

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку і оподаткування підприємницької діяльності

Сиротюк Наталія Ігорівна

Облік матеріальних ресурсів та аналіз їх використання
/ Accounting for material resources and analysis of its use

Спеціальність: 071 – Облік і оподаткування
Бакалаврська програма – Облік, оподаткування та правове забезпечення підприємництва

Бакалаврська робота

Виконала студентка групи
ОПД-41
Н. І. Сиротюк

Науковий керівник
к.е.н., доцент І. Я. Назарова

Дипломну роботу допущено до
захисту

«__»_____ 201__ р.

Завідувач кафедри

_____ **Н. В. Починок**

Тернопіль – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА.....	6
1.1. Економічна сутність матеріальних ресурсів, їх класифікація та роль в діяльності підприємства	6
1.2. Порядок визнання і обліку надходження матеріальних ресурсів на підприємство	22
1.3. Особливості відображення в обліку зберігання та вибуття матеріальних ресурсів.....	30
Висновки до розділу 1	38
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ВИКОРИСТАННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ	40
2.1. Інформаційне забезпечення аналізу матеріальних ресурсів підприємства	40
2.2. Система аналізу в управлінні матеріальними ресурсами підприємства ...	45
2.3. Аналіз забезпеченості та ефективності використання матеріальних ресурсів підприємства.....	51
Висновки до розділу 2	63
ВИСНОВКИ	65
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	69
ДОДАТКИ	Помилка! Закладку не визначено.

ВСТУП

Актуальність теми. Раціональне управління матеріальними ресурсами є одним із способів зниження собівартості виготовленої продукції й відповідно фактором збільшення прибутку та рентабельності на промисловому підприємстві. Окрім цього, ефективне управління рухом матеріальних ресурсів забезпечує підприємству додаткові переваги, такі як скорочення простоїв виробництва, економія витрат від правильного використання складських приміщень, тощо. Можна стверджувати, що ефективне використання матеріальних ресурсів визначає конкурентоспроможність промислових підприємств та створює реальні переваги економічного зростання.

Для прийняття оптимальних управлінських рішень є необхідним правильно організований облік матеріальних ресурсів, тобто достовірна інформація про їх наявність. Таким чином, є потреба у здійсненні систематичного обліку і аналізу матеріальних ресурсів як джерела інформації для прийняття управлінських рішень, а також ефективності їх використання. У зв'язку з цим, проблеми обліку матеріальних ресурсів на сьогоднішній день є особливо актуальними. Серед основних з них можна виділити: невідповідність відображення в обліку матеріальних ресурсів вимогам нормативно-правової бази; використання вже застарілих нормативно-правових актів з обліку та контролю матеріальних ресурсів; відсутність нормативного використання матеріальних ресурсів за цільовим призначенням.

Дослідженню теоретичних, методичних і практичних основ обліку та аналізу матеріальних ресурсів присвячені роботи Б.О. Анікіна, А.М. Гаджинського, Н.Я. Зарудної, А.Г. Кальченко, О.В. Крушельницької, Л.Б. Міротіна, Ю.М. Неруша, В.Є. Ніколайчука, М.А. Окландера, Н. Скригун, Н. Самородова, Г.В. Савицька, Н.В. Тарасенко та ін.

Мета і завдання дослідження. Метою дипломної роботи є вивчення методичних і організаційних аспектів обліку та аналізу матеріальних ресурсів.

Для досягнення даної мети необхідно вирішити ряд основних **завдань**:

- розкрити поняття матеріальних ресурсів, як об'єкту обліку та аналізу;
- дослідити та удосконалити класифікацію матеріальних ресурсів;
- розробити рекомендації щодо покращення організації обліку матеріальних ресурсів;
- вивчити методика аналізу матеріальних ресурсів та запропонувати шляхи її вдосконалення;
- проаналізувати забезпеченість та ефективність використання матеріальних ресурсів на досліджуваному підприємстві.

Об'єктом дослідження є система обліку і аналізу матеріальних ресурсів на прикладі Державного підприємства «Укрспирт».

Предметом дослідження виступає облік матеріальних ресурсів та аналіз результатів їх використання.

Методи дослідження. В процесі дипломного дослідження використовувалися загальнонаукові методи і спеціальні методи: теоретичного узагальнення, порівняння, причино-наслідкового зв'язку, метод спостереження, системного аналізу, аналогії, порівняння, конкретизації, індукції та дедукції.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробці рекомендацій для вдосконалення методики та організації обліку й аналізу матеріальних ресурсів підприємства. А саме, у вдосконаленні сутності поняття «матеріальні ресурси», розширенні їх класифікації, вдосконаленні організації обліку матеріальних ресурсів, шляхом запровадження нових форм первинних документів та покращення чинних.

Апробація наукових досліджень. За результатами дослідження була опублікована стаття на тему: «Економічна сутність матеріальних ресурсів та їх роль в діяльності підприємства» в Збірнику наукових праць студентів «Глобалізація обліку та звітності» (Тернопіль, 2019).

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування викладених у бакалаврській роботі пропозицій щодо методики та організації обліку та аналізу матеріальних ресурсів на ДП «Укрспирт».

У дипломній роботі використовувалися законодавчі та нормативні документи, спеціальна література, а також дані обліку та звітності ДП «Укрспирт».

РОЗДІЛ 1

МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність матеріальних ресурсів, їх класифікація та роль в діяльності підприємства

Одним з найважливіших елементів промислового підприємства є матеріальні ресурси, які виступають засобами виробництва, що можуть використовуватися у виробничому процесі та формують його матеріально-речову базу.

Єдиного визначення поняття «матеріальні ресурси» не існує. Різні вчені трактують його по-різному. Проте поняття «матеріальні ресурси» ототожнюють із такими поняттями, як «виробничі запаси», «матеріальні цінності», «предмети праці» тощо. Щоб найбільш точно визначити що лежить в основі матеріальних ресурсів, необхідно більш детально зупинитися на даній категорії та її складових.

Поняття «матеріальні ресурси» розглядають з двох позицій:

1. Матеріальні ресурси, як предмети праці (продукція обробної промисловості), з яких виготовляють кінцеву продукцію.

2. Матеріальні ресурси, як запаси, що зберігають для використання при виробництві продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

В результаті вивчення різних економічних джерел, було досліджено і систематизовано основні трактування «матеріальних ресурсів» наданих різними вченими (рис. 1.1).

Основні визначення поняття «матеріальні ресурси»	
	Матеріальні ресурси – предмет праці: сировина, основні і допоміжні матеріали, напівфабрикати, паливо, незавершене виробництво та відходи виробництва, а також запасні частини машин, призначені для ремонту обладнання, тара і тарні матеріали (Азріліян А.Н.) [1]
	Матеріальні ресурси – комплекс речових елементів (засобів та предметів праці), призначених для обробки або переробки в процесі виробництва (машини та обладнання або переробки в процесі виробництва (машини та обладнання, сировини, основні та допоміжні матеріали, напівфабрикати тощо) (Золотогоров В.Г.) [19]
	Матеріальні ресурси – основні і оборотні засоби виробництва, які використовуються (або можуть бути використані) у виробничому процесі та є матеріальною базою підприємства чи галузі. (Мочерний С.В.) [43]
	Матеріальні ресурси – це як предмети праці, так і засоби праці, тобто засоби виробництва (Іванюта П.В., Лугівська О.П.) [22]
	Матеріальні ресурси – ресурси в матеріально-речовій формі (Борисовский Є.І.) [4]
	Матеріально-технічні ресурси – матеріали, які є фізичними складовими товару, що експортується, енергія, паливо та нафта, які використовуються у процесі виробництва, у тому числі каталізатори, що споживаються у процесі їх використання з метою одержання зазначеного товару (Григорців М.В.) [10]
	Матеріальні ресурси – основні та допоміжні матеріали, вироби, конструкції, сировина, паливо, незавершене виробництво і відходи власного виробництва, тара і тарні матеріали, а також запасні частини, призначені для ремонту обладнання (Загородній А.Г., Вознюк Г.Л.) [20]
	Матеріальні ресурси або предмети праці, є однією із складових частин засобів виробництва, їх основу становлять сировина і матеріали (Тимошенко Л.М.) [67]
	Матеріальні ресурси – це джерела забезпечення процесу виробництва, що виступають одним із видів економічних ресурсів і охоплюють засоби виробництва (засоби і предмети праці) (Суков

Рис. 1.1. Основні трактування поняття «матеріальні ресурси»

Проаналізувавши вищенаведені визначення, можна сказати, що в економічній літературі виділяють такі основні підходи до розкриття суті дефініції «матеріальні ресурси»:

1. Предмети праці. Проте, до сукупних матеріальних ресурсів підприємства можуть включати не тільки матеріали, комплектуючі вироби, тару, паливо та інше, а й малоцінні та швидкозношувані предмети, напівфабрикати власного виробництва, матеріальні витрати в незавершеному виробництві, готову продукцію.

2. Предмети праці і та частина засобів виробництва, що віднесена у групу малоцінних та швидкозношуваних предметів. Такий підхід більш ширше визначає поняття, тут розглядається тільки певна частка запасів, тому що не враховуються такі групи - готова продукція, засоби праці, напівфабрикати власного виробництва, матеріальні витрати в незавершеному виробництві.

3. Засоби праці та предмети праці, до яких не відносять матеріальні витрати у незавершеному виробництві, напівфабрикати та готова продукція, якій властиві як і матеріальна, натурально-уречевлена та вартісна форми.

4. Предмети праці, незавершене виробництво, напівфабрикати власного виробництва та готова продукція.

Немає однозначності у трактуванні матеріальних ресурсів і у нормативно-правовій базі. Зокрема, дане поняття зустрічається лише у двох нормативних актах:

- Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Загальних умов укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві» № 668 від 01.08.2005 р., згідно якої матеріальні ресурси – це сировина, будівельні та пально-мастильні матеріали, енергія всіх видів, конструкції, вироби, устаткування [58];

- Наказі Міністерства з питань житлово-комунального господарства України «Про затвердження Методики нормування витрат матеріалів і запасних частин на технічне обслуговування і ремонт рухомого складу міського електротранспорту (трамвай, тролейбус)» № 84 від 06.04.2010 р., відповідно до

якого матеріальні ресурси – це матеріали, вироби, конструкції, запасні частини (у тому числі швидкозношувані) і комплектувальні вироби, необхідні для виконання робіт з технічного обслуговування і ремонту виробу [48].

Здійснивши узагальнення і оцінку вищенаведених дефініцій, ми дійшли висновку, що у трактуванні даного поняття є суттєві розбіжності, що призводить до неточного визначення вартісного вираження матеріальних ресурсів і відповідно оцінки економічного потенціалу суб'єкта господарювання. Тому вважаємо за необхідне дати власне визначення даного поняття.

На нашу думку, найперше для означення даного поняття слід звернутися до трактування поняття «ресурс». Відповідно до Великого тлумачного словника сучасної української мови ресурси – це запаси чого-небудь, які можна використати в разі потреби [6]. Зважаючи на вищенаведене, найбільш наближеними до матеріальних ресурсів є предмети праці. Тому, на нашу думку, матеріальними ресурсами слід вважати використовувані в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) предмети праці, які одноразово беруть участь в процесі виробництва і переносять свою вартість на вартість виробленої продукції.

Не менш дискусійним питанням є визначені структури матеріальних ресурсів. Основні структурні складові з позиції різних авторів відобразимо у таблиці 1.1.

Здійснивши аналіз думок різних науковців, слід сказати, що серед матеріальних ресурсів виділяють такі:

- ✓ предмети праці, призначені для виробничого процесу (наприклад, Ладутько Н.І. [34], Волков В.П., Ільїн А.И., Тимошенко Л.М. [67]);
- ✓ вид майна, використовуваного при виробництві продукції, виконання робіт та надання послуг або для управлінських потреб (наприклад, Снітко К.Ф. [63]);

✓ джерела забезпечення процесу виробництва, що виступають одним з видів економічних ресурсів і охоплюють засоби виробництва (засоби і предмети праці) (зокрема, Суков Г.С. [66]).

