

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

**ВЕРБА РОМАН ІГОРОВИЧ**

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

**Науковий керівник:  
к.е.н., доцент Омецінська І.Я.**

**Тернопіль – 2018**

## ЗМІСТ

<b>Вступ</b> .....	3
<b>Розділ 1. Теоретичні основи обліку виробничих запасів підприємства</b>	7
1.1. Економічна сутність та класифікація виробничих запасів.....	7
1.2. Визнання та оцінка виробничих запасів на вітчизняних та зарубіжних підприємствах.....	18
1.3. Нормативно-правове регулювання обліку виробничих запасів.....	28
<b>Висновки до розділу 1</b> .....	36
<b>РОЗДІЛ 2. Облік виробничих запасів підприємства з урахуванням вітчизняного і зарубіжного досвіду</b> .....	38
2.1. Первинний облік виробничих запасів.....	38
2.2. Аналітичний та синтетичний облік виробничих запасів на різних етапах їх руху .....	48
2.3. Порядок відображення інформації про виробничі запаси у фінансовій звітності вітчизняних та зарубіжних підприємств.....	60
<b>Висновки до розділу 2</b> .....	68
<b>Розділ. 3. Організація та методика аналізу виробничих запасів підприємства: вітчизняний та зарубіжний досвід</b> .....	71
3.1. Роль, завдання, інформаційне забезпечення та організація аналізу виробничих запасів.....	71
3.2. Аналіз постачання та забезпеченості виробничими запасами .....	81
3.3. Аналіз ефективності використання виробничих запасів підприємств.....	89
<b>Висновки до розділу 3</b> .....	99
<b>Висновки</b> .....	101
<b>Список використаних джерел</b> .....	107

## ВСТУП

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

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

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

**Метою написання дипломної роботи** є удосконалення організаційних і методичних засад, а також розробка практичних рекомендацій щодо обліку

та аналізу витрат виробничих запасів з урахуванням вітчизняного та зарубіжного досвіду.

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

- дослідити економічну сутність виробничих запасів та встановити їх роль структурі активів підприємства;
- удосконалити класифікацію виробничих запасів;
- окреслити порядок оцінки виробничих запасів, враховуючи вітчизняний та зарубіжний досвід;
- проаналізувати нормативно-правове регулювання обліку таких активів;
- дослідити первинний облік виробничих запасів;
- удосконалити їх синтетичний та аналітичний облік;
- визначити порядок відображення інформації про виробничі запаси у фінансовій звітності у практиці вітчизняних та зарубіжних підприємств;
- дослідити завдання, джерела та організацію аналізу таких запасів;
- визначити методику аналізу стану та ефективності використання виробничих запасів з урахуванням вітчизняного та зарубіжного досвіду.

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

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

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

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

**Наукова новизна отриманих результатів** полягає в удосконаленні організації та методики обліку й аналізу виробничих запасів з урахуванням вітчизняного та зарубіжного досвіду, а саме:

- досліджено економічну сутність виробничих запасів та місце в їх структурі активів підприємства; з'ясовано основні відмінності між терміном «виробничі запаси» та «матеріальні ресурси», «предмети праці»;

- досліджено оцінку виробничих запасів, враховуючи вітчизняний та зарубіжний досвід

- визначено критерії класифікації виробничих запасів, серед яких виділено: функціональне призначення, цілі, структура, місце знаходження;

- удосконалено облік транспортно-заготівельних витрат, зокрема запропоновано їх обліковувати на окремому синтетичному рахунку 29 в розрізі субрахунків 291 «Транспортно-заготівельні витрати» і 292 «Інші витрати»;

- поліпшено порядок формуванням матеріальних витрат та відображення їх в обліку;

- удосконалено порядок відображення інформації про виробничі запаси у фінансовій звітності з урахуванням практики вітчизняних та зарубіжних підприємств, зокрема запропоновано їх показувати основною, а не вписуваною статтею

- розкрито методику аналізу виробничих запасів з використанням даних досліджуваного підприємства.

**Практична значимість** роботи полягає в тому, що результати дослідження в частині удосконалення обліку й аналізу виробничих запасів можуть бути застосовані як у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД, так і на інших вітчизняних підприємствах.

**Апробація результатів дослідження.** За результатами дослідження опубліковано статтю на тему «Економічна сутність та структура виробничих запасів» у збірнику наукових праць студентів Тернопільського національного економічного університету «Проблеми обліку, контролю та аудиту в умовах проведення системних реформ» (Тернопіль, 2018).

**Структура роботи.** Дипломна робота має таку структуру: вступ, 3 розділи, висновки, перелік використаних джерел із 109 найменувань. Загальний обсяг роботи становить 119 сторінок. Дипломна робота містить 12 таблиць та 9 рисунків. У першому розділі досліджено теоретичні основи обліку виробничих запасів. У другому розділі – удосконалено організацію та методику виробничих запасів з урахуванням вітчизняного та зарубіжного досвіду. Третій розділ присвячено дослідженню та покращенню організації та методики аналізу виробничих запасів.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА

### 1.1. Економічна сутність та класифікація виробничих запасів

В ринкових умовах господарювання ефективне функціонування будь-якого підприємства значною мірою залежить від раціонального використання ресурсів. Матеріальні ресурси займають значну частину всіх ресурсів підприємства. В переважній більшості суб'єктів господарювання виробничі запаси є важливою частиною і матеріальних ресурсів, і активів. Вони займають важливе місце в складі майна суб'єктів господарювання, домінуючу позицію в структурі виробничих витрат, у зв'язку з чим суттєво впливають на результати господарської діяльності підприємства та його фінансовий стан. Виробничі запаси забезпечують постійність, безперервність та ритмічність виробничого процесу, гарантують його економічну безпеку. Водночас вони вимагають відповідного фінансування.

Виробничі запаси є важливою як економічною, так і обліковою категорією, та завжди були об'єктами дослідження багатьох учених. Визначення сутності виробничих запасів, як об'єкта бухгалтерського обліку, та їх місця в системі категорійного апарату стає першочерговим завданням для задоволення інформаційних потреб користувачів бухгалтерської інформації.

Поняття «виробничі ресурси» в економічній літературі з'явилося в 70-80-х роках минулого століття. В вітчизняній обліковій літературі термін «запаси» з'явився у період реформування бухгалтерського обліку в Україні з впровадженням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО). До впровадження стандартів застосовувалась різна термінологія, а саме: предмети праці, матеріальні ресурси, товарно-матеріальні цінності,

виробничі ресурси, засоби праці. Нині в науковій літературі також зустрічаються вищезазначені поняття (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Підходи науковців до використання термінів для позначення поняття «запаси» [74, с. 303]

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

Навколо тлумачення терміну «виробничі запаси» також точиться багато дискусій і в науковій літературі немає однозначного варіанту його визначення. У національних П(С)БО також не наведено трактування даного поняття. Поряд з розглянутим вище економічним поняттям широкого застосування для характеристики матеріального забезпечення підприємства набуло поняття «запаси», яке наводиться П(С)БО 9 «Запаси», а саме: запаси – активи, які: утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання



робіт та надання послуг, а також управління підприємством [78]. В Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 «Запаси» наведене схоже визначення терміну «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 [53].

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

В США під запасами розуміють активи, які призначені для продажу протягом одного звичайного ділового циклу, чи для використання протягом одного виробничого циклу. В нормативних документах Німеччини трактування поняття «запаси» не наводиться, однак під ними розуміють предмети, призначені для короткострокового використання або перепродажу [54, с. 272].

У Росії під запасами розуміють лише запаси сировини та матеріалів у виробничих підприємствах та запаси товарів в організаціях без обмеження використання їх протягом одного виробничого циклу [91].

Щодо виробничих запасів, то в науковій літературі наводяться різні їх трактування. Так, О.П. Ощепков зазначає, що виробничі запаси – лише ті матеріальні цінності (сировина, матеріали, тара та тарні матеріали, напівфабрикати та комплектуючі матеріали), які безпосередньо використовуються для виробництва продукції [68, с. 73]. На нашу думку, таке визначення виробничих запасів є звуженим, оскільки не враховує тих виробничих запасів, які утримуються для продажу.

Н. Пилипів вважає доцільним застосування терміну «товарно-виробничі запаси», під яким пропонує розуміти активи, що призначаються для обробки в процесі виробництва, формування основи виробів, а також

можуть перебувати у складі резервів у вигляді виробничих запасів та готових виробів, товарів на складах [74, с. 304].

Л.В. Титенко зазначає, що виробничі запаси – це частина матеріальних ресурсів підприємства, які представляють собою сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що складають матеріальну основу продукції підприємства, надають їй необхідних якостей, приймають участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції [96, с. 367].

К.Л. Багрій вказує, що виробничі запаси – це вартість запасів, малоцінних швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, призначених для споживання в ході нормального операційного циклу.

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

Таблиця 1.2

## Трактування терміну «виробничі запаси» в науковій літературі

№ з/п	Автор	Визначення
1	2	3
1.	Ф.Ф. Бутинець [10, с. 313]	Виробничі запаси – активи, які використовуються для подальшого продажу, використання під час виробництва продукції, виконання робіт і надання послуг, а також управління підприємством
2.	В.В. Іваниєнко [28, с. 98]	Виробничі запаси — це матеріальні ресурси, що знаходяться на складах фірми (сировина, матеріали, покупні напівфабрикати, що комплектують вироби, паливо і пальне, тара і тарні матеріали, запасні частини для ремонту, інструменти та ін.), призначені для виробничого споживання, але що ще не поступили у виробництво

## Продовж. табл. 1.2

1	2	3
3.	Н. Б. Кащена [31, с. 129]	Виробничі запаси – це вартість сировини, основних матеріалів, що становлять основу виготовленої продукції, придбаних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних речовин.
4.	І.Б. Швець [91, с. 14]	Виробничі запаси є матеріальними оборотними активами підприємств, головною умовою здійснення необхідного виробничого процесу
5.	М. С. Білик [5, с. 255]	Виробничі запаси – це сировина, основні матеріали, що комплектують вироби і інші матеріальні цінності, призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва і адміністративних потреб.
6.	О.П. Ощепков [68, с. 73]	Виробничі запаси – лише ті матеріальні цінності (сировина, матеріали, тара та тарні матеріали, напівфабрикати та комплектуючі матеріали), які безпосередньо використовуються для виробництва продукції
7.	Л.В. Титенко [96, с. 367]	Виробничі запаси – це частина матеріальних ресурсів підприємства, які представляють собою сукупність предметів праці, які знаходяться на підприємстві у вигляді сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих, палива, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин та інших матеріалів, що складають матеріальну основу продукції підприємства, надають їй необхідних якостей, приймають участь у виробництві протягом одного виробничого циклу і повністю переносять свою вартість на вартість готової продукції
8.	В. Сонько [92]	Під виробничими запасами розуміють накопичені ресурси, що перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва
9.	Н. Білова, А. Бобро та ін. [94, с. 326]	Виробничі запаси — матеріали, паливо, запасні частини, насіння, корма, а також малоцінні і швидкозношувані предмети. Виробничі запаси беруть участь у виробництві і використовуються впродовж операційного циклу

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

У зарубіжній літературі вчені найчастіше виділяють три види запасів, які Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл називають матеріальними, Чейз Ричард Б., Эквілайн Николас Дж., Якоб Роберт Ф. [69, с. 636], Вильям Дж. Стивенсон – виробничі, Е.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда – товарно-матеріальними, а М. Макіан, Д. Міддлтон, Г. Мус, Р. Ханшманн – запасами діяльності. Отже, у складі запасів промислової компанії вчені виділяють: запаси сировини і матеріалів; незавершене виробництво; готову продукцію [59, с. 124].

Враховуючи вищенаведене, під виробничими запасами, на нашу думку, необхідно розуміти активи, які утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. Дане визначення підкреслює, що виробничі запаси є частиною запасів підприємства, проте вони не перебувають на даний час у процесі виробництва, так як перейшли у склад незавершеного виробництва, і основною їх метою не є подальший продаж (як от готова продукція чи товари), хоча за потреби можуть бути реалізованими на сторону (рис. 1.1).

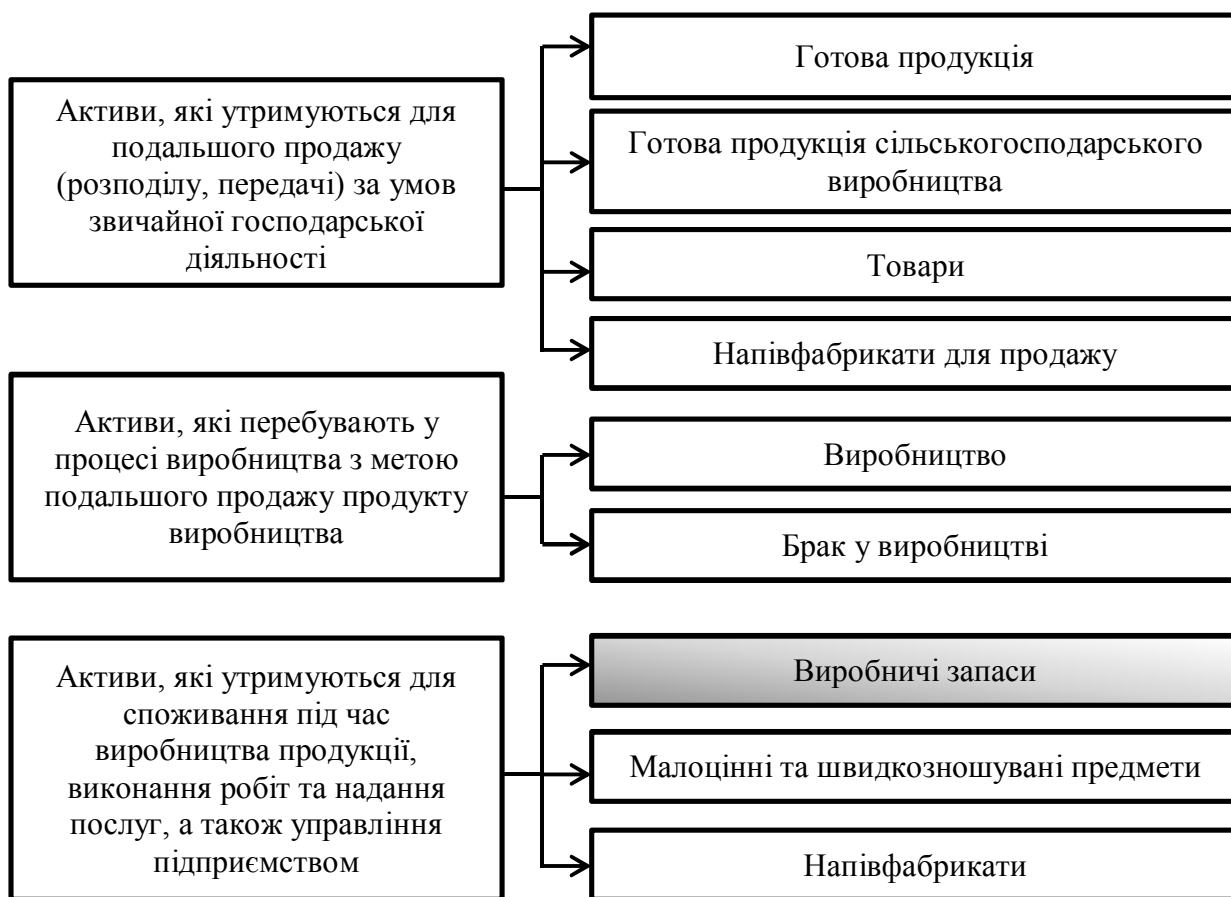


Рис. 1.1. Структура запасів відповідно до їх визначення, наведеного в П(С)БО 9 «Запаси»

Поняття «виробничі запаси» слід відрізнити від поняття «матеріальні ресурси», оскільки останнє є більш загальним. Виробничі запаси є частиною оборотних активів, складовою матеріальних ресурсів та предметів праці (рис. 1.2). Виробничі запаси є обов'язковим елементом виробничого процесу, який в повній мірі споживається в кожному виробничому циклі у зв'язку з чим переносить свою вартість на продукцію (роботи, послуги), виготовлену в процесі виробництва. Поняття «предмети праці» не ототожнюється з поняттям «виробничі запаси». Крім сировини і матеріалів до предметів праці, як правило, відносили напівфабрикати і незавершене виробництво. Окрім того, окремі автори при визначенні поняття виробничих запасів застосовують термін «цінності». Однак погоджуємось з В.В. Лопатиною [44, с. 68], що поняття «цінність» є описовою категорією, ознакою, якісним або

критеріальним показником, що характеризує запаси як економічні елементи, що мають користь для їх власника і можуть принести йому економічні вигоди.

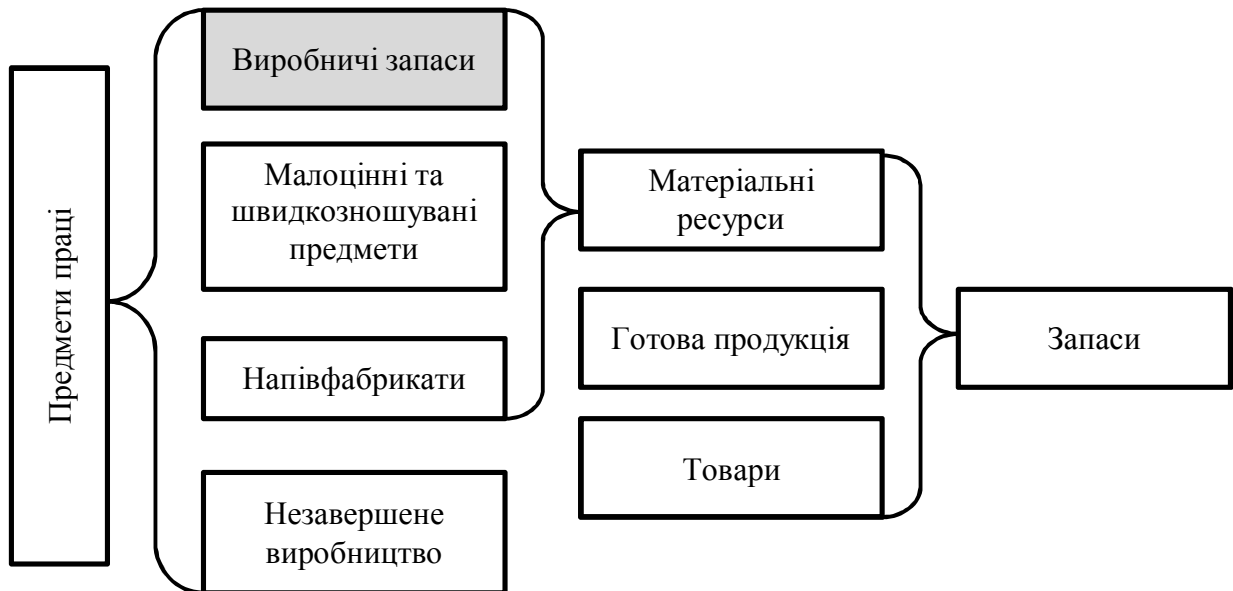


Рис. 1.2. Місце виробничих запасів в структурі ресурсів підприємства

Структура виробничих запасів визначена нормативними документами в сфері бухгалтерського обліку. Так, у П(С)БО 9 до виробничих запасів включено сировину, основні й допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, що призначені для виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг, розподілу, передачі, обслуговування виробництва й адміністративних потреб [78]. В Інструкції про застосування Плану рахунків [29] ширше розкрито структуру таких активів, зокрема до складу виробничих запасів віднесено: сировина й матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; паливо; тара й тарні матеріали; будівельні матеріали; матеріали, передані в переробку; запасні частини; матеріали сільськогосподарського призначення; інші матеріали.

В науковій літературі наводиться групування як запасів, так і виробничих запасів за різними ознаками. Зокрема, Л.М. Федак запаси групує за такими ознаками:

- 1) за функціональним призначенням (для реалізації (дистрибуційні), для виробництва (виробничі));
- 2) за місцем перебування (у постачальників, у посередників, у роздрібній торгівлі; в дорозі; у виробничому процесі, у підзвітних осіб, на складах підприємства);
- 3) за цілями (поточні, тактичні, стратегічні);
- 4) за метою формування (підготовчі (буферні), страхові (резервні), спекулятивні, рекламні);
- 5) за часом зберігання на підприємстві (швидколіквідні, тривалого зберігання, нетривалого зберігання);
- 6) за формою власності (власні, запозичені, на утриманні);
- 7) за структурою (сировина і матеріали, незавершене виробництво, готова продукція) [98, с. 160].

О.С. Роева виділяє загальноприйняті групи виробничих запасів:

- за призначенням запасів на різних стадіях процесу виробництва, тобто економічна класифікація;
- за технічними ознаками;
- за сферою діяльності підприємства;
- за способом включення до собівартості готової продукції [87, с. 164].

О.Г. Лавруша виробничі запаси поділяє на такі групи: виробничі запаси, які входять до складу готової продукції; виробничі запаси, які забезпечують процес виробництва; виробничі запаси, призначені для обслуговування діяльності підприємства [38, с. 138].

А.М. Коваленко, С.С. Хомяк, І.Г. Киян, О.Г. Харитонова розділяють всі виробничі запаси на такі групи: власні та забалансові. У склад власних виробничих запасів науковці включають сировину та матеріали, покупні напівфабрикати та комплектуючі вироби, тару, запасні частини, матеріали, передані в переробку, будівельні матеріали та матеріали сільськогосподарського призначення. В свою чергу, у склад забалансових виробничих запасів включають обладнання, що прийняте до монтажу,

матеріали, прийняті в переробку, матеріальні цінності, прийняті для відповідального зберігання, товари, прийняті на комісію, майно на довірчому управлінні [33, с. 290]. Погоджуємось з думкою Г.Л. Норд та В.В. Белікової [59, с. 124], що не всі з вказаних елементів запропонованої класифікації включаються у склад виробничих запасів.

В. Сопко, З. Гуцайлюк, М. Щирба, М. Бенько у якості класифікаційної ознаки розглядають сферу діяльності суб'єкта [93, с. 197]. За цією ознакою запаси поділяються на: запаси у виробничій сфері; запаси у сільському господарстві; запаси у комерційній сфері; запаси у всіх сферах діяльності. Окрім цього, розрізняють економічну та технічну класифікацію.

Ф.Ф. Бутинець, у свою чергу, пропонує розширену класифікацію за такими ознаками: за призначенням і причинами утворення; за місцем знаходження; за рівнем наявності на підприємстві; за наявністю на початок і кінець звітної періоду; по відношенню до Балансу – балансові і поза- балансові; ступенем ліквідності; за походженням; за обсягом; за сферою використання; за складом та структурою; за роллю у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) [8, с. 245].

М.Т. Шендригоренко виділяє такі основні класифікаційні ознаки запасів: місце перебування і зберігання, призначення, період використання, структура запасів, час зберігання на підприємстві, форма власності [106].

