфері експлуатації.

Матеріаломісткість будівництва оцінюють на основі вартісних, натурально-вартісних і натуральних показників. Вартісний показник, який визначається відношенням суми всіх матеріальних витрат до обсягу будівельно-монтажних робіт, є узагальнюючим, синтетичним. За його допомогою досягають порівняльної оцінки матеріаломісткості на всіх рівнях управління будівельним виробництвом. Натурально-вартісний показник матеріаломісткості (в м³ / млн. грн. т/млн. грн. та ін.) характеризує речовий склад матеріальних витрат і визначається відношенням окремих видів матеріальних витрат у натуральному виразі до загального обсягу будівельно-монтажних робіт.

Натуральні показники матеріаломісткості – це витрати конкретного виду матеріального ресурсу на одиницю готового об'єкта будівництва у натуральному виразі (наприклад, на 1000 м² житлової площі, на одиницю виробничої потужності підприємства тощо). Отже, натурально-вартісні та

натуральні показники якісно доповнюють характеристику матеріалоемності, дають змогу конкретизувати заходи, спрямовані на зниження її рівня. Розглянуті показники є основою для розрахунку індексів матеріальних витрат на 1 грн. будівельно-монтажних робіт, питомих витрат найважливіших видів матеріалів у натуральному виразі, співвідношень темпів приросту матеріальних витрат та обсягів будівельно-монтажних робіт.

За допомогою цих показників оцінюють ефективність використання матеріальних ресурсів у звітному періоді порівняно з базовим.

Для характеристики ефективності використання сировини та матеріалів використовується система узагальнюючих та відносних показників, розрахунок яких базується на показнику матеріальних витрат. Це пояснюється тим, що в процесі виробництва готової продукції виробничі запаси поволі споживаються, а їх вартість враховується у витратах виробництва як матеріальні витрати.

До узагальнюючих показників припадають: прибуток на одну гривню матеріальних витрат, матеріаловіддача, матеріаломісткість, коефіцієнт співвідношення темпів зростання обсягу виробництва продукції та матеріальних витрат. Вони здійснюють оцінку ефективності використання виробничих запасів підприємством і його структурними підрозділами.

Розрахунок показників матеріаломісткості продукції обумовлює необхідність визначення коефіцієнта матеріаловіддачі. Як показник, обернений матеріаломісткості, він дозволяє контролювати інтенсивність використання сировини та матеріалів, оскільки характеризує виробництво продукції на 1 грн., використаних матеріальних ресурсів.

Розрахунок відносних показників використання виробничих запасів наведено у табл.3.3.

Коефіцієнт оборотності запасів (коефіцієнт інтенсивності використання) розраховується діленням собівартості реалізованої за звітний період продукції на вартість виробничих запасів.

Коефіцієнт оборотності запасів = Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (ряд. 2050 ф. №2) / Середньорічна вартість виробничих запасів (ряд. Σ100-140 (гр. 3 + гр. 4)/2, ф. № 1) (3.5)

Рівень оборотності виробничих запасів значною мірою залежить від галузевих особливостей і підвищення його в 2016 році до 11 оборотів (15984,0/1405,0) означає покращення організації взаємовідносин з клієнтами.

Тривалість обороту виробничих запасів представляє собою кількість днів, яка потрібна для перетворення виробничих запасів в грошову форму і є величиною оберненою до коефіцієнта оборотності. Скорочення терміну оборотності в 2016 році є позитивним явищем.

Таблиця 3.3

Відносні показники ефективності використання виробничих запасів у ТзОВ «Тернобудмеханізація» за 2015-2016 рр.

Показники	2015 р.	2016 р.	Відхилення, +, –
1. Середньорічна вартість виробничих запасів, тис.грн.	1384,5	1405,0	+20,5
2. Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	15407,0	15984,0	+577,0
3. Коефіцієнт оборотності виробничих запасів, раз	11,13	11,38	+0,25
4. Тривалість періоду оборотності виробничих запасів, дні	8,89	8,79	-0,1

Для детальнішого аналізу використання виробничих запасів користуються частковими показниками, які характеризують споживання окремих складових матеріальних ресурсів (основних і допоміжних матеріалів, палива, енергії тощо).

Найважливішим посеред перелічених показників вважають матеріаломісткість продукції. Матеріаломісткість продукції є

узагальнюючим вартісним показником і визначається як співвідношення суми матеріальних витрат до вартості виготовленої продукції і показує, скільки матеріальних витрат припадає на кожну гривню виготовленої продукції. Аналіз матеріаломісткості продукції дає змогу пошуку резервів скорочення матеріальних витрат на виробництво продукції та сприяє зниженню собівартості [47, с. 86].

У табл. 3.4 подано розрахунок узагальнюючих показників використання виробничих запасів.

Таблиця 3.4

Узагальнюючі показники використання виробничих запасів
у ТзОВ «Тернобудмеханізація» за 2015-2016 рр.

Показники	2015 р.	2016 р.	Відхилення, +, –
1. Обсяг випущеної продукції (без ПДВ), тис.грн.	16289,1	18652,6	+2363,5
2. Матеріальні затрати, тис.грн.	9769,0	10770,0	+1001,0
3. Прибуток (+), збиток (–) від операційної діяльності, тис.грн.	79,0	107,0	+28,0
4. Прибуток (+), збиток (–) на гривню матеріальних витрат, грн. (ряд.3:ряд.2)	0,81	0,99	-0,08
5. Матеріаловіддача, коп./грн. (ряд.1: ряд.2)	1,67	1,73	+0,06
6.Матеріаломісткість, коп./грн.(ряд.2: ряд.1)	0,60	0,58	-0,02

Аналіз використання виробничих запасів на даному підприємстві показує про підвищення у 2016 році ефективності їх застосування. Так, у 2015 р. матеріаломісткість ТзОВ «Тернобудмеханізація» була 0,60 коп./грн., а у 2016 р. – 0,58 коп./грн., це означає, що використання матеріалів збільшилось на 2 коп.(60-58) на кожну гривню реалізованої продукції, наданих БМР. Відповідно й змінились показники матеріаловіддачі продукції, у 2015 р. даний показник становив 1,67 коп./грн. а у 2016 незначно

збільшився на 0,06 коп./грн. (0,73–1,67), це сприяло зменшенню обсягу виробленої продукції і кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів.