Таблиця 1.1

Структура матеріальних ресурсів з позиції різних авторів

<i>Автор</i>										
<i>Складова матеріальних ресурсів</i>	Ладутько Н.І. [34]	Бабук І.М.	Чуєв І.Н.	Волков В.П., Ільїн А.И.	Снитко К.Ф. [63]	Кавторєва Я. [23]	Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І. [43]	Суков Г.С. [66]	Тимошенко Л.М.[67]	Разом
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>
Сировина й матеріали	+	+	+		+	+			+	6
Паливо	+	+	+	+		+				5
Запасні частини	+	+				+				3
Малоцінні та швидкозношувані предмети						+				1
Купівельні напівфабрикати	+	+	+							3
Основні засоби		+					+			2
Готова продукція						+				1
Товари						+				1
Предмети праці		+		+				+	+	4
Незавершене виробництво						+				1
Тара й тарні матеріали						+				1
Напівфабрикати власного виробництва				+		+				2
Інші необоротні матеріальні активи	+				+					2
Засоби праці								+		1
Поточні біологічні активи						+				1
Виробничі запаси						+				1
Інші запаси (брак у виробництві, відходи)						+				1

Слід визнати, що викладені вище терміни і їх визначення не знаходяться між собою у взаємовиключному протиріччі, а лише економічно обґрунтовано

доповнюють, поглиблюють і розвивають один одного, відображають ту чи іншу властивість матеріальних ресурсів як економічної категорії. Кожен з наведених підходів має свої переваги і недоліки. Поняття «матеріальні ресурси», «матеріальні запаси», «предмети праці», «матеріальні оборотні активи» вказують, що даний вид майна (активів) використовується в якості предметів праці, а також на наявність матеріально-речової (фізичної) форми розглянутого виду майна.

Проаналізувавши представлене визначення поняття «матеріальні ресурси» та запропоновані авторами складові, нами запропонована наступна структура матеріальних ресурсів: сировина, основні і допоміжні матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, паливно-енергетичні ресурси, запасні частини, відходи.

У зв'язку з різноманіттям матеріальних ресурсів, які по-різному використовуються в процесі виробництва, виникає необхідність проведення їх загальної класифікації. Класифікація матеріальних ресурсів (виділення їх окремих груп за різними ознаками) необхідна для виявлення і обґрунтування потреби в них, встановлення раціональної спеціалізації і ефективної політики управління.

Загальна класифікація може здійснюватися за кількома ознаками - основним (походження, призначення або використання в процесі виробництва) і додатковим (фізичний стан і хімічний склад).

За походженням матеріальні ресурси можна розділити на природні (спочатку вилучені з природи) і промислові (похідні від них), традиційні та модифіковані (за ступенем зміни вихідних природних властивостей), а також за ступенем використання - на відновлювані і не відновлювані, що виступають в натурально-речовій і вартісної формах.

Щодо використання в процесі виробництва, з позиції натурально-речового підходу, найбільш повно елементи матеріальних ресурсів представлені в роботах М.В.Макаренка [36] і О.М. Махаліной, М.А. Матушкина, В.С. Геворкяна, В.І. Степанова [64]. Вони включають в їх склад

сировину, основні і допоміжні матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, паливо, енергію. Цей склад, на нашу думку, вбирає в себе всі базові компоненти, але при цьому матеріальні відходи виробництва, на наш погляд, доцільно розглядати як окремий їх вид (за умови можливості їх повторного використання як на власному, так і на інших виробництвах). Таким чином, з позиції натурально-речового підходу за ознакою походження всі матеріальні ресурси можна класифікувати, як показано на рисунку 1.2, виділяючи первинні (спочатку вилучені з природи), похідні (утворюються з первинних в процесі виробництва) і вторинні (повторно використовувані в виробничому процесі відходи).

Для більш детального вивчення матеріальних ресурсів, в першу чергу, необхідно розглянути структуру матеріальних ресурсів.

Отже, один з елементів матеріальних ресурсів є сировина. Продукція на видобуток або виробництво якої затрачено працю, утворює головну субстанцію продукту, який виготовляється. Промислова включає дві групи - мінеральну (паливну, енергетичну, металургійну, хімічну, технічну, будівельну, деревну) і штучну (синтетичні смоли, пластичні маси і каучук, синтетичні миючі засоби і замітники шкіри) сировину. Заготівельна являє собою сирі матеріали лісової та рибної промисловості (збирання та заготівля дикоростучих лікарських рослин, ягід, грибів, заготівля сировини при переробці риби і т.п.). Сільськогосподарська включає сировину рослинного походження (зернові і технічні культури) і тваринного (м'ясо, молоко, шерсть і т.п.).

Наступною складовою вважаються матеріали – основа для виробництва напівфабрикатів, комплектуючих виробів, товарів виробничого і споживчого призначення, запасних частин до продукції, що випускається. Матеріали поділяються, перш за все, на основні та допоміжні. Основний матеріал - це продукт, який вже пройшов певну обробку і безпосередньо входить до складу готового продукту.

В економічній практиці немає чіткого розмежування між сировиною і основними матеріалами, в більшості випадків до останніх відносять продукцію обробної промисловості.

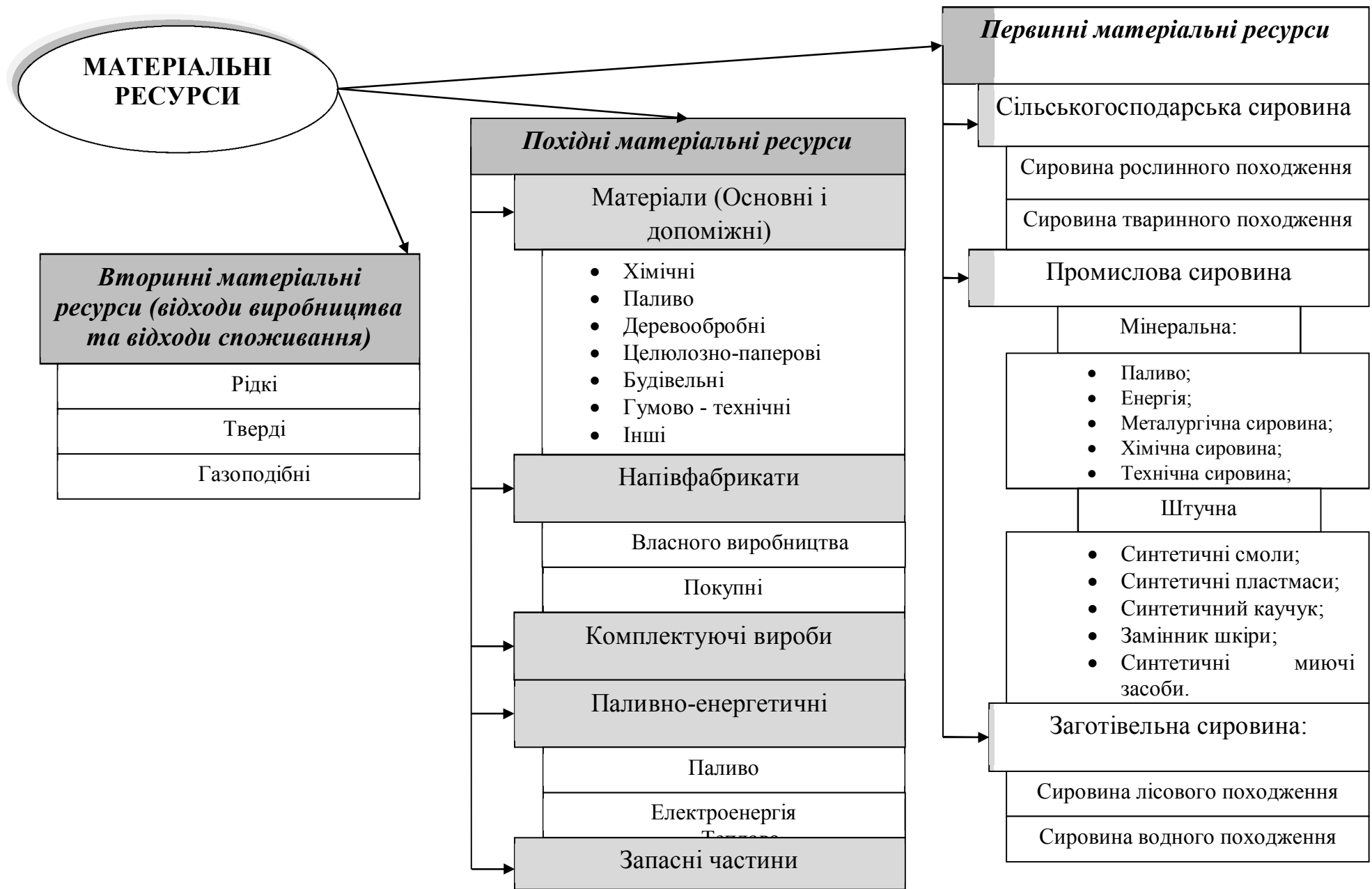


Рис.1.2. Структура матеріальних ресурсів з позиції натурально-речового підходу за ознакою походження

Допоміжні матеріали, з точки зору їх участі в процесі виробництва, безпосередньо не входять до складу готового продукту, але без них неможливе проведення технологічних процесів, пов'язаних з виготовленням продукції (лаки, барвники, мастильні матеріали і т.п.). Вони або споживаються засобами праці, або приєднуються до сирих матеріалів, щоб зробити в них речові зміни або сприяють здійсненню самого процесу праці. Як правило, не стають субстанцією готового продукту, не приєднуються до нього, а якщо і приєднуються, то не змінюють споживчого призначення.

Матеріали за своїм призначенням поділяються на такі групи: чорні метали, металовироби, труби, кольорові метали, нафтопродукти, лісові та будівельні матеріали, а по фізичному стану можна поділити на тверді, сипкі, рідкі і газоподібні.

Ще одним із елементів матеріальних ресурсів є напівфабрикати. Напівфабрикатами вважається продукт праці, що пройшов одну або кілька стадій обробки, але ще не готовий до споживання, і підлягає подальшій обробці. При цьому, напівфабрикат як кінцевий продукт будь-якого виробництва може бути для нього готовим продуктом. Вони за походженням класифікуються на два види: власного виробництва, тобто частково виготовлена продукція одного підрозділу підприємства передається іншому, і одержані по кооперації, тобто поставки одного підприємства іншому.

У зв'язку з поглибленням спеціалізації і поділом праці у виробництві все більшого значення набувають комплектуючі вироби, які є готовою продукцією для одних підприємств і служать для укомплектування більш складних виробів інших.

Однією з головних частин матеріальних ресурсів є паливно-енергетичні матеріали. Паливо - це горючі речовини, що виділяють при спалюванні значну кількість тепла, яке використовується безпосередньо в технологічних процесах або перетвориться в інші види енергії. З економічної точки зору, є по суті одним з допоміжних матеріалів або мінеральною сировиною, однак, в практиці обліку і планування воно виділяється окремо, так як має велике самостійне

значення в усіх галузях виробництва. Тут враховуються нафтопродукти (нафта, дизельне паливо, бензин, гас, мазут і т.п.), тверде (вугілля, дрова, торф і т.п.), газоподібне і ядерне паливо. Електроенергія виступає як матеріальний ресурс абсолютно особливого роду, виходячи з того, що вона не утворює матеріальної субстанції продуктів, що виготовляються і не є предметом праці в традиційному сенсі цього слова. Разом з тим енергію можна віднести і до знарядь праці, за винятком випадків її технологічного використання. Поділяється на електричну і теплову енергію.

Ще одним з елементів матеріальних ресурсів є запасні частини. Запасні частини призначені для використання на ремонт, реконструкцію, модернізацію обладнання та машин, що є у власності підприємства, а також для використання на ремонт обладнання та машин за замовленням сторонніх осіб і для використання з метою організації сервісу передпродажної підготовки і гарантійного ремонту таких засобів. Призначення запасних частин на підприємстві залежить від видів його статутної діяльності. На виробничих підприємствах використання запасних частин, зазвичай, не виходять за межі внутрішніх потреб підприємства [27].

Також варто звернути увагу на відходи. Виробничий процес, пов'язаний з переробкою сировини, основних і допоміжних матеріалів, а також обробкою напівфабрикатів, супроводжується, як правило, утворенням різного роду виробничих відходів, які втратили частково або повністю вихідні споживчі властивості (вторинні матеріальні ресурси). Крім того, відходи утворюються в результаті споживання - відходи споживання (вироби частково і повністю втратили свої споживчі властивості в результаті фізичного та морального зносу, - вийшли з ужитку у населення).

Класифікація матеріальних ресурсів на промисловому підприємстві може здійснюватися за такими критеріями як:

- технічні ознаки;
- місцезнаходження;
- роль у виробничому процесі;

Щоб правильно організувати аналітичну інформацію про використання матеріальних ресурсів необхідно поділити її на однорідні групи або підгрупи за технічними ознаками (видами, сортами, розмірами та ін.) [33]. Подібну класифікацію підприємство здійснює самостійно та оформляє розробкою номенклатури-цінника. Для цього кожному виду та однаковій групі матеріалів привласнюється код – номенклатурний номер. Це пришвидшує їх пошук на складах, дозволяє зменшити ризик помилок при документальному оформленні операцій з руху матеріалів та є обов'язковою вимогою при автоматизованій обробці даних інформації про надходження, наявність та витрачання матеріальних ресурсів. Важливим елементом класифікації матеріальних ресурсів за технічними ознаками та їх кодування є співставлення перших цифр номенклатурного номера (коду) з номером синтетичного рахунку і субрахунку обліку матеріальних ресурсів.