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

- 1) за місцезнаходженням (у дорозі, на складі, у виробництві, передані на інше підприємство, у процесі управління підприємством);
- 2) для потреб управлінського обліку (групи, підгрупи, за видами, за типами, за назвами, за гатунками);
- 3) відповідно до нормативу (нормативні, понаднормативні, нижчі за нормативи);
- 4) відносно балансу (балансові, позабалансові);
- 5) за наявністю на певну дату (початкові, поточні, кінцеві);



б) щодо рахунків бухгалтерського обліку (призначені для виробництва, управління; отримані в процесі виробництва; призначені для перепродажу).

Враховуючи вищенаведені класифікації, на нашу думку, на досліджуваному підприємстві ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД виробничі запаси доцільно класифікувати за такими групами: функціональним призначенням, цілями, структурою, місцем знаходження (рис. 1.3)

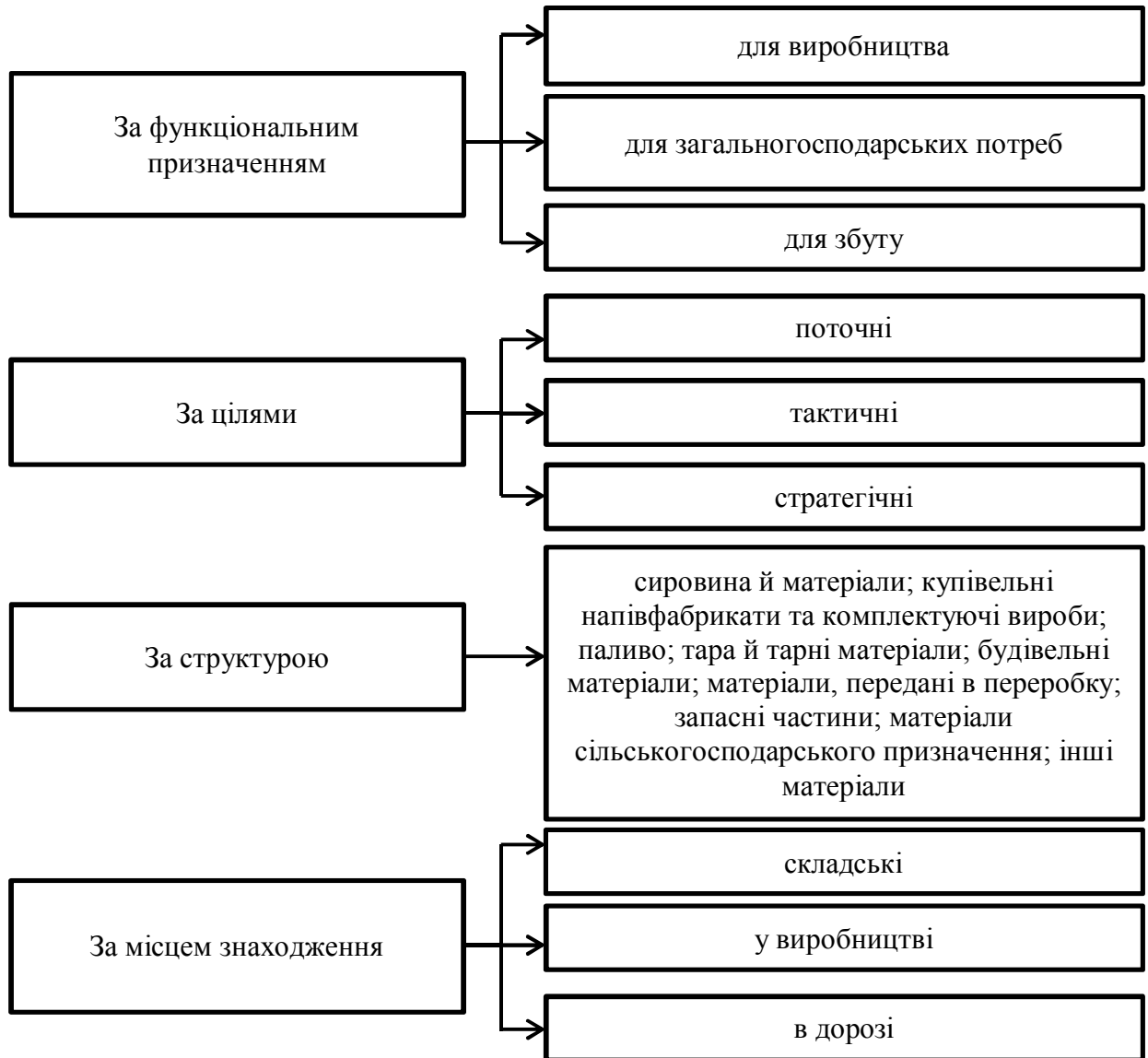


Рис. 1.3. Класифікація виробничих запасів для потреб обліку

Однією з найважливіших є класифікація виробничих запасів за функціональним призначенням, оскільки впливає на відображення в обліку

подальшого їх використання. Класифікація такого виду активів за структурою залежить від галузевих особливостей підприємства. Щодо цілей, то поточні виробничі запаси – це такі запаси, які необхідні підприємству для забезпечення його поточної діяльності; тактичні – ті запаси, що забезпечують реалізацію середньострокових планів суб'єкта господарювання; стратегічні – виробничі запаси, що формує підприємство для використання на період більше одного року. За місцем знаходження запаси поділяються на: складські, тобто ті, що знаходяться на складах; у виробництві – виробничі запаси, що знаходяться в процесі обробки; в дорозі – виробничі запаси придбані, але ще підприємством не отримані, тобто знаходиться в дорозі.

Обґрунтована класифікація виробничих запасів забезпечує виконання основних завдань обліку та аналізу запасів, а саме забезпечення достовірного відображення у бухгалтерському обліку всіх операцій з оприбуткування й витрачання виробничих запасів та контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням, зберіганням та раціональним використанням запасів.

## **1.2. Визнання та оцінка виробничих запасів на вітчизняних та зарубіжних підприємствах**

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» запаси, в тому числі і виробничі, визнаються активом, якщо існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням, та їх вартість може бути достовірно визначена [78].

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

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

- суми, які оплачуються згідно з договором постачальнику за мінусом непрямих податків;

- суми ввізного мита;
- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, враховуючи витрати щодо страхування ризиків транспортування таких запасів);
- інші витрати, що безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у певних цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати суб'єкта господарювання на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик таких запасів [78].

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

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

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

- понаднормові втрати і нестачі запасів;
- фінансові витрати (за винятком фінансових витрат, що відносяться до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»);
- витрати на збут;

– загальногосподарські витрати, що безпосередньо не пов'язані з придбанням і доставкою виробничих запасів та приведенням їх до того стану, в якому вони є придатними для застосування за визначеною ціллю.



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

Згідно з МСБО 2 «Запаси» запаси оцінюють за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації.

Собівартість запасів згідно з МСБО 2 включає:

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

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

3) інші витрати, які здійснені під час доставки запасів до їх відповідного місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан. Такі витрати відносяться до собівартість запасів лише в тій мірі, яка є необхідною для доставки запасів до відповідного місцезнаходження та приведення їх в теперішній стан. Зокрема, може бути доцільним включати в собівартість запасів невиробничі накладні витрати або витрати на проектування продукції для конкретних контрагентів.

Згідно з МСБО 2 «Запаси» чиста вартість реалізації – це попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу за мінусом раніше оцінених витрат на завершення та раніше оцінених витрат, які потрібні для здійснення продажу [53].

Собівартість виробничих запасів не може бути відшкодована, якщо вони є пошкодженими, повністю чи частково застарілими або вартість їх продажу знизилася. Практика часткового списання запасів нижче собівартості до чистої вартості реалізації сходиться з тим положенням, що балансова вартість активів не повинна перевищувати суму, що очікується від їх продажу або використання. Запаси переважно списуються відповідно до чистої вартості реалізації на індивідуальній основі. Водночас можуть мати

місце події, коли доцільно об'єднати подібні або взаємопов'язані одиниці виробничих запасів. Це може бути у випадках, коли, наприклад, з одиницями запасів, що відносяться до однієї номенклатурної групи продукції, мають подібне призначення або кінцеву мету використання, виробляються та продаються в одному географічному регіоні, але практично не можуть бути оцінені окремо від інших одиниць даної номенклатурної групи продукції [53].

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

Згідно з МСБО 2, запаси слід наводити в Звіті про фінансовий стан за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації. Чиста вартість реалізації може стати меншою за їх балансову вартість за наступних умов: 1) зниження цін; 2) пошкодження запасів; 3) застаріння строку споживання запасів; 4) збільшення очікуваних витрат на завершення виробництва та збут [61, с. 171].

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

У різних країнах мають місце свої особливості в частині оцінки запасів. Так, Інститутом присяжних бухгалтерів США вказується, що первинною базою обліку матеріальних запасів є собівартість, що включає такі витрати:

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

У собівартість матеріальних запасів також можуть включатись й інші витрати, що пов'язані з придбанням. Однак, як показує практика, їх складно виокремити, у зв'язку з чим вони враховуються як витрати звітного періоду

(тобто відносяться до накладних витрат), а не у склад собівартості матеріальних запасів.

При оцінці матеріальних ресурсів в США застосовують два методи: чистий і валовий. При використанні чистого методу в обліку реєструється «чиста вартість» придбаного запасу, що визначається за рахунком-фактурою (вартість придбаного товару за мінусом торгової знижки). Валовий метод передбачає віднесення вартості придбаних товарів до бухгалтерських книг без знижки, незалежно від того використана вона чи ні. При зростанні цін на товари, уже закуплені товарні запаси відображаються за первісною вартістю (вартістю їх придбання), і прибуток, спричинений зростанням цін, не показується шляхом збільшення вартості запасів, поки вони не будуть на ринку продані. Тоді цей прибуток буде показуватись як збільшення отриманого доходу. При зниженні цін і списанні вартості товарних запасів з рівня витрат на придбання до рівня їх поточної ринкової вартості розмір останніх визначається на основі витрат на зміну – тобто коштів, які на даний момент необхідно витратити для придбання на ринку аналогічного товару [54, с. 272].

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

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

У Польщі запаси оцінюють, виходячи з цін на їх придбання. У випадку, коли нереально встановити ціни запасів або у разі їх безоплатної передачі, такі запаси оцінюються за цінами на аналогічні або подібні активи. У таких країнах, як Німеччина, Франція, Люксембург запаси оцінюються за найменшою з величин – або за собівартістю, або за ринковою вартістю. В свою чергу, в Португалії та Іспанії – за ціною їх придбання або витратами на їх виробництво. У Швейцарії та Італії запаси оцінюються за первісною

вартістю (тобто витрат на їх придбання чи виробництво) або чистою вартістю можливої реалізації – в залежності від того котра з величин є меншою.

Згідно з П(С)БО 9 «Запаси» при вибутті запасів (наприклад, у виробництво, продаж тощо) їх оцінка здійснюється за одним з таких методів:

- середньозваженої собівартості;
- собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- нормативних затрат;
- ціни продажу [78].

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

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

В свою чергу, суть оцінки за нормативними затратами полягає у використанні норм витрат на одиницю продукції (робіт чи послуг), що визначені підприємством, виходячи з нормальних рівнів використання виробничих запасів, праці, виробничих потужностей, діючих цін. З метою наближення нормативних затрат до фактичних такі нормативи і ціни мають регулярно перевірятися і переглядатися.



Оцінка за цінами продажу базується на використанні підприємствами роздрібною торгівлі середнього відсотку торговельної націнки. Даний метод можуть використовувати суб'єкти господарювання, якщо інші методи оцінки вибуття запасів не виправдані. Крім того, його застосовують підприємства, що мають значну і змінну номенклатуру товарів з більш-менш однаковим рівнем торговельної націнки. Собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торговельної націнки на ці товари. Сума торговельної націнки на реалізовані товари визначається як добуток продажною (роздрібною) вартості реалізованих товарів і середнього відсотку торговельної націнки. Середній відсоток торговельної націнки визначається діленням суми залишку торговельних націнок на початок звітного місяця і торговельних націнок у продажній вартості одержаних у звітному місяці товарів на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на початок звітного місяця та продажною (роздрібною) вартості одержаних у звітному місяці товарів [78].

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

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

Таблиця 1.3

Методи оцінки запасів при їх вибутті, що застосовуються у зарубіжних підприємствах [25]

№ з/п	Країна	Методи оцінки				
		ФІФО	ЛІФО	Середньозваженої (середньої) вартості	Чистої вартості реалізації	Інші
1	2	3	4	5	6	7
1.	Великобританія	+	+	+	+	-

Продовження табл. 1.3

1	2	3	4	5	6	7
2.	Греція	+			-	Метод базового запису готових виробів
3.	Іспанія	+	+	+	+	-
4.	Італія	+	+	+	-	-
5.	Люксембург	+	+	+	+	Фактичні витрати
6.	Нідерланди	+	+	+	-	Метод базового запасу готових та незавершених робіт
7.	Німеччина	+	+	+	+	-
8.	Португалія	+	+	+	-	Стандартна та спеціальна (ринкова) ціна базового запасу
9.	Росія	+	+	+	-	Метод собівартості кожної одиниці
10.	США	+	+	+	-	Роздрібний метод
11.	Україна	+	+	+	-	Метод ідентифікованої собівартості, ціни продажу
12.	Франція	+	Використовується при складанні консолідованої звітності	+	+	-
13.	Швейцарія	+	+	+	-	-
14.	Швеція	+	-	-	+	Метод проценту від виконання, метод завершення контракту

Суб'єкти господарювання при виборі методу оцінки вибуття запасів повинні розглянути переваги та недоліки кожного з методів. У зв'язку з цим

перед управлінським персоналом підприємства постає питання вибору оптимального методу, який би в повній мірі відповідав потребам підприємства: не занижував собівартості продукції (робіт, послуг) та не завищував фінансових результатів, водночас був зручним у застосуванні. У табл. 1.4 наведено переваги і недоліки кожного з дозволених вітчизняним законодавством методів оцінки вибуття запасів.

Таблиця 1.4

Переваги і недоліки методів оцінки вибуття запасів

Метод оцінки	Переваги	Недоліки
Середньозваженої собівартості	<ul style="list-style-type: none"> <li>– дає об'єктивну картину руху запасів;</li> <li>– чистий прибуток буде мати середнє значення;</li> <li>– рівномірністю списання запасів</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– не приділяється достатня увага цінам за останній період;</li> <li>– у період підвищення цін метод призводить до збільшення прибутку</li> </ul>
Собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО)	<ul style="list-style-type: none"> <li>– метод простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком;</li> <li>– залишки невикористаних запасів відображаються в балансі за цінами, максимально наближеними до реальних</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– в період постійного зростання цін метод надає найбільш високий з можливих рівень чистого доходу</li> </ul>
Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів	<ul style="list-style-type: none"> <li>– найбільш точний метод;</li> <li>– підприємство може регулювати величину витрат шляхом реалізації більш дорогих або дешевих запасів</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– трудомісткий;</li> <li>– однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно</li> </ul>
Нормативних затрат	<ul style="list-style-type: none"> <li>– можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм;</li> <li>– контроль за здійсненням режиму економії</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– постійний перегляд діючих норм</li> </ul>
Ціни продажу	<ul style="list-style-type: none"> <li>– не потребує громіздких і детальних розрахунків;</li> <li>– зручним для застосування в роздрібній торгівлі</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– у балансі відображається продажна вартість товарів за вирахуванням нереалізованої торгової націнки, яка може відхилитися від реальної вартості товарів</li> </ul>

При виборі підприємством одного з вищезазначених методів слід керуватися цілями, які воно перед собою ставить. На базовому підприємстві ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД з метою оцінки виробничих запасів при їх вибутті застосовують метод ФІФО. На нашу думку, в період значних інфляційних процесів в економіці більш обґрунтованим буде застосування методу середньозваженої собівартості, оскільки даний метод дає об'єктивну картину руху запасів, а витрати і, як наслідок, чистий прибуток будуть мати середнє значення.

### **1.3. Нормативно-правове регулювання обліку виробничих запасів**

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

Як зазначив З.В. Задорожний, нині бухгалтерський облік в Україні, як і вся економіка держави, знаходиться в кризі; основними причинами занедбаного стану бухгалтерського обліку у нашій державі є відсутність послідовної концепції реформування бухгалтерського обліку, недоскоанлість змісту Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», значна розбіжність між податковим і бухгалтерським законодавством [24, с. 163].

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

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

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

Отже, нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку повинне забезпечувати усіх зацікавлених користувачів відповідним доступом до даних, які описують фінансовий стан і результати діяльності підприємства. Вітчизняними нормативно-правовими актами врегульовано цілий ряд організаційних і методичних питань щодо ведення бухгалтерського обліку в розрізі об'єктів обліку.

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



Рис.1.5. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Основним законом у сфері бухгалтерського обліку є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цей Закон окреслює правові засади регулювання, організації, а також ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності в Україні. Його дія поширюється на всіх юридичних осіб України, незалежно від їх форми власності та організаційно-правової форми, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, що повинні вести бухгалтерський облік та складати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства [27].

Щодо зарубіжних країн, то у всіх країнах бухгалтерський облік регулюється відповідними законами. Зокрема, у Великобританії порядок ведення обліку регламентовано законом про діяльність компаній, у Німеччині та Франції – податковим законодавством. Як зазначає С. Ф. Голов, особливістю регулювання бухгалтерського обліку в США є те, що суб'єктами розробки й затвердження стандартів фінансового обліку в приватному секторі виступають недержавні органи, а самі стандарти для більшості суб'єктів господарювання не є обов'язковими. Поряд з цим стандарти та концепції фінансового обліку США (US GAAP) вважаються найбільш якісними у світі та суттєво вплинули на процес розробки міжнародних стандартів, а також на розвиток обліку в багатьох країнах світу [14, с. 32].

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

Серед Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, облік виробничих запасів регулюється МСБО 2 «Запаси». Мета цього Стандарту –

визначити підхід до обліку запасів. Головним питанням обліку запасів, як зазначено в МСБО 2, є встановлення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди аж до моменту визнання відповідних доходів. Цей Стандарт містить рекомендації щодо розрахунку собівартості та подальшого визнання витрат, в тому числі будь-яке часткове списання до чистої вартості реалізації. В ньому також є рекомендації щодо формул для визначення собівартості.

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

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

Цей Стандарт не застосовується до оцінки запасів, утримуваних:

- а) виробниками продукції сільського та лісового господарства після збору врожаю, корисних копалин та мінеральних продуктів, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації згідно з усталеною практикою в цих галузях. Якщо такі запаси оцінюють за чистою вартістю реалізації, зміни цієї вартості визнаються у прибутку або збитку в періоді зміни;
- б) брокерами товарної біржі, які оцінюють свої запаси за справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Коли такі запаси оцінюють за справедливою вартістю мінус витрати на продаж, зміни справедливої вартості мінус витрати на продаж визнають у прибутку або збитку в період зміни [53].

МСБО 2 «Запаси» містить 42 статті, які розкривають такі розділи: «Мета», «Сфера застосування»; «Визначення»; «Оцінка запасів», «Собівартість запасів»; «Витрати на придбання»; «Витрати на переробку»; «Інші витрати»; «Собівартість запасів виконавця послуг»; «Собівартість сільськогосподарської продукції, зібраної як урожай біологічних активів»; «Методи визначення собівартості»; «Формули собівартості»; «Чиста вартість

реалізації»; «Визнання як витрати»; «Розкриття інформації»; «Дата набрання чинності»; «Вилучення інших положень».

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

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

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



витрати підприємства (в тому числі і витрати виробничих запасів) та її розкриття в фінансовій звітності.

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

Таблиця 1.5

**Характеристика нормативно-правових актів, що регулюють облік  
виробничих запасів**

№ з/п	Нормативно-правовий акт	Характеристика
1	2	3
1.	Податковий кодекс України	Встановлює особливості визнання та оцінки виробничих запасів при їх надходженні та використанні
2.	Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, в т.ч. щодо виробничих запасів, порядок оформлення первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, обов’язки підприємств в проведенні інвентаризації, зокрема в частині відображення залишків виробничих запасів на дату складання балансу
3.	Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 “Запаси”	Встановлює особливості визнання та оцінки виробничих запасів при їх надходженні та використанні для підприємств України, які використовують міжнародні стандарти для ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності
4.	Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”	Визначає мету, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів, в тому числі при формуванні інформації про виробничі запаси
5.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”	Визначає методологічні засади формування в обліку інформації про виробничі запаси, регулює їх порядок оцінки і обліку на підприємстві та розкриття інформації в фінансовій звітності, регулює порядок здійснення операцій, пов’язаних із рухом виробничих запасів
6.	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства (в тому числі витрати виробничих запасів) та її розкриття в фінансовій звітності

## Продовження табл. 1.5

1	2	3
7.	Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Визначає основні рахунки та субрахунки для систематизації інформації про виробничі запаси, а також регулює порядок їх використання при здійсненні операцій з ними
8.	Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань	Визначає порядок проведення інвентаризації активів (в тому числі виробничих запасів) і зобов'язань та оформлення її результатів
9.	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	Визначає порядок формування облікової політики підприємства, в тому числі і щодо виробничих запасів
10.	Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів	Визначає перелік та форми типових первинних документів, які можуть використовуватися підприємствами при обліку виробничих запасів, а також зазначає порядок їх заповнення з урахуванням обов'язкових реквізитів, що висуваються до документів
11.	Про затвердження Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей	Визначає механізм визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, в тому числі виробничих запасів
12.	Порядок проведення дооцінки залишків товарно-матеріальних цінностей	Регулює порядок проведення дооцінки залишків матеріальних цінностей, в тому числі виробничих запасів
13.	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг)	Визначають єдині підходи до формування собівартості продукції (робіт, послуг) і визначення фінансових результатів на підприємствах з урахуванням норм Положень (стандартів) бухгалтерського обліку

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

Документи п'ятого рівня (табл. 1.5) формуються безпосередньо на підприємстві. Згідно зі ст. 8 Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника або уповноваженого

органу. Крім того, суб'єкт господарювання самостійно визначає облікову політику та питання, пов'язані з нею. Так, в наказі про облікову політику щодо виробничих запасів визначають:

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

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

- 201 «Сировина й матеріали»;
- 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби»;
- 203 «Паливо»;
- 204 «Тара й тарні матеріали»;
- 205 «Будівельні матеріали»;
- 206 «Матеріали, передані в переробку»;
- 207 «Запасні частини»;
- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення»;
- 209 «Інші матеріали».