В свою чергу, на величину матеріальних витрат впливають: кількість і структура виробленої продукції, питомі витрати матеріалів і вартість цих матеріалів, а на обсяг виробленої продукції – кількість і структура виробленої продукції, а також відпускні ціни на неї. що підприємству потрібно намагатися йти інтенсивним шляхом розвитку, скорочуючи при цьому витрати матеріалів на виробництво і більш раціонально їх використовувати.

В процесі аналізу виробничих запасів особливого значення надають вивченню причин зміни матеріаломісткості продукції. Проводиться такий аналіз на трьох рівнях:

- 1) матеріаломісткість всієї виробленої підприємством продукції;
- 2) матеріаломісткість конкретного виду продукції;
- 3) матеріаломісткість одиниці продукції (питома матеріаломісткість).

Матеріаломісткість продукції ТзОВ «Тернобудмеханізація» залежить від суми матеріальних витрат на її виробництво, а також від обсягу і структури виробленої продукції. В свою чергу, на величину матеріальних витрат впливають: кількість і структура виробленої продукції, питомі витрати матеріалів і вартість цих матеріалів, а на обсяг виробленої продукції – кількість і структура виробленої продукції, а також відпускні ціни на неї.

Аналіз матеріаломісткості окремих видів продукції проводять з метою оцінки її рівня та встановлення причин зміни. До основних причин належать: зміна питомих витрат матеріалів, ціни матеріалів і ціни одиниці продукції.

Для забезпечення режиму економії, пошуку шляхів зниження матеріаломісткості у будівельних організаціях організується оперативний (у межах місяця) та ретроспективний аналіз матеріальних ресурсів (за підсумками кварталу, року).

У ході ретроспективного аналізу особливе місце належить визначенню рівня зниження матеріаломісткості будівництва порівняно з базовим

періодом (плановим рівнем) за рахунок зниження виробничих норм витрачання матеріалів, ліквідації непродуктивних витрат і втрат матеріалів з урахуванням зміни технологічної структури будівельно-монтажних робіт і рівня цін на матеріальні ресурси.

В ході аналізу слід звертати увагу на впровадження особових рахунків економії, динаміку витрачання основних будівельних матеріалів у натуральних показниках на 1млн. грн. будівельно-монтажних робіт, що дає змогу виявити тенденцію до зміни матеріаломісткості будівництва. Слід визначити, як реалізуються основні напрями скорочення матеріаломісткості шляхом збільшення питомої ваги прогресивних ефективних матеріалів, виробів і конструкцій, вдосконалення проектних рішень, застосування при будівництві об'єктів виробничого призначення нових прогресивних технологій та високопродуктивного устаткування, яке не потребує великих виробничих площ, раціональне використання матеріальних ресурсів і скорочення їх втрат при виробництві, транспортуванні та зберіганні. На основі аналізу розробляють заходи з економії матеріальних ресурсів з урахуванням конкретних виробничих умов.

Таким чином, організувавши постійно діючу аналітичну роботу з визначення ефективності використання виробничих запасів та їхнього впливу на формування собівартості і операційного прибутку, підприємство зможе ефективно та раціонально управляти ними в цілях покращення виробничо-господарської діяльності.

3.3. Резерви зниження матеріальних витрат підприємства та шляхи підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів

Розширення виготовлення продукції відбувається не стільки за рахунок приросту виробничих запасів, скільки внаслідок підвищення ефективності їх вживання. У зв'язку з цим найважливішим напрямом аналізу є вивчення і дослідження закономірностей витрат матеріалів та резервів подальшого їх зниження.

Правильне вичерпне узагальнення результатів економічного аналізу сприяє науковій організації управління виробництвом. Методика узагальнення результатів аналізу повинна бути чіткою, охоплювати всі основні висновки аналізу, бути доступною на рівні керівників підприємства і всіх його ланок, а також практично прийнятною для всіх робітників. Разом з тим, вона повинна забезпечувати підрахунок всіх виявлених в процесі аналізу резервів, використання яких дозволить збільшити обсяг виробництва продукції, а також рівень залежних від цього показників інших важливих сторін удосконалення роботи підприємства і підвищення ефективності виробництва [30, с.195].

Результат економічного аналізу відображаються в аналітичній інформації. Розроблені і відображені в аналітичній інформації заходи по усуненню виявлених причин відхилення від плану і використання резервів є основою для прийняття раціональних управлінських рішень. Однак рівні управління підприємством і окремими його підрозділами, а також зміст їх роботи різні, і тому при єдності загальної методики узагальнення результатів економічного аналізу її специфіка стосовно до різних ланок управління потребує належного і чіткого визначення.

На основі аналізу окремих факторів, які впливають на матеріальні витрати, підраховують втрати, недоодержану економію і резерви зниження

витрат. При цьому враховуються не всі виявлені можливості зниження витрат різних видів матеріалів, а лише по тих матеріалах, нестача яких обмежувала зростання виробництва. При підрахунку резервів росту обсягу робіт за рахунок кращого забезпечення використання матеріалів необхідно додати всі виявлені при аналізі матеріалів негативні відхилення при недопущенні повторного їх рахунку.

Важливим попередженням раціонального використання сировини і матеріалів у виробництві є нормування сировини і матеріалів, його удосконалення. Від організації нормативного господарства залежить дієвість системи ефективності планування і фактичного використання матеріальних ресурсів [29, с.185] .