За локацією матеріальні ресурси ділять на такі групи:

1. Матеріальні ресурси, які знаходяться на підприємстві (на складах, і т.п.). Матеріально відповідальною особою за збереження цих матеріалів є комірник, завідуючий складом;

2. Матеріали, які є у власності підприємства, проте розміщені у сторонньої організації на зберіганні – це матеріальні ресурси, що передані сторонній організаціям на переробку, які пізніше включатимуться до складу собівартості вироблених з них виробів та ресурси що передані іншим підприємствам на зберігання. За наявність та збереження таких матеріальних ресурсів відповідальність несе підприємство, що взяло їх на зберігання або на переробку [50].

3. Матеріальні ресурси, які знаходяться в дорозі (тобто, які були відправлені постачальником, але їх ще не оприбуткували на склад підприємства – одержувача, і знаходяться поза його межами); матеріально відповідальною особою в цьому випадку є водій, експедитор;

Класифікація матеріальних ресурсів за способом використання і призначенням є основою побудови плану рахунків бухгалтерського обліку, а

класифікація за місцезнаходженням і технічними ознаками матеріалів використовується для організації їх аналітичного обліку (в розрізі основних і допоміжних матеріалів та найменувань, марок, сортів тощо).

За роллю у виробничому процесі матеріальні ресурси поділяються на:

1. Первинні (ті, що використовуються у виробничому процесі вперше)
2. Вторинні (ті, що утворюються як відходи в результаті виготовлення певного виду готової продукції і можуть бути основою чи допоміжним ресурсом для іншої продукції).

Первинні матеріальні ресурси, пов'язані з видобутком і переробкою сировини, і похідні, що утворюються в процесі виробництва, вторинні матеріальні ресурси збираються і заготовлюються [51].

Вторинні матеріальні ресурси, включають в свій склад і ті відходи, для яких в даний час не існують або відсутні техніко-технологічні та організаційно-економічні умови переробки і подальшого використання. Вторинні матеріальні ресурси, які в даний час можуть повторно використовуватися у виробництві, часто називають вторинною сировиною (металобрухт, макулатура, склотара і т.п.). Частина цих відходів, які без додаткової обробки можуть бути використані у виробництві, а також залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів і палива, які в процесі перетворення вихідного матеріалу в готовий продукт не втрачають своїх первісних властивостей і при знижених вимогах можуть бути повторно використані, називають діловими відходами.

Класифікації матеріальних ресурсів присвячені роботи вищевказаних авторів, а також Бороздіна А.В., Матушкина М.А., Ільїна О.І. та інших вчених [4]. Серед зарубіжних вчених слід виділити Джон А. Букс [74], Герлінгер С., Краусман Ф. [75], Шандл Х. [73], Уест Дж. [76] та ін.

Авторами з метою розширеного класифікаційного підходу і деталізації структури матеріальних ресурсів запропонована наступна класифікація, яка доповнює традиційну:

1. За цільовою ознакою:

- одиничні (спрямовані на виробництво конкретного товару);

- непрямі (що розподіляються на весь обсяг виробленої продукції).
2. За рівнем заміщення:
- імпортозамінні (випускаються своїм підприємством або іншими підприємствами на території своєї країни поставляються з-за кордону матеріальні ресурси);
 - неімпортозамінні (вироблені вітчизняними підприємствами).
3. За ступенем новизни:
- інноваційні (нові для країни);
 - перехідні (нові для підприємства);
 - базові (які не є новими матеріальні ресурси).
4. За функціональною ознакою:
- сировина;
 - основні матеріали;
 - допоміжні матеріали;
 - покупні напівфабрикати;
 - власні напівфабрикати;
 - комплектуючі вироби;
 - запасні частини;
 - паливно-енергетичні ресурси;
 - відходи.
5. За рівнем споживання:
- дефіцитні (при закупівлі та використанні яких виникає ситуація перевищення попиту на матеріальні ресурси над пропозицією);
 - надлишкові (при закупівлі та використанні яких спостерігається стан надлишку);
 - стабільні (попит і пропозиція на матеріальні ресурси відповідають ситуації рівноваги на ринку і при споживанні або близькі до неї).
6. За місцем утворення:
- власні (вироблені самим підприємством);

- зовнішні (вироблені іншими підприємствами на території своєї країни);
- іноземні (вироблені підприємствами за межами країни).

7. За динамікою попиту:

- накопичувальні (ціни на матеріальні ресурси ростуть високими темпами, підприємство формує запаси даного виду ресурсів на перспективу для економії ресурсів і безперервності виробництва);
- стабільні (матеріальні ресурси, по яких не прогнозується суттєвої динаміки цін, підприємство не виконує передчасного формування запасів на майбутнє).

8. За значущістю в виробництві:

- цінні (найбільшою мірою що впливають на динаміку рентабельності виробленої продукції);
- помірні (надають середнє вплив на динаміку рентабельності продукції).

В доповнення вищенаведених класифікацій ми пропонуємо поділяти матеріальні ресурси ще за однією ознакою, а саме за терміновістю використання на швидкопсувні, до яких належатимуть ресурси термінового використання, та довготривалого зберігання, до яких слід відносити ресурси, які можна використовувати тривалий час.

Узагальнену класифікацію відобразимо на рис. 1.3.

Наведена класифікація матеріальних ресурсів має практичне значення - в залежності від подальшої деталізації може бути виражена в укрупненій чи деталізованій номенклатурі, може використовуватися при складанні заявок, виборі транспортного засобу, кодуванні ресурсів під час надходження на підприємство, надає можливості для створення необхідних умов зберігання матеріальних ресурсів і транспортування з дотриманням необхідних регламентів [33].



Рис.1.3. Класифікація матеріальних ресурсів промислових підприємств

1.2. Порядок визнання і обліку надходження матеріальних ресурсів на підприємство

Від наявності (або відсутності) матеріальних ресурсів залежить весь виробничий цикл підприємства. Раціональність процесу виробництва на всіх етапах обробки і випуску готової продукції виробничого підприємства залежить від правильності організації надходження та вибуття матеріальних ресурсів.

Розглядаючи облік матеріальних ресурсів на підприємстві, необхідно дослідити питання їх визнання і оцінки, оскільки вони є важливими елементами організації обліку і, безпосередньо, впливають на точність фінансових результатів [26]. Матеріальні ресурси є основою діяльності будь-якого підприємства. Матеріальні ресурси визнаються активом, коли існує можливість отримання економічних вигід підприємством, пов'язаних з використанням даних ресурсів та їх можливо достовірно оцінити [31].

Придбані або вироблені матеріальні ресурси відносяться на баланс підприємства за первісною вартістю. При цьому, прихід матеріальних ресурсів на підприємство можливий шляхом:

- їх придбання;
- самостійного виготовлення;
- внесення до статутного капіталу;
- безоплатного отримання;
- обміну на інші матеріальні ресурси.

Саме від цих шляхів залежить формування первісної вартості.

Порядок формування первісної вартості матеріальних придбаних ресурсів зазначений на рисунку 1.4.



Рис. 1.4. Порядок формування первісної вартості матеріальних ресурсів при їх придбанні

Первісною вартістю матеріальних ресурсів, які виготовлені своїми силами підприємства, є їх виробнича собівартість, до якої належать [29]:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яку реалізують, та вартість такої продукції, що використовують на

самому підприємстві. Список і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) може встановлюватися підприємством.

Первісною вартістю матеріальних ресурсів, які внесені до статутного капіталу підприємства, є визначена засновниками (учасниками) підприємства їх справедлива вартість, з урахуванням витрат, що включаються до первісної вартості придбаних за плату матеріальних ресурсів.

Первісною вартістю матеріальних ресурсів, одержаних підприємством безкоштовно вважається їх справедлива вартість. Первісна вартість одиниці матеріальних ресурсів, придбаних в результаті обміну на подібні матеріальні ресурси, становить балансову вартість переданих матеріальних ресурсів. Якщо балансова вартість переданих матеріальних ресурсів більша за їх справедливу вартість, то первісною вартістю отриманих ресурсів є їх справедлива вартість. Різниця між балансовою і справедливою вартістю переданих матеріальних ресурсів входить до складу витрат звітного періоду. Проте, у разі обміну на не подібні матеріальні ресурси визначається справедлива вартість таких ресурсів.

Надходження матеріалів на підприємство оформлюють певними розрахунковими документами, які залежать від напрямів надходження:

- від постачальників згідно укладених договорів;
- через підзвітних осіб;
- власне виробництво.

Приймання матеріальних ресурсів, отриманих від постачальників, здійснюється на основі рахунків-фактур, товарно-транспортних накладних, накладних, звітів про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт (за умови придбання за підзвітні кошти). Приймання матеріальних ресурсів виготовлених власними силами здійснюється на основі прибуткових ордерів [16].

Акти про приймання матеріалів оформляються як правило при виявленні нестач або псування матеріалів, що надійшли від транспортної організації. Підприємство може вимагати складання акту приймання та отримати його завірену копію, що є підставою для компенсацію сплаченої вартості вантажу, який не надійшов. В акті приймання зазначена кількість матеріалів, що

надійшли окремо у кожному вагоні, автофургоні, чи контейнері. Кількість товару, що надійшов визначається в тих самих одиницях при прийманні, які вказані у документах, що закріпленні за товаром. При виявленні помилок або не збігу кількості та якості матеріалів, що зазначенні в документах підприємство складає акт про приймання документів. Для перевірки стану та наявності матеріалів, що надійшли організовується комісія, до складу якої входять представник постачальника та матеріально-відповідальна особа. Також до матеріалів, що можуть слугувати кінцевою продукцією необхідно додавати сертифікат якості, в якому описані якісні характеристики продукції, що відповідають стандартам.

Контроль за доставкою матеріалів ведеться на підставі даних реєстрації виданих довіреностей. На матеріально-відповідальну особу виписується довіреність типової форми, коли отримують матеріальні ресурси безпосередньо від постачальника або транспортної організації [20]. Приймають матеріальні ресурси за транспортно-супроводжувальними документами відправника, які повинні підтверджувати кількість матеріальних ресурсів, що надійшли, назва постачальника та порядок оплати, акт про фактичну наявність продукції постачальника, у якому зазначені які документи відсутні. Такий контроль проводиться способом самостійного вивозу. Довіреності, за якими вже отримані та доставлені вантажі, погашають на основі прибуткових документів складів. Видані та не погашені доручення необхідно повернути на підприємство.

Особливим видом матеріальних ресурсів є відходи, тобто будь-які залишки матеріалів і сировини, які утворилися в результаті технологічної обробки та частково або повністю втратили якість, що була властива даному виду матеріалів [13].

Багато відходів має певну цінність та може використовуватись повторно, як вторинні матеріальні ресурси і вважатися зворотними, тому вони підлягають плануванню та обліку на кшталт інших матеріальних ресурсів [17]. Такі відходи при оприбуткуванні оцінюються:

1) за справедливою вартістю, якщо поворотні відходи реалізуються на сторону;

2) за оцінкою можливого використання, якщо поворотні відходи використовують на самому підприємстві. Ціна можливого використання — знижена ціна початкового матеріалу поворотних відходів. Якщо таку оцінку провести складно, відходи можуть бути оприбутковані за ціною початкового матеріалу.

У зв'язку із специфікою утворення даного виду матеріальних ресурсів, виникає потреба у розробці документів, що враховуватимуть їх особливості. Зважаючи на те, що внаслідок виробничого процесу на ДП «Укрспирт» постійно утворюється певна кількість, відходів нами розроблено окремі документи для їх обліку, а саме «Рапорт про утворення відходів» (рис. 1.5.) та «Накладна на здачу відходів на склад» (рис. 1.6.).

ДП «Укрспирт» Ідентифікаційний код ЄДРПОУ- 37199618							
Рапорт на утворення відходів №1 за 12.05.2019							
№	Технологічний переділ	Вид відходу	Од. вим.	Кількість		Вид відходу (продукт)	Оприбуткування /Утиль
				факт	план		
1.	Брагоректифікація	Безповоротні	Т	15	14,5	Барда	Утилізація
2.	Очищення	Поворотні	Т	14	14	Зерновідходи	Оприбуткування
Разом відходів				29	28,5		
Майстер цеху: Адамів В.О. _____							

Рис. 1.5. Запропонована форма документа «Рапорт утворення відходів»

Впровадження форми «Рапорт про утворення відходів» допоможе контролювати, на якому технічному переділі утворюються понаднормові відходи, причину такого утворення та встановлення винної особи, а також отримувати саму інформацію про утворення відходів. З метою обліку продуктивних відходів варто застосувати нову форму «Накладна на здачу

відходів на склад». Впровадження таких форм дасть змогу отримувати інформацію, що дозволить аналізувати рівень створення відходів на певних стадіях та інформацію про напрямки і ефективність використання відходів.