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

На основі дослідження нормативно-правових актів, що регулюють бухгалтерський облік виробничих запасів спиртової промисловості встановлено: – методичний підхід до бухгалтерського обліку запасів за міжнародними та національними стандартами майже уніфікований. Для

повної гармонізації цих стандартів потребують уточнення питання деталізації інформації, яка розкривається у фінансових звітах про запаси; – чинним законодавством врегульовані майже всі аспекти бухгалтерського обліку виробничих запасів, проте невирішеними залишається ряд питань, що виникають у практичній діяльності суб'єкта господарювання (бухгалтерський облік тари, безоплатно отриманих запасів, що не використовуються, тощо)

### **Висновки до розділу 1**

Дослідивши теоретичні основи обліку виробничих запасів підприємства можна зробити такі висновки:

1. Під виробничими запасами необхідно розуміти активи, які утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. Дане визначення підкреслює, що виробничі запаси є частиною запасів підприємства, проте вони не перебувають на даний час у процесі виробництва, так як перейшли у склад незавершеного виробництва, і основною їх метою не є подальший продаж (як от готова продукція чи товари), хоча за потреби можуть бути реалізованими на сторону.

2. Поняття «виробничі запаси» слід відрізнити від поняття «матеріальні ресурси», оскільки останнє є більш загальним. Виробничі запаси є частиною оборотних активів, складовою матеріальних ресурсів та предметів праці. Поняття «предмети праці» не ототожнюється з поняттям «виробничі запаси». Крім сировини і матеріалів, до предметів праці, як правило, відносили напівфабрикати і незавершене виробництво.

3. Виробничі запаси доцільно класифікувати за такими групами: функціональним призначенням (для виробництва, для загальногосподарських потреб, для збуту), цілями (поточні, тактичні, стратегічні), структурою

(сировина й матеріали; купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; паливо; тара й тарні матеріали; будівельні матеріали; матеріали, передані в переробку; запасні частини; матеріали сільськогосподарського призначення; інші матеріали), місцем знаходженням (складські, у виробництві, в дорозі).

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

5. Метод за ціною придбання (виготовлення) є найбільш точним і обґрунтованим, оцінювання тут ґрунтується на документальних доказах того, що на придбання (виготовлення) даних запасів було витрачено саме ці кошти; факти господарської діяльності записані в обліку у тому оцінюванні, в якому вони реально відбувались; запаси відображаються за тією ціною, за якою вони були придбані (виготовлені), тобто, виходячи з витрат на їх придбання (виготовлення).

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

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА З УРАХУВАННЯМ ВІТЧИЗНЯНОГО І ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ

#### 2.1. Первинний облік виробничих запасів

Первинний облік – це початковий етап облікового процесу. Вимоги, які ставляться до змісту і реєстрації інформації в первинних документах, визначають вимоги до прийомів, якими реалізується функціональне призначення первинного обліку. Належна організація первинного обліку є важливим питанням, яке вимагає оперативного вирішення через розроблення методичного інструментарію. Первинний облік як початкова стадія облікового процесу генерує достовірну оперативну інформацію, а також виступає інтегративною ланкою між безпосередньо господарською діяльністю суб'єкта господарювання та його системою управління. Переважна більшість облікових працівників виконує роботи, які пов'язані з опрацюванням первинної інформації та комплексною оцінкою кінцевих результатів діяльності підприємства, проте первинний облік залишається проблемною та трудомісткою частиною облікової роботи й характеризується недостатньою досконалістю інформаційного забезпечення.

Головними елементами первинного обліку є процес документування та первинна обробка інформації, під якою визначають диференційоване відображення кількісних та вартісних даних, які описують господарські операції.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи. Первинні облікові документи можуть складатися у паперовій або

в електронній формах. Такі документи мають містити такі обов'язкові реквізити:

- назву документа (форми);
- дату складання;
- назву підприємства, від імені якого складено документ;
- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;
- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;
- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції [27].

Якщо первинні документи сформовані в електронній формі, та їх використовують у бухгалтерському обліку лише за умови дотримання визначених вимог законодавства щодо електронних документів та електронного документообігу.

Якщо в документах, що містять інформацію про господарську операцію, мають місце неістотні недоліки, то це не є підставою для невизнання певної господарської операції, але лише при умові, що ці недоліки не перешкоджають ідентифікації особи, яка брала участь у проведенні господарської операції, та містять відомості про дату складання первинного документа, назву підприємства, від імені якого сформовано документ, обсяг та зміст господарської операції та ін.

Слід також відмітити, що права і обов'язки сторін, що виникли внаслідок здійснення господарської операції, оформленої відповідним первинним документом відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», не залежать від факту узагальнення її на рахунках бухгалтерського обліку та в облікових регістрах.

У разі складання та зберігання первинних документів і регістрів бухгалтерського обліку з використанням електронних засобів оброблення інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на

паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

Підприємство вживає всіх необхідних заходів для запобігання несанкціонованому та непомітному виправленню записів у первинних документах і реєстрах бухгалтерського обліку та забезпечує їх належне зберігання протягом встановленого строку.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

Копії первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку можуть бути вилучені у підприємства лише за рішенням відповідних органів, прийнятим у межах їх повноважень, передбачених законами. Обов'язковим є складання реєстру документів, що вилучаються у порядку, встановленому законодавством.

Вилучення оригіналів таких документів та реєстрів забороняється, крім випадків, передбачених кримінальним процесуальним законодавством.

Первинний облік виробничих запасів є досить трудомістким процесом. Відповідно до наказу Мінстату України «Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів», для обліку сировини та матеріалів затверджено такі типові форми: М-1 «Журнал обліку вантажів, що надійшли»; М-2а «Акт списання бланків довіреностей»; М-3 «Журнал реєстрації довіреностей»; М-4 «Прибутковий ордер»; М-7 «Акт про приймання матеріалів»; М-8 «Лімітно-забірна картка»; М-9 «Лімітно-забірна картка»; М-10 «Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів»; М-11 «Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів»; М-12 «Картка № \_\_\_\_\_ складського обліку матеріалів»; М-13 «Реєстр № \_\_\_\_\_ приймання - здачі документів»; М-14 «Відомість обліку залишків матеріалів на складі»; М-15 «Акт про приймання устаткування»; М-15а «Акт приймання - передачі устаткування до монтажу»; М-16



«Матеріальний ярлик»; М-17 «Акт №\_\_ про виявлені дефекти устаткування»; М-18 «Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу»; М-19 «Матеріальний звіт»; М-21 «Інвентаризаційний опис «\_\_»; М-23 «Акт №\_\_ про витрату давальницьких матеріалів»; М-26 «Картка обліку устаткування для установлення»; М-28 «Лімітно-забірна картка № \_\_»; М-28а «Лімітно-забірна картка № \_\_». Характеристика зазначених форм наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

## Характеристика форм первинних документів для обліку запасів

№ форми	Назва форми	Характеристика
1	2	3
М-1	Журнал обліку вантажів, що надійшли	Застосовується для обліку та контролю за надходженням та оприбуткуванням матеріальних цінностей
М-2а	Акт списання бланків довіреностей	Складається не рідше одного разу на квартал із зазначенням їх нумерації і кількості
М-3	Журнал реєстрації довіреностей	Застосовується для реєстрації виданих довіреностей та розписки про їх одержання
М-4	Прибутковий ордер	Застосовується для обліку матеріалів, які надходять на підприємство від постачальників чи з переробки
М-7	Акт про приймання матеріалів	Застосовується для оформлення приймання матеріальних цінностей, які мають кількісні та якісні розбіжності з даними супровідних документів постачальника; складається також при прийманні матеріалів, які прибули без документів
М-8	Лімітно-забірна картка	Використовуються для оформлення відпуску матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції: для багаторазового відпуску одного номенклатурного номера матеріалів на один місяць
М-9	Лімітно-забірна картка	Використовуються для оформлення відпуску матеріалів, що систематично витрачаються при виготовленні продукції: для чотирьохразового відпуску лімітованих матеріалів, що відносяться на один вид витрат (замовлення на один місяць та на різноманітні види витрат (замовлень).
М-10	Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів	Використовується для обліку відпуску матеріалів понад встановленого ліміту або при заміні матеріалів і є основою для списання матеріалів зі складу
М-11	Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів»;	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

## Продовж. табл. 2.1

1	2	3
М-12	Картка № _____ складського обліку матеріалів	Застосовується для обліку руху матеріалів на складі за кожним сортом, видом та розміром, заповнюється на кожний номенклатурний номер матеріалу і ведеться матеріально відповідальною особою
М-13	Реєстр №_ приймання-здачі документів	Застосовується для реєстрації прибутково-видаткових документів, які здаються до бухгалтерії
М-14	Відомість обліку залишків матеріалів на складі	Ведеться на підприємствах (в організаціях), які обліковують матеріали за оперативно-бухгалтерським методом
М-15	Акт про приймання устаткування	Використовується для оформлення устаткування, що надійшло на склад для встановлення
М-15а	Акт приймання - передачі устаткування до монтажу	Якщо в момент надходження устаткування монтажу організація ще не намічена або не приступила до роботи, наступна передача її обладнання оформляється Актом за формою № М-15а
М-16	Матеріальний ярлик	Призначений для характеристики матеріалів кожного номенклатурного номера, що знаходиться в місцях зберігання
М-17	Акт № _____ про виявлені дефекти устаткування	На дефекти, що виявляються в процесі ревізії, монтажу або випробування устаткування, складається Акт за формою № М-17
М-18	Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу	Використовується для контролю за відхиленням фактичного залишку матеріалів від встановлених норм запасу і для контролю залишків матеріалів, що знаходяться без руху
М-19	Матеріальний звіт	Застосовується в будівельних організаціях у тих випадках, коли матеріально відповідальною особою є начальник дільниці (виконавець робіт)
М-21	Інвентаризаційний опис «_____»	Складається при знятті натуральних залишків в товарно-матеріальних цінностей по кожному окремому складу, дільниці, об'єкту, які знаходяться у матеріально-відповідальних осіб
М-23	Акт № _____ про витрату давальницьких матеріалів	Застосовується для оформлення витрат матеріалів відкритого зберігання, які належать замовнику, але витрачаються будівельною або монтажною організацією, яка виконує роботи
М-26	Картка обліку устаткування для установаження	Картку складають у відділі обладнання або бухгалтерії підприємства, яке будується (або у відділі капітального будівництва діючого підприємства)
М-28	Лімітно-забірна картка № _____	Форма М-28 призначена для відпуску матеріалів на будівельні об'єкти ведеться протягом усього періоду будівництва і знаходиться у виконавця робіт.
М-28а	Лімітно-забірна картка № _____	Одночасно складається щомісячна лімітно-забірна картка за формою М-28а, що знаходиться на складі. При відпуску матеріалів зі складу комірник розписується в лімітно-забірній картці форми № М-28, а одержувач - в лімітно-забірній картці форми № М-28а

Погоджуємось з думкою З.В. Задорожного, що матеріальний звіт за формою М-19 є не первинним, а зведеним документом, оскільки складається на основі первинних [23, с. 47].

У разі формування первинних документів в автоматизованій системі обліку необхідно дотримуватись таких умов:

- відображення первинної інформації на машино зчитувальному носії; надання машино зчитувальному носію юридичної сили первинного документа;
- забезпечення можливості подальшого використання (обробки і зберігання) первинної інформації;
- забезпечення надійності первинної інформації та роботи системи;
- застосування сучасних засобів формування первинних даних.

Основну частину виробничих запасів підприємства, в тому числі і ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД, придбавають у постачальників, виходячи з укладених договорів. На відвантажені виробничі запаси постачальник виписує рахунок-фактуру та інші розрахунково-платіжні документи (де зазначається назва, номенклатурний номер, одиниця виміру, кількість, сорт матеріальних цінностей, що відпускаються, ставка і сума ПДВ, загальна сума, що підлягає до оплати), а також податкову накладну.

Наказом Міністерства фінансів України від 17.09.2018 р. № 763 внесено зміни до форми податкової накладної, затвердженої наказом від 31.12.2015 р. № 1307, та Порядку її заповнення. нові форми податкової накладної та розрахунку коригування діють з 1 грудня 2018 року.

При придбанні виробничих запасів, як правило, на підприємствах застосовують такі первинні документи: видаткові накладні, накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма М-11), товарний чек, касовий чек, акт по прийманню матеріалів (форма М-7), акт про прийманню устаткування (форма М-15).

Облік виробничих запасів на складі у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД здійснюється завідуючим складом. Останній є матеріально-відповідальною

особою і з ним укладено відповідний договір за встановленою формою про повну матеріальну відповідальність.

Складський облік – це сортовий, кількісний, оперативно-технічний облік матеріальних цінностей на складі за допомогою карток або книг складського обліку. Виробничі запаси, які надходять на склад, детально перевіряються, визначається відповідність їх кількості, якості, асортименту згідно з супровідними документами і умовами поставок. Складський облік організовується за місцями зберігання, за кількістю, за видами об'єктів виробничих запасів.

Основним документом аналітичного обліку виробничих запасів на складі є Картка складського обліку матеріалів (форма М-12). Даний первинний документ містить такі реквізити: назва підприємства, номер складу, найменування запасів, їх характеристика (сорт, розмір, профіль), одиниця виміру, ціна виробничих запасів, характеристика про їх рух, контрольний підпис працівника бухгалтерії після звірки даних складського і бухгалтерського обліку.

Картки складського обліку відкриваються бухгалтерією на початок року і видаються матеріально-відповідальним особам для їх подальшого ведення. В свою чергу, комірник щоденно записує до складської картотеки та книги господарські операції з надходження і вибуття матеріальних цінностей, нумеруючи такі записи. Підставою для їх відображення є первинні документи з руху запасів (прибуткові ордери, накладні, вимоги, лімітно-забірні картки та ін.). в результаті кожного запису розраховується залишок виробничого запасу відповідного номенклатурного номера і порівнюється зі встановленою нормою такого активу. У разі відхилення фактичного залишку виробничого запасу від визначених їх норм і з метою контролю за залишками матеріалів, за яким руху не відбувалося, складається Сигнальна довідка про відхилення фактичного залишку матеріалів від установлених норм запасу (форма М-18), яка подається у відповідний відділ постачання.

Періодично матеріально-відповідальні особи складів формують Реєстр приймання-здачі документів (форма М-13), який разом з підкріпленими до них первинними документами окремо за надходженням і вибуттям запасів передаються до бухгалтерії. Один раз на місяць матеріально-відповідальна особа складу подає до бухгалтерії Відомість обліку залишків матеріалів на складі (форма М-14) [89, с. 191].

Бухгалтерія здійснює постійний контроль за правильністю складського обліку і його відповідності прибутково-видатковим документам. Для цього відповідний працівник бухгалтерії, що здійснює облік запасів, у встановлені періоди приходить на склад і в присутності матеріально-відповідальної особи здійснює перевірку правильності здійснених ним записів і розрахованих залишків в карточках складського обліку. Після цього за реєстром приймає прибутково-видаткові документи, чим засвідчує факт одержання документів і правильність записів підписом на карточках складського обліку (в графі «контроль»). Внаслідок такої перевірки картки складського обліку переходять із реєстрів оперативного обліку в реєстри оперативно-бухгалтерського обліку. Через це немає необхідності вести в бухгалтерії паралельну картотеку аналітичного обліку виробничих запасів. Аналітичний облік запасів у бухгалтерії проводиться лише в грошовому вимірнику за укрупненими групами запасів в розрізі синтетичних рахунків, субрахунків, а також місць зберігання (матеріально-відповідальних особах).

Відпуск виробничих запасів здійснюється у виробництво (з відображення у складі прямих матеріальних витрат чи загальновиробничих витрат) на адміністративні (у складі адміністративних витрат) чи збутові потреби (у складі витрат на збут). Підприємство може також реалізовувати виробничі запаси на сторону.

Можливим варіантом вибуття виробничих запасів може бути їх повернення постачальнику. Зокрема, покупець має право: повернути продавцеві виробничі запаси і розірвати договір купівлі-продажу, якщо їх приналежності або відповідні документи не передані продавцем у

встановлений строк (ч. 2 ст. 666 Цивільного кодексу України (ЦКУ); у разі передачі продавцем виробничих запасів у в кількості меншій, ніж встановлено договором (ч. 1 ст. 670 ЦКУ); у разі передачі продавцем виробничих запасів (чи їх частини) з порушенням асортименту (ч. 2 ст. 672 ЦКУ); у разі істотного порушення вимог до його якості (ч. 2 ст. 678 ЦКУ); якщо продавець передав покупцю некомплектний товар і не доукомплектував його в розумний строк (ч. 2 ст. 684 ЦКУ) [21]

У ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД для відпуску виробничих запасів застосовують такі первинні документи:

1) Лімітно-забірна картка (М-8, М-9), яка використовується для оформлення відпуску цінностей, які систематично витрачаються при наданні послуг, а також для поточного контролю за дотриманням визначених лімітів витрачання матеріалів;

2) Акт-вимога на заміну (додатковий відпуск) матеріалів (форма М-10), який застосовується для обліку відпуску виробничих запасів понад встановлений ліміт або у разі їх заміни і є основою для списання таких цінностей зі складу;

3) Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма М-11), яка використовується для обліку руху матеріальних цінностей в межах підприємства, а також стороннім суб'єктам господарювання.

Слід зазначити, що виходячи з конкретних умов своєї господарської діяльності, підприємство воно може, крім затверджених, використовувати самостійно розроблені форми первинних облікових документів з руху виробничих запасів. Але при цьому необхідно враховувати вимоги ст. 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

На думку С.Г. Михалевич напрямками удосконалення документального оформлення операцій з надходження виробничих запасів є: «усунення» реквізитів, на яких відбувається дублювання даних, та заповнення яких не є суттєвим; виділення у журналі реєстрації довіреностей графи «прострочені», що підвищує контрольну функцію даного документу [51].

В умовах сьогодення стан первинного обліку всіх суб'єктів господарювання неповною мірою відповідає рівню розвитку господарської діяльності, залишається досить трудомістким і має недостатній рівень комп'ютеризації. Сучасні засоби зчитування інформації не достатньо застосовуються серед малого та середнього бізнесу, оскільки побудова автоматизованого первинного обліку потребує значних капітальних інвестицій, що є для них недоступним. Водночас застосування комп'ютерної техніки та створення на цій основі автоматизованих робочих місць (АРМ) бухгалтера забезпечить: зменшення обсягу робіт з одноманітними операціями; прискорення опрацювання інформації, поданої в первинних документах; автоматизацію формування необхідних звітних форм; деталізацію аналітичного обліку виробничих запасів; відмову від застосування типографських бланків первинних документів і звітності. При цьому важливою вимогою до програмного забезпечення, що реалізує автоматизацію роботи бухгалтерії, є зручний інтерфейс, що дає змогу створювати необхідні типи документів з обліку виробничих запасів.

Покращенню документального забезпечення обліку виробничих запасів сприяє належне впорядкування первинної документації, широке впровадження типових уніфікованих форм, забезпечення чіткого порядку приймання, зберігання і витрачання таких активів, обмеження числа посадових осіб, які мають право підпису документів на видачу договарів матеріалів. В обліковій політиці необхідно визначити норми природного убутку за кожною групою виробничих запасів.

Недоліки первинного обліку виробничих запасів найчастіше проявляються при інвентаризації, звірці даних складського обліку, коли з'ясовуються нестачі й розбіжності за рахунок пересортування деяких матеріалів, а також помилок у первинних й зведених документах, що характеризують рух виробничих запасів. Водночас при правильній організації документування та складського обліку вищевказаних активів можливо досягти зменшення матеріальних втрат.

## 2.2. Аналітичний та синтетичний облік виробничих запасів на різних етапах їх руху

Процес як первинного, так і аналітичного й синтетичного обліку виробничих запасів є трудомісткою ділянкою облікового процесу. Це спричиняє у багатьох підприємствах певні недоліки в обліку таких активів, що призводить до необґрунтованих втрат запасів. Це підтверджує, що й нині залишаються невирішеними багато важливих питань, які пов'язані з розробкою науково обґрунтованої системи обліку виробничих запасів.

З метою організації синтетичного обліку наявності і руху виробничих запасів суб'єкти господарювання застосовують рахунок 20 «Виробничі запаси». Вказаний рахунок призначено для узагальнення інформації про наявність і рух належних підприємству запасів сировини і матеріалів (у тому числі сировина й матеріали, які є в дорозі та в переробці), будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, палива, тари й тарних матеріалів, відходів основного виробництва [29].

За дебетом рахунка 20 «Виробничі запаси» відображається надходження виробничих запасів на підприємство, їх дооцінка, в свою чергу, з кредитом – використання таких активів на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг), переробку, реалізацію на сторону, уцінка тощо.

Рахунок 20 має дев'ять субрахунків, що відображено на рис. 2.1.