Таблиця 3.5

Зведений підрахунок резервів росту обсягу будівельно-монтажних робіт по матеріальних витратах у ТзОВ «Тернобудмеханізація»

Назва резерву	Сума резерву, тис. грн.
Зниження норм витрачання матеріалів	0,94
Зниження цін на матеріали та конструкції	1,14
Зміна транспортних схем перевезень матеріалів	5,06
Вплив структурних зрушень	11,92
Разом	18,46

Норма витрат представляє завдання, яке фіксує гранично допустиму величину затрат конкретних матеріальних ресурсів на одиницю робіт.

Прогресивною для підприємства вважається та норма, яка розроблена в умовах застосування передових технологічних методів виготовлення продукції, нової техніки і організації виробництва, передбачає менше дольове витрачання матеріалу, ніж у попередньому періоді.

На окремих підприємствах існує практика застосування завищених норм витрачання сировини і матеріалів з метою одержання невиправданої економії матеріальних ресурсів чи застарілих норм, які не орієнтують

колективи підприємств на досягнення найкращих результатів. Виявлені відхилення фактичних витрат від таких норм не показують реальної економії чи перевитрат матеріальних ресурсів. Тому в процесі аналізу використання матеріальних ресурсів необхідно здійснювати перевірку обґрунтованості норм витрат.

Порівняння поточних норм і фактичних витрат із галузевими нормами дозволяє визначити місце підприємства серед передових підприємств галузі. Однак таке співставлення ефективне в тому випадку, коли галузева норма не застаріла. Відхилення поточних норм від галузевих можуть виникати через відмінність в природних умовах, стану техніки і технології, віддаленості постачальників, видів транспортування і з інших причин. Системний аналіз причин невідповідності поточних норм підприємства галузевим нормам дозволяє знайти найбільш економічне рішення у визначенні реальних затрат, які приймаються при розрахунку поточних норм.

В основних напрямках економічного розвитку України передбачається економія матеріальних затрат за рахунок зниження матеріаломісткості продукції. Ця економія є основою для визначення завдань підприємств по середньому зниженню норм витрат. Завдання встановлюються по найбільш важливих видах сировини та матеріалів і представляють собою величину (процент) зниження діючих у звітному році норм витрат і суму економії матеріальних ресурсів проти нормативного використання в попередньому році. Підприємствам встановлюються проценти зниження норм витрат чорних металів, сталевих труб, прокату кольорових металів, теплової та електричної енергії, палива і ін. Завдання визначаються не за видами продукції, яка виготовляється, а по групах матеріальних цінностей. В планах організаційно-технічних заходів передбачається зниження норм витрат за рахунок впровадження оргтехзаходів по удосконаленню техніки і технології виробництва продукції, конструкцій, виробів, максимальної переробки вихідної сировини [29, с.188].

У випадках, коли фактична економія матеріалів проти нормативних витрат попереднього чи звітного року не відповідає встановленим завданням, важливо визначити, за рахунок чого підприємство добивається фактичного зниження норм – заходів, які плануються чи не плануються. Виходячи із нормативних витрат конкретних видів матеріалів, визначених за нормами попереднього року у відповідності зі встановленими завданнями – процентами зниження норм витрат розраховується нормативна сума економії матеріальних ресурсів.

Понадпланова чи недоодержана економія проти встановлених завдань розраховується порівнянням фактично утвореної економії матеріальних ресурсів проти норм попереднього року з плановою сумою економії.

Отже, під економією прийнято розуміти підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів, яке виражається у збільшенні обсягів виробництва при незмінному чи зменшеному рівні їх використання, у зниженні дольового витрачання матеріалів на одиницю продукції (робіт) при виконанні встановлених нормативними актами і державними стандартами вимог по технічному рівні і якості продукції [47, с.211].

Досить важливе значення має питання матеріально-технічного постачання з врахуванням ринкових умов господарювання. Треба прийняти до уваги, що система матеріально-технічного забезпечення в значній мірі визначає результати будівельного виробництва, впливає безпосередньо на використання виробничих фондів, ритмічність будівельно-монтажних робіт, собівартість, продуктивність праці та на показник господарської діяльності. [44, с.51].

На даний час здійснюється перехід від централізованого фондування матеріальних ресурсів і прикріплення споживача до постачальників до прямих господарських зв'язків між підприємствами з широким розвитком демократичних принципів організації матеріально-технічного забезпечення.

Оптова торгівля як перспективна форма матеріально-технічного забезпечення здійснюється за замовленням споживачів без лімітів і фондів.

Вона найбільш повно відповідає діяльності підприємств та принципам госпрозрахунку. Перехід на оптову торгівлю повинен стати основною формою матеріально-технічного забезпечення підприємств, сприяти взаємовигідному співробітництву трудових колективів, посиленню прямих зв'язків між виробниками та споживачами, а також кращому насиченню ринку продукцією виробничо-технічного призначення [38, с.25].

Перебудова системи матеріально-технічного забезпечення має на меті досягти економії матеріальних ресурсів та скорочення виробничих запасів, максимального залучення до господарського обігу вторинної сировини, випереджуючого розвитку виробництва економічних і ресурсозберігаючих видів продукції.

Негативний вплив на ефективність будівельного виробництва мають перебої у матеріально-технічному постачанні. Вплив перебоїв у постачаннях визначається за допомогою показників, які характеризують втрати від заміни матеріалів, простої будівельної техніки та робітників через відсутність необхідних матеріалів, недовиконання планових обсягів будівельно-монтажних робіт. Щоб уникнути можливих перебоїв у постачанні, будівельні організації створюють виробничі запаси матеріалів у більшому обсязі, ніж потрібно за умовами поставок, і через це зазнають збитків, пов'язаних із зберіганням матеріалів.

Отже, при умові усунення негативних впливів факторів забезпечення виробництва матеріальними ресурсами і їх ефективного використання можна досягти економії матеріальних ресурсів, збільшення обсягів будівельно-монтажних робіт.