ДП «Укрспирт» Ідентифікаційний код ЄДРПОУ- 37199618							
Накладна на здачу відходів на склад № 1 від 12.05.2019							
№	Номенклатурний номер	Вид відходу	Од. вим.	№ рапорту про утворення	Спосіб оцінки	Кількість	Сума, грн.
1.	02	Зерновідходи	Т	1	за оцінкою можливого використання	14,0	1120,00
	Разом					14,0	1120,00
Здав: Адамів В.О. _____ Прийняв: Архитко П.В. _____							
Бухгалтер: Гарбуз С.Т. _____							

**Рис. 1.6. Запропонована форма документа
«Накладна на здачу відходів на склад»**

На всі матеріальні ресурси, що надійшли відповідно до первинної документації, можуть також заповнюватись прибуткові ордери, які мають бути виписані на кожний номенклатурний номер чи на партію. Завідуючий складом в кінці дня виписує прибутковий ордер на кожний вагон чи машину і після закінчення роботи складає звіт про рух матеріалів по складу за день. Наступного ранку він передає звіт в бухгалтерію разом з усіма документами. В бухгалтерії ці звіти звіряють з первинними документами і на підставі отриманих результатів приймають певне рішення [62].

Внутрішнє переміщення матеріалів зі складу на склад необхідно оформити спеціальними накладними. Матеріально-відповідальні особи, що здають матеріали виписують накладні в двох примірниках: один структурному підрозділу для списання матеріалів, другий - складу для оприбуткування.

По мірі надходження прибуткових документів складають реєстр на здачу документів та передають в одному примірнику до бухгалтерії разом з первинними документами. В реєстрах складського обліку відображаються дані по кожному первинному документу. Первинні документи надають до

бухгалтерії для майбутнього обліку та зберігання, а інформація про них залишається на складі та в місцях ведення оперативного обліку. Матеріально відповідальні особи здійснюють кількісно-якісний облік руху матеріалів по складах і облік втрат що утворилися під час зберігання [70].

В процесі аналізу документування надходження матеріальних ресурсів розкрито фактично подібні процедури та документи. Це стосується виписування прибуткових ордерів на оприбуткування матеріалів на склад, адже вони виписуються на підставі рахунків-фактур та накладних, на яких завскладом робить відмітку про прийняття, раніше перевіривши правильність надходження зазначених в ньому матеріалів з подальшою передачею документів до бухгалтерії. Таким чином матеріали, що приходять від постачальників можуть бути оприбутковані тільки на підставі супроводжувальних первинних документів без складання додаткових прибуткових ордерів, що достатньо зменшить документообіг та пришвидшить процес оприбуткування матеріалів. Основним таким документом є видаткова накладна від постачальника, яка немає регламентованої форми і потребує доопрацювання. Доопрацьовану форму нами представлено на рис. 1.7.

Операції, що пов'язані з надходженням матеріальних ресурсів (вартість матеріалів, транспортне - заготівельні витрати, тощо) відображаються як дебетові обороти по рахункам 20, 25 відображаються: матеріальні ресурси, що надійшли від постачальників (обороты в кореспонденції з кредитом рахунку 631 «Розрахунки з постачальниками і підрядниками») – відповідно у журналі 3; матеріальні ресурси власного виробництва (обороты в кореспонденції з кредитом рахунку 23 «Основне виробництво» та «Допоміжні виробництва») - відповідно в журналах 6; матеріальні ресурси, що придбані підзвітними особами (обороты в кореспонденції з кредитом рахунку 372 «Розрахунки з підзвітними особами») - у журналі 3.

В кінці місяця підбиваються підсумки по всіх графам журналів-ордерів. Потім проводиться сторнувальні записи на суму матеріальних ресурсів в дорозі, які були перенесені з журналів-ордерів за попередній місяць, тому що дані суми вже враховувалися минулого місяця. Після цього у відповідних графах

записують вартість матеріальних ресурсів, що не надійшли на склад до кінця даного місяця та будуть записані в журналах-ордерах наступного місяця. В кінці журналів-ордерів розраховують сальдо на кінець звітного періоду [68].

Видаткова накладна №11-С_003265 від 28 травня 2019 р.

Постачальник: Приватне підприємство «Скала»

П/р 26006455020140 у банку АТ «Ощадбанк», МФО 300529
Вул. Прикарпаття, 19, с. Коршев, Коломийський р-н, Івано-Франківська обл. 54056, тел.: (0512) 58-54-96, доб. 58-56-00
код за ЄДРПОУ: 31194991, ПН: 30394421154022

Покупець:

Державне підприємство «Укрспирт», 47234 вул. Бродівська 3 смт. Залізці Зборівський р-н Тернопільська обл.

Договір: Договір поставки №18-1/2563-19 від 6 травня 2019 року.

Замовлення: Замовлення покупця №6- СМ99953 від 7 травня 2019 року.

№	Товар	Кількість	Одиниця вимірювання	Ціна без ПДВ	Сума без ПДВ
1	Цукрові буряки	1000	кг	9,0	9000
2	Пшениця	2000	кг	4,5	9000
3	Картопля	200	кг	5,0	1000
4	Кукурудза	300	кг	3,5	1050
Разом:					20050
Сума ПДВ:					4010
Разом без ПДВ:					16040

Всього найменувань: 4, на суму **24 060 грн.**

Двадцять чотири тисячі шістьдесят гривень

У т.ч. ПДВ: чотири тисячі десять гривень

Місце складання: с. Коршев

E	X	W
---	---	---

Умови поставки за INCOTERMS:

Дата переходу права власності: 28.05.2019

Відвантажено:

Отримано:

Оператор ПП «Скала»

Гарбуз Стефанія Тадеївна

Войтович Діана Дмитрівна
(МП)

(МП)

Рис.1.7. Запропонована форма документа «Видаткова накладна»

Регулярно, або в кінці звітнього місяця дані по оприбуткуванню та вибуттю матеріальних ресурсів накопичуваних відомостей записуються до облікових реєстрів. В кінці місяця на основі даних про отримання та заготівлю матеріальних ресурсів бухгалтерія підраховує залишки матеріальних ресурсів в дорозі та матеріальних ресурсів, що не були вивезені зі складів постачальників; дані по невідфактурованих поставках; залишки заборгованості постачальникам по розрахунковим документам, які не оплачені в строк. Такі облікові дані використовують для прийняття відповідних заходів для пошуку вантажів, що не надійшли у встановлений термін [69].

1.3. Особливості відображення в обліку зберігання та вибуття матеріальних ресурсів

Для успішної та ефективної виробничої діяльності підприємств необхідно економно та раціонально використовувати матеріальні ресурси, які є у розпорядженні певного підприємства. Економне зберігання матеріальних ресурсів та розумне їх використання є найкращим шляхом до зниження собівартості продукції та підвищення обсягів випуску, зменшення показників матеріаломісткості та збільшення продуктивності. Фактори виробництва утворюють ту частину витрат, які формують основний обсяг собівартості продукції. У свою чергу собівартість продукції складає основну частину витрат

при виробництві продукції, тоді як зниження витрат автоматично призводить до збільшення рівня прибутковості [47].

Усі матеріальні ресурси, які наявні на підприємстві обліковуються на синтетичних рахунках бухгалтерського обліку, таких як 20 «Виробничі запаси» та 25 «Напівфабрикати» [65].

Для підсумку інформації про наявність та рух запасів матеріалів, сировини, комплектуючих виробів та інших запасів Планом рахунків передбачений рахунок 20 «Виробничі запаси», який ведеться за субрахунками:

- 201 «Сировина і матеріали». Передбачений для відображення наявності та руху основних матеріалів та сировини, що включаються у склад продукції, яка виготовляється, або є потрібними складовими при її виготовленні. На даному субрахунку ведуть облік основних матеріалів, які використовуються у діяльності підприємства, облік допоміжних матеріалів, що призначені для господарських потреб або для виготовлення продукції, а також облік вартості заготовленої для переробки сільськогосподарської продукції.

- 202 «Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби». На даному субрахунку відображаються наявність та рух покупних напівфабрикатів, готових комплектуючих виробів, що придбані для комплектування продукції, яка випускається, що потребують додаткових витрат праці щодо їх обробки або збирання.

- 203 «Паливо» (нафтопродукти, тверде паливо, мастильні матеріали). Такий субрахунок призначений для обліку наявності та руху палива, що купують або заготовляють для інших технологічних потреб виробництва, для виготовлення енергії і опалення будівель, для експлуатації транспортних засобів. А також та цьому субрахунку обліковуються оплачені талони на нафтопродукти і газ. Якщо деякі види палива використовують одночасно і як матеріали, і як паливо, то їх можна обліковувати на субрахунку 201 «Матеріали» і на субрахунку 203 «Паливо» - за ознакою переважної більшості використання на цьому підприємстві. Бухгалтерський облік палива ведуть за місцями зберігання, його видами та матеріально - відповідальним

особам. В реєстрах бухгалтерського обліку рух та залишки палива та мастильних матеріалів відображають в грошовому та кількісному виразі.

- 204 «Тара і тарні матеріали» (скляна, пластикова, дерев'яна, полімерна, картонна, металева тощо). На субрахунку обліковують наявність та рух тари й тарних матеріалів, а також матеріалів для виготовлення тари (деталі ящиків, дрiт, картон) і ремонту.

- 205 «Будівельні матеріали». На ньому підприємства-забудовники обліковують рух будівельних матеріалів, конструкцій і деталей, обладнання і комплектуючих виробів, що належать до монтажу, та інших матеріальних цінностей, які необхідні для виконання будівельно-монтажних робіт, виготовлення будівельних деталей, конструкцій.

- 206 «Матеріали, передані в переробку». Цей субрахунок включає сировину, продукцію та матеріали, які передані для переробки на сторону з наступним включенням в собівартість отриманих з них виробів. Передані в переробку матеріали списують в дебет субрахунку 206 з кредиту відповідних матеріальних рахунків.

- 207 «Запасні частини». На даному субрахунку обліковуються куплені або виготовлені власними силами деталі, запасні частини, вузли, агрегати, котрі призначені для ремонту та технічного догляду транспортних засобів та техніки різного виду, а також обліковують гуму (автомобільні шини та інше) у запасі та обороті. Обліковують за певними номерами, а при заміні вартість нових шин списують на витрати. Зняті шини, які придатні для відновлення, оприбутковують у дебет субрахунку 207, а непридатні для відновлення - у дебет субрахунку 209. Шини, які були в експлуатації і підлягають відновленню, обліковують окремо від нових. Автомобільні шини, що знаходяться на колесах автомобілів, включені в ціну цих автомобілів і обліковуються в складі основних засобів. Акумулятори обліковують за видами і марками.

- 208 «Матеріали сільськогосподарського призначення». На субрахунку ведуть облік мінеральних добрив, медикаменти та хімікати, які

використовують при боротьбі з істотами, що приносять шкоду сільськогосподарським культурам та хворобами тварин. Такий облік ведуть в бухгалтерії в грошовому вираженні, а їх кількісний облік ведеться працівниками ветеринарної служби в окремій книзі. Списують медикаменти і біопрепарати за актами, що складаються на основі записів у амбулаторному журналі. Дефіцитні лікарські засоби, а також ліки, що включають отруйні і сильнодіючі засоби, списують індивідуально за рецептом.

- 209 «Інші матеріали». Обліковують матеріальні цінності, які отримані внаслідок ліквідації основних засобів (утиль, металобрухт), зношені шини, відходи виробництва, бланки суворого обліку тощо [57].

- 25 «Напівфабрикати». Даний рахунок використовують для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух напівфабрикатів власного виробництва. Підприємства, у яких напівфабрикати, крім використання у виробництві, реалізуються на сторону як готова продукція ведуть облік напівфабрикатів власного виробництва на окремому рахунку. До напівфабрикатів включають продукцію, яка не пройшла всіх встановлених технологічним процесом стадій виробництва та потребує доопрацювання або укомплектування. На підприємствах, на яких напівфабрикати власного виробництва використовуються тільки для власних виробничих потреб, їх рух і залишки облікують на рахунку 23 «Виробництво». За дебетом рахунку 25 «Напівфабрикати» відображається надходження (створених) напівфабрикатів, за кредитом - вибуття напівфабрикатів унаслідок продажу, передачі в подальшу переробку, безоплатної передачі або невідповідності критеріям визначення активу [35].

Для отримання більш детальної інформації, потрібної для управління запасами та їх окремими видами, організовується аналітичний облік. Кожне підприємство відкриває аналітичні рахунки залежно від потреби в кількості, яка необхідна для управління виробництвом.

Сировина, основні та допоміжні матеріали, запасні частини, покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби, паливо, інші матеріальні ресурси відображаються в обліку і звітності за їх фактичною собівартістю [44].

Фактичну собівартість матеріальних ресурсів визначають, враховуючи витрати на придбання, митні збори, витрати на транспортування, зберігання і доставку, що здійснюється сторонньою організацією, комісійні винагороди, сплачені постачальницькими організаціями. Товари на підприємствах роздрібною торгівлі відображаються в балансі за цінами продажу (роздрібними), а на оптових і постачальницько-збутових - за цінами продажу або за цінами закупівлі.