Джерелами надходження виробничих запасів є:

1) придбання за плату (Дебет рахунка 20 «Виробничі запаси» Кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»), 372 «Розрахунки з підзвітними особами»; Дебет рахунка 641 «Розрахунки за податками» Кредит рахунка 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»), 372 «Розрахунки з підзвітними особами»)

2) як внесок до статутного капіталу (Дебет рахунка 20 «Виробничі запаси» Кредит рахунка 46 «Неоплачений капітал»);



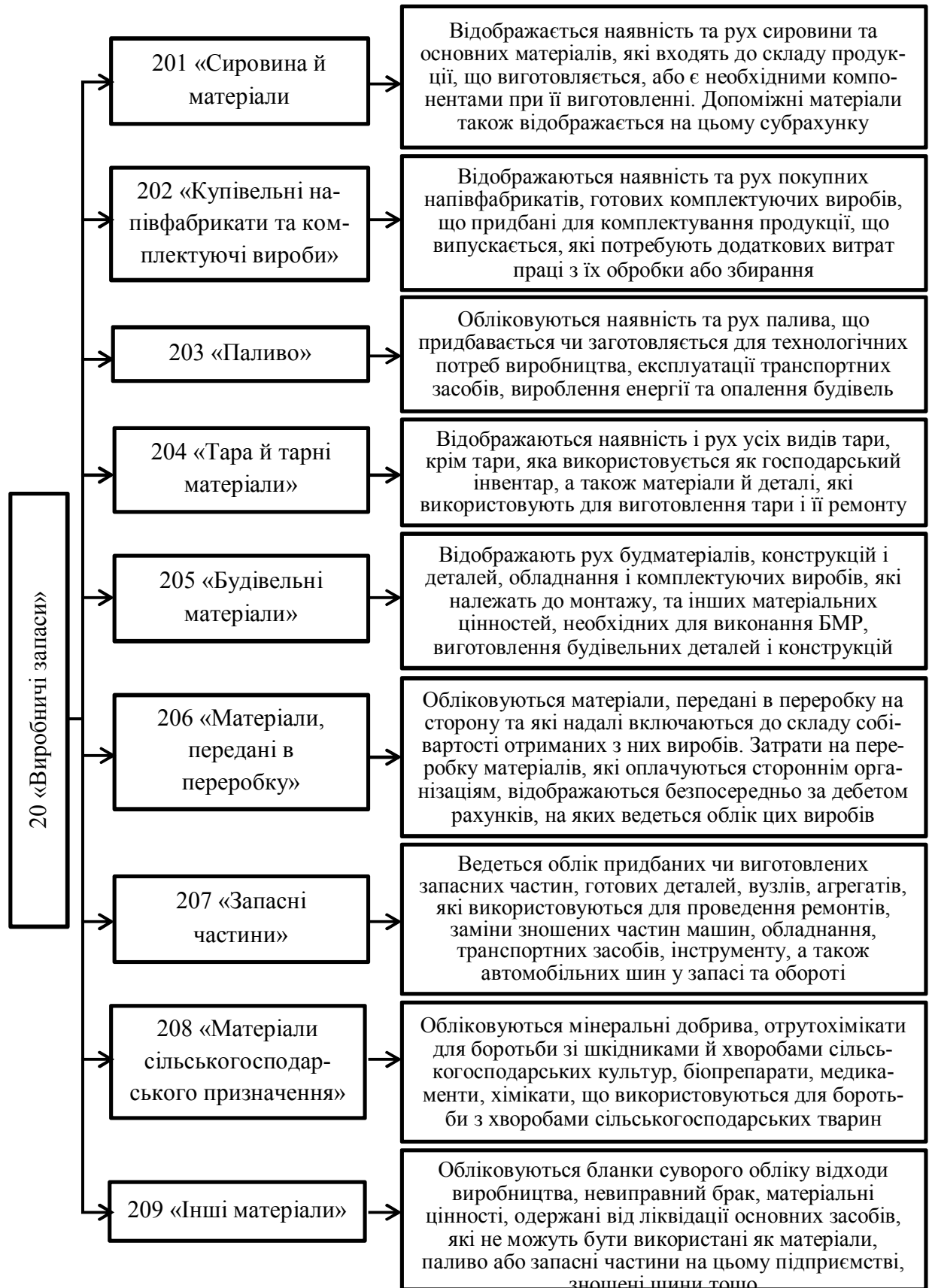


Рис. 2.1. Призначення субрахунків та рахунку 20 «Виробничі запаси» згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків [29]

3) у вигляді благодійних внесків (гуманітарної допомоги), цільового фінансування (Дебет рахунка 20 «Виробничі запаси» Кредит рахунка 48 «Цільове фінансування і цільові надходження»);

4) безоплатне отримання (Дебет рахунка 20 «Виробничі запаси» Кредит рахунка 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»);

5) обмін (на подібні чи неподібні активи);

6) внаслідок оприбуткування раніше не врахованих виробничих запасів на балансі, а також виявлення надлишків таких запасів при інвентаризації (Дебет рахунка 20 «Виробничі запаси» Кредит рахунка 719 «Інші доходи від операційної діяльності»);

7) внаслідок виготовлення на підприємстві (Дебет рахунка 20 «Виробничі запаси» Кредит рахунка 23 «Виробництво»);

8) отримані внаслідок від ліквідації об'єктів основних засобів (Дебет рахунка 20 «Виробничі запаси» Кредит рахунка 746 «Інші доходи»);

9) внаслідок здійснення обміну неподібними активами за бартерною угодою.

В окремих випадках (якщо окремі партії матеріалів знаходяться у процесі технічного приймання, лабораторних випробувань чи при відмові від акцепту рахунка) виробничі запаси приймаються на тимчасове відповідальне зберігання і обліковуються на позабалансовому субрахунку 023 «Матеріальні цінності на відповідальному зберіганні».

Одиницею бухгалтерського обліку виробничих запасів є їх найменування або однорідна група (вид). Аналітичний облік матеріалів, які передано в переробку, здійснюється в розрізі, що забезпечує інформацію про підприємства-переробники і контроль за операціями з переробки і необхідними витратами. Передавання матеріалів у переробку показується тільки на субрахунках рахунку 20. В свою чергу, аналітичний облік запасних частин здійснюється за місцями зберігання та однорідними групами (електрична група, механічна група та ін). Аналітичний облік двигунів, машин, обладнання, вузлів та агрегатів обмінного фонду здійснюється за

групами: придатні до експлуатації (нові та відновлені); ті, що підлягають відновленню (на складі); ті, що є в ремонті.

На нашу думку, на досліджуваному підприємстві ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД доцільно застосовувати шестизначний код для аналітичного обліку виробничих запасів. Так, перші три цифри відображатимуть код субрахунку, четверта – код субрахунку другого порядку (згідно з економічною класифікацією), п'ята й шоста цифри – код аналітичного обліку в розрізі наявних найменувань виробничих запасів (згідно з технічною класифікацією).

Вибуття виробничих запасів може відбуватися у випадку їх відпуску у виробництво з метою виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт), для адміністративних чи збутових потреб, реалізації на сторону, списання внаслідок невідповідності виробничих запасів критеріям активу (не є джерелом економічних вигод), списання через псування, розкрадання, втрати в межах норм природнього убутку, надзвичайних подій тощо

Витрачені виробничі запаси списуються з кредиту рахунка 20 «Виробничі запаси» в дебет рахунків:

23 «Виробництво» (на вартість виробничих запасів, використаних з метою виготовлення продукції, надання послуг, виконання робіт);

91 «Загальновиробничі витрати» (на вартість виробничих запасів, використаних для загальновиробничих потреб);

92 «Адміністративні витрати» (на вартість виробничих запасів, використаних для адміністративних потреб);

93 «Витрати на збут» (на вартість виробничих запасів, використаних на потреби, що пов'язані з реалізацією продукції, здачею робіт, послуг, а також);

94 «Інші витрати операційної діяльності» (на вартість виробничих запасів, використаних на утримання об'єктів соціально-культурного та житлово-комунального призначення).

У собівартість продукції (робіт, послуг) включається вартість виробничих запасів, узагальнених за статтями

- прямі матеріальні витрати;
- загальновиробничі витрати.

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» до складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва [76].

Тому для правильного розрахунку собівартості виробленої продукції украй важливо визначити, які відходи виробництва можна віднести до зворотних, а в якому випадку вони є незворотними.

Зворотними відходами називають залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів та інших матеріальних цінностей, які відповідають усім таким ознакам:

- 1) утворилися у процесі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг);
- 2) повністю чи частково втратили споживчі властивості (хімічні й фізичні) вихідного матеріалу;
- 3) їх подальше використання можливе лише з підвищеними витратами (зниженням виходу продукції) або неможливе за прямим призначенням.

Відходи є зворотними, якщо від їх використання можна отримати економічну вигоду, зокрема використати у виробництві продукції (робіт, послуг), реалізувати на сторону. У зв'язку з цим, зворотні відходи мають для підприємства деяку цінність і є активами, які необхідно оцінити, оприбуткувати на баланс, відобразити в обліку їх рух.

Вартість зворотних відходів, одержаних в результаті виробництва продукції (робіт, послуг), необхідно виключити із суми виробничих витрат. В свою чергу, здані на склад зворотні відходи включають у склад виробничих

запасів з подальшим відображенням на субрахунку 209 «Інші матеріали», зокрема проведенням: Дебет рахунка . Їх оприбуткування відображають такою кореспонденцією рахунків: Дебет рахунка «Інші матеріали» Кредит рахунка 23 «Виробництво». У випадку, коли зворотні відходи застосуються самим підприємством для виготовлення продукції (робіт, послуг) основного виробництва, їх вартість обліковуються на субрахунку 201 «Сировина й матеріали». У випадку використання відходів для виготовлення продукції їх списують у виробництво аналогічно як сировину та основні матеріали

Оприбуткування зворотних відходів підприємствами, що використовують рахунки класу 8, має певні особливості. Зокрема, при списанні сировини та матеріалів у виробництво їх вартість відображається на субрахунку 801 «Витрати сировини й матеріалів». При використанні зворотних відходів у виробництві їх вартість знову буде облікована у складі цього елемента витрат. Тому виникає ситуація, за якої вартість відходів буде двічі відображена в оборотах за рахунком 80. Це, у свою чергу, призведе до викривлення облікових даних і, як наслідок, до неправильного заповнення розділу III Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Щоб цього уникнути, у момент оприбуткування зворотних відходів на їх вартість слід відкоригувати (зменшити) оборот за субрахунком 801 методом «червоне сторно» (Дебет субрахунку 801 Кредит субрахунку 801. В результаті буде забезпечене достовірне відображення витрат підприємства звітного періоду за елементами витрат [62].

На ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД матеріальні витрати займають найбільшу частку у собівартості наданих послуг. У складі загальноновиробничих витрат витрати матеріальних цінностей складають 18%.

Витрати виробничих запасів відображаються також у складі елемента «Матеріальні затрати». Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» до складу елемента «Матеріальні затрати» 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 [76].

Якщо списані на виробництво виробничі запаси знаходяться у складі незавершеного виробництва або готової продукції, то їх вартість поки що не зумовлює ні виникнення зобов'язань, ні зменшення капіталу, що вимагається для визнання витрат, а відбувається зменшення величини одних активів (виробничих запасів) і збільшення інших (незавершеного виробництва, готової продукції). У зв'язку з цим, вважаємо, що в п. 22 П(С)БО 16 «Витрати», необхідно зазначити, що до складу елемента «Матеріальні витрати» включається вартість матеріальних цінностей, які відносяться лише до реалізованої продукції (робіт, послуг), а також витрат періоду операційної діяльності. Такі зміни забезпечать можливість контролю за правильністю формування Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Виробничі запаси, що знаходяться на підприємстві, можуть реалізовувати на сторону. Для обліку доходів від реалізації таких активів призначено субрахунки 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів», за кредитом якого відображається дохід в ідеалізації виробничих запасів, та 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів», за кредитом якого відображається собівартість реалізованих виробничих запасів. У випадку безоплатної передачі виробничих запасів використовують субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності», за дебетом якого відображають вартість безоплатно переданих виробничих запасів [89, с. 204].

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності виробничі запаси відображаються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. Такі активи відображаються за чистою реалізаційною вартістю, якщо на дату балансу їх

вартість знизилася чи вони застарілі, зіпсовані або інших шляхом втратили початкову очікувану економічну вигоду. У випадку, коли первісна вартість виробничих запасів більша за чисту вартість реалізації, сума такого перевищення списується на витрати звітного періоду. Тобто відбувається процес уцінки. У бухгалтерському обліку суб'єкти господарювання на суму уцінки виробничих запасів складають такий бухгалтерський запис: Дебет рахунка 946 «Втрати від знецінення запасів» Кредит рахунка 20 «Виробничі запаси».

В обліку зарубіжних країн використовують такі дві системи (методи) обліку складських запасів: система постійного обліку запасів; система періодичного обліку запасів. При використанні першої системи облік руху матеріалів й інших запасів здійснюють за рахунком «Складські запаси» в розрізі їх видів протягом звітного періоду. Вищезазначений рахунок є синтетичним рахунком. В плані рахунків бухгалтерського обліку Франції до нього відкривають наступні рахунки другого порядку: «Сировина», «Інші матеріали», «Незавершене виробництво щодо послуг», «Продукція», «Товари». Далі відкриваються рахунки третього порядку.

Придбання запасів від постачальника обліковують таким проведенням: Дебет рахунка «Складські запаси» (в розрізі їх видів) Кредит рахунка «Рахунки до сплати» чи «Розрахунки з постачальниками». В свою чергу, списання запасів на виробництво відображають проведенням: Дебет рахунків «Незавершене виробництво», «Накладні загально-виробничі витрати», Кредит рахунка «Складські запаси», а реалізацію запасів: Дебет рахунка «Собівартість реалізованих товарів» Кредит рахунка «Складські запаси».

В кінці звітного періоду залишки запасів розраховують на рахунках складських запасів. На підставі інформації з рахунків розраховують суму витрачених запасів. На відповідних картках здійснюють аналітичний облік руху запасів на протязі звітного періоду, причому на кожний вид запасів відкривають одну картку.

Вищезазначений метод дозволяє отримати широку інформацію про наявність і рух запасів за кількістю й вартістю.

Відповідно до системи періодичного обліку детальний облік запасів протягом звітного періоду на рахунку «Складські запаси» не здійснюється. На початок звітного періоду обліковується лише початковий залишок, який був розрахований в кінці попереднього звітного періоду в результаті інвентаризації. Надходження складських запасів обліковують за допомогою рахунку «Витрати на купівлю», що є рахунком елементів витрат. При цьому визначають вартість залишку невикористаних запасів на складі й вартість списаних запасів. В кінці звітного періоду проводять інвентаризацію такого роду активів на складі й оцінюють залишок за одним з визначених на підприємстві методів.

Суму витрачених запасів розраховують з використанням формули:  
Витрачені запаси = Залишок на початок періоду + Витрати на закупівлю – Залишок запасів на кінець періоду.

На підприємствах США результати інвентаризації залишків складських запасів у системі рахунків бухгалтерського обліку показують таким чином:

1) списують залишок складських запасів (в розрізі їх видів) на початок звітного періоду з використанням такого бухгалтерського проведення: Дебет рахунка «Фінансові результати звітного періоду» Кредит рахунка «Складські запаси»;

2) обліковують залишок запасів (в розрізі їх видів) на кінець звітного періоду. Залишок, що встановлений при інвентаризації відображають таким чином: Дебет рахунка «Складські запаси (в розрізі їх видів)» Кредит рахунка «Фінансові результати звітного періоду». Таким записом величина матеріальних витрат звітного періоду зменшується на суму невикористаних запасів.

У США у випадку використання підприємствами автоматизованої форми обліку більш поширеною є система постійного обліку запасів.



У підприємствах західноєвропейських країнах у фінансовому обліку частіше застосовують систему періодичного обліку запасів. Система постійного обліку ведеться в межах управлінського обліку [7]. Щодо відображення в обліку залишків запасів на складі наприкінці звітної періоду, то в плані рахунків мають місце рахунки «Зміна залишкових запасів» для матеріалів і товарів, незавершеного виробництва та готової продукції. В кінці звітної періоду залишки запасів обліковуються таким чином:

1) списують початковий залишок запасів: Дебет рахунка «Зміна залишків запасів (товарів)» Кредит рахунка «Складські запаси (товари)»;

2) відображають кінцевий залишок товарів, виявлений наприкінці звітної періоду під час інвентаризації: дебет рахунка «Складські запаси» – кредит рахунка «Зміна залишків запасів (товарів)» [60].

Сальдо рахунку «Зміна залишків запасів» переносять на рахунок «Фінансові результати звітної періоду» за допомогою такої проводки: Дебет рахунка «Зміна залишків запасів (товарів)» Кредит рахунка «Фінансові результати звітної періоду», або ж Дебет рахунка «Фінансові результати звітної періоду» – кредит рахунка «Зміна залишків запасів (товарів)».

У звіті про прибутки зміну залишків матеріалів і товарів показують серед елементів витрат зі знаком «+» (дебетове сальдо) або «-» (кредитове сальдо).

Важливо складовою обліку виробничих запасів є облік транспортно-заготівельних витрат. Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» транспортно-заготівельні витрати – це затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, в тому числі витрати зі страхування ризиків транспортування запасів. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка обліковується на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між величиною залишку запасів на кінець звітної місяця і величиною запасів, що вибули за звітний місяць

(використані на виробництво, реалізовані, безоплатно передані та ін.). Сума ТЗВ, яка відноситься до вибулих запасів, розраховується як добуток середнього відсотка ТЗВ і вартості вибулих запасів, з відображенням її на тих самих рахунках, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток ТЗВ розраховується діленням суми залишків ТЗВ на початок звітнього місяця і ТЗВ за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, які надійшли за звітний місяць [78].

Загалом на практиці включення ТЗВ до собівартості придбаних запасів відбувається одним з двох методів обліку та розподілу ТЗВ. За першим – сформовані витрати відносяться до собівартості придбаних запасів безпосередньо у момент їх виникнення. Але цей метод має суттєвий недолік, зокрема: не всі транспортні підприємства, що здійснюють перевезення запасів, своєчасно формують документи щодо величини ТЗВ. До того ж при придбанні кількох виробничих запасів, як правило, неможливо в момент виникнення ТЗВ віднести їх до конкретного запасу.

За другим методом ТЗВ відображають на окремому субрахунку рахунку обліку запасів. Надалі ці витрати підлягають щомісячному розподілу між сумою залишку запасів на кінець звітнього періоду і сумою вибулих у звітньому періоді запасів.

Так, Б.Нідлз, Х.Андерсон, Д.Колдуелл вважають, що «...в більшості випадків такі витрати доцільно відображати не як елементи собівартості придбаних запасів, а як витрати звітнього періоду» [58, с.164], К.Друрі витрати на транспортування пропонує відносити до загальнозаводських накладних витрат з подальшим їх розподілом в рамках розподілу загальновиробничих витрат [19, с.75], а Г.А.Велш та Д.Г.Шорт зазначають, що через те, що ці додаткові витрати (витрати на транспортування, страхування, зберігання тощо) не мають істотного значення, вони не включаються до вартості товарно-матеріальних запасів [13, с.303].

Через відсутність у Плані рахунків бухгалтерського обліку окремого рахунку для обліку ТЗВ, пов'язаних з придбанням виробничих запасів, як

правило, на практиці, зазначені витрати накопичувати на синтетичному рахунку 29. До даного рахунку, на нашу думку, доцільно відкривати два субрахунки: 291 «Транспортно-заготівельні витрати» і 292 «Інші витрати».

Крім того, розподілу ТЗВ виходячи з вартості запасів не завжди є обґрунтованим. Тому пропонуємо за базу розподілу ТЗВ обирати площу або об'єм, які займають такі запаси на транспортному засобі при їх перевезенні.

В обліку виробничих запасів важливе місце займає їх інвентаризація. Відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань проведення інвентаризації є обов'язковим:

- перед складанням річної фінансової звітності;
- у разі зміни матеріально відповідальних осіб, а також у разі зміни керівника колективу (бригадира);
- у разі встановлення фактів крадіжок або зловживань, псування цінностей (на день встановлення таких фактів) в обсязі, визначеному керівником підприємства;
- за судовим рішенням або на підставі належним чином оформленого документа органу, який відповідно до закону має право вимагати проведення такої інвентаризації;
- у разі техногенних аварій, пожежі чи стихійного лиха (на день після закінчення явищ) в обсязі, визначеному керівником підприємства;
- у разі припинення підприємства в обсязі, визначеному пунктом 6 цього розділу;
- у разі переходу на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами (на дату такого переходу);
- в інших випадках, передбачених законодавством [79].

Основними способами проведення інвентаризації на підприємстві є:

- 1) суцільний – проводиться повна перевірка наявності запасів як на складі, так і в дорозі;

2) вибірковий – проводиться вибіркова перевірка наявності запасів як на складі, так і тих, що в дорозі;

3) змішаний вид, який включає елементи суцільного і вибіркового способу проведення інвентаризації.

### **2.3. Порядок відображення інформації про виробничі запаси у фінансовій звітності вітчизняних та зарубіжних підприємств**

Сьогодні в умовах економічної кризи суттєво погіршується фінансово-майновий стан ряду підприємств, знижується їхня прибутковість, платоспроможність, ліквідність. Одним з важелів підвищення ефективності господарської діяльності підприємств є отримання достовірної інформації про їх майно та джерела його утворення для забезпечення процесу управління.

Державне регулювання системи бухгалтерського обліку в Україні реалізують Міністерство фінансів України, Національний банк України, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади в межах повноважень, передбачених законодавством. Порядок ведення обліку виробничих запасів визначається різними суб'єктами в межах їх повноважень та забезпечується трьома рівнями (міжнародний, державний та рівень підприємства), що формують систему нормативного регулювання обліку виробничих запасів. Порядок відображення інформації про виробничі запаси регулюється НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яке затверджено Міністерством фінансів України.

Основним носієм інформації про виробничі запаси є Баланс (Звіт про фінансовий стан). Баланс є важливою складовою системи інформаційного забезпечення суб'єктів господарювання. З такої форми звітності внутрішні та зовнішні користувачі можуть отримати достовірну інформацію про активи та пасиви підприємства на певний момент часу. Різним користувачам облікової

інформації необхідний рівень її деталізації. «Користувачі інформації відрізняються за рівнем істотності інтересу і типом використовуваної ними інформації (фінансової або нефінансової) для ухвалення рішень. При цьому інтереси у них можуть бути схожі, але вимоги до обсягу і вмісту необхідної інформації істотно відрізняться» [82, 225]. Тому інформація Балансу (Звіту про фінансовий стан) повинна задовольняла інтереси користувачів фінансової звітності та, водночас, не бути перенасиченою надлишковою обліковою інформацією.

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» баланс (звіт про фінансовий стан) – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал [57].

Форма Балансу до лютого 2013 р. регламентувалася згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 2 «Баланс». Тоді актив Балансу складався з таких розділів, як: I. Необоротні активи; II. Оборотні активи; III. Витрати майбутніх періодів; IV. Необоротні активи та групи вибуття. Пасив містив п'ять розділів: I. Власний капітал; II. Забезпечення таких витрат і платежів; III. Довгострокові зобов'язання; IV. Поточні зобов'язання; V. Доходи майбутніх періодів. У лютому 2013 р. на зміну вищезазначеного стандарту було прийняте нове НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». нині Баланс має подвійну назву: Баланс (Звіт про фінансовий стан). В активі форми № 1 статті відображені у межах трьох розділів: I. Необоротні активи; II. Оборотні активи; III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття. В пасиві виокремлено таких чотири розділи: I. Власний капітал; II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення; III. Поточні зобов'язання і забезпечення; IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групи вибуття [64, с. 94].

Згідно з ранішедіючим П(С)БО 2 «Баланс» для відображення інформації про виробничі запаси був призначений рядок 100 активу Балансу «Виробничі запаси», де обліковувалась вартість запасів малоцінних та

швидкозношуваних предметів, сировини, основних і допоміжних матеріалів, палива, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, запасних частин, будівельних матеріалів, тари та інших матеріалів, які призначені для споживання в ході нормального операційного циклу.

Нині згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» для узагальнення інформації про виробничі запаси виокремлена комплексна стаття «Запаси» (рядок 1100) в II розділі активу. У зазначеній статті показується загальна вартість активів, які визнано запасами відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», зокрема, що утримуються для подальшого продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва; утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також з метою управління підприємством [82].

У випадку відповідності ознакам суттєвості у додаткових статтях до Балансу (Звіту про фінансовий стан) може бути окремо наведена інформація про вартість виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції та товарів. До підсумку балансу включається загальна вартість запасів, інформація про вартість окремих складових запасів наводиться у додаткових статтях в межах загальної суми.

Таким чином, запаси можуть за відповідності ознакам суттєвості подаватися у Балансі (Звіті про фінансовий стан) у такому розрізі (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Витяг з Додатку 3 до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» «Перелік додаткових статей фінансової звітності»

Статті	Код рядка
Виробничі запаси	1101
Незавершене виробництво	1102
Готова продукція	1103
Товари	1104

У додатковій статті «Виробничі запаси» відображають інформацію про вартість запасів малоцінних та швидкозношуваних предметів, палива, сировини, запасних частин, основних і допоміжних матеріалів, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, тари, будівельних матеріалів та інших матеріалів, які призначені для споживання в ході нормального операційного циклу.