Висновки до розділу 3

1. Аналіз виробничих запасів набуває особливу вагомість при обґрунтуванні відповідних рішень з урахуванням минулих тенденцій, поточного стану і можливостей прогнозування напрямів розвитку підприємства у майбутньому. На ТзОВ «Тернобудмеханізація», виробничі запаси у 2015 році мають вагому частку у структурі оборотних активів – 36,47 %, однак найбільшу частку складала дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги – 58,74 %, що на 4,42 % більше, ніж у 2016 р. (54,32%). Разом з тим у 2016 р. балансова вартість виробничих запасів збільшились на 0,47 % і складала 1551 тис.грн. або 36,94 % у структурі оборотних активів підприємства, а також у 2017 р. спостерігається значне збільшення товаро-матеріальних цінностей підприємства – 1597 тис. грн. Паралельно у 2016 р. відбулося збільшення частки оборотних активів (53,82 % порівняно з 53,34 у 2015 р.) в загальній структурі активів, що є позитивним явищем для підтримання платоспроможності та загальної ліквідності досліджуваного підприємства.

Проаналізуємо

2. Проаналізувавши наявність на підприємстві виробничих запасів за 2015-та 2017рр., зазначимо, що за 2016 рік в порівнянні з 2015 р. сума виробничих запасів, які були використанні для виробництва продукції та інші господарські потреби збільшилась на 293 тис.грн. Структура виробничих запасів за аналізований період зазнала незначних змін. Зокрема за 2016 р. в порівнянні з попереднім звітним періодом збільшилось використання сировини і матеріалів на 240,3 тис.грн., також збільшилась їх питома вага на 2,03%, збільшилися в залишках на 46,2 тис.грн. запасні частини, це може свідчити про те, що підприємство виконувало безперебійно виробництво та здійснювало заходи щодо утримання і ремонтів будівельної техніки, також відбулося збільшення МШП на 5,5 тис.грн.

Аналіз динаміки і структури виробничих запасів і оборотних активів ТзОВ «Тернобудмеханізація» свідчить про досить ефективну роботу підприємства в періоді, що аналізується. На підприємстві за поточний період виробничі запаси збільшились на 18,82 %, однак негативним фактором є значне підвищення кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, які зросли порівняно з минулим періодом.

3. В ході проведення розрахунків встановлено, що використання матеріалів на ТзОВ «Тернобудмеханізація» у 2016 р. склали найбільшу частку у структурі операційних витрат (57,54 %) і становили 10 770 тис.грн., а за 2015 рік аналогічні витрати склали 9 769 тис.грн. (57,25 %).

Поряд з тим, спостерігається збільшення залишків на дату балансу будівельних матеріалів, які в 2016 р. в абсолютній сумі збільшились на 293 тис.грн. Збільшення цих запасів є доцільним, враховуючи діяльність якою займається дане підприємство. Структурні зрушення демонструють, що спостерігається збільшення замовлень на будівництво, що надходять від замовників.

4. Встановлено, що рівень оборотності виробничих запасів значною мірою залежить від галузевих особливостей і підвищення його в 2016 році до 11 оборотів (15984,0/1405,0) означає покращення організації взаємовідносин з клієнтами. Скорочення терміну оборотності в 2016 році також є позитивним явищем.

5. Аналітичні процедури в процесі проведення контролю за ефективністю використання матеріальних ресурсів є важливим при вирішенні управлінських задач. Відтак, у 2015 р. матеріаломісткість ТзОВ «Тернобудмеханізація» була 0,60 коп./грн., а у 2016 р. – 0,58 коп./грн., це означає, що використання матеріалів збільшилось на 2 коп.(60-58) на кожен гривню реалізованої продукції, наданих БМР. Відповідно й змінились показники матеріаловіддачі продукції, у 2015 р. даний показник становив 1,67 коп./грн. а у 2016 незначно збільшився на 0,06 коп./грн. (0,73–1,67), це

сприяло зменшенню обсягу виробленої продукції і кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В результаті опрацювання законодавчої, нормативної і інструктивної бази, наукової літератури, та проведених практичних досліджень з питань обліку та аналізу виробничих запасів на базі ТзОВ «Тернобудмеханізація», сформовано певні висновки і пропозиції:

1. Відповідно до П(С)БО 9 запаси визнаються активами, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена. На відміну від національних положень, визначення запасів у МСБО 2 «Запаси» зосереджує увагу на споживчих властивостях запасів, і менше уваги приділяється цінності або можливостям отримання доходу в майбутньому і вартісної оцінки. Так, згідно з п.6 даного стандарту, запаси - це активи, які: а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

2. Аналіз економічних досліджень дозволив сформулювати визначення виробничих запасів як економічної категорії: виробничі запаси – це складові предметів праці, які беруть участь у виготовленні продукції, але безпосередньо ще не задіяні у виробничому процесі, споживаються протягом одного виробничого циклу і всю свою вартість переносять на вартість кінцевого продукту.

3. Виходячи з умов визнання запасів в нормативній базі та відповідно до економічної суті рахунку бухгалтерського обліку з аналогічної назвою 20 «Виробничі запаси», який призначений для обліку цих активів, пропонується таке визначення виробничих запасів як об'єкта обліку і аналізу: виробничі запаси – це складова частина матеріальних запасів, яка використовуються у

процесі виробництва протягом одного виробничого циклу, повністю переносить свою вартість на вартість створеної продукції, раціональне використання якої є однією з головних умов ефективного господарювання.

На нашу думку, після споживання, списання у виробництво чи на інші загальногосподарські цілі виробничі запаси трансформуються в категорію «матеріальні витрати».

4. Досліджуючи елементи та структуру виробничих запасів в нормативні та економічній літературі, рекомендовано у склад поняття «Виробничі запаси» включати наступні елементи: сировина і матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; паливо; тара і тарні матеріали; будівельні матеріали; матеріали, передані в переробку; запасні частини; матеріали сільськогосподарського призначення; інші матеріали; МШП. Така структура відповідає їх економічній природі і обґрунтованому групуванню як об'єктів обліку, оскільки ці елементи мають однакову методику щодо оцінки та методики обліку. ТЗОВ «Тернобудмеханізація» в склад виробничих запасів відносить: сировину та матеріали; паливо; запасні частини; МШП.