Під процесом вибуття матеріалів (сировини, палива тощо) розуміється відпуск таких матеріалів на потреби виробництва, на ремонтні та господарські потреби. Слід зазначити, що відпуск таких матеріалів на склади підприємства розглядають не як відпуск на виробництво, а як переміщення матеріалів.

На сьогодні оцінка вибуття матеріальних ресурсів у разі видачі матеріалів у виробництво, продажу тощо може бути здійснена за одним з перелічених методів:

- ідентифікованої собівартості одиниці запасів. Цей метод використовується для оцінки вибуття запасів, придбаних для їх реалізації на спеціальне замовлення та для оцінки вибуття матеріальних ресурсів, які не замінюють один одного. Такий метод застосовується на підприємствах, де незначна номенклатура матеріалів чи товарів. Облік надходження матеріалів, їх відпуску та залишків здійснюється визначеними партіями;

- середньозваженої собівартості. Такий метод застосовують за умови різних цін на один і той самий вид запасів. Недоліком цього методу є те, що складно визначити середню ціну, коли матеріальні ресурси надходять або вибувають щоденно;

- собівартості запасів, що надійшли першими (ФІФО). Базується на гіпотезі, що запаси, що надійшли першими – першими вибувають. Недоліком є те, що коли ціна зростає постійно такий метод дає найвищий показник валового

прибутку;

– нормативних затрат. Цей метод порівняно з іншими методами оцінки вибуття запасів є ідеальним для оцінки не тільки при вибутті запасів із підприємства, але й при переведенні їх з однієї балансової статті до іншої, що теж вважається вибуттям (але не з балансу). Метод нормативних затрат, зазвичай, застосовується при стабільності цін на запаси.

У бухгалтерському обліку для запасів, які мають подібне призначення та умови використання, застосовують тільки один із наведених методів. Підприємство визначає самостійно, який метод, якщо це вважається за потрібне, застосовувати [32].

Матеріальні ресурси відпускаються в цехи зі складів підприємства на господарські потреби, для виготовлення продукції, а також на сторону для реалізації чи переробки як надлишкові чи непотрібні.

При відпуску матеріальних ресурсів у виробництво потрібно дотримуватися певних вимог:

- матеріальні ресурси обліковуються за обсягом, вагою, масою відповідно до нормативів витрат на визначений обсяг виробництва;
- відпуск ресурсів потрібно здійснювати в межах тих лімітів, що були попередньо встановлені. Лімітування здійснюється відділом матеріально-технічного постачання чи плановим відділом;
- з головним бухгалтером необхідно узгоджувати списки осіб, яким передано право одержувати зі складів матеріальні ресурси, а також отримуються зразки їх підписів. Такі дані слід довести до працівників складів. Матеріальні ресурси у виробництво передаються зі складів тільки представникам цехів, відділів, господарств тощо, які офіційно визначені для їх отримання.

Порядок документального оформлення операцій з відпуску матеріальних ресурсів зі складів підприємства залежить від того, для яких потреб вони відпускаються: епізодично в цехи та відділи для адміністративних чи інших потреб або систематично на виробничі потреби [61].

Основними документами, що відображають відпуск матеріалів зі складу, є лімітно-забірні картки та накладні-вимоги на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів.

Лімітно-забірні картки використовуються для систематичного відпуску у виробництво лімітованих матеріалів, а також для поточного контролю за дотриманням встановлених лімітів їх відпуску.

Відпуск матеріалів за лімітно-забірними картками може здійснюватися лише з одного наперед визначеного складу чітко в межах кількостей, встановлених лімітів, і тільки тих найменувань, які вказані у картках. Лімітно-забірні картки на підприємстві повинні випускатися відділом постачання на один чи кілька номенклатурних номерів матеріалів, як правило, строком на один місяць та на один шифр витрат у двох екземплярах. Один екземпляр картки до початку місяця необхідно передати цеху-споживачу матеріалів, другий екземпляр – на склад. Завідуючий складом (комірник) відміряє чи зважує матеріал, який відпускається, в присутності представника цеху і відмічає в двох екземплярах лімітно-забірної картки дату та кількість відпущеного матеріалу, після цього підраховує залишок ліміту по даному номенклатурному номеру матеріалу [60].

Відпуск цехам та господарствам матеріалів, потреба в яких виникає періодично, здійснюється згідно накладних-вимог на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів. Накладною-вимогою на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів або лімітно-забірними картками оформляється також переміщення матеріалів з одного складу на інший чи в комору даного підприємства. Зробивши оцінку матеріальних ресурсів за одним з розглянутих вище методів, отримують їх собівартість, за якою вони списуються при вибутті.

Оцінюючи систему документообігу на ДП «Укрспирт», наведемо перелік рекомендацій, необхідних для вирішення проблем організації обліку на даному підприємстві:

1. Організація автоматизованого складського обліку.

2. Застосування науково-обґрунтованих механізмів нормування та планування необхідної кількості матеріальних ресурсів.

3. Оптимізація форм документів, документообігу та всієї системи оформлення, реєстрації і обробки документів, а також редагування документів, в яких відбувається повторення інформації, що не є суттєвою. Для підвищення функції контролю необхідно усі первинні документи реєструвати у реєстрі з відмітками у графі прострочених чи отриманих вчасно.

4. Удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт матеріальних ресурсів.

5. Здійснення контролю за нормами використання ресурсів та за напрямками формуванням собівартості матеріальних ресурсів власного виробництва.

6. Контроль за способом розподілу транспортно-накладних витрат і їх відображенням в обліку.

7. Підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління матеріальними ресурсами підприємств.

У бухгалтерському обліку вартість матеріальних ресурсів відпущених у виробництво, незалежно від цілей використання, відноситься або на витрати звітного періоду, або на собівартість виробленої продукції. Якщо використано матеріальні ресурси на виготовлення продукції, робиться проведення: Д-т 23 К-т 20 або Д-т 91 К-т 20. При використанні матеріальних ресурсів для управлінських цілей: Д-т 92 К-т 20. При використанні матеріальних ресурсів при збуті продукції їх списують таким чином: Д-т 93 К-т 20, а при використанні товарно-матеріальних цінностей на інші потреби проведення буде таке: Д-т 94 К-т 20.

Вибуття матеріальних ресурсів на виробництво, власні потреби, відпуск на сторону відображають як кредитові обороти по рахунках 20 та 25 у журналах 5, 5А.

Отже, матеріальні ресурси як значна частина активів підприємства та основна частина його витрат вимагає досконалої організації їх обліку. Однак

такий процес містить ряд недоліків, що призводять до зниження ефективності діяльності підприємства. Використання наведених напрямів удосконалення організації обліку матеріальних ресурсів дозволить підвищити рівень ефективності діяльності підприємства, забезпечити її безперервність та уникнути матеріальних втрат.

Висновки до розділу 1

Дослідивши питання обліку матеріальних ресурсів підприємства можна зробити такі висновки:

1. Для означення сутності матеріальних ресурсів слід найперше звернутися до трактування ресурсів, як запасів чого-небудь, що можна використати в разі потреби. Зважаючи на вищенаведене, найбільш наближеними до матеріальних ресурсів є предмети праці. Тому, на нашу думку, матеріальними ресурсами слід вважати використовувані в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) предмети праці, які одноразово беруть участь в процесі виробництва і переносять свою вартість на вартість виробленої продукції. З позиції вищенаведеного визначення до матеріальних ресурсів слід відносити: сировину, основні і допоміжні матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, паливно-енергетичні ресурси, запасні частини, відходи.

2. Оцінюючи систему документообігу на ДП «Укрспирт», розроблено перелік рекомендацій, необхідних для вирішення проблем організації обліку на даному підприємстві, а саме: організація автоматизованого складського обліку; застосування науково-обґрунтованих механізмів нормування та планування необхідної кількості матеріальних ресурсів; оптимізація форм документів, документообігу та всієї системи оформлення, реєстрації і обробки документів, а також редагування документів, в яких відбувається повторення інформації, що не є суттєвою; удосконалення системи автоматизації обліково-аналітичних робіт матеріальних ресурсів; здійснення контролю за нормами використання ресурсів та за напрямками формування собівартості матеріальних ресурсів власного виробництва; контроль за способом розподілу транспортно-накладних

витрат і їх відображенням в обліку; підвищення оперативності інформаційного забезпечення управління матеріальними ресурсами підприємств.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ВИКОРИСТАННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ РЕСУРСІВ

2.1. Інформаційне забезпечення аналізу матеріальних ресурсів підприємства

Для здійснення господарської діяльності підприємство застосовує різні матеріальні ресурси, а саме: сировину, матеріали, паливо, енергію, запасні частини, комплектуючі вироби тощо. Щоб промислове виробництво успішно функціонувало необхідно своєчасно забезпечити підприємство такими ресурсами. Неперервність та одночасність витрачання певних матеріальних ресурсів потребує постійного надходження та формування складських запасів матеріальних ресурсів [3].

Значну роль в даному процесі відіграє аналіз матеріальних ресурсів. Він також необхідний для забезпечення ефективного виконання виробничої програми за допомогою зменшення матеріальних і транспортних витрат, зменшення обсягів матеріальних ресурсів, зниження цін на ресурси, а також підвищення їх якості [32].

Зважаючи на вищенаведені фактори особливо важливим є інформаційне забезпечення обліку і аналізу матеріальних ресурсів [53].

Джерелами інформації для аналізу матеріальних ресурсів виступають:

1. Первинні документи на відпуск, використання матеріальних ресурсів у виробництві, які показані на рис 2.1.

2. Інформація, що відображена на рахунках бухгалтерського обліку, а саме рахунок 20 «Виробничі запаси» і його субрахунки (рис 2.2.)

3. Регістри аналітичного і синтетичного обліку такі, як: Журнал 5, 5А та відомість 5.1; планові і фактичні калькуляції собівартості продукції.

4. Фінансова звітність, а саме: Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. 1), Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (ф. 2)., Примітки до річної фінансової звітності (ф.4).

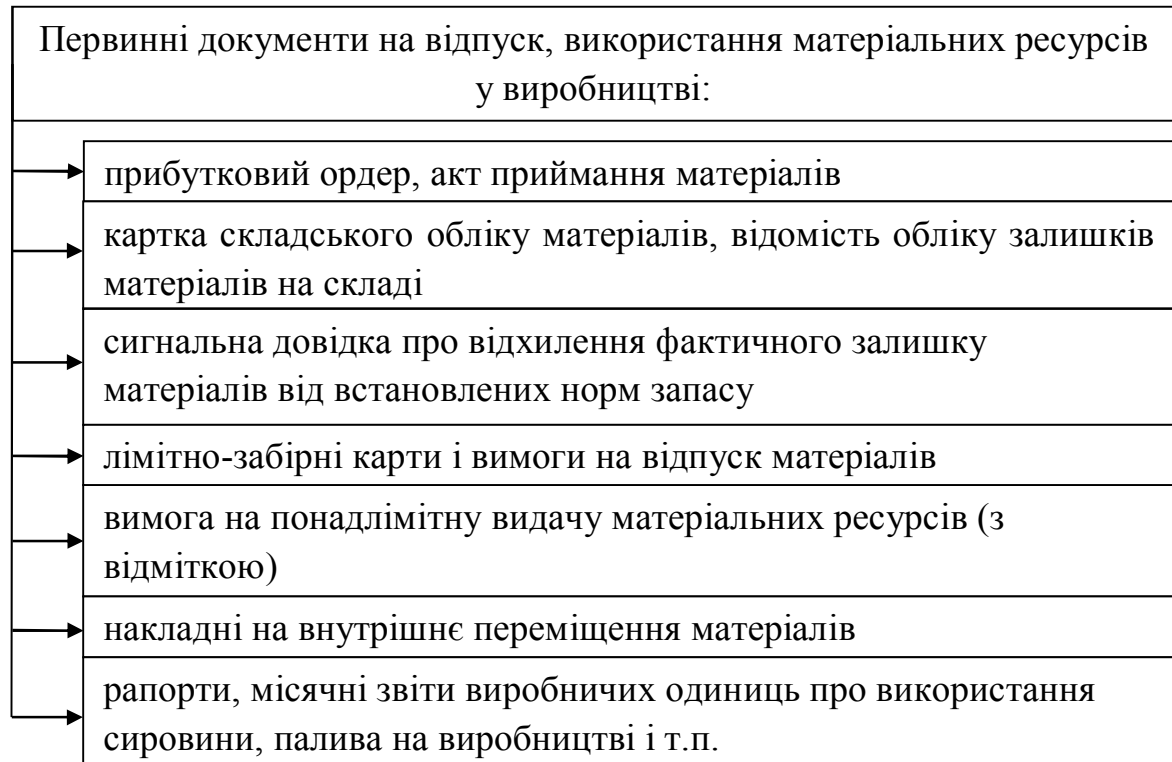


Рис. 2.1. Первинні документи на відпуск, використання матеріальних ресурсів у виробництві

5. Статистична звітність, тобто, ф. №1-підприємство «Звіт про основні показники діяльності підприємства».