Погоджуємось з позицією Н.В. Прохар, що «не достатньо коректним є укрупнення статті «Запаси»..., оскільки склад запасів визначається особливостями діяльності виробничого, торговельного підприємства або підприємства, що надає послуги. Тому розрахунок коефіцієнтів оборотності та забезпеченості конкретних видів запасів з метою проведення економічного аналізу буде можливим тільки при використанні додаткових аналітичних даних» [52].

У п. 24 розділу «Оцінка запасів на дату балансу» П(С)БО 9 «Запаси» зазначено, що інформація про запаси відображаються за найменшою з двох оцінок: або первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. За чистою вартістю реалізації запаси відображаються, коли на дату балансу їхня ціна зменшилась або вони зіпсовані, застаріли, чи будь-яким іншим чином втратили свою первісно очікувану економічну вигоду. Чиста вартість реалізації розраховується за кожній одиницею запасів вирахуванням з майбутньої ціни продажу очікуваних витрат, що будуть понесені на закінчення виробництва та збут.

Величина, на яку первісна вартість таких активів перевищує чисту вартість їх реалізації, а також вартість повністю втрачених запасів (зіпсованих чи нестача) відносяться на витрати звітного періоду. Вартість нестач і втрат від псування матеріальних цінностей до встановлення конкретних винуватців обліковуються на позабалансових рахунках. Коли встановлені винні особи, належна до відшкодування вартість відноситься до складу дебіторської заборгованості (чи інших активів) і доходу звітного періоду.

У випадку, коли чиста вартість реалізації вищезазначених запасів, що раніше були уцінені та є активами на дату балансу, в подальшому збільшується, то на вартість збільшення чистої вартості реалізації, проте не більше суми визначеного раніше зменшення, визнається інший операційний дохід з одночасним збільшенням вартості таких запасів.

Відповідно до П(С)БО 9 «Запаси» у примітках до фінансової звітності наводиться інформація про:

- методи оцінки запасів;
- балансову (облікову) вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації;
- балансову (облікову) вартість запасів, переданих у переробку, на комісію, в заставу;
- балансову (облікову) вартість запасів у розрізі окремих класифікаційних груп;
- суму збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена оцінка запасів відповідно до п. 28 П(С)БО 9 «Запаси» [78].

Крім того, для відображення інформації про запаси (в тому числі і виробничі) У Примітках до річної фінансової звітності виділено (форма № 5) розділ VIII «Запаси».

Досліджуване підприємство ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД формує фінансову звітність відповідно до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва». Згідно з даним стандартом виробничі запаси відображаються у рядку 1100 «Запаси» другого розділу активу «Оборотні активи».

Порядок формування фінансової звітності також регламентований МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Згідно з даним стандартом фінансова звітність передбачає структуроване відображення фінансового стану, а також фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. Метою такої звітності є надання достовірної, доречної інформації щодо фінансового стану, фінансових результатів діяльності та грошових потоків



суб'єкта господарювання, що буде корисною для широкого кола її користувачів при прийнятті економічних рішень. Окрім того, фінансова звітність показує результати того, як управлінський персонал підприємств розпоряджається довіреними ресурсами. З цією метою фінансова звітність передбачає таку інформацію про суб'єкт господарювання: активи; зобов'язання; власний капітал; дохід та витрати, у тому числі прибутки та збитки; внески та виплати власникам, які діють згідно з їхніми повноваженнями власників; грошові потоки. Зазначена інформація, в сукупності з іншою інформацією у примітках, допомагає користувачам такої звітності планувати майбутні грошові потоки і, зокрема, їхній час та вірогідність [52].

Згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності» повний комплект фінансової звітності включає: звіт про фінансовий стан на кінець періоду; звіт про сукупні доходи за період; звіт про зміни у власному капіталі за період; звіт про рух грошових коштів за період; примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення; звіт про фінансовий стан на початок найбільш давнього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності, або коли він перекласифікує статті фінансової звітності [52].

За МСБО 1 Звіт про фінансовий стан, який є аналогом вітчизняного Балансу (Звіту про фінансовий стан), має включати, як мінімум, статті, що подають такі суми: а) основні засоби; б) інвестиційна нерухомість; в) нематеріальні активи; г) фінансові активи (за винятком сум, зазначених в г), є) та ж)); г) інвестиції, обліковані із застосуванням методу участі в капіталі; д) біологічні активи; е) запаси; є) торговельна та інша дебіторська заборгованість; ж) грошові кошти та їх еквіваленти; з) загальна сума активів, класифікованих як утримувані для продажу, та активи, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена

діяльність»; и) торговельна та інша кредиторська заборгованість; і) забезпечення; ї) фінансові зобов'язання (за винятком сум, зазначених в и) та і)); й) зобов'язання та активи щодо поточного податку, як визначено в МСБО 12 «Податки на прибуток»; к) відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи, як визначено в МСБО 12; л) зобов'язання, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5; м) неконтрольовані частки, представлені у власному капіталі; н) випущений капітал і резерви, що відносяться до власників материнського підприємства [52].

Як і НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», в МСБО 1 «Подання фінансової звітності» передбачено, що суб'єкт господарювання може розкривати додаткові рядки статей, заголовки та проміжні підсумки у вищезазначеному звіті про фінансовий стан, якщо це є доречним для розуміння фінансового стану.

Відповідно до п. 36 МСБО 2 «Запаси» у фінансовій звітності необхідно розкривати: а) облікові політики, прийняті для оцінки запасів, в тому числі використані формули собівартості; б) загальну балансову вартість запасів, а також балансову вартість відповідно до класифікацій, які прийнятні для суб'єкта господарювання; в) балансову вартість запасів, які відображені за чистою вартістю реалізації за мінусом витрат на продаж; г) величину запасів, які визнані як витрати протягом періоду; г) вартість будь-якого часткового списання запасів, визнану витратами протягом періоду; д) суму сторнування часткового списання, визнану у якості зменшення величини запасів, яка визначена як витрати періоду; е) обставини чи події, які зумовили сторнування часткового списання запасів; є) балансову вартість запасів, які передані під заставу для забезпечення гарантії зобов'язань [53].

Фінансова звітність повинна забезпечувати достовірне подання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності, а також грошові потоки суб'єкта господарювання. Таке подання потребує правдивого відображення впливу операцій, подій і умов згідно з критеріями визнання

різних об'єктів обліку, наведених у Концептуальній основі. Передбачається, що за результатами використання МСФЗ щодо розкриття за потреби додаткової інформації досягатиметься достовірне подання інформації у фінансовій звітності.

Важливим напрямом удосконалення обліку виробничих запасів на підприємстві, забезпечення його достовірності є перехід на комп'ютеризовану форму обліку. Використання комп'ютерних технологій в обліку суттєво підвищує продуктивність праці бухгалтерської служби і покращує організацію обліку на підприємстві.

Облік виробничих запасів доцільно автоматизувати із застосуванням комп'ютерної програми 1С: Підприємство. Важливо, щоб автоматизований облік був не лише в бухгалтерії, але й в осіб, які є матеріально-відповідальними, та ведуть первинний облік виробничих запасів на складі. Це забезпечить значне скорочення часу на отримання та обробку документів, дозволить автоматично обліковувати виробничі запаси при їх надходженні і вибутті, оцінці тощо.

«1С:Підприємство 8.0 для України» призначена для автоматизації бухгалтерського й податкового обліку, включаючи підготовку обов'язкової (регламентованої) звітності, в організаціях, що здійснюють будь-які види комерційної діяльності. В 1С:Бухгалтерії 8.0 для України реєструються дані інвентаризації, які автоматично звіряються з даними обліку. На підставі інвентаризації відбивається виявлення надлишків і списання недостач [11, с. 624].

На думку В.В. Муравського, в умовах автоматизації обліку, коли ідентифікації підлягає кожна одиниця товарно-матеріальних цінностей, оптимальним варіантом оцінки є ідентифікований метод. Попартійний та пооб'єктний облік дозволяє визначати кількість та вартість оборотних активів у момент їх надходження на підприємство. Кожна одиниця запасів маркується з внесенням у базу даних усієї облікової інформації. В момент списання можливо достовірно визначити загальну вартість набору товарно-

матеріальних цінностей зрізних партій. Забезпечується оперативність та повнота облікової інформації про надходження та списання оборотних матеріальних активів [55, с. 126].

При застосуванні автоматизованої форми обліку можна ефективно вести аналітичний облік виробничих запасів з будь-яким рівнем деталізації та значною номенклатурою аналітичних об'єктів, при цьому реєстрація операцій у хронологічному і системному порядку в розрізі синтетичних та аналітичних рахунків поєднується в одному робочому процесі. Позитивним є те, що контроль за тотожністю даних синтетичного та аналітичного обліку забезпечується автоматично.

## **Висновки до розділу 2**

Дослідивши методику та організацію обліку виробничих запасів підприємства можна зробити такі висновки:

1. В умовах сьогодення стан первинного обліку всіх суб'єктів господарювання неповною мірою відповідає рівню розвитку господарської діяльності, залишається досить трудомістким і має недостатній рівень комп'ютеризації. Сучасні засоби зчитування інформації не достатньо застосовуються серед малого та середнього бізнесу, оскільки побудова автоматизованого первинного обліку потребує значних капітальних інвестицій, що є для них недоступним. Водночас застосування комп'ютерної техніки та створення на цій основі автоматизованих робочих місць бухгалтера забезпечить: зменшення обсягу робіт з одноманітними операціями; прискорення опрацювання інформації, поданої в первинних документах; автоматизацію формування необхідних звітних форм; деталізацію аналітичного обліку виробничих запасів; відмову від застосування типографських бланків первинних документів і звітності. При цьому важливою вимогою до програмного забезпечення, що реалізує

автоматизацію роботи бухгалтерії, є зручний інтерфейс, що дає змогу створювати необхідні типи документів з обліку виробничих запасів.

2. Покращенню документального забезпечення обліку виробничих запасів сприяє належне впорядкування первинної документації, широке впровадження типових уніфікованих форм, забезпечення чіткого порядку приймання, зберігання і витрачання таких активів, обмеження числа посадових осіб, які мають право підпису документів на видачу дороговартісних матеріалів. В обліковій політиці необхідно визначити норми природного убутку за кожною групою виробничих запасів.

3. Одиницею бухгалтерського обліку виробничих запасів є їх найменування або однорідна група (вид). На нашу думку, на досліджуваному підприємстві доцільно застосовувати шестизначний код для аналітичного обліку виробничих запасів. Так, перші три цифри відображатимуть код субрахунку, четверта – код субрахунку другого порядку (згідно з економічною класифікацією), п'ята й шоста цифри – код аналітичного обліку в розрізі наявних найменувань виробничих запасів (згідно з технічною класифікацією).

4. Оприбуткування зворотних відходів підприємствами, що використовують рахунки класу 8, має певні особливості. Зокрема, при списанні сировини та матеріалів у виробництво їх вартість відображається на субрахунку 801 «Витрати сировини й матеріалів». При використанні зворотних відходів у виробництві їх вартість знову буде облікована у складі цього елемента витрат. Тому виникає ситуація, за якої вартість відходів буде двічі відображена в оборотах за рахунком 80. У зв'язку з цим у момент оприбуткування зворотних відходів на їх вартість доцільно коригувати (зменшити) оборот за субрахунком 801 методом «червоне сторно».

5. Якщо списані на виробництво виробничі запаси знаходяться у складі незавершеного виробництва або готової продукції, то їх вартість поки що не зумовлює ні виникнення зобов'язань, ні зменшення капіталу, що вимагається для визнання витрат, а відбувається зменшення величини одних активів

(виробничих запасів) і збільшення інших (незавершеного виробництва, готової продукції). У зв'язку з цим, вважаємо, що в п. 22 П(С)БО 16 «Витрати», необхідно зазначити, що до складу елемента «Матеріальні витрати» включається вартість матеріальних цінностей, які відносяться лише до реалізованої продукції (робіт, послуг), а також витрат періоду операційної діяльності. Такі зміни забезпечать можливість контролю за правильністю формування Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

6. Через відсутність у Плані рахунків бухгалтерського обліку окремого рахунку для обліку ТЗВ, пов'язаних з придбанням виробничих запасів, як правило, на практиці, зазначені витрати накопичувати на синтетичному рахунку 29. До даного рахунку, на нашу думку, доцільно відкривати два субрахунки: 291 «Транспортно-заготівельні витрати» і 292 «Інші витрати». Крім того, розподілу ТЗВ виходячи з вартості запасів не завжди є обґрунтованим. Тому пропонуємо за базу розподілу ТЗВ обирати площу або об'єм, які займають такі запаси на транспортному засобі при їх перевезенні.

7. Згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» інформація про виробничі запаси відображається в укрупненій статті «Запаси». Водночас суб'єкт господарювання може розкривати додаткові рядки статей, заголовки та проміжні підсумки у Звіті про фінансовий стан, якщо це є доречним для розуміння фінансового стану. У зв'язку з цим, у додаткових статтях до Балансу (Звіту про фінансовий стан) передбачено інформацію про вартість виробничих запасів. На нашу думку, виробничі запаси повинні бути відображені у вищезазначеному звіті основною, а не вписуваною статтею, поряд зі статтями «незавершене виробництво», «готова продукція», «товари», оскільки склад запасів визначається особливостями діяльності підприємства. Окрім цього, це забезпечить отримання необхідної інформації для проведення аналізу наявності та ефективності використання запасів за їх видами.

## **РОЗДІЛ 3**

### **ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АНАЛІЗУ ВИРОБНИЧИХ ЗАПАСІВ ПІДПРИЄМСТВА ВІТЧИЗНЯНИЙ ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД**

#### **3.1. Роль, завдання, інформаційне забезпечення та організація аналізу виробничих запасів**

Виробничі запаси є одним з найважливіших елементів, що забезпечують ведення виробничо-господарської діяльності суб'єкта господарювання. Вони за економічним змістом є предметами праці. У процесі їх використання виробничі запаси трансформуються в матеріальні витрати, тому ефективне використання сировини, матеріалів, палива тощо може забезпечити зниження собівартості продукції (робіт, послуг). У загальній сукупності виробничих витрат матеріальні витрати складають, як правило, немалу частку, що свідчить про матеріаломісткість продукції (робіт, послуг). Зниження матеріаломісткості продукції (робіт, послуг) є досить важливим напрямом покращення роботи підприємства, так як ощадливе використання всіх видів виробничих запасів забезпечує зростання обсягів виробництва та зниження собівартості.

Метою аналізу виробничих запасів підприємства є оцінка стану такого роду активів, та ефективності їх використання. Аналіз виробничих запасів повинен забезпечити ефективне виконання виробничої програми шляхом зведення до мінімуму матеріальних витрат, зниження обсягу виробничих запасів, пошуку шляхів зменшення цін на такі ресурси та підвищення їх якості. У результаті приділення неналежної уваги питанням аналізу наявності та використання виробничих запасів втрачається контроль за місцями безпосереднього їх використання в межах підрозділів, де, як правило, виникає основна маса відхилень від визначених норм витрат.

Основними завданнями економічного аналізу забезпеченості й використання виробничих запасів суб'єктів господарювання є такі:

- 1) оцінка забезпечення підприємства виробничими запасами в розрізі їх видів та аналіз їх структури;
- 2) оцінка складських запасів, оцінка руху й структури використання таких активів;
- 3) оцінка обґрунтованості планів матеріально-технічного постачання, їх виконання, впливу на обсяг виробництва продукції (робіт, послуг), її собівартість;
- 4) оцінка інтенсивності та ефективності використання виробничих запасів;
- 5) узагальнення факторів, які спричинили відхилення фактичних показників використання запасів від планових (прогнозованих);
- 6) моделювання взаємозв'язків між обсягами реалізації продукції (робіт, послуг) та матеріаломісткістю, матеріаловіддачею тощо;
- 7) виявлення внутрішньовиробничих резервів економії такого роду активів та оцінка їх впливу на обсяг діяльності підприємства.

Світовий досвід доводить, що процедури аналізу виробничих запасів є оперативними й мають базуватися на таких принципах:

- замовляти тільки те, що потрібно підприємству, не погоджуючись на спокусливі пропозиції;
- мати мінімальний рівень запасів, який відповідає обсягу продажу і термінам можливого поповнення запасів;
- зберігати запаси за допомогою конкретної системи складування та використовувати їх у міру надходження; чітко і правильно маркувати запаси;
- дотримуватися встановлених правил розвантаження та складування матеріалів, перевіряти їх кількість і стан перед підписанням відповідних документів [85, с. 15].

Досить важливим елементом у процесі аналізу виробничих запасів є питання його інформаційного забезпечення. Для надійності, достовірності й



ефективності цього процесу необхідно забезпечити: повну інформації за змістом, обсягом та структурою; достатньо високий рівень надійності інформації; можливість порівняння інформації про виробничі запаси у часі за кількісними та якісними показниками; встановлення незалежності каналів надходження інформації, що становить комерційну таємницю; своєчасність надходження інформації, яка стосується виробничих запасів та високу ефективність її опрацювання.

Як зазначають В.М. Панасюк та Є.К. Ковальчук існує два основних канали інформаційного забезпечення керівників: формалізований і стихійний. Проміжне становище в системі інформаційного забезпечення керівників має інформація, підготовлена за завданням керівників фахівцями з того чи іншого питання у вигляді довідок, анотацій, аналізів. При правильно організованій системі інформаційного забезпечення потреба в цільовій одноразовій інформації значно зменшується [71, с. 73].

На думку І.Я. Омецінської, нині наявність якісної інформації про діяльність підприємства є запорукою ефективного ведення бізнесу. Інформаційні ресурси відіграють таку ж важливу роль, як і матеріальні, фінансові, трудові. Підвищення ролі інформації та поглиблення функцій бухгалтерського обліку зумовили необхідність застосування в наукових колах терміну «обліковий інформаційний ресурс» [67, с. 132].

Обліковими інформаційними ресурсами для забезпечення аналізу виробничих запасів є:

- Баланс (звіт про фінансовий стан) (форма № 1);
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (форма № 2);
- Примітки до річної фінансової звітності (форма № 5) (розділ VIII «Запаси»);
- виробничі норми витрачання матеріалів;
- дані бухгалтерського обліку (аналіз рахунків 20 «Виробничі запаси»; 63 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»; 23 «Виробництво»; 80

«Матеріальні витрати»; 91 «Загальновиробничі витрати»; 92 «Адміністративні витрати»; 93 «Витрати на збут»; 94 «Інші витрати операційної діяльності» та ін.).

Окрім того, для цілей аналізу виробничих запасів використовуються:

- план матеріально-технічного постачання,
- договори на поставку виробничих запасів,
- результати аналізу виробничих запасів за попередні періоди та ін.

Таким чином, не вся інформація, яка потрібна для аналізу виробничих запасів знаходить своє відображення у фінансовій звітності. Значна частина інформаційного забезпечення міститься в системі управлінському обліку та первинній документації, що зумовлено необхідністю формування спеціального інформаційного забезпечення.

У сучасних умовах існують погляди науковців, що необхідно вивчати зарубіжний досвід проведення економічного аналізу в ринкових умовах та використовувати ті елементи методики економічного аналізу зарубіжних країн, які можуть бути успішно адаптовані до вітчизняних умов господарювання. Проте методику аналізу господарської діяльності зарубіжних країн не можна просто скопіювати, оскільки вона орієнтована на діяльність великих підприємств, що функціонують у розвинутих ринкових умовах, свідченням цього є той факт, що методику ФУДН (Федерального управління зі справ про неплатоспроможність підприємств), скопійовану у 1994 р. в короткому, спрощеному варіанті із західних зразків, виявилось практично неможливо застосувати у Росії, оскільки 75 % підприємств, відповідно до її критеріїв, були б визнані банкрутами [86].

В період планово-адміністративної економіки аналіз діяльності підприємства здійснювався з точки зору повноти виконання встановлених планів. Основним чинником впливу на діяльність підприємства був державний план, на дотримання показників якого була направлена господарська діяльність усіх суб'єктів господарювання. Економічний аналіз забезпечував виявлення відхилень фактичних значень показників від

планованих та встановлення чинників, які спричинили такі зміни. Порядок економічного аналізу, який використовувався на радянських підприємствах, відображав основні взаємозв'язки між показниками господарської діяльності.

В сучасних ринкових умовах господарювання відбувається зміна пріоритетності завдань, які ставляться перед економічним аналізом. Послідовність проведення сучасного економічного аналізу відображає абсолютно новий підхід до організації та методики реалізації аналітичного дослідження.

Методика економічного аналізу нині повинна визначатися з урахуванням доцільності виходу на ринок та ефективності виробництва певного виду і обсягу продукції (робіт, послуг), її конкурентоспроможності, прогнозованого розміру витрат та прибутку, що забезпечить підприємству отримання постійно зростаючого розміру прибутку та стійку позицію на ринку в сучасний період та в майбутньому.

У ринкових умовах, які характеризуються жорсткою конкуренцією, невизначеністю та ризиком, здійснення економічного аналізу має бути орієнтоване не тільки на дослідження фактів господарського життя, що відбулися в попередніх звітних періодах, та тенденцій їх зміни, але і на розробку перспективних напрямів господарської діяльності суб'єкта господарювання, що забезпечить відповідність порядку проведення економічного аналізу, в тому числі й виробничих запасів, зростаючим вимогам практики господарювання. Таким чином, методика економічного аналізу підприємства має відповідати певним вимогам, що наведено на рис. (рис. 3.1).

Таким чином, аналіз основних показників господарської діяльності підприємства, в тому числі аналіз виробничих запасів, здійснювався і в період планово-адміністративної економіки, і в період ринкових відносин, однак пріоритетні завдання та система показників аналізу є різною та відповідає практичним вимогам відповідного періоду часу.



Рис. 3.1. Вимоги до методики економічного аналізу діяльності підприємства, враховуючи сучасні умови господарювання [86, с. 246]

Порядок проведення економічного аналізу виробничих запасів на підприємстві наведено на рис. 3.2.

В залежності від направленості в часі аналіз поділяють на ретроспективний (наступний, історичний) та перспективний (попередній, прогнозний). Перший з вищеназваних видів аналізу пов'язаний із вивченням виробничо-господарських процесів діяльності підприємства, що вже відбулися.