5. На ТЗОВ «Тернобудмеханізація» в положеннях про облікову політику є окремий пункт, що стосується оцінки запасів. В ньому зазначається, що при вибутті запасів необхідно використовувати метод ФІФО. На нашу думку, вибір даного методу є обґрунтований, оскільки він є найменш трудозатратним, і хоча й не враховує коливання цін на момент списання, однак дає змогу в обліковій системі адекватно і поступово відобразити механізм впливу на собівартість продукції зміни цін на сировину, матеріали, паливо тощо.

6. Застосування типових форм первинного обліку дає можливість здійснювати облік та контроль за використанням матеріальних цінностей, здійснювати контроль за дотриманням встановлених лімітів відпуску матеріалів на виробничі потреби, обліковувати рух матеріалів на складі, здійснювати контроль за відхиленням фактичного залишку матеріалів від

встановлених норм запасу, а також сигналізувати про відпуск матеріалів понад встановлений ліміт або про заміну матеріалів.

До 2004 р. застосування типових форм з використання виробничих запасів регулювалось Наказом Міністерства статистики України № 193 «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів» від 21.06.96р. На теперішній час дані форми втратили чинність і є необов'язковими, однак їхня інформаційна цінність має велике значення в організації аналітичного і внутрішньогосподарського обліку і контролю. Тому все ж рекомендуємо їх для використання у практиці ТзОВ «Тернобудмеханізація».

7. Нами пропонується на ТзОВ «Тернобудмеханізація» вести облік матеріальних витрат у виробництво за такими статтями:

- ✓ матеріали,
- ✓ паливо,
- ✓ будівельні конструкції,
- ✓ транспортно-заготівельні витрати,
- ✓ витрати в інші калькуляційні статті прямих витрат (витрати палива для будівельних машин та механізмів та матеріали для загально-виробничих потреб).

Така структура виходить з того факту, що матеріальні витрати, крім прямих матеріальних витрат, обліковуються і в складі інших калькуляційних статей та включаються у відповідний елемент операційних витрат, та витрат періоду.

8. Загальна сума використаних виробничих запасів та МШП за 2016 р. становила 10 770 тис.грн. В ТзОВ «Тернобудмеханізація» виробничі запаси відпускаються на такі потреби: придбання (виготовлення) матеріалів; основне виробництво; допоміжне виробництво; на витрати на утримання будівельних машин і механізмів; на загально-виробничі витрати; на адміністративні витрати; на інші витрати операційної діяльності. Зокрема, для придбання (виготовлення) матеріалів за січень 2017 р. списано виробничих запасів на

суму 2 747 грн.; для потреб основного виробництва (у собівартість БМР) – на суму 285 348 грн. і допоміжного виробництва – на суму 2001 грн.

9. Аналіз виробничих запасів набуває особливу вагомість при обґрунтуванні відповідних рішень з урахуванням минулих тенденцій, поточного стану і можливостей прогнозування напрямів розвитку підприємства у майбутньому. На ТзОВ «Тернобудмеханізація», виробничі запаси у 2015 році мають вагому частку у структурі оборотних активів – 36,47 %, однак найбільшу частку складала дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги – 58,74 %, що на 4,42 % більше, ніж у 2016 р. (54,32%). Разом з тим у 2016 р. балансова вартість виробничих запасів збільшились на 0,47 % і складала 1551 тис.грн. або 36,94 % у структурі оборотних активів підприємства, а також у 2017 р. спостерігається значне збільшення товаро-матеріальних цінностей підприємства – 1597 тис. грн. Паралельно у 2016 р. відбулося збільшення частки оборотних активів (53,82 % порівняно з 53,34 у 2015 р.) в загальній структурі активів, що є позитивним явищем для підтримання платоспроможності та загальної ліквідності досліджуваного підприємства.

Проаналізуємо

10. Проаналізувавши наявність на підприємстві виробничих запасів за 2015-та 2017рр., зазначимо, що за 2016 рік в порівнянні з 2015 р. сума виробничих запасів, які були використанні для виробництва продукції та інші господарські потреби збільшилась на 293 тис.грн. Структура виробничих запасів за аналізований період зазнала незначних змін. Зокрема за 2016 р. в порівнянні з попереднім звітним періодом збільшилось використання сировини і матеріалів на 240,3 тис.грн., також збільшилась їх питома вага на 2,03%, збільшилися в залишках на 46,2 тис.грн.запасні частини, це може свідчити про те, що підприємство виконувало безперебійно виробництво та здійснювало заходи щодо утримання і ремонтів будівельної техніки, також відбулося збільшення МШП на 5,5 тис.грн.

Аналіз динаміки і структури виробничих запасів і оборотних активів ТзОВ «Тернобудмеханізація» свідчить про досить ефективну роботу підприємства в періоді, що аналізується. На підприємстві за поточний період виробничі запаси збільшились на 18,82 %, однак негативним фактором є значне підвищення кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги, які зросли порівняно з минулим періодом.

11. В ході проведення розрахунків встановлено, що використання матеріалів на ТзОВ «Тернобудмеханізація» у 2016 р. склали найбільшу частку у структурі операційних витрат (57,54 %) і становили 10 770 тис.грн., а за 2015 рік аналогічні витрати склали 9 769 тис.грн. (57,25 %). Поряд з тим, спостерігається збільшення залишків на дату балансу будівельних матеріалів, які в 2016 р. в абсолютній сумі збільшились на 293 тис.грн. Збільшення цих запасів є доцільним, враховуючи діяльність якою займається дане підприємство. Структурні зрушення демонструють, що спостерігається збільшення замовлень на будівництво, що надходять від замовників.