6. Планові дані. План матеріально-технічного постачання, договори на постачання матеріальних ресурсів, оперативні дані відділу постачання про виконання договорів поставок, дані відділу головного технолога про норми витрачання матеріальних ресурсів і їх зміни.

7. Нормативно-довідкові дані, що регулюють господарську діяльність – господарсько-правові документи, матеріали обстежень, перевірок та спостережень, конструкторська і технологічна документація, інформація, яка отримана в результаті маркетингових досліджень і тому подібне.

Для аналізу ефективності використання матеріальних ресурсів доцільно використовувати дані бухгалтерського балансу, звіту про фінансові результати та приміток [71].

Матеріальні ресурси є однією із складових ф. №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)». В активі балансу вони відображаються у Розділі II «Оборотні активи» у складі запасів. Запаси виокремлюють у рядку 1100, до них включають: виробничі запаси, незавершене виробництво, готову продукцію, товари [42].

У статті «Запаси» відображається загальна вартість активів, які визнаються запасами згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», зокрема, які утримуються для майбутнього продажу за умов звичайної господарської діяльності; перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукції; використовуються для споживання підчас виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

В разі відповідності ознакам суттєвості також може бути окремо наведена інформація про вартість виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції та товарів у додаткових статтях. З однією із складових, а саме виробничими запасами здійснюється ототожнення матеріальних ресурсів. Це, на нашу думку, не слід робити, адже матеріальні ресурси це запаси, які повністю використовуються у виробничому процесі тобто є предметами праці, а до складу виробничих запасів також відносяться МШП, які є засобами праці. Тому, ми вважаємо, що у фінансовій звітності дані категорії слід розділяти і для більшої аналітичності відображати у розділі VIII «Запаси» Приміток до річної фінансової звітності.

До підсумку балансу включається загальна вартість запасів, а інформація про вартість окремих складових таких ресурсів наводиться у додаткових статтях у складі загальної суми [59].

Зокрема, у додатковій статті 1101 «Виробничі запаси» відображається вартість матеріальних ресурсів, а саме: сировини, палива, основних і допоміжних матеріалів, покупних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, тари, будівельних матеріалів, запасних частин, та інших матеріалів,

призначених для споживання в ході нормального операційного циклу, а також МШП.

У додатковій статті 1102 «Незавершене виробництво» відображаються витрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги), а також вартість напівфабрикатів власного виробництва (що відносяться до матеріальних ресурсів) і валова заборгованість замовників за будівельними контрактами.

Як вже зазначалося вище до складу матеріальних ресурсів відносяться усі напівфабрикати, які обліковуються на рахунку бухгалтерського обліку 25 «Напівфабрикати». Зважаючи на вищенаведену інформацію, дані активи у балансі відображаються в залежності від способу їх отримання: придбані у постачальників напівфабрикати зазначаються у складі виробничих запасів, в свою чергу виготовленні власними силами відповідно у складі незавершеного виробництва. На нашу думку, усі напівфабрикати слід у повній мірі відображати на рахунку 25 «Напівфабрикати» у складі виробничих запасів тобто у додатковій статті 1101 «Виробничі запаси».

Ще одним важливим звітом, у якому відображаються матеріальні ресурси є Примітки до річної фінансової звітності. Цей звіт не вважається як самодостатній, а лише носить допоміжний характер. Хоча з одного боку, згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік» примітки є формою фінансового звіту, а з іншого – примітки призначені для пояснення показників, що відображають у інших формах звітності. Але, незважаючи на неоднозначність поглядів, якщо в Примітках до річної фінансової звітності будуть знайдені помилки, то за Законом України бухгалтер повинен понести таке ж покарання, як і за помилки, допущенні в інших формах звітності.[30]

У Примітках до річної фінансової звітності матеріальні ресурси зазначаються у VIII розділі «Запаси». У даному розділі розшифровується інформація про балансову вартість на звітну дату та результати переоцінки протягом року оборотних активів підприємства, що наведені у рядках 1100, 1101*, 1102*, 1103*, 1104*, 1110 ф. №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».

Разом з тим, даний розділ на нашу думку не є досконалим. Зокрема, у ньому розшифровується лише склад запасів і не здійснюється їх групування за видами. Окрім того, у вищенаведеному звіті також слід додати розділи де б можна було відобразити надходження та вибуття запасів. Витяг з удосконаленої форми Приміток до річної форми звітності відобразимо на рис. 2.2.

VIII. Запаси							
Найменування показника	Код рядка	Балансова вартість на початок року	Надійшло за рік	Вибуло за рік	Переоцінено за рік		Балансова вартість на кінець року
					збільшення чистої вартості реалізації*	уцінка	
1	2	3	4	5	6	7	8
Виробничі запаси, в т.ч.							
<i>Матеріальні ресурси:</i>		334	189	211			312
Сировина і матеріали	800	171	39	63			147
Напівфабрикати та комплектуючі вироби	810						
Паливо	820	24	19	10			33
Тара і тарні матеріали	830						
Будівельні матеріали	840	24	48	54			18
Запасні частини	850	115	83	84			114
Матеріали сільськогосподарського призначення	860						
<i>Малоцінні та швидкозношувані предмети</i>	870	28	6	8			26
Незавершене виробництво	880	325					325
Готова продукція	890	93	21	107			7
Товари	900	2		2			
Поточні біологічні активи	910						
Разом	920	782					670

З рядка 920 графа 8

Балансова вартість запасів:

відображених за чистою вартістю реалізації

(921)

переданих у переробку

(922)

оформлених в заставу

(923)

переданих на комісію

(924)

Активи на відповідальному зберіганні (позабалансовий рахунок 02)

(925)

З рядка 1200 графа 4 Балансу (Звіту про фінансовий стан)

Балансу запаси, призначені для продажу

(926)

* визначається за п. 28 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси".

Рис. 2.2. Удосконалений розділ VIII «Запаси» Приміток до річної фінансової звітності, заповнений за даними ДП «Укрспирт» за 2018 рік

Удосконалення розділу VIII «Запаси» Приміток до річної фінансової звітності дозволить отримати інформацію не тільки про наявність матеріальних ресурсів в розрізі їх складових на дату балансу, а й про їх рух протягом року.

2.2. Система аналізу в управлінні матеріальними ресурсами підприємства

Несвоєчасна поставка сировини, матеріалів впливає на поточну діяльність компанії, викликає порушення її бізнес-планів, провокує простої і вимагає додаткових трудових витрат. Це, у свою чергу, може в значній мірі вплинути на кількість виробленої продукції, виконуваних робіт і послуг, що надаються, а також знизити базові техніко-економічні показники діяльності підприємства. Необхідно відзначити, що навіть в організаціях, які виробляють широку номенклатуру продукції, що дозволяють маневрувати ресурсами, неритмічність поставок спричиняє необхідність перебудови асортименту продукції, що випускається, наданих послуг і виконаних робіт, невиконання договірних зобов'язань з її постачання, а також до економічних санкцій [46].

На рисунку 2.3. розглянемо що відноситься до основних функціональних елементів забезпечення економічної безпеки організації [39].

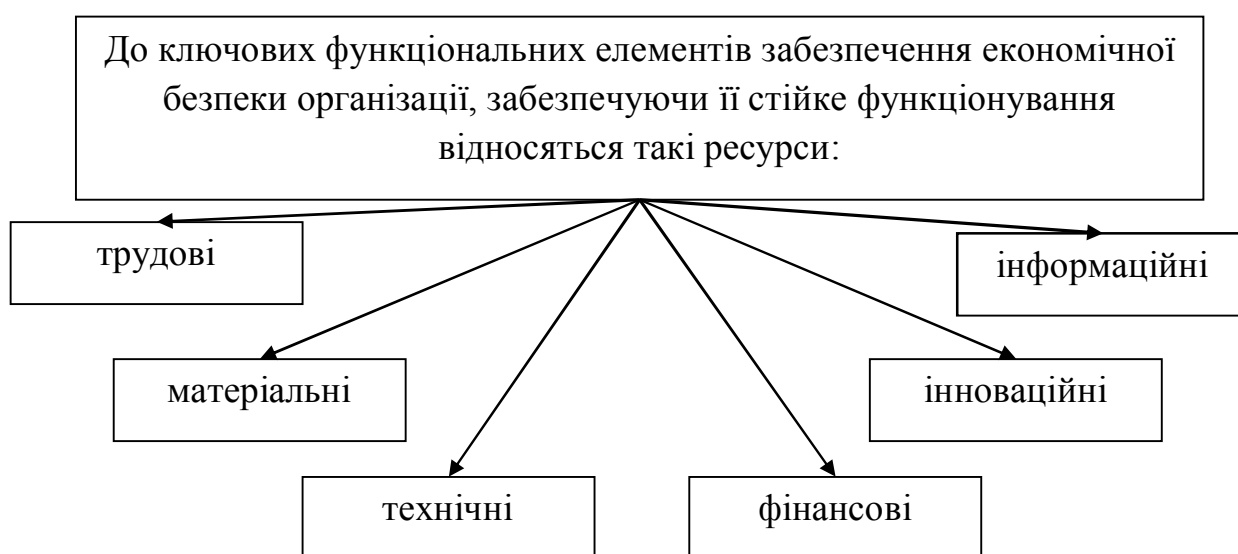


Рис.2.3. Основні функціональні елементи забезпечення економічної безпеки організації

До результату ефективної системи економічної безпеки відноситься стабільний розвиток і прибутковість господарської діяльності підприємства [72].

Створення системи економічної безпеки в рамках організації є ключовою умовою успішного розвитку бізнесу при нестабільному зовнішньому середовищі. Це зумовлено тим, що банкрутство підприємства спричиняє втрату матеріальних і фінансових ресурсів, руйнування інфраструктури, що забезпечує підприємницьку діяльність, що включає фінансові, виробничі, організаційні та інформаційні взаємозв'язки, а також кваліфікований персонал [52]. Та все це підвищує актуальність формування інструментів, зміцнюючи систему економічної безпеки організації в швидкозмінних умовах зовнішнього середовища. Особлива роль в підтримці безперебійної роботи організації відводиться грамотному управлінню матеріальними ресурсами.

Благополуччє функціонування кожного підприємства залежить від ефективного контролю, який дозволяє керівникам отримувати достовірну інформацію, необхідну для прийняття управлінських рішень [2].

Обліково-аналітичне супроводження в управлінні матеріальними ресурсами сприяє забезпеченню оцінки реальної ситуації, що складається на підприємстві, вивчення змін в запланованих показниках розвитку бізнесу, що важливо в поточній та перспективній діяльності компанії, а також зміцненню її економічної безпеки. Воно є одним з найважливіших інструментів розробки стратегії розвитку та прийняття управлінських рішень, збереження активів, їх ефективного споживання, дотримання законодавчих і внутрішніх нормативів, а також складання достовірної бухгалтерської звітності [24].

Неефективне управління матеріальними ресурсами може ставити під загрозу виконання планових показників по виробництву, що може вимагати накопичення наднормативних запасів сировини і матеріалів для недопущення

простоїв. Недовиконання планових показників негативно впливає на економічні показники діяльності організації в цілому. Крім того, постійне невиконання планів може негативно позначатися на діяльності суміжних виробництв, які зайняті подальшою переробкою продукції [49].

Економічні відносини, значною мірою формуються в умовах невизначеності середовища, вимагають високоефективних способів і методів управління господарською діяльністю [14].

Стрімко змінюються умови бізнес-середовища, зміни в структурі сучасних підприємств тягнуть суттєві зміни в формах і методиках управління. При цьому все більш актуальним стає обліково-аналітичне супроводження в управлінні матеріальними ресурсами. Дослідження практики і результативності бізнес-планування показало, що поганий рівень опрацювання взаємозв'язків організації з партнерами (наприклад, з постачальниками і підрядниками) часто виступає причиною порушення строків та невиконання фінансових показників бізнес-планів [25]. Ключове значення відводиться узгодженості стратегічного розвитку підприємства з постачальниками при реалізації інноваційної стратегії, орієнтованої на використання нових прогресивних технологій і матеріалів.

Різноманітність господарських зв'язків, їх правового і фінансового регулювання чітко визначає два тісно взаємопов'язані напрями забезпечення обліково-аналітичної супроводу управління матеріальними ресурсами.

По-перше, регулярний облік надходження та вибуття матеріальних ресурсів. При цьому, слід зазначити, що в вітчизняній практиці бухгалтерський облік матеріальних ресурсів регулюється законодавчо, а управлінський облік будується підприємством самостійно. В рамках обліково-аналітичного супроводу в управлінні матеріальними ресурсами значна роль відводиться саме управлінського обліку і звітності [5].

По-друге систематичний аналіз і контроль за станом, рухом і ефективним використанням матеріальних ресурсів.