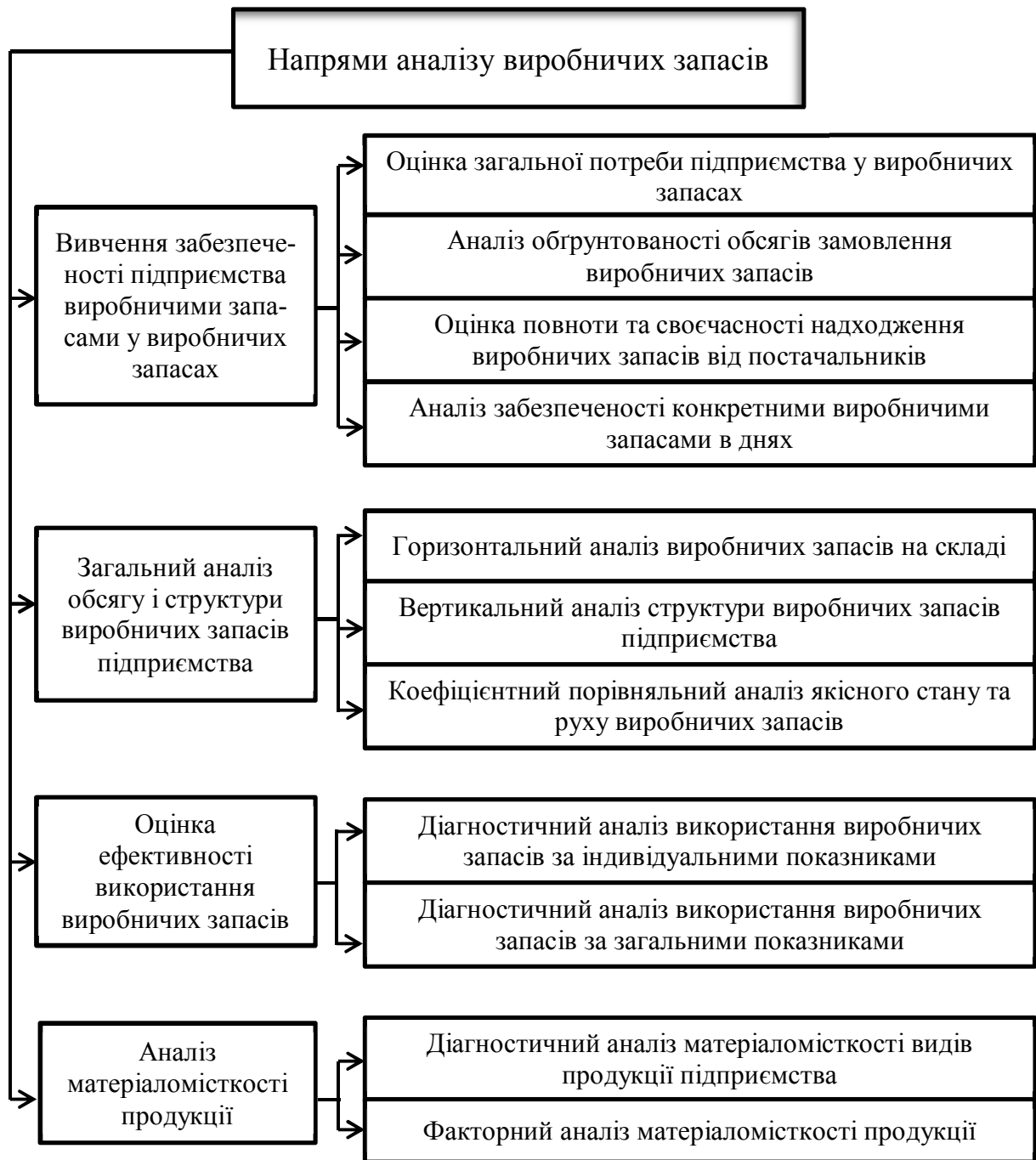


Рис. 3.2. Напрями аналізу виробничих запасів підприємств [37, с. 178]

Отже, він направлений у минуле і досліджує факти й результати за процесами, операціями, що мали місце в минулому. З метою ретроспективного аналізу застосовуються традиційні, всесторонньо досліджені методики, які вимагають від аналітиків більше уваги, ніж професіоналізму, тобто тут не акцентується увага на інтуїції й умінні передбачати ситуацію. Перспективний аналіз, на відміну від

ретроспективного, виходить із необхідності планування чи прогнозування господарських операцій на майбутнє. Він проводиться ще до моменту фактичного здійснення господарських операцій.

І перспективний, і ретроспективний має свої переваги та недоліки. Зокрема, ретроспективний аналіз є точним, оскільки базується на даних господарських операцій, які реально мали місце на практиці і відповідним чином відображені у бухгалтерських документах і звітах. Водночас можливості такого аналізу обмежені, незважаючи його точність (він базується на фактичних, задокументованій інформації). Тобто, ретроспективний аналіз має свою цінність, однак він характеризується значною трудомісткістю проведення, оскільки потребує залучення великої кількості фахівців та використання досить великого обсягу інформації. Також, такий аналіз можна здійснювати лише після завершення відповідного звітнього періоду. А це обмежує його цінність внаслідок відсутності можливості своєчасного і оперативного коригування діяльності підприємства, а також своєчасного використання резервів, що не сприяє виходу з проблемних ситуацій до закінчення звітнього періоду.

Перспективний аналіз є важливим для забезпечення ефективної господарської діяльності підприємства в перспективі. Це зумовлено тим, що він передує її веденню і базується на прогнозних результатах з урахуванням впливу факторів, які будуть діяти у внутрішньому і зовнішньому середовищі функціонування підприємства. При цьому вихідною інформаційною базою з метою формування прогнозів є дані ретроспективного аналізу, від якості яких залежить обґрунтованість, достовірність і результативність перспективного аналізу.

Важливість перспективного аналізу виявляється в тому, що він формує інформаційну базу для встановлення можливих варіантів розвитку підприємства, планування майбутньої діяльності, окреслення методів досягнення найбільш бажаних результатів, встановлення завдань діяльності підприємства і своєчасного прийняття управлінських рішень, направлених на

попередження негативних наслідків, а не на їх ліквідацію, як це, як правило, має місце при здійсненні ретроспективного аналізу. У ході перспективного аналізу з'ясовуються фактори, які суттєво впливатимуть на діяльність суб'єкта господарювання та його фінансові результати в перспективі, а також міра цього впливу. Не зважаючи на те, що висновки, сформовані за результатами проведення перспективного аналізу, мають імовірнісний, приблизний характер, без такого прогнозування важко провести оперативне, тактичне, стратегічне планування господарської діяльності підприємства. Внаслідок позитивних характеристик перспективний аналізу є досить поширеним у розвинених зарубіжних країнах, де розроблено сучасне інформаційне, кадрове, матеріально-технічне, науково-методичне забезпечення досліджень.

В Україні перспективний аналізу, незважаючи на його значимість, не набув достатнього визнання і поширення. Основними причинами такої ситуації є:

- нестабільність соціально-економічного і політичної ситуації;
- часта зміна законодавчої бази;
- нестача необхідних наукових методик, кваліфікованих аналітиків;
- недостатність технічних засобів.

Все це утруднює складання обґрунтованих прогнозів і проведення аналітичних досліджень господарської діяльності підприємства.

Успішне здійснення економічного аналізу виробничих запасів значною мірою залежить від його організації, що повинна налагодити, впорядкувати, привести у відповідну систему інформаційно-методичне його забезпечення. Тобто організація економічного аналізу є системою методів і засобів, які забезпечують оптимальне його проведення. Раціональна організація забезпечує економічного аналізу сприяє його дієвості, мінімізує втрату чи викривлення вхідної інформації, забезпечує вихід аналітичної інформації в межах різної ієрархії управління чи за різним рівнем дослідження проміжних і кінцевих аналітичних результатів.

Основними суб'єктами проведення аналізу є вище керівництво суб'єкта господарювання. Як правило, вище керівництво підприємства є ініціатором й архітектором процесу формування стратегії і організації аналізу, приймає остаточне рішення про доцільність здійснення певного виду діяльності, пріоритетність критеріїв, їх оцінки, обґрунтування шляхів мінімізації ризиків. Тому як організатором, так і користувачем результатів аналізу є вище керівництво підприємства. Організація й здійснення аналізу на підприємстві залежать також від масштабів та спеціалізації підприємства, його організаційної структури управління, величини. Так, наприклад, на малих підприємствах, для яких характерна проста лінійна організаційна структура управління, функціональні центри аналізу, як правило, не створюють. Функції такого центру у зв'язку з незначним обсягом діяльності тут покладені на власника малого підприємства або його директора. На середніх підприємствах, які використовують переважно лінійно-функціональну організаційну структуру управління, функції аналізу виконує спеціальний аналітик або група аналізу діяльності, що належить до фінансової служби підприємства [108, с. 152].

Щодо організації економічного аналізу в межах суб'єкта господарювання, то основними формами організацій є:

– функціонування окремого структурного підрозділу, який забезпечує виконання всього спектра аналітичних робіт. Така форма є характерною для середніх та великих суб'єктів господарювання, що мають ускладнену організаційну структуру (як правило, дивізіональну, матричну), усвідомлену потребу органів управління отримувати об'єктивну, професійно сформовану аналітичну інформацію загалом та в розрізі окремих структурних підрозділів, ведуть різні види діяльності;

– структурно-функціональна форма економічного аналізу. За умови відсутності структурного підрозділу (відділу, сектору, групи) з економічного аналізу для проведення аналітичної діяльності варто застосовувати структурно-функціональну форму, яка показує необхідну взаємодію одиниць



організаційної структури, відповідні для них аналітичні функції. Зокрема, здійснення економічного аналізу входить до функцій будь-якої відповідальної особи, тим самим формується замкнутий контур управління в межах усіх ієрархічних рівнях [63, с. 238].

Формуючи належну систему економічного аналізу на підприємстві, перш за все, постає питання про об'єднання чи диференціації планових, облікових або аналітичних робіт. На практиці аналітична робота на підприємстві тісно пов'язана з системою бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та плануванням. Як правило, на більшості малих та середніх підприємств економічний аналіз, ведення бухгалтерського та управлінського обліку не розділяються. На малих підприємствах часто економічний аналіз проводиться однією особою, як правило, безпосередньо власником або головним бухгалтером у вигляді найпростіших аналітичних розрахунків і, як правило, зводиться до аналізу загальних показників діяльності. На виокремлення окремої штатної одиниці для здійснення аналітичних функцій часто немає достатньо фінансових ресурсів.

### **3.2. Аналіз постачання та забезпеченості виробничими запасами**

Сучасні умови господарювання, які зумовлені дією законів ринку, а саме законів попиту і пропозиції та конкурентної боротьби, спонукають вітчизняні підприємства швидко адаптуватись до змін умов ринкового середовища та уникати необґрунтованого ризику, приймаючи виважені управлінські рішення в частині використання всіх необхідних виробничих ресурсів і виробничих запасів зокрема. Важливе значення при цьому приділяється економічному аналізу, за допомогою якого формується необхідна інформація для прийняття управлінських рішень.

Для проведення обґрунтованого аналізу виробничих запасів та визначення впливу факторів на їх стан та ефективність використання

застосовуються різні способи та методи економічного аналізу. Характерними рисами методів економічного аналізу є:

- використання системи показників, які всебічно характеризують господарську діяльність;
- комплексне використання джерел інформації; - вивчення і кількісне вимірювання впливу факторів на зміну того або іншого показника;
- виявлення резервів підвищення ефективності господарювання;
- розробка необхідних заходів із усунення виявлених у процесі аналізу недоліків;
- контроль за усуненням встановлених в аналізі недоліків [1, с.23].

У табл. 3.1 наведено методіку аналізу виробничих запасів.

Таблиця 3.1

Методика аналізу виробничих запасів підприємства

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

У процесі аналізу виробничих запасів потрібно, перш за все, дати оцінку того, наскільки підприємство в цілому забезпечене необхідними для своєї господарської діяльності матеріальними ресурсами. Тому з метою здійснення аналізу забезпеченості підприємства виробничими запасами, потрібно виявити їх загальний обсяг за звітний період, при цьому оцінюючи структуру виробничих запасів.

З метою визначення того, наскільки підприємство забезпечене виробничими запасами, необхідно:

- 1) вивчити порядок розрахунку й обґрунтованості договорів на поставку виробничих запасів, умови поставок;
- 2) встановити характер таких запасів і зміну їх структури;
- 3) перевірити обґрунтованість встановлених норм виробничих запасів і потреби в матеріальних ресурсах;
- 4) встановити забезпеченість та ефективність використання матеріально-технічними ресурсами;
- 5) окреслити можливості зниження витрат виробничих запасів;
- 6) встановити оптимальну величину запасів матеріалів.

Розрахунок потреби у виробничих запасах важливий, оскільки виходячи з нього формується тактика матеріального постачання, встановлюється перелік постачальників, а також терміни й обсяги поставок.

Під час аналізу необхідно дати оцінку того, наскільки підприємство цілому забезпечене необхідними основними й допоміжними матеріалами, паливом, комплектуючими виробами, електроенергією тощо. Слід встановити причини і винних осіб, коли у будь-яких позиціях встановлено факти недопостачання, які шкодили процесу виробництва продукції (робіт, послуг). Однією з причин такої ситуації може бути необґрунтоване планування процесу постачання, в результаті чого має місце несвоєчасне надходження потрібних матеріалів. Водночас можуть допускатись прорахунки в обсягах потреби і термінах постачання. В результаті аналізу

з'ясовують, де провина постачальників виробничих запасів, а де є помилки працівників підприємства.

Також необхідно проаналізувати якість придбаних виробничих запасів, комплектність та дотримання передбачених угодами термінів постачання й ритму. Треба враховувати, що надійне та якісне постачання в значній мірі залежить від своєчасності укладання договорів і ретельного визначення всіх умов і зобов'язань у договорах. Це дає можливість уникнути багатьох негативних наслідків. Вибір відповідальних і надійних постачальників і перехід на довгостроковий характер співробітництва з ними є також важливим фактором забезпечення підприємства виробничими запасами.

Неритмічність постачання та недопостачання можуть бути нейтралізовані з допомогою складських запасів матеріальних цінностей. Отже, такі запаси виконують своєрідну функцію амортизатора в процесі постачання.

При такому аналізі проводиться оцінка загальної величини складських запасів, динаміки їх залишків, комплектності, встановлюється наявність непотрібних і зіпсованих виробничих запасів. В якості критерію при аналізі використовують нормативи, що розраховуються в розрізі груп і окремих видів матеріальних цінностей. Нормативи визначають і в грошовому, і в натуральному вираженні. Нестачі виробничих запасів чи понаднормативні залишки є небажаними, оскільки потребують додаткових приміщень і фінансових ресурсів.

У ході аналізу необхідно дати оцінку вибору постачальників виробничих запасів, встановити, чи врахувало підприємство при їх виборі наступні фактори:

- територіальну віддаленість постачальника;
- відповідність можливостей постачальників потребі підприємства у запасах;
- можливість оперативного постачання запасів;
- швидкість реакції на позапланові потреби покупця;

– репутацію постачальника тощо.

Найбільшими постачальниками у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД є Алекс Автобізнес, Алекс-Голд, ПП «Дизель-транс», ТОВ «Омега-Харків», Торговий дім МАЗ, ПП «Укр-Ростехніка», ТОВ ТД «Чорметремонт» та ін.

Рівномірне та синхронне надходження сировини від постачальників є основною умовою ритмічної роботи суб'єкта господарювання, належного задоволення потреб споживачів у виробничих запасах, укріплення позицій підприємства на ринку та формування його позитивного іміджу. У зв'язку з цим у процесі оцінки портфеля договорів поставки виробничих запасів за ритмічністю доцільно визначити відповідність обсягу надходження окремих партій кожного виду матеріального ресурсу термінам, що визначені у договорах.

Коефіцієнт ритмічності поставок виробничих запасів можна визначити за формулою:

$$K_p = O_{Pr} / O_{Pd}, \quad (3.1)$$

де  $K_p$  – коефіцієнт ритмічності поставки певного виду сировини;  $O_{Pr}$  – обсяг даного виду сировини з урахуванням ритмічності її поставки;  $O_{Pd}$  – обсяг поставки даного виду сировини за договором.

Оцінка портфеля договорів поставок щодо асортименту виробничих запасів здійснюється за допомогою коефіцієнта асортиментності, який розраховується таким чином:

$$K_a = O_{Pa} / O_{Pd}, \quad (3.2)$$

де  $K_a$  – коефіцієнт асортиментності (виконання плану поставки сировини з урахуванням її асортименту);  $O_{Pa}$  – обсяг поставки сировини, який зараховують у виконання договору за асортиментом;  $O_{Pd}$  – обсяг поставки сировини за договором [34, с. 272].

Наступним етапом в аналізі забезпеченості підприємства виробничими запасами є встановлення забезпеченості ними в днях. Цей показник розраховують діленням фактичного обсягу цього запасу у натуральному вимірнику на середньодобові витрати цього запасу в тих же натуральних вимірниках. З метою поліпшення управління виробничими запасами доцільно здійснювати загальний аналіз обсягу і структури виробничих запасів суб'єкта господарювання, який передбачає проведення горизонтального аналізу виробничих запасів, тобто аналізу динаміки виробничих запасів за певні періоди часу, визначення абсолютних і відносних показників змін за номенклатурними позиціями та встановлення тенденцій змін у часі (трендовий аналіз). Крім горизонтального аналізу, варто проводити вертикальний аналіз структури виробничих запасів підприємства та коефіцієнтний порівняльний аналіз їх якісного стану та руху [37, с. 178].

Ефективність планування необхідного обсягу виробничих запасів можлива лише за умов:

- правильного вибору методу планування відповідно до встановленої мети та завдань, наявного обсягу і характеру інформації;
- наукового обґрунтування встановлених норм витрат виробничих запасів;
- систематичності перевірки істотності результатів прогнозу чи адекватності прогнозної моделі.

Слід відмітити, що на досліджуваному підприємстві ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД запаси складають основну частку його оборотних активів (76 % станом на 31.12.2016 р. і 55,8 % станом на 31.12.2017 р.). Виробничі запаси станом на 31.12.2017 р. становлять 10,1 % оборотних активів підприємства або 18 % від величини запасів. Величина виробничих запасів за звітний період в порівнянні з попереднім зросла на 35,7 тис. грн. (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Структура оборотних активів ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД  
у 2016-2017 рр.

Показник	Станом на 31.12.2016 р.		Станом на 31.12.2017 р.		Відхилення	
	абсолютна сума, грн.	питома вага, %	абсолютна сума, грн.	питома вага, %	в абсолютній сумі, грн	у пито- мій вазі, пунктів
Запаси	538,5	76,0	646,7	55,8	+108,2	-20,2
у тому числі виробничі запаси	80,7	11,4	116,4	10,1	+35,7	-1,3
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	106,3	15,0	211,8	18,3	+105,5	+3,3
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	13,8	1,9	6,7	0,6	-7,1	-1,3
Інша поточна дебіторська заборгованість	-	-	17,1	1,5	+17,1	+1,5
Гроші та їх еквіваленти	50,1	7,1	275,9	23,8	+225,8	+16,7
Разом оборотних активів	708,7	100,0	1158,2	100,0	+449,5	-

Оснoву виробничих запасів ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД станом на 31.12.2017 р. складають сировина і матеріали (90,6 %); вартість палива становить 2,1 % в структурі виробничих запасів, будівельні матеріали – 2,8 %, запасні частини – 4,5 %.

Потреби підприємства в виробничих запасах встановлюються в плані постачання, який формується виходячи з їх видів у натуральних і вартісних показниках шляхом множення норми витрат виробничих запасів на виробництво одиниці виробу (послуги, роботи) на плановий обсяг випуску кожного виробу (послуг, робіт).

Потреба в виробничих запасах для забезпечення процесу виробництва визначається за формулою:

$$M = \sum_{i=1}^n \Pi_{bi} \times H_i, \quad (3.3)$$

де  $\Pi_{bi}$  – річна норма випуску кожного виду продукції (робіт, послуг);  $H_i$  – норма використання виробничих запасів на одиницю продукції (робіт, послуг);  $n$  – кількість позицій в номенклатурі виробничих запасів.

Окрім цього, розраховують потребу в запасах на зміну залишків незавершеного виробництва, поставки, ремонтні роботи, дослідні роботи, капітальне будівництво, освоєння випуску нових видів продукції (робіт, послуг).

Методика аналізу використання виробничих ресурсів повинна задовольняти вимогам системності, комплексності, оперативності, точності, прогресивності, динамічності. Тільки на підставі виконання цих вимог забезпечується пізнання стану керованого об'єкту і тенденцій його розвитку, схематичне і цілеспрямоване підвищення ефективності господарської діяльності за результатами аналізу.

На підприємствах має бути певний запас виробничих ресурсів, який повинен забезпечувати безперервність виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг. Ці виробничі запаси підприємства поділяються на:

1) поточні, тобто виробничі запаси підприємства, які формуються для забезпечення процесу виробництва між черговими партіями надходження таких активів. Величина поточного запасу залежить від інтервалу постачання (у днях) і середньодобової витрати відповідного матеріалу;

2) сезонні, які утворюються при сезонному циклі виробництва;

3) страхові, які формуються на випадок надзвичайних подій.

Збільшення потреби підприємства у виробничих запасах може бути задоволене:

– екстенсивним шляхом, тобто через придбання, виготовлення додаткової кількості виробничих запасів;



– інтенсивним шляхом, тобто підвищення економії виробничих запасів, використання вторинної сировини, а також використання наявних запасів у процесі виробництва продукції, виконання робіт, надання послуг.

Екстенсивний шлях зумовлює ріст питомих матеріальних витрат на одиницю продукції (робіт, послуг), її собівартості, при цьому матеріальні ресурси зменшуються за рахунок збільшення обсягів виробництва і від зменшення частки постійних витрат. Інтенсивний призводить до підвищення обсягів виробництва продукції (робіт, послуг) і зниження собівартості.

На підприємстві можуть мати місце надлишкові запаси. Вони можуть утворитися в результаті їх накопичення через неліквідність. Це також може бути й навмисне накопичення через дефіцит окремих видів виробничих запасів, постійний ріст цін тощо. Якщо надлишкові запаси є неліквідними, то відбувається заморожування коштів, що є негативним процесом. Якщо це накопичення через дефіцит та інфляцію, то з часом такі виробничі запаси можуть втратити свою якість, що негативно впливає на хід виробничого процесу та його результати. Як наслідок, це може зумовити зменшення прибутку підприємства і погіршення його ділової активності. У зв'язку з цим для нормальної та успішної діяльності підприємства виробничі запаси повинні бути оптимальними.

### **3.3. Аналіз ефективності використання виробничих запасів підприємств**

З метою підвищення ефективності використання виробничих запасів на підприємстві доцільно аналізувати тенденції зміни структури виробничих запасів, виконання плану, визначати вплив факторів на їх приріст, визначити показники, які характеризують ефективність використання такого роду активів. Для удосконалення ефективності використання виробничих запасів, доцільно використовувати наступні такі заходи:

- економічні: встановлення обґрунтованих норм використання виробничих запасів, матеріальне стимулювання персоналу щодо їх економії;
- організаційні: оптимізація використання таких активів та посилення контролю за їх станом та структурою;
- інноваційні: використання ресурсозберігаючих технологій.

Для оцінки ефективності використання виробничих запасів використовують систему узагальнюючих та індивідуальних показників. До перших з них належать прибуток на гривню матеріальних витрат, матеріаловіддача, матеріаломісткість, коефіцієнт співвідношень темпів зростання обсягу виробництва і матеріальних витрат, частка матеріальних витрат у собівартості продукції, коефіцієнт використання матеріалів. Оцінка ефективності використання виробничих запасів в практиці аналітичної роботи і в економічній літературі здійснюється за допомогою різних показників і їх систем.