12. Встановлено, що рівень оборотності виробничих запасів значною мірою залежить від галузевих особливостей і підвищення його в 2016 році до 11 оборотів (15984,0/1405,0) означає покращення організації взаємовідносин з клієнтами. Скорочення терміну оборотності в 2016 році також є позитивним явищем.

13. Аналітичні процедури в процесі проведення контролю за ефективністю використання матеріальних ресурсів є важливим при вирішенні управлінських задач. Відтак, у 2015 р. матеріаломісткість ТзОВ «Тернобудмеханізація» була 0,60 коп./грн., а у 2016 р. – 0,58 коп./грн., це означає, що використання матеріалів збільшилось на 2 коп. (60-58) на кожну гривню реалізованої продукції, наданих БМР. Відповідно й змінились показники матеріаловіддачі продукції, у 2015 р. даний показник становив 1,67 коп./грн. а у 2016 незначно збільшився на 0,06 коп./грн. (0,73–1,67), це сприяло зменшенню обсягу виробленої продукції і кожної гривні витрачених матеріальних ресурсів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрос С. В. Аналіз діяльності підприємства: продуктивне використання виробничих запасів / С. В. Андрос // Економічний вісник НТУУ «КПІ» : Збірник наукових праць. – 2014. – № 5. – С. 145–153.
2. Багрій К. Л. Поняття матеріальних запасів підприємства: необхідність їх створення/ К. Л. Багрій// Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Науковий журнал. –2016. –№ 4. – С. 104-109.
3. Багрій П. І. Економічний словник / П. І. Багрій, С. І. Дорогунцов. – Укр. Радянська енциклопедія Академії наук УРСР, 1973. – 621 с.
4. Білуха М., Лиско О. Логістика матеріальних потоків у будівництві, їх облік і контроль // Бухгалтерський облік і аудит, 2011. – № 3. – С. 29-34.
5. Білуха М., Роздобудько В. Інтегровані бази даних в АРМ з обліку матеріально-технічних ресурсів // Бухгалтерський облік і аудит, 2012. – № 3. – С. 55-59.
6. Бородкин А. С. Учет в объединении и предприятии / А. С. Бородкин, М. А. Шевчук. – К. : Техника, 1978. – 174 с.
7. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч. для студ. вищ. навчальних закладів] / Бутинець Ф. Ф. – [3-тє вид.]. – Житомир : ПП «Рута», 2003. – 444 с.
8. Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : [навч. посібник] / Бутинець Ф.Ф., Горецька Л.Л. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 544с.
9. Бухгалтерский учет : [учеб. пособ.] – 2-е изд. / Безруких П. С., Кашаев А. И., Рогулин Д. А. и др.; Под ред. П. С. Безруких. – М. : Финансы и статистика, 1983. – 375 с.
10. Бухгалтерський облік в Україні : [навч. посіб.] – 6-те вид., доп. і перероб. / За ред. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішовського. – Львів: Нац. ун-т «Львівська політехніка», «Інтелект-Захід», 2007. – 1200 с.

11. Бухгалтерський фінансовий облік : [підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів] – 7-ме вид., доп. і перероб. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця.– Житомир: ПП «Рута», 2006. – 832 с.
12. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : [навчально-практичний посібник] / Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїната ін. – К. : Центр учбової літератури, 2010. – 536 с.
13. Велш Г. А. Основи фінансового обліку / Г. А. Велш, Д. Г. Шорт. ; [пер. з англ. О. Мінін та О. Ткач]. – К. : Основи, 1997. – 943 с.
14. Гамова О. В. Облік та аналіз ефективного використання виробничих запасів на підприємстві / Гамова О.В.// Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності, 2012.- С. 76-81.
15. Глібка О.В., Рилєєв С.В. Удосконалення обліку і розробка системи контролю та аналізу виробничих запасів підприємства // Наукові конференції. Доступно з: <http://intkonf.org/glibka-ov-rileev-sv>
16. Глібка О.В., Рилєєв С.В. Удосконалення обліку і розробка системи контролю та аналізу виробничих запасів підприємства // Наукові конференції. Доступно з: <http://intkonf.org/glibka-ov-rileev-sv>
17. Голов С. Ф. Управлінський облік : [підручник] – 3-ге вид. – К.: Лібра, 2007. – 704 с.
18. Голов С.Ф., Костюченко В.М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі. [Практичний посібник] / Голов С.Ф., Костюченко В.М. – К.: Лібра, 2001. – 840с.
19. Гопцій Р. Втрачені та неповернені МШП: наслідки для працівника та роботодавця // Все про бухгалтерський облік. – 2013. – № 108. – С. 11-13.
20. Грабова Н. М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках : [навчальний посібник для студ. ВНЗ] / Н. М. Грабова, Ю. Г. Кривоносов. – К. : АСК, 2006. – 416 с.

21. Грабова Н.М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках : [навч.посібник] – 3 вид., доп. – К.: А.С.К., 2006. – 88с.
22. Грачова Р. Облік запасів за МСФЗ: витрати з придбання та переробки//Дебет- Кредит,2007.-12 лютого (№7) .-С. 39-42.
23. Губа Є. Облік надходження (вибуття запасів) // Дебет-Кредит, 2017. – № 12 (Школа бухгалтера). – С. 11-12.
24. Деващук Л.Г. Теоретичні основи та практика бухгалтерського обліку: [навчальний посібник] – Ч. 1 / Л.Г. Деващук, В.І. Єрмалаєва, Я.П. Квач, О.В. Рудинська. – Х.: ТОВ «Одісей», 2007. – 488 с.
25. Дерев'яненко С. Проблем поменшало. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів // Пропозиція. Інформаційний щомісячник. – 2011. – №2. Доступний з:[http:// www.propozitsiya.com](http://www.propozitsiya.com).
26. Должанський М. І., Должанський А. М. Бухгалтерський облік в Україні з використанням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: [навчальний посібник] /Должанський М. І., Должанський А. М. — Л.: Львівський банківський інститут НБУ, 2003. — 494 с.
27. Дубініна М. В. Сутність виробничих запасів як складової частини процесу виробництва / М. В. Дубініна // Тенденції та закономірності розвитку обліково-аналітичного забезпечення в Україні : Тези доповідей на вузівської науково-практичної конференції. –Миколаїв : НУК, 2015. – 156 с.
28. Економічна енциклопедія / відповідальний редактор С.В. Мочерний. — Київ: Видавничий центр «Академія». — Т. 1, 2000. – 863 с.
29. Економічний аналіз: [навч.посібник] / В. М. Серединська, О. М.Загородна, Р. В.Федорович. – Тернопіль: Видавництво Астон, 2010. – 624 с.
30. Житна І. П. Економічний аналіз господарської діяльності підприємств : [посібник] / Переклад із рос. – К.: Вища шк., 1992. – 191с.