Мета обліково-аналітичного супроводу в управлінні матеріальними ресурсами полягає в підвищенні надійності матеріального забезпечення за

допомогою раціональної компенсації відхилень, які виникають в ході реалізації планів постачання і планів виконання робіт, послуг, виробництва продукції, а також зміцненні системи економічної безпеки організації.

Завдання обліково-аналітичного супроводу в управлінні матеріальними ресурсами полягають у [41]:

- оцінці реальності планових показників матеріально-технічного постачання,
- визначенні ступеня виконання планів і їх впливу на обсяг виробництва продукції, надання послуг, виконання робіт,
- контролі впливу виконання планів на собівартість і кінцеві фінансові показники;
- контролі за станом, структурою і рухом матеріальних ресурсів;
- оцінці ступеня ефективності споживання матеріальних ресурсів;
- забезпеченні ритмічності поставки матеріальних ресурсів;
- контролі за залишками матеріальних ресурсів;
- аналізі структури, руху і ефективності використання матеріальних ресурсів;
- аналізі впливу залишків матеріальних ресурсів на фінансовий стан і результати діяльності організації;
- виявленні внутрішньовиробничих резервів економії матеріальних ресурсів;
- забезпеченні управління необхідно інформацією для розробки ефективних управлінських рішень і формування бізнес-планів;
- зміцнення системи економічної безпеки організації.

Загалом в системі аналізу матеріальних ресурсів можна виділити затратну та ресурсну складові. У спеціальній літературі переважна увага приділяється «затратній» складовій і значно менше – ресурсній. На наш погляд, комплексність і системність в аналізі припускають особливість його проведення, яка полягає у виділенні двох напрямків аналізу матеріальних ресурсів:

I напрям – аналіз формування та ефективності використання матеріальних ресурсів як виду активів;

II напрям – аналіз ефективності виробничого використання (споживання) матеріальних ресурсів (або аналіз матеріальних витрат).

Система основних показників I етапу аналізу включає [37]:

- абсолютний і відносний приріст (зниження) матеріальних ресурсів (відображають величину абсолютної і відносної економії (перевитрати, накопичення) в аналізованому періоді;

- питома вага матеріалів в оборотних активах – зростання їх з точки зору ліквідності оцінюється негативно, так як вони є найменш ліквідною частиною оборотних коштів. Однак якщо організація відчуває нестачу запасів сировини і матеріалів, що призводить до збоїв у виробництві, то зростання показника оцінюється безумовно позитивно;

- показники оборотності матеріальних ресурсів. Зростання коефіцієнта оборотності (відповідно скорочення періоду обороту) в цілому оцінюється позитивно. Погіршення показників (зниження коефіцієнта і зростання періоду обороту) може бути пов'язано зі створенням зайвих, наднормативних матеріальних ресурсів (знову ж за винятком випадків, коли в попередньому періоді спостерігалася їх нестача) [28].

Важливими питаннями аналізу на I етапі є також аналіз рівня забезпеченості організації матеріальними ресурсами, виконання плану поставок, аналіз дотримання нормативів запасів сировини і матеріалів. Причому аналіз повинен проводитися не тільки за обсягом, але і термінами (регулярності) поставок, видами, марками та якістю, договірною ціною. Невиконання цих позицій згодом може спричинити порушення у виробничо-технологічному процесі (зупинку виробництва, вимушену заміну матеріалів, їх перевитрата, зниження якості готової продукції і зростання її собівартості)[40].

У процесі кругообігу матеріальні ресурси переходять в стадію виробництва. Тому на II етапі аналізу необхідно оцінити ефективність споживання ресурсів, тобто, здійснення матеріальних витрат на виробництво

продукції, робіт, послуг. При цьому слід враховувати, що до складу матеріальних витрат у бухгалтерському обліку крім вартості власне сировини і матеріалів включаються витрати на спожиті паливо, воду, енергію всіх видів, комплектуючі, напівфабрикати, а також роботи і послуги виробничого характеру.

Важливими питаннями аналізу на II етапі є:

- аналіз складу і структури матеріальних витрат;
- аналіз дотримання норм витрат сировини і матеріалів;
- аналіз ефективності використання (споживання) матеріалів, факторний аналіз матеріаловіддачі і матеріаломісткості;
- виявлення резервів економії матеріальних витрат.

Зростання матеріаловіддачі супроводжується зниженням матеріаломісткості та показує, що матеріали стали використовуватися більш ефективно[45].

Важливим показником є питома вага матеріальних витрат в собівартості продукції. Він залежить від безлічі факторів, у тому числі галузевої приналежності [18]. При цьому зростання його в динаміці практично завжди розглядається як негативний факт, який свідчить:

- про зміну технології, що спричинило збільшення матеріальних витрат;
- про погіршення якості сировини і матеріалів, що поставляється;
- про недотримання (перевищення) норм витрат матеріалу;
- про збільшення витрат, відходів тощо.

За результатами проведеного аналізу для збільшення цілеспрямованого формування матеріальних ресурсів, не допускаючи як зайвого накопичення, так і нестачі для підтримки безперервності виробничого процесу, слід:

- оптимізувати величину матеріальних ресурсів, в тому числі за допомогою використання моделей оптимального розміру партії поставки;
- оцінити якість роботи відділу постачання (чи не спостерігається явне збільшення (або, навпаки, зниження) партій поставок – і те й інше веде до зростання витрат по формуванню і зберіганню матеріальних ресурсів;

- встановити систему нормування матеріальних ресурсів;
- для зниження виробничих ризиків створювати резервний запас.

Загалом, значення процесу обліково-аналітичного супроводу та способів його здійснення в управлінні матеріальними ресурсами визначається, по-перше, роллю матеріальних ресурсів в процесі діяльності компанії, по-друге, їх внеском в витрати підприємства, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції, робіт і послуг, по-третє, зміцненням системи економічної безпеки організації [21].

2.3. Аналіз забезпеченості та ефективності використання матеріальних ресурсів підприємства

В сучасних економічних умовах виникає необхідність підвищення ефективності виробництва. Це досягається шляхом проведення аналізу, оцінки відповідних показників і розробки заходів, які будуть спрямовані на підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів.

В умовах розвитку підприємства потреба в матеріальних ресурсах посилюється. Кожна організація ефективно функціонує при достатній кількості матеріальних ресурсів. Вони беруть участь у виробництві продукції, виконанні робіт та наданні послуг. Необхідною умовою виконання планів по виробництву продукції, зниження її собівартості, зростання прибутку, рентабельності є повне і своєчасне забезпечення підприємства матеріальними ресурсами необхідного асортименту і якості. Виробнича програма підприємства може бути виконана тільки тоді, коли підприємство своєчасно забезпечено всіма необхідними матеріальними ресурсами, адже саме вони становлять значну частку всіх витрат на виробництво продукції і послуг [15].

Аналіз забезпеченості та ефективності використання матеріальних ресурсів проводиться на основі даних, які отримані в результаті фінансово-господарської діяльності підприємства. Джерелами цих даних можуть бути плани матеріально-технічного постачання, товарні накладні, лімітно-забірні

карти, дані головної книги, картки складського обліку, а також договори, контракти на поставку матеріалів, звітність [8].

Мета аналізу матеріальних ресурсів полягає в підвищенні ефективності виробництва за рахунок раціонального використання ресурсів.

До завдань аналізу використання матеріальних ресурсів відноситься:

- оцінка забезпеченості підприємства матеріальними ресурсами;
- аналіз матеріаловіддачі і матеріаломісткості в динаміці;
- оцінка впливу різних чинників на зміну рівня матеріаловіддачі і матеріаломісткості;
- виявлення втрат через заміну матеріалів або простоїв при їх відсутності;
- зниження матеріальних витрат і їх вплив на обсяг виробництва.

Аналіз забезпеченості та ефективності використання матеріальних ресурсів рекомендуємо проводити у сім етапів, які наведені на рис. 2.4.

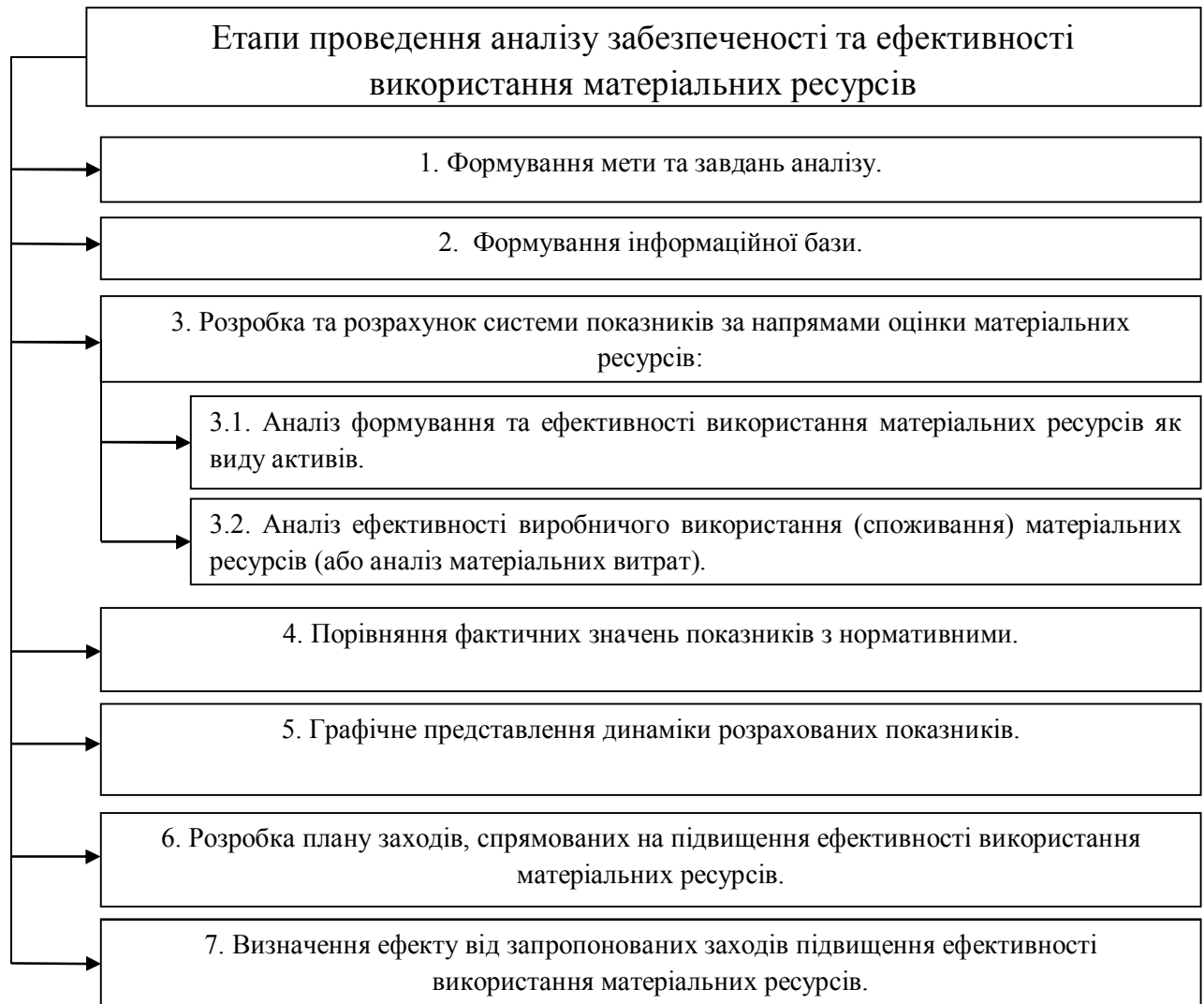


Рис. 2.4. Етапи проведення аналізу забезпеченості та ефективності використання матеріальних ресурсів

Аналіз забезпечення матеріальними ресурсами починається із перевірки їх залишків на складі. Ресурси, які є на складі повинні задовольнити потреби підприємства у матеріалах до наступної поставки.

Це дозволяє забезпечити підприємство певними видами матеріалів, які необхідні щоденно. Також важливу роль у фінансовій діяльності підприємства та підвищення його ефективності є розміщення грошових коштів підприємства, тому в процесі аналізу активів в першу чергу необхідно вивчити зміни в їх складі, структурі та дати їм оцінку.

Визначимо забезпеченість досліджуваного підприємства ДП «Укрспирт» матеріальними ресурсами за 2017-2018 рр. на основі даних фінансової звітності (Додаток А) у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Аналіз структури активів ДП «Укрспирт» за 2017-2018 рр.