Широкого розповсюдження отримали показники, в розрахунку яких застосовується сума не виробничих запасів, а матеріальних витрат. Це, насамперед, зумовлено тим, що при застосуванні виробничих запасів відбувається їх трансформація в матеріальні витрати. Тобто вартість використаних виробничих запасів відображається через матеріальні витрати, а рівень їх використання у виробничому процесі – показниками, що визначаються виходячи із суми матеріальних затрат.

Структуру витрат за елементами у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2017 р. наведено на рис. 3.3.

Як видно з вищенаведеного рисунку, матеріальні затрати у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД у 2017 р. займають найбільшу питому вагу у структурі витрат за елементами 50,1 %. Слід відмітити, що й у собівартості наданих послуг прямі матеріальні витрати складають 53 %, що підтверджує важливість аналізу ефективності використання виробничих запасів.

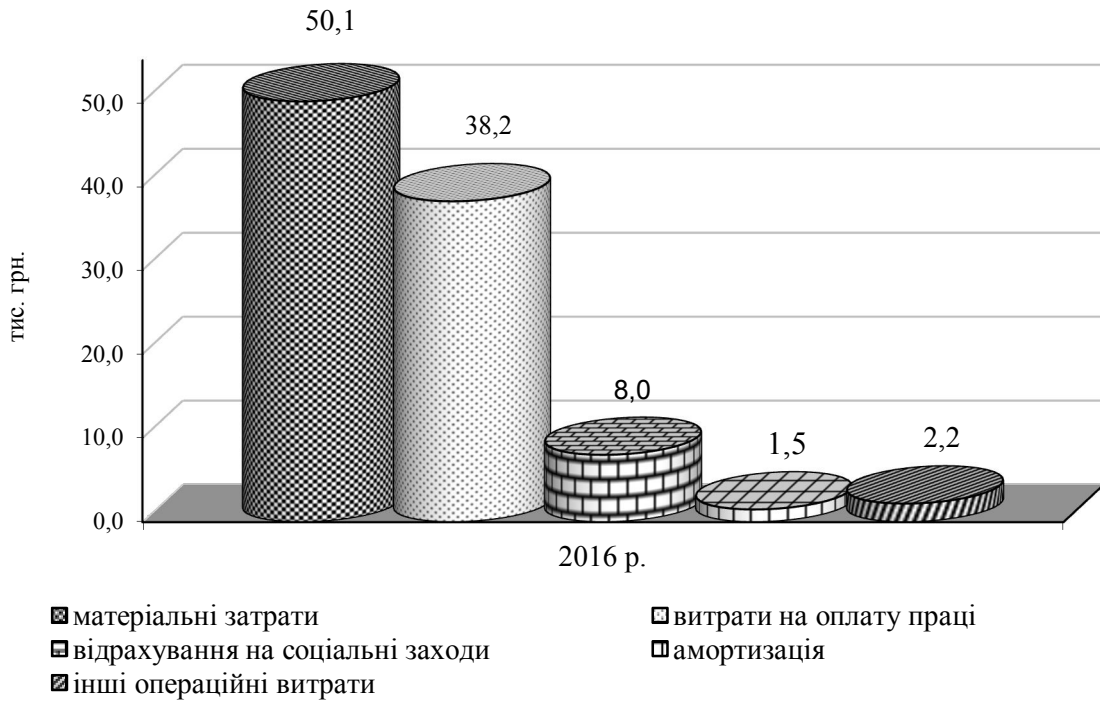


Рис. 3.3. Структура витрат за економічними елементами у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» у 2017 р.

Прибуток на гривню матеріальних витрат є найбільш узагальнюючим показником ефективності використання виробничих запасів. Його визначають співвідношенням суми одержаного прибутку від основної діяльності до суми матеріальних витрат.

Прибуток на гривню матеріальних витрат у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» склав 0,05 (108,7/2316,1) у 2016 р. та 0,08 (225,6 / 2736,8) у 2017 р.

Досить важливим етапом під час проведення економічного аналізу виробничих запасів є аналіз їх оборотності. Швидкість обертання таких активів характеризується наступними показниками:

– коефіцієнтом обертання ( $K_{об}$ ), який розраховується як відношення виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) ( $V_p$ ) до середньої вартості виробничих запасів ( $Z_v$ ):

$$K_{об} = V_p / Z_v \quad (3.4)$$

– тривалістю одного обороту в днях ( $T_{об}$ ), що розраховується як відношення добутку середньої вартості виробничих запасів та кількості календарних днів у періоді ( $D$ ) до виручки від реалізації продукції, тобто:

$$T_{об} = Z_v \times D / V_p \quad (3.5)$$

– коефіцієнт закріплення виробничих запасів, що є зворотним коефіцієнту обертання, який показує величину виробничих запасів на 1 грн. реалізованої продукції (робіт, послуг):

$$T_{об} = Z_v / V_p \quad (3.6)$$

Розрахуємо зазначені показники на основі даних базового підприємства (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Аналіз оборотності виробничих запасів у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс»  
ЛТД у 2016-2017 рр.

№ з/п	Показники	2016 р.	2017 р.	Відхилення
1.	Виручка від реалізації продукції, тис.грн.	5082,2	6436,5	+1354,3
2.	Середня вартість виробничих запасів, тис.грн.	79,5	98,6	+19,1
3.	Тривалість одного обороту, днів	5,6	5,5	-0,1
4.	Коефіцієнт обертання	63,93	65,28	+1,35
5.	Коефіцієнт закріплення	0,0156	0,0153	-0,0003

Розрахунки, здійснені у табл. 3.3, свідчать, що коефіцієнт обертання виробничих запасів у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» зріс на 1,35 пункти. Тривалість обороту таких запасів знизилась на 0,1 дня. На зазначене відхилення обертання в днях впливає ряд факторів, зокрема підвищення виручки від реалізації послуг на 1354,3 тис. грн. та підвищення середньої вартості виробничих запасів на 19,1 тис. грн.

На відхилення тривалості обороту в днях впливають такі фактори, як зміни середніх залишків виробничих запасів та зміни обсягу реалізації продукції. Розрахунок цих факторів можна провести за допомогою ланцюгових підстановок.

Умовним показником виступає тривалість обороту в днях при середніх залишках за звітний рік і обсязі реалізації за попередній рік. Факторний аналіз наведено у табл. 3.7.

Таблиця 3.4

Факторний аналіз оборотності виробничих запасів у ТОВ  
«ТернопільМАЗсервіс» ЛТД у 2016-2017 рр.

Показник	Тривалість обороту в днях			Відхилення (+,-)		
	2016 р.	умовний	2017 р.	загальне	у т.ч. за рахунок факторів середніх залишків	обсягу реалізації
Тривалість одного обороту виробничих запасів	5,6	7,0	5,5	-0,1	+1,4	-1,5

Як видно з результатів розрахунків у табл. 3.4, у звітному році порівняно з минулим обертання виробничих запасів збільшилось. Основною причиною такого збільшення було зростання виручки від реалізації послуг. Зростання вартості середніх залишків виробничих запасів загалом позитивно вплинуло на тривалість одного обороту, проте його темпи були нижчими від темпів збільшення виручки від реалізації.

При аналізі виробничих запасів важливою є оцінка калькуляційної статті «Прямі матеріальні витрати» та економічного елемента «Матеріальні затрати». При цьому важливим є обґрунтоване формування таких показників. Як уже зазначалось, до складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат; до складу елемента «Матеріальні затрати» 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 [76].

З метою оцінки ефективності використання матеріальних ресурсів використовують систему узагальнюючих показників. До них відносяться: матеріаловіддача, матеріаломісткість, питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції.

Матеріаловіддача – це співвідношення вартості виготовленої продукції (робіт, послуг) до величини матеріальних витрат. зазначений показник характеризує віддачу виробничих запасів на одну гривню виготовленої продукції (робіт, послуг). У свою чергу, матеріаломісткість – це відношення величини матеріальних витрат до обсягу виготовленої продукції (робіт, послуг). Зазначений показник вказує, скільки матеріальних витрат приходить на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг). Питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції (робіт, послуг) – це відношення суми матеріальних витрат до повної собівартості продукції (робіт, послуг). Динаміка зазначеного показника характеризує зміну матеріаломісткості продукції (робіт, послуг).

Нині важливим завданням ефективної діяльності підприємства є оптимізація матеріаломісткості виробництва. В комплексі заходів, що зумовлюють зниження матеріаломісткості, економію виробничих запасів, важливе місце займає вдосконалення нормування, планування, обліку, а також аналізу виробничих запасів.

Матеріаломісткість оцінюють на основі вартісних, натурально-вартісних і натуральних показників. Вартісний показник є узагальнюючим. Його використання дає змогу здійснити порівняльну оцінку матеріаломісткості на всіх рівнях управління виробництвом. Натурально-вартісний коефіцієнт матеріаломісткості (в м<sup>3</sup>/млн.грн., т/млн.грн. тощо). визначає речовий склад матеріальних витрат і розраховується відношенням матеріальних витрат в розрізі їх видів у натуральному виразі до загального обсягу виробництва. Натуральні показники матеріаломісткості – це витрати

конкретного виду запасу на одиницю виготовленої продукції (робіт, послуг) у натуральному виразі. Таким чином, натурально-вартісні та натуральні показники якісно доповнюють характеристику матеріаломісткості, а також забезпечують конкретизацію заходів, спрямованих на зниження її рівня. Вищезазначені показники лежать в основі розрахунку індексів матеріальних витрат на 1 грн. готової продукції (робіт, послуг), питомих витрат важливих для виробництва видів виробничих запасів у натуральному виразі, співвідношень темпів приросту матеріальних витрат та обсягів виробництва. За допомогою використання таких показників аналізують ефективність використання виробничих запасів у звітному періоді порівняно з базовим.

Поряд з показниками матеріаломісткості продукції (робіт, послуг) важливим є розрахунок показника матеріаловіддачі. Останній є оберненим до матеріаломісткості та забезпечує контроль за інтенсивністю використання виробничих запасів, оскільки характеризує виробництво продукції (робіт, послуг) на 1 грн. використаних виробничих запасів .

Розрахунок вищезазначених показників на основі даних ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД наведено у табл. 3.5.

Таблиця 3.5

Динаміка матеріаломісткості і матеріаловіддачі у  
ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД у 2016-2017 рр.

Показники	2016 р.	2017 р.	Відхилення	
			абсолютне, тис.грн.	відносне, %
1. Обсяг виробництва, тис.грн.	4135,9	5163,7	+1027,8	+24,9
2. Матеріальні витрати, тис.грн.	2316,1	2736,8	+420,7	+18,2
3. Матеріаловіддача (рядок1 / рядок2)	1,79	1,89	+0,1	+5,6
4. Матеріаломісткість продукції (рядок2/рядок1)	0,56	0,53	-0,03	-5,4

Як видно з табл. 3.5, в порівнянні з 2016 р. у 2017 р. матеріальні витрати досліджуваного підприємства збільшилися на 420,7 тис. грн. або

18,2 %. Обсяги виробництва теж зросли, зокрема на 1027,8 тис. грн, проте темпи росту цього показника були вищими, ніж темпи росту матеріальних витрат (відповідно 24,9 % та 18,2 %). У зв'язку з цим підвищилася матеріаловіддача на 0,1 пункти та зменшилася матеріаломісткість послуг на 0,03 пункти.

Слід відмітити, що у структурі адміністративних витрат ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД матеріальні витрати склали за 2017 р. лише 0,8 %, а у складі витрат на збут такого роду витрати відсутні. Тому основну увагу при аналізі витрачання виробничих запасів базового підприємства слід приділяти матеріальним витратам, які складають собівартість послуг.

Суть аналізу витрачання виробничих запасів полягає в порівнянні фактичного їх обсягу з плановим чи з попереднім роком. При цьому необхідно розрахувати дію окремих факторів на виявлені відхилення. Перелік цих факторів і методика їх дослідження в значній мірі залежить від особливостей технології виробництва продукції (робіт, послуг), а також від видів структури виробничих запасів, які використовуються. Фактори, що сприяють підвищенню або зниженню рівня витрат за рахунок виробничих запасів, які використовуються для процесу виробництва, поділяють на три основних групи: фактор «Норм», фактор «Цін» та транспортний фактор.

Вплив на собівартість продукції (робіт, послуг) фактору «Норм» розраховується шляхом зіставлення фактичного витрачання кожного виду запасів з виробничими нормами у розрахунку на виконаний обсяг виробництва. Для цього перевіряють правильність списання виробничих запасів, дотримання норм матеріальних витрат, причини відхилень фактичних витрат від нормативних.

Вплив на собівартість виробництва фактора «Норм» визначають за формулою:

$$\Delta C_1^M = \sum_{i=1}^n (H_{\phi i}^M - H_{ni}^M) C_{oi} Q_i^{\phi}, \quad (3.7)$$



де  $N_{ni}^M$  та  $N_{\phi i}^M$  - нормативне та фактичне витрачання і-го виду запасів на одиницю готової продукції;  $Q_i^\phi$  - фактичний обсяг і-го виду готової продукції у натуральних одиницях;  $\Pi^{oi}$  - облікова ціна і-го виду запасів [88, с.32] .

Відхилення фактичної собівартості виробничих запасів від планової за рахунок фактору «Цін» розраховують за формулою:

$$\Delta C^2 = \sum_{i=1}^n (\Pi_{\phi i}^M - \Pi_{ni}^M) N_{\phi i}^M Q_i^\phi, \quad (3.8)$$

де  $\Pi_{\phi i}^M$ ,  $\Pi_{ni}^M$  - відповідно фактична та планова (кошторисна) ціна і-го виду виробничого запасу [88 с. 33].

Важливий фактор скорочення витрат виробничих запасів є зниження питомої ваги транспортних витрат. Аналізу транспортних затрат повинно передувати визначення їх рівня у відсотках до обсягу виробництва. Враховують також залучений сторонній та власний автотранспорт. Як джерело аналізу використовують рахунки з доданими до них товарно-транспортними накладними, 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.

Будь-яке використання виробничих запасів повинне бути не лише ефективним, але й враховувати соціальну політику підприємства, зокрема, забезпечувати ощадливе використання природних ресурсів та охорону навколишнього середовища. Як зазначає Н.В. Починок, можливість визначення результатів провадження соціально відповідальної діяльності, їх відповідність поставленим цілям та вплив на фінансово-економічну діяльність підприємства є важливим завданням шляхом створення оптимального методичного підходу до формування системи корпоративної соціальної відповідальності підприємства та оцінки ефективності її провадження [81, с. 150].

Узагальнення та оформлення результатів аналізу є кінцевим етапом аналітичної роботи. При цьому відбувається процес синтезу результатів господарської діяльності залежно від факторів, які на неї впливають, а також встановлюється ефективність досягнення таких результатів. Обґрунтоване узагальнення результатів аналізу виробничих запасів сприяє науковій організації управління виробництвом. Оформлення результатів аналізу має бути чітким, охоплювати всі основні висновки, бути доступним на рівні керівників підприємства і всіх задіяних в цьому процесі ланок, а також практично прийнятною. Водночас, вона повинна забезпечувати підрахунок всіх виявлених в процесі аналізу резервів, застосування яких забезпечить підвищення обсягу виробництва продукції (витрат, послуг), а також зниження рівень матеріальних витрат та ефективне їх використання виробничих запасів.

Розроблені і відображені в аналітичній інформації заходи щодо використання резервів є базою для прийняття раціональних управлінських рішень управлінським персоналом суб'єкта господарювання. Рівні управління кожного підприємства і окремих його підрозділів різні, як і виконувана ними робота, тому при єдності загальної методики узагальнення результатів економічного аналізу її специфіка стосовно різних ланок управління потребує належного і чіткого окреслення.

Таким чином, доцільно вказати, що ефективна організація та методика аналізу виробничих запасів сприяє з'ясуванню негативних аспектів у процесах забезпечення підприємства матеріальними ресурсами та їх раціонального використання у виробничих та інших цілях. Це, у свою чергу, дасть змогу встановити резерви зниження матеріальних витрат та відповідно зниження собівартості продукції (робіт, послуг).

### Висновки до розділу 3

Дослідивши організацію та методику аналізу виробничих запасів підприємства можна зробити такі висновки:

1. Враховуючи сучасний кризовий стан вітчизняної економіки, методику аналізу господарської діяльності зарубіжних країн не можна просто скопіювати для вітчизняної практики, оскільки, як свідчать дослідження, зарубіжні критерії оцінки визнають більшість вітчизняних підприємств банкрутами. У вітчизняній практиці доцільно застосовувати ті елементи методики економічного аналізу зарубіжних країн, які можуть бути успішно адаптовані до вітчизняних умов господарювання.

2. Аналіз виробничих запасів підприємства повинен проводитися в розрізі таких етапів: вивчення забезпеченості підприємства виробничими запасами; загальний аналіз обсягу і структури виробничих запасів; оцінка ефективності використання виробничих запасів; аналіз матеріаловіддачі та матеріаломісткості продукції (робіт, послуг).

3. На досліджуваному підприємстві ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД запаси складають основну частку його оборотних активів (76 % станом на 31.12.2016 р. і 55,8 % станом на 31.12.2017 р.). Виробничі запаси станом на 31.12.2017 р. становлять 10,1 % оборотних активів підприємства або 18 % від величини запасів. Величина виробничих запасів за звітний період в порівнянні з попереднім зросла на 35,7 тис. грн. Основу виробничих запасів ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД складають сировина і матеріали (90,6 %); вартість палива становить 2,1 % в структурі виробничих запасів, будівельні матеріали – 2,8 %, запасні частини – 4,5 %.

4. Матеріальні затрати у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД у 2017 р. займають найбільшу питому вагу у структурі витрат за елементами 50,1 %. Слід відмітити, що й у собівартості наданих послуг прямі матеріальні витрати складають 53 %, що підтверджує важливість аналізу ефективності використання виробничих запасів. У структурі адміністративних витрат

матеріальні витрати склали за 2017 р. лише 0,8 %, а у складі витрат на збут такого роду витрати відсутні.

5. Коефіцієнт обертання виробничих запасів у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД зріс на 1,35 пункти. Тривалість обороту таких запасів знизилась на 0,1 дня, що є позитивним фактором діяльності підприємства. Прибуток на гривню матеріальних витрат склав 0,05 грн. у 2016 р. та 0,08 грн. у 2017 р. Матеріаловіддача на досліджуваному підприємстві у 2017 р. становила 1,89, а матеріаломісткість – 0,53. В порівнянні з 2016 р. у 2017 р. матеріальні витрати досліджуваного підприємства збільшилися на 420,7 тис. грн. або на 18,2 %. Обсяги виробництва теж зросли, зокрема на 1027,8 тис. грн, проте темпи росту цього показника були вищими, ніж темпи росту матеріальних витрат. У зв'язку з цим у 2016-2017 рр. підвищилася матеріаловіддача на 0,1 пункти та зменшилася матеріаломісткість послуг на 0,03 пункти.

## ВИСНОВКИ

Дослідивши методику та організацію обліку і аналізу виробничих запасів з урахуванням вітчизняного та зарубіжного досвіду, можна зробити такі висновки:

1. Під виробничими запасами необхідно розуміти активи, які утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством. Дане визначення підкреслює, що виробничі запаси є частиною запасів підприємства, проте вони не перебувають на даний час у процесі виробництва, так як перейшли у склад незавершеного виробництва, і основною їх метою не є подальший продаж (як от готова продукція чи товари), хоча за потреби можуть бути реалізованими на сторону.

2. Поняття «виробничі запаси» слід відрізнити від поняття «матеріальні ресурси», оскільки останнє є більш загальним. Виробничі запаси є частиною оборотних активів, складовою матеріальних ресурсів та предметів праці. Поняття «предмети праці» не ототожнюється з поняттям «виробничі запаси». Крім сировини і матеріалів, до предметів праці, як правило, відносили напівфабрикати і незавершене виробництво.

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

4. Відповідно до зарубіжних стандартів бухгалтерського обліку собівартість запасів формують витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, що виникли під час доставки запасів до їх теперішнього місцеперебування та приведення їх у теперішній стан. Вітчизняний П(С)БО 9

«Запаси» прив'язує формування первісної вартості (собівартості) до джерел надходження запасів.

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

6. В умовах сьогодення стан первинного обліку всіх суб'єктів господарювання неповною мірою відповідає рівню розвитку господарської діяльності, залишається досить трудомістким і має недостатній рівень комп'ютеризації. Сучасні засоби зчитування інформації не достатньо застосовуються серед малого та середнього бізнесу, оскільки побудова автоматизованого первинного обліку потребує значних капітальних інвестицій, що є для них недоступним. Водночас застосування комп'ютерної техніки та створення на цій основі автоматизованих робочих місць бухгалтера забезпечить: зменшення обсягу робіт з одноманітними операціями; прискорення опрацювання інформації, поданої в первинних документах; автоматизацію формування необхідних звітних форм; деталізацію аналітичного обліку виробничих запасів; відмову від застосування типографських бланків первинних документів і звітності. При цьому важливою вимогою до програмного забезпечення, що реалізує автоматизацію роботи бухгалтерії, є зручний інтерфейс, що дає змогу створювати необхідні типи документів з обліку виробничих запасів.

7. Покращенню документального забезпечення обліку виробничих запасів сприяє належне впорядкування первинної документації, широке впровадження типових уніфікованих форм, забезпечення чіткого порядку

приймання, зберігання і витрачання таких активів, обмеження числа посадових осіб, які мають право підпису документів на видачу дороговартісних матеріалів. В обліковій політиці необхідно визначити норми природного убутку за кожною групою виробничих запасів.

8. Одиницею бухгалтерського обліку виробничих запасів є їх найменування або однорідна група (вид). На нашу думку, на досліджуваному підприємстві доцільно застосовувати шестизначний код для аналітичного обліку виробничих запасів. Так, перші три цифри відображатимуть код субрахунку, четверта – код субрахунку другого порядку (згідно з економічною класифікацією), п'ята й шоста цифри – код аналітичного обліку в розрізі наявних найменувань виробничих запасів (згідно з технічною класифікацією).

9. Оприбутковування зворотних відходів підприємствами, що використовують рахунки класу 8, має певні особливості. Зокрема, при списанні сировини та матеріалів у виробництво їх вартість відображається на субрахунку 801 «Витрати сировини й матеріалів». При використанні зворотних відходів у виробництві їх вартість знову буде облікована у складі цього елемента витрат. Тому виникає ситуація, за якої вартість відходів буде двічі відображена в оборотах за рахунком 80. У зв'язку з цим у момент оприбуткування зворотних відходів на їх вартість доцільно коригувати (зменшити) оборот за субрахунком 801 методом «червоне сторно».