31. Завгородній В.П., Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу : [посібник] / Завгородній В.П., Сопко В.В. – К.: КНЕУ, 2004. – 258 с.
32. Задорожний З.В. Бухгалтерський облік в будівництві : [навчальний посібник] / Задорожний З.В., Крупка Я.Д., Мельник Р.О. – Тернопіль: ПП «Принтер-інформ», 2004 – 514 с.
33. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік: [Монографія] / З. В. Задорожний. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – 336 с.
34. Заруба І. Малоцінні та швидкозношувані предмети: особливості обліку // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 108. – С.6-9.
35. Інвентаризація-2013 : Спецвипуск // Баланс. – 2013. -№ 44 (30 жовтня). – С. 2-32.
36. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій – Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.
37. Камінська Т.Г. Первинна облікова документація та її інформативні властивості // Економіка АПК. - 2008. - № 12. - С. 112-116.
38. Коблянська Г. Ю. Порівняльна характеристика П(С)БО 9 «Запаси» і МСБО 2 «Запаси» / Г. Ю. Коблянська, К. О. Ревенко // Економіка: теорія та практика. – 2016. – № 2. – С. 50-56.
39. Коваленко А. М. Бухгалтерський облік в Україні. Відтеорії до практики : [навч.посіб.] /За ред. А. М. Коваленко. – Дніпропетровськ : ВКК «Баланс-Клуб», 2006. – 1024 с.
40. Косміна Р. М. Бухгалтерський облік: [навч.посіб.] /Косміна Р.М. – К.: Вища школа , 2003. – 174с.
41. Костенко О.М. Обліково-аналітична інформаційна система підприємства // Економіка АПК. -2014. -№ 7. - С. 87-91.

42. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку : [підручник для студ. вищ. навч. закл.] / М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 576 с.
43. Кузнецова С. Організація бухгалтерського обліку з огляду на організаційну структуру суб'єктів господарювання // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 10. – С. 8-13.
44. Лахтіонова Л.А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання: [Монографія] / Лахтіонова Л.А. – К.: КНЕУ, 2007. – 387с.
45. Лень В. С. Бухгалтерський облік в Україні: нормативна та методична база : [навч. матеріали для студ. вищих навчальних закладів економічних спеціальностей] / Лень В.С. – Чернігів: ЧДТУ. – 2005. – 396 с.
46. Либерман Л. В. Учет материальных ценностей : [науч. изд.] / Либерман Л. В. – М. : Финансы и статистика, 1989. – 107 с.
47. Литвин Б. М. Економіко-аналітична діяльність організації: [підручник] / Б. М. Литвин. – Тернопіль: Економічна думка, 2008. – 496 с.
48. Личук Н. Облік виробничих запасів в системі управління оборотними активами підприємства // Наукові конференції. Доступно з: <http://intkonf.org/lichuk-n>
49. Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік : [підручник] / Лишиленко О.В. – К.: Вид-во: „Центр навчальної літератури”. – 2004. – 632 с.
50. Лісна І. Коли йде той, хто приходить першим: вибираємо метод оцінки вибуття запасів // Все про бухгалтерський облік. – 2016. – №111. – с.13-16.
51. Ловінська Л.Г. Бухгалтерський облік для економістів та правознавців у схемах і таблицях: [навч. посіб.] / Ловінська Л.Г., Олійник Л.В., Галат Л.О. – К.: КНЕУ. – 2005. – 329 с.
52. Ловінська, Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку : [Монографія] / Л. Г. Ловінська ; Мін-во освіти і науки України, Київський нац. економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана. – К.: КНЕУ, 2006.– 256 с.

53. Лопатіна В. В. Економічна сутність виробничих запасів / В. В. Лопатіна // наукові праці. Економіка. – Вип. 177. – Т.189. – С. 67-71.
54. Лучко М. Р., Бенько І. Д. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 2017. – 256 с.
55. Маренич Т. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку / Т. Г. Маренич // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства ім. П. Василенка. – 2015. – С. 19-25.
56. Материально-техническоеобеспечениестроительства: Справочник. В 2 т. / Под ред. В.А. Спектора. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Стройиздат, 1990. – 240 с.
57. Мельник А.В., Балахонова Л.В. Особливості обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів // Наукові конференції. Доступно з:<http://www.snfkonf.jrg/melnikav-balakonova-lv/>
58. Методичні рекомендації № 561 – Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Мінфіном від 30.09.03 р. № 561.
59. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт – Наказ Міністерства регіонального розвитку та будівництва України № 573 від 31.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу з: <http://msmeta.com.ua/file/Metoduchni%20rekomendazii.pdf>.
60. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений / ДэниелМиддлтон ; [пер. с англ. И. И. Елисеевой]. – М. :Издательское объединение «ЮНИТИ», 1997. – 408 с.
61. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» – IAS/ Офіційний сайт Міністерства фінансів України – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_021.
62. Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS) [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Міністерства фінансів України. – Режим доступу:http://minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410.