10. Якщо списані на виробництво виробничі запаси знаходяться у складі незавершеного виробництва або готової продукції, то їх вартість поки що не зумовлює ні виникнення зобов'язань, ні зменшення капіталу, що вимагається для визнання витрат, а відбувається зменшення величини одних активів (виробничих запасів) і збільшення інших (незавершеного виробництва, готової продукції). У зв'язку з цим, вважаємо, що в п. 22 П(С)БО 16 «Витрати», необхідно зазначити, що до складу елемента «Матеріальні витрати» включається вартість матеріальних цінностей, які відносяться лише до реалізованої продукції (робіт, послуг), а також витрат

періоду операційної діяльності. Такі зміни забезпечать можливість контролю за правильністю формування Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

11. Через відсутність у Плані рахунків бухгалтерського обліку окремого рахунку для обліку ТЗВ, пов'язаних з придбанням виробничих запасів, як правило, на практиці, зазначені витрати накопичувати на синтетичному рахунку 29. До даного рахунку, на нашу думку, доцільно відкривати два субрахунки: 291 «Транспортно-заготівельні витрати» і 292 «Інші витрати». Крім того, розподілу ТЗВ виходячи з вартості запасів не завжди є обґрунтованим. Тому пропонуємо за базу розподілу ТЗВ обирати площу або об'єм, які займають такі запаси на транспортному засобі при їх перевезенні.

12. Згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» інформація про виробничі запаси відображається в укрупненій статті «Запаси». Водночас суб'єкт господарювання може розкривати додаткові рядки статей, заголовки та проміжні підсумки у Звіті про фінансовий стан, якщо це є доречним для розуміння фінансового стану. У зв'язку з цим, у додаткових статтях до Балансу (Звіту про фінансовий стан) передбачено інформацію про вартість виробничих запасів. На нашу думку, виробничі запаси повинні бути відображені у вищезазначеному звіті основною, а не вписуваною статтею, поряд зі статтями «незавершене виробництво», «готова продукція», «товари», оскільки склад запасів визначається особливостями діяльності підприємства. Окрім цього, це забезпечить отримання необхідної інформації для проведення аналізу наявності та ефективності використання запасів за їх видами.

13. Враховуючи сучасний кризовий стан вітчизняної економіки, методика аналізу господарської діяльності зарубіжних країн не можна просто скопіювати для вітчизняної практики, оскільки, як свідчать дослідження, зарубіжні критерії оцінки визнають більшість вітчизняних



підприємств банкрутами. У вітчизняній практиці доцільно застосовувати ті елементи методики економічного аналізу зарубіжних країн, які можуть бути успішно адаптовані до вітчизняних умов господарювання.

14. Аналіз виробничих запасів підприємства повинен проводитися в розрізі таких етапів: вивчення забезпеченості підприємства виробничими запасами; загальний аналіз обсягу і структури виробничих запасів; оцінка ефективності використання виробничих запасів; аналіз матеріаловіддачі та матеріаломісткості продукції (робіт, послуг).

15. На досліджуваному підприємстві ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД запаси складають основну частку його оборотних активів (76 % станом на 31.12.2016 р. і 55,8 % станом на 31.12.2017 р.). Виробничі запаси станом на 31.12.2017 р. становлять 10,1 % оборотних активів підприємства або 18 % від величини запасів. Величина виробничих запасів за звітний період в порівнянні з попереднім зросла на 35,7 тис. грн. Основу виробничих запасів ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД складають сировина і матеріали (90,6 %); вартість палива становить 2,1 % в структурі виробничих запасів, будівельні матеріали – 2,8 %, запасні частини – 4,5 %.

16. Матеріальні затрати у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД у 2017 р. займають найбільшу питому вагу у структурі витрат за елементами 50,1 %. Слід відмітити, що й у собівартості наданих послуг прямі матеріальні витрати складають 53 %, що підтверджує важливість аналізу ефективності використання виробничих запасів. У структурі адміністративних витрат матеріальні витрати склали за 2017 р. лише 0,8 %, а у складі витрат на збут такого роду витрати відсутні.

17. Коефіцієнт обертання виробничих запасів у ТОВ «ТернопільМАЗсервіс» ЛТД зріс на 1,35 пункти. Тривалість обороту таких запасів знизилась на 0,1 дня, що є позитивним фактором діяльності підприємства. Прибуток на гривню матеріальних витрат склав 0,05 грн. у 2016 р. та 0,08 грн. у 2017 р. Матеріаловіддача на досліджуваному підприємстві у 2017 р. становила 1,89, а матеріаломісткість – 0,53. В

порівнянні з 2016 р. у 2017 р. матеріальні витрати досліджуваного підприємства збільшилися на 420,7 тис. грн. або на 18,2 %. Обсяги виробництва теж зросли, зокрема на 1027,8 тис. грн, проте темпи росту цього показника були вищими, ніж темпи росту матеріальних витрат. У зв'язку з цим у 2016-2017 рр. підвищилася матеріаловіддача на 0,1 пункти та зменшилася матеріаломісткість послуг на 0,03 пункти.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андреева Г.І. Організація і методика економічного аналізу: Навчальний посібник / Г.І. Андреева, В.А. Андреева. – Суми : ДВНЗ «УАБС НБУ», 2009. – 353 с.
2. Андрос С.В. Облік і аналіз виробничих запасів на підприємствах кондитерської галузі України: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 / С.В. Андрос ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2010. – 20 с.
3. Багрій К. Л. Особливості аналізу ефективності використання матеріальних запасів підприємства / К. Л. Багрій // Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». Вип. 7(25): Ч. 1. – Луцьк, 2010. – С. 50–58.
4. Безверхий К.В. Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліково- контрольний аспект: [монографія] / К.В. Безверхий. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 276 с.
5. Білик М. С., Кіндрацька Г. І., Кобилюх О. Я. Ідентифікація запасів в управлінні логістичною системою / М. С. Білик, Г. І. Кіндрацька, О. Я. Кобилюх // Вісник національного університету «Львівська політехніка». – 2010. – № 669. – С. 254–261.
6. Бублик О.М. Проблеми управління виробничими запасами на підприємствах та шляхи їх вирішення / О.М. Бублик // Управління розвитком. – 2014. - № 2. – С. 90-92.
7. Бурдейна Л.В. Порівняльний аналіз вітчизняного та зарубіжного досвіду обліку виробничих запасів / Л.В. Бурдейна [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [https://journal.bukuniver.edu.ua/ru/media/issue\\_articles/18\\_1.pdf](https://journal.bukuniver.edu.ua/ru/media/issue_articles/18_1.pdf)
8. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / [Ф.Ф. Бутинець та ін.]; за ред. Ф. Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.

9. Бухгалтерська звітність сільськогосподарських підприємств: Практичний посібник / Б.В. Мельничук, Н.Л. Жук, А.С. Стецюк [та ін.]; За ред. Б.В. Мельничука. – К.: ТОВ «Всеукраїнський інститут права і оцінки», 2014. – 84 с.

10. Бухгалтерський управлінський облік: Навч. посіб. для студентів спец. 7050106 «Облік і аудит / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448 с.

11. Васільєва Л.М. Сучасні проблеми та напрямки вдосконалення організації та ведення обліку виробничих запасів на підприємстві / Васільєва Л.М., Соколенко А.І. // Молодий вчений. – 2017. – № 4 (44). – С. 623-625.

12. Великий Ю. В. Аналіз господарської діяльності : [навчальний посібник] / Ю. В. Великий. – Миколаїв : Вид-во ЧДУ імені Петра Могили, 2014. – 156 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. Голов С.Ф. Уніфікація як гальмо розвитку бухгалтерського обліку в Україні / С.Ф. Голов // Роль і місце бухгалтерського обліку, контролю й аналізу в розвитку економічної науки та практики: збірник матеріалів міжнародної науковопрактичної конференції (14 травня 2010 р.). – К.: КНЕУ, 2010. – С. 31-32.

15. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

16. Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств / В.А. Дерій // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2010. – Вип. 2 (17). – С. 77-83.

17. Довга Т. А. Роль та місце аналізу виробничих запасів в системі управління ресурсним потенціалом підприємства / Т. А. Довга // Молодий вчений. – 2015– № 5 (20). – Частина 1. – С. 130-134.

18. Должанський А.М. Нормативно-правове забезпечення обліку виробничих запасів на поліграфічних підприємствах в умовах розвитку ринкових відносин / А.М. Должанський, О.С. Юрочко // Науковий вісник НЛТУ України. – 2013. – Вип. 23.18. – С. 179-186.

19. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет : учеб. пособ. [для студ. высш. учеб. зав.] / Друри К. [пер. с англ. под ред. Н. Д. Эрнашвили]. – М. : Аудит: ЮНИТИ, 1998. – 774 с.

20. Дулембова К. О. Автоматизація обліку виробничих запасів / К. О. Дулембова // Управління розвитком. – 2014. - № 11. – С. 42-44.

21. Енциклопедія бухобліку (частина 2). 4. Вибуття запасів // Податки та бухгалтерський облік. – 2015. – № 103 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2015/december/issue-103/article-14382.html>

22. Жаворонок А.В. Особливості аналізу виробничих запасів на підприємстві / А.В. Жаворонок, І.В. Дзюбик // Молодий вчений. – 2017. - № 6 (46). – С. 422-426.

23. Задорожний З. Матеріальні витрати в будівництві: проблеми управлінського обліку / З. Задорожний // Баланс.– 2004.– № 38.– С.46-50.

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

25. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: [монографія] / З.В. Задорожний. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – 336 с.

26. Задорожний З.В. Проблемні аспекти нормативних документів з обліку витрат в будівництві // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2009. - № 4(50).

27. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» 16 липня 1999 року № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

28. Іваниенко В.В. Финансовый анализ: Учеб. пособ. – 2-е изд. – Х.: ИД «ИНЖЕК», 2003. – 176 с.

29. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

30. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

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

32. Коблянська Г.Ю. Порівняльна характеристика ПСБО 9 «Запаси» і МСБО 2 «Запаси» / Г.Ю. Коблянська, К.О. Ревенко // Економіка: теорія та практика. – 2014. – № 2. – С. 50–56 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://nbuv.gov.ua/UJRN/econom\\_2014\\_2\\_9](http://nbuv.gov.ua/UJRN/econom_2014_2_9).

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

34. Косоць Г.М. Методичні аспекти оцінки забезпеченості овочепереробних підприємств якісною сировиною / Г.М. Косоць // Вісник Житомирського національного агроекологічного університету. – 2013. – № 1-2(2). – С. 266-277.

35. Костенко О.М. Управлінський облік – інформаційна система прийняття рішень. - Агросвіт № 1, 2013. С. 26-30.

36. Крупка Я. Д. Облік як основа контролю витрат за місяцями їх виникнення та сферами діяльності [Електронний ресурс] / Я. Крупка, В.

Фаріон // Проблеми раціонального використання соціально-економічного та природно-ресурсного потенціалу регіону: фінансова політика та інвестиції : зб. наук. праць. – 2011. – Вип. XVI, № 4. – С. 168-179.

37. Кузьмінська О.Е. Напрями аналізу виробничих запасів підприємств / О.Е. Кузьмінська // Вчені записки: зб. наук. пр. / Мін-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана». – 2014. – № 16. – С. 174-180.

38. Лавруша О.Г. Класифікація виробничих запасів на металургійних підприємствах / О.Г. Лавруша // Теоретичні і практичні аспекти економіки та інтелектуальної власності. – 2012. – Вип. 1, Том 2. – С. 135-139.

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

40. Литвин Б.М. Аналіз господарської діяльності в будівництві (методичні аспекти) / Б.М. Литвин, С.М. Скочеляс, З.Б. Штефан. – Тернопіль: «Економічна думка», 2000. – 75 с.

41. Лишиленко А.В. Бухгалтерський облік : підручник / А.В. Лишиленко. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 712 с.

42. Ловска І.Д. Нормативне регулювання бухгалтерського обліку виробничих запасів спиртової промисловості / І.Д. Ловска // Вісник ЖДТУ. СЕРІЯ: Економічні науки. – 2013. - № 1 (63). – С. 124-128.

43. Ловска І.Д. Організація та ведення обліку виробничих запасів в інформаційному середовищі / Ловска І.Д. // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 1 (22). – С. 194-200.

44. Лопатіна В.В. Економічна сутність виробничих запасів / В.В. Лопатіна // Наукові праці. Економіка. – 2012. – Випуск 177. Том 189. – С. 67-71.

45. Малютяк С. Облік запасів: деякі нюанси застосування П(С)БО та МСБО / С. Малютяк // Облік і звітність. – 2015. – № 7-8 (236-237). – С. 50-53.

46. Мельник О.Г. Метод аналізування стану управління виробничими запасами на вітчизняних машинобудівних підприємствах / О.Г. Мельник, Л.М. Ганас // Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького, 2014. – №. 10. – С. 169-175.

47. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373.

48. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.golovbukh.ua/regulations/1521/8199/8200/461833/>.

49. Михалевич С.Г. Облік і внутрішньогосподарський контроль виробничих запасів: теорія і практика: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. к.е.н. ...спеціальність 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). – Тернопіль, 2009. – 20 с.

50. Михалевич С.Г. Оцінка виробничих запасів для належної організації обліку / С.Г. Михалевич // «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – Випуск 7 (25). Ч. 2. – 2010. – С. 299-304.

51. Михалевич С.Г. Первинний облік надходження виробничих запасів та шляхи його удосконалення / С. Г. Михалевич // Інноваційна економіка. Всеукраїнський наукововиробничий журнал. – 2010. – № 5. – С. 99-101.

52. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013)

53. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021)



54. Морозюк Н. С. Порівняльні концепції визначення запасів в країнах світової співдружності / Н. С. Морозюк, О.П. Дяченко // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2014. - № 4 (28). – С. 271-275.

55. Муравський В.В. Оцінка в комп'ютерно-комунікаційній формі обліку / В.В. Муравський // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2016. - № 3. – С. 122-130.

56. Нападовська Л.В. Управлінський облік : [підручник для вузів] / Л.В. Нападовська ; 2-ге вид., доопрц. та доп. – К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. –648 с.

57. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

58. Нидл Б. Принципи бухгалтерского учета / Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. ; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – [2-е изд.]. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 496 с.

59. Норд Г. Л. Особливості класифікації виробничих запасів підприємств-виробників будівельних виробів з пластмаси та металу / Г. Л. Норд, В. В. Белікова // Інвестиції: практика та досвід. – 2013. - № 10. – С. 122-126.

60. Нормативно-правова база з обліку, аналізу та аудиту виробничих запасів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://studfiles.net/preview/5457025/page:2/>

61. Облік і звітність за міжнародними стандартами. Навчальний посібник. 2-е видання, виправлене, доповнене / З. В. Задорожний, В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, В. Ю. Бродовський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 446 с.

62. Облік прямих витрат на виробництво (ч. 1) // Податки та бухгалтерський облік. – 2016. - № 32 [Електронний ресурс]. – Режим

доступу: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/april/issue-32/article-17162.html>

63. Олійник О.В. Організація економічного аналізу: диференціація наукових підходів / Олійник О.В. // Міжнародний збірник наукових праць. – 2010. - Випуск 2(17). – С. 232 – 240.

64. Омецінська І.Я. Баланс як елемент формування інформаційного середовища // Стан і перспективи розвитку обліково- інформаційної системи в Україні: матеріали III міжнар. наук. - практ. конф., 10-11 жовтня 2014 р. - Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – С. 94-95.

65. Омецінська І.Я. Зобов'язання перед постачальниками та підрядниками: сутність, умови визнання та облік / І. Я. Омецінська // Інноваційна економіка. – 2012. – № 11. – С. 264-267.

66. Омецінська І.Я. Структура витрат відповідно до податкового та бухгалтерського законодавства / І.Я. Омецінська // Наука молода / За ред. Б.П. Адамика. – 2011. – Випуск 15-16. – С. 367-372.

67. Омецінська І. Облікова інформація: економічна сутність та критерії якості / І. Омецінська // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2016. - № 3. – С. 131-141.

68. Ощепков О.П. Визначення поняття «Виробничі запаси» в бухгалтерському обліку / О.П. Ощепков, Н.В. Максименко // Економіка харчової промисловості. - 2011. - № 3. – С. 71-73.

69. Пальчук О.В. Проблеми формування облікової політики виробничих запасів машинобудівних підприємств / О.В. Пальчук, Н.М. Нечай // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Серія: Економічні науки. – 2014. – Вип. 25. – С. 426-434.

70. Панасюк В. М. Витрати виробництва : управлінський аспект : монографія / В. М. Панасюк. – Тернопіль : Астон, 2005. – 287 с.

71. Панасюк В.М. Інформаційні ресурси в обліку та їх роль в підвищенні ефективності управління підприємством / В.М. Панасюк, Є.К. Ковальчук // Вісник ЖДТУ. – 2011. - № 3 (57). – С. 73-75.

72. Панченко И.А. Финансовая отчетность как источник информации о результатах деятельности подрядных организаций: опыт Украины / И.А. Панченко, Н.П. Городиский // Проблемы теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2013. – Вип. 1 (25). – С. 223-237.

73. Петрицька О.С. Економічний аналіз: перспективи розвитку / О.С. Петрицька // Проблеми і перспективи економіки та управління. – 2015. - № 3 (3). - С. 67-71.

74. Пилипів Н. Поняття і сутність товарно-виробничих запасів / Н. Пилипів, М. Борисовський // Економічний аналіз. – 2013. – Випуск 12. Частина 3. – С. 303-307.

75. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

77. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>

78. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

79. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

80. Попович П.Я. Економічний аналіз та аудит на підприємстві / П.Я. Попович. – 3-є, вид. перероб. і доп. – Тернопіль: Економічна думка, 2010. – 209 с.

81. Починок Н.В. Оцінка та контроль результатів провадження соціально відповідальної діяльності підприємства / Н.В. Починок // Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Облік, оподаткування і контроль: теорія та методологія» (30 червня 2017 року, м. Тернопіль). – Тернопіль, 2017. – С. 150-152.

82. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності (зі змінами і доповненнями, наказ Міністерства фінансів України від 28 березня 2013 року № 433 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://zakon.help/law/433/>

83. Про затвердження типових форм первинних облікових документів з обліку сировини та матеріалів, наказ Мінстату України № 193 від 21.06.96 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0193202-96>

84. Прохар Н.В. Особливості та дискусійні аспекти фінансової звітності відповідно до Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку [Електронний ресурс] / Н.В. Прохар // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2013. – Вип. 23. – С. 341-345. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu\\_e\\_2013\\_23\\_51.pdf](http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Npkntu_e_2013_23_51.pdf).

85. Пух Л. О. Удосконалення обліку, аналіз та контроль ефективного використання виробничих запасів підприємства / Л. О. Пух // Финансовые рынки и ценные бумаги. – 2009. – № 19. – С. 14–16.

86. Райковска І.Т. Методика економічного аналізу на промислових підприємствах / І.Т. Райковска // Міжнародний збірник наукових праць. 2016. – Випуск 3(6) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/6585/1/239.pdf>

87. Роєва О.С. Розвиток підходів до класифікації виробничих запасів на підприємствах гірничо-металургійного комплексу України / О.С. Роєва // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. – 2016. – Вип. 29. – С. 163-169.
88. Савицкая Г.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: Учебник. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М – 2009. – 536 с. 80.
89. Садовська І.Б. Фінансовий облік: навч. посіб. – Луцьк: Навчально-видавничо відділ ЛНТУ, 2011. – 511 с.
90. Сандальнова Е. А., Усольцева И. В. Теоретические вопросы и проблемы учета, анализа и контроля материальных ресурсов торгового предприятия / Е. А. Сандальнова, И. В. Усольцева // Молодой ученый. – 2015. – №11.3. – С. 66-68.
91. Селіванова Н. М. Проблемні аспекти обліку виробничих запасів аграрних підприємств [Електронний ресурс] / Н. М. Селіванова // Аграрний вісник Причорномор'я. – 2010.– № 53. – Режим доступу: [http://www.nbuu.gov.ua/portal/chem\\_biol/avpch/En/2010\\_53/Selivan.pdf](http://www.nbuu.gov.ua/portal/chem_biol/avpch/En/2010_53/Selivan.pdf).
92. Сонько В. Бухгалтерський облік: [навч. посібн. для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищ. навч. закл.] / В. Сонько. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.
93. Сопко В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / В. Сопко, З. Гуцайлюк, М. Щирба, М. Бенько. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.
94. Справжній бух облік: 3-тє вид., перероб. і доп. / Н. Білова, А. Бобро та ін. – Х.: Фактор, 2008. — 1264 с.
95. Терещенко О.О. Антикризове фінансове управління на підприємстві / Терещенко О.О. – К. : КНЕУ, 2010. – 268 с.
96. Титенко Л.В. Економічна сутність виробничих запасів / Л.В. Титенко // Фінанси, облік і аудит. – 2011. - № 18. – С. 361-369.
97. Турило А. М. Управління витратами підприємства : навч. посібн./ Турило А. М., Кравчук Ю. Б., Турило А.А. – К. : Центр учбов. літ-ри, 2012. – 120 с.

98. Федак Л. М. Запаси підприємств: сутність та класифікація / Л.М. Федак // Вісник Хмельницького національного університету. – 2012. – № 1. – С. 157-162.
99. Фінансовий облік : підручник / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук. – Тернопіль : ТНЕУ, 2017. – 585 с.
100. Фінансовий облік: Навч. посіб. / Сук Л.К., Сук П.Л. – К. : “Знання”, 2015. – 647 с.
101. Хмельницький І. Від запасів до готової продукції / І. Хмельницький // Податки та бухгалтерський облік. – 2007. – №1 – С. 23-29.
102. Хорнгрен Ч. Управленческий учет / Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. 4 пер. с англ. – СПб, 2005. – 1008 с.
103. Череп А. В. Управління витратами підприємств харчової промисловості в ринкових умовах господарювання : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук: спец. 08.00.04 / А. В. Череп. – К., 2008. – 38 с.
104. Череп А. В. Управління витратами суб'єктів господарювання. Ч.І: Монографія. – 2-ге вид., стереотип. – Х.: ВД «ИНЖЕК», 2007. – 368 с.
105. Швець И.Б. Управление производственными запасами на предприятии: Монография / Швець И.Б., Бондарева И.А. / НАН Украины. Ин-т экономики пром-ти. – Донецк, 2003. – 182 с.
106. Шендригоренко М.Т. Виробничі запаси підприємства як об'єкт обліку та аудиту / М.Т. Шендригоренко // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2017. – Випуск 20. – С. 1045-1047.
107. Шмиголь Н.М. Роль і місце аналізу виробничих запасів у системі управління ресурсним потенціалом підприємства / Н.М. Шмиголь, А.А. Антонюк, А.А. Нестеренко // Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво. – 2015. – № 5. – С. 102-106.
108. Шурпенкова Р.К. Організація економічного аналізу на підприємстві / Р.К. Шурпенкова // Проблеми та перспективи розвитку банківської системи України: зб. наук. праць. – 2009. – Вип. 25. – С. 150-158.

109. Яценко В. Ф. Первинний облік виробничих запасів: критична оцінка та пропозиції щодо вдосконалення / В. Ф. ЯЦЕНКО // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. – № 3 (59). – 2013. С. 339-343