63. Міняйло В. Оцінка вибуття запасів / В. Міняйло // Дебет-Кредит. – 2015. – № 48. – С. 29-31.
64. Муравський В. В. Відмова від первинного документування як чинник інтеграції повністю автоматизованої системи обліку // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 10. – С. 35-42.
65. Мус Г. Бухгалтерский учет : основы – задания – решения : [учеб.пособ.] / Г. Мус, Р. Ханшманн. ; [пер. с нем. С. Лобачевской]. – К. :КНЕУ, 2000. – 368 с.
66. Нападівська Л. В. Управлінський облік : [Монографія] / Нападівська Л. В. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
67. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13.39>.
68. Новодворский В. Д. Бухгалтерский учет производственных ресурсов (Вопросы теории и практики) / В. Д. Новодворский. – М. :Финансы и статистика, 1989. – 284 с.
69. Облік запасів. Спецвипуск // Баланс, 2014. – 28 вересня (№ 39). – С.52-53.
70. Облікова політика підприємства: оновлюємо наказ // Все про бухгалтерський облік. – 2016. – №3(12 січня) . – С. 8-11.
71. ПДВ у 2018 році // Головбух [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://www.golovbukh.ua/article/7072-pdv-u-2018-rots>
72. Петрова В. И. Бухгалтерский учет на машиностроительном предприятии / В. И. Петрова. – М. : Машиностроение, 1981. – 384 с.
73. Податковий кодекс України – Офіційний документ ВРУ № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/2755-17>.
74. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» – Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» – Наказ Міністерства фінансів України № 205 від 28.04.2001 р. [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/z1025-03>.
76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» – Наказ Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
77. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань – Наказ Міністерства фінансів України № 879 від 02.09.2014 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>
78. Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість – постановою Кабінету Міністрів України № 569 від 16.10.2014 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-%D0%BF#n11>
79. Приймачок О.М. Деякі аспекти управління виробничими запасами // Економіка: проблеми теорії та практики. Вип. 191. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2016. – С. 856–862.
80. Приймачок О.М. Організація обліку виробничих запасів на складі // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. – №11. – Черкаси: ЧДТУ, 2014. - С. 193–197.
81. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні – Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу з: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
82. Про визначення розміру збитків, завданих підприємству, установі, організації розкраданням, знищенням (псуванням), недостачею або втратою дорогоцінних металів, дорогоцінних каменів і валютних цінностей – Закон України № 217/95 від 06.06.1995 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/217/95-%D0%B2%D1%80>.
83. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку запасів [Текст] : наказ затв. МФУ від 10.01.2007 № 2. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi8bin/laws/main.cgi>.

84. Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей – Постанова Кабінету міністрів України № 116 від 22.01.1996 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/116-96-%D0%BF>.
85. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів – Наказ Міністерства статистики України № 193 від 21 черв. 1996 р. [Електронний ресурс]– Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0193202-96>.
86. Пушкар М. С. Фінансовий облік : [навчальний посібник] / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-Бланш, 2002. – 628 с.
87. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: Монографія. – Тернопіль: Карт-бланш,2007. –359с.
88. Рибалко О.М., Болдієва О.В. Вдосконалення обліку виробничих запасів // Держава та регіони. – 2014. – №3. – с. 210-215.
89. Річард Д. Ірвін, Інк. Фінансовий облік / Річард Д. Ірвін, Інк. ; [авторизований переклад з англійського видання : О. Мінін, О. Ткач]. – 1997. – 262 с.
90. Скоробогата Н.Л. Бухгалтерський облік за національними стандартами: [посібник] / Н.Л. Скоробогата, В.Ф. Шпак. - К.: НАУ, 2005. – 422 с.
91. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : [навчальний посібник] / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
92. Суков Г. С.Вирішення проблем обліку запасів / Суков Г. С. // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – № 2 (32). – 340 с. – С.187- 195.
93. Терещенко Л. О. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посібник / Л. О. Терещенко, І. І. Матієнко-Зубенко. – К. : КНЕУ, 2004. – 187 с.
94. Титенко Л. В. Економічна сутність виробничих запасів / Л. В. Титенко // Фінанси, облік і аудит. – 2011. – № 18. – С. 361-369.
95. Ткач В.И., Ткач В.М. Международная система учета и отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160с.

96. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий учет на підприємствах України: Учебник для студ. высш. учеб. завед. экон. спец. – 7-е изд., дополн. и перераб. – К.: А.С.К., 2005. – 864 с.
97. Хомин П.Я., Журавель Г.П. Парадигми й контрверзи бухгалтерського обліку та звітності: Монографія. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 299 с.
98. Хэндриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хэндриксен, М. Ф. Ван Бреда ; [пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
99. Церетелі Л. Облік малоцінних та швидкозношуваних предметів / Л. Церетелі // Вісник податкової служби України, 2011. – №11. – С.21-25.
100. Чалий І. Застосування П(С)БО 18 «Будівельні контракти»: вирішуємо труднощі, що виникли // Все про бухгалтерський облік – 2006. – № 58. – С.22-25.
101. Шара Є. Ю. Бухгалтерський облік у бюджетних установах та організаціях : [навчальний посібник] / Є. Ю. Шара, О. М. Андрієнко, Л. І. Жидеєва. – Київ : «Центр учбової літератури», 2011. – 546 с.
102. Шарманська В. М. Первинна документація і реєстри бухгалтерського обліку : [навчальний посібник для вузів] / В. М. Шарманська. – К.: Знання-Прес, 2003. – 268 с.
103. Шквір В. Д. Інформаційні системи і технології в обліку : навч. посібник / В. Д. Шквір, А. Г. Завгородній, О. С. Височан. – Львів : Видавництво університету «Львівська політехніка», 2003. – 268 с.
104. Щодо застосування форм первинної документації № М-23 та № М-29 – Лист Державного комітету статистики України від 04.12.2002 р. № 03-04-05/99. [Електронний ресурс]– Режим доступу: <http://cons.parus.ua/map/doc/05IXG6B278/Schodo-zastosuvannya-form-pervinnoyi-dokumentatsiyi--M23-ta--M29.html>