Засоби підприємства	2017		2018		Відхилення		Темп приросту
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
Довгострокові активи	3540	6,4	2847	5,6	-693	-0,8	-19,6
Оборотні активи, в т.ч.:	51832	93,6	47710	94,4	-4122	0,8	-8,0
Виробничі запаси, зокрема:	362	0,7	338	0,7	-24	0	-6,6
Матеріальні ресурси	334	92,3	312	92,3	-22	0	-6,6
МШП	28	7,7	26	7,7	-2	0	-7,1
Всього активів:	55372	100	50557	100	-4815		-47,9

Аналізуючи структуру активів ДП «Укрспирт» можна сказати, що в період з 2017 по 2018 рр. вона змінилася на користь оборотних активів на 0,8%, що становили 47710 тис. грн. або 94,4%. Частка необоротних активів на кінець 2018 р. становила 5,6%. Як видно з таблиці 2.1., оборотні активи теж мали динаміку до зменшення, зокрема знизилась на 4122 тис. грн., що було викликано в тому числі і зменшенням виробничих запасів на 24 тис. грн, та матеріальних ресурсів у їх складі на 22 тис. грн.

Загальний аналіз структури запасів та матеріальних ресурсів в їх складі у ДП «Укрспирт» проведемо у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2.

Аналіз структури запасів ДП «Укрспирт» за 2017-2018 рр.

Засоби підприємства	2017		2018		Відхилення		Темп приросту
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	
Матеріальні ресурси:	334	42,7	312	46,6	-22	3,9	-6,6

Сировина і матеріали	171	51,2	147	47,1	-24	-4,1	-14,0
Напівфабрикати та комплектуючі вироби							
Паливо	24	7,2	33	10,6	9	3,4	37,5
Тара і тарні матеріали							
Будівельні матеріали	24	7,2	18	5,8	-6	-1,4	-25
Запасні частини	115	34,4	114	36,5	-1	2,1	-0,9
Матеріали сільськогосподарського призначення							
Малоцінні та швидкозношувані предмети	28	3,6	26	3,9	-2	0,3	-7,1
Незавершене виробництво	325	41,6	325	48,5	0	6,9	0
Готова продукція	93	11,8	7	1,0	-86	-10,9	-92,5
Товари	2	0,3	0	0	-2	-0,3	-100
ВСЬОГО ЗАПАСІВ	782	100	670	100	-112	0,0	-14,3

Порівнюючи дані підприємства за 2017 та 2018 роки, можна сказати, що в загальному, запаси у 2018 р. зменшилися на 112 тис. грн., тобто на 14,3%. На це вплинуло безліч різних факторів, а саме: матеріальні ресурси, що зменшилися у 2018 році на 6,6%, малоцінні та швидкозношувані предмети, що знизилися на 7,1 %, незавершене виробництво не змінило свого значення порівняно з 2017 роком, проте його частка у складі запасів збільшилася на 6,9%, готова продукція знизилася на 92,5%, що дуже вплинуло на зменшення запасів, товари у 2018 році знизилися до 0.

Зменшення сировини і матеріалів на 24 тис. грн., будівельних матеріалів на 6 тис. грн., запасних частин на 1 тис грн. дуже вплинуло на зменшення матеріальних ресурсів загалом на 22 тис. грн., що негативно впливає на загальний стан підприємства.

Графічно забезпеченість ДП «Укрспирт» матеріальними ресурсами у розрізі його структурних складових відобразимо на рисунку 2.5.



**Рис. 2.5. Забезпечення матеріальними ресурсами
ДП «Укрспирт» за 2018 рік**

Якщо враховувати невелику номенклатуру матеріальних ресурсів на даному підприємстві, то необхідно оцінити обґрунтованість потреб в ресурсах, що мають найбільшу питому вагу у собівартості продукції. Враховуючи дані виробництва, можна сказати, що найбільшу питому вагу у складі ресурсів мають пшениця та цукрові буряки.

Використовуючи дані таблиці 2.3., можна визначити повноту забезпеченості потреби у виробничих запасах.

Таблиця 2.3.

**Аналіз забезпеченості ДП «Укрспирт» за 2017-2018 рр.
певними видами сировини**

Назва культури	Вихід спирту з 1 т. сировини, л	Вихід спирту, л/га	Потреба, тис. грн.	Потреба, встановлена в процесі аналізу, тис. грн.	Відхилення
Цукрові буряки	100	4500	3452	4289	837
Пшениця	400	1800	3531	3946	415
Картопля	120	2200	480	320	-160
Кукурудза	400	2000	190	120	-70

Виходячи з даних таблиці, можна зробити висновок, що цукрові буряки становлять найбільшу продуктивність і в них найбільша потреба, саме вони є пріоритетним видом сировини на даному підприємстві. Аналізуючи наступні дані, бачимо, що потреба, встановлена в процесі аналізу в пшениці та цукрових буряках є більшою на 837 тис. грн. В свою чергу, потреба в такій сировині, як картопля або ж кукурудза є значно меншою, ніж надходять на виробництво.

Отже, перевіряючи розрахунки потреб, слід дізнатися чи враховані елементи, що зазначені на рис.2.6.

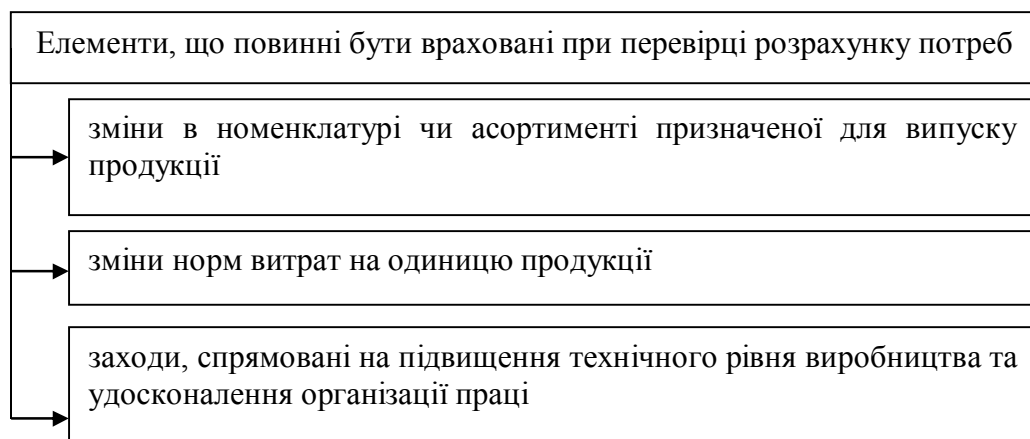


Рис.2.6. Елементи, що повинні бути враховані при перевірці розрахунку потреб

Також важливо провести розрахунки по групах таких, як:

- ✓ сировина і матеріали;
- ✓ тара і тарні матеріали;

- ✓ паливо;
- ✓ запасні частини;
- ✓ матеріали передані в переробку;
- ✓ та інші матеріали.

Після таких розрахунків необхідно скласти узагальнюючу таблицю, що узагальнює оцінку роботи підприємства з матеріально-технічного забезпечення (табл. 2.4)

Таблиця 2.4.

Стан матеріально-технічного забезпечення ДП «Укрспирт»

Група матеріально-технічного забезпечення	Фактичне надходження, тис. грн. 2017 р	Фактичне надходження, тис грн.. 2018 р	Відхилення, +/-	% виконання
Сировина і матеріали	39	3	-36	7,7
Паливо	24	0	-24	0
Будівельні матеріали	3	24	21	80,0
Запасні частини	16	1	-15	6,3
Інші матеріали				
Разом	82	28	-54	34,1

Виходячи з таблиці 2.4, можна зробити висновок, що служба матеріально-технічного забезпечення в 2018 році не змогла забезпечити ДП «Укрспирт», сировиною та запасними частинами на 92,3% і 93,75% відповідно.

Проте загалом забезпеченість підприємства запасами складає 65,9%, а це свідчить про недостатній рівень роботи відділу матеріально-технічного забезпечення ДП «Укрспирт». На нашу думку, також можна використовувати форму «Оперативного журналу надходження сировини», що вміщує інформацію про придбання сировини і за постачальниками, і за сортами та культурами, що значно підвищить оперативність та достовірність обліку надходження та руху матеріальних ресурсів. Для аналізу причини відхилення у виробничій програмі та правильність вибору постачальників важливо буде фіксувати планові та фактичні показники часу та кількості надходження

матеріальних ресурсів на підприємство. Дані про найбільш оптимальні терміни зберігання матеріальних ресурсів необхідні для уникнення втрат під час зберігання.

За даними бухгалтерського обліку слід оцінити ритмічність надходження на підприємство певних видів сировини, напівфабрикатів та комплектуючих виробів, а також інших матеріальних ресурсів [11].

Якщо приймати в розрахунок ритмічності поставок сировини фактичне надходження на початок кожного місяця (не повинне бути більше планового), то можна визначити коефіцієнт, що дасть змогу дізнатися про стан поставок сировини за такою формулою:

$$K_{pn} = \frac{\sum \Phi_n}{n \times \Pi_n} \quad (2.1)$$

де K_{pn} – коефіцієнт ритмічності поставок;

n – кількість періодів, на які розбито аналізований період;

Π_n – планове надходження;

Φ_n – фактичний запас (у межах нормативного),

Отже:

$$K_{pn} = \frac{670000}{782000} = 0,86 \quad (2.2)$$

Таким чином, при виконанні плану поставок сировини на 85,1% постачання відбувалося протягом року не ритмічно, враховуючи те, що коефіцієнт ритмічності становить 0,86, що засвідчує те, що у виробництві могли виникнути простої [7].

З проведеного аналізу забезпеченості матеріальними ресурсами ДП «Укрспирт» випливає, що забезпеченість по основних видах запасів становить 83%, але постає завдання все ж покращити норми витрачання через те, що у 2018 році вони були завищені на 33 тис. грн. Крім того, у 2018 році поставка ресурсів була не ритмічною. Звідси випливає, що через неритмічність поставок сировини та інших матеріалів спричиняє простої та втрати робочого часу, а також необхідність понаднормових робіт. Все це негативно впливає на роботу

підприємства, оскільки збільшує собівартість та зменшує прибуток підприємства.

Для покращення забезпеченості матеріальними ресурсами ДП «Укрспирт» необхідно визначити найбільш сприятливий розмір поставок. Для цього доцільно застосувати модель «економічного обґрунтування розміру поставки». Така модель полягає у виборі оптимального розміру поставки, що мінімізує витрати на доставку і зберігання. Розглянемо позитивні сторони цієї моделі на рисунку 2.7.

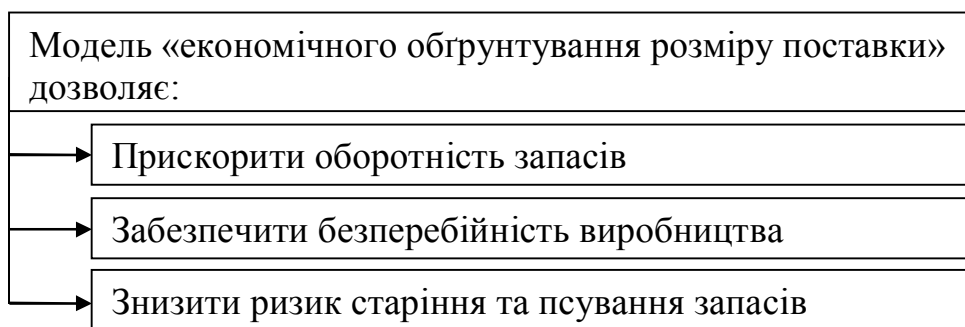


Рис.2.7. Позитивні сторони моделі «економічного обґрунтування розміру поставки»

Коефіцієнт оборотності запасів розраховують діленням собівартості реалізованої продукції за звітний період на вартість виробничих запасів.

$$Ko^n = \frac{\text{Собівартість реалізованої продукції}}{\text{середня вартість виробничих запасів}} \quad (2.3)$$

$$Ko^{2018} = \frac{110}{670} = 0 \text{ (оборотів)} \quad (2.4)$$

$$Ko^{2017} = \frac{1983}{782} = 3 \text{ (оборотів)} \quad (2.5)$$

Рівень оборотності запасів здебільшого залежить від галузевих особливостей та зниження його в 2018 році до 0 оборотів значить погіршення організації взаємозв'язків із клієнтами. Це свідчить про зниження ефективності виробництва, що впливатиме на негативний фінансовий результат підприємства.

Витратами матеріальних ресурсів є їх безпосереднє використання в процесі виробництва. Витрати включають в себе всю величину матеріальних ресурсів, що використовуються підприємством на втілення плану виробництва продукції. Матеріальні ресурси також витрачаються на ремонт обладнання, техобслуговування транспорту, побутові потреби [12].

Використання виробничих ресурсів являє собою загальні і питомі витрати. Загальні витрати матеріальних ресурсів пов'язаний з використанням конкретних або узагальнених видів виробничих ресурсів на втілення виробничих планів в звітному періоді. Вони аналізуються в натуральному вираженні, а також у вартісному. Для оцінки ефективності матеріальних ресурсів використовується система узагальнюючих і часткових показників, в ході аналізу яких можна отримати уявлення про рівень ефективності використання матеріальних ресурсів та резервах його підвищення:

- матеріаломісткість продукції:

$$M_m = \frac{M}{Q} \quad (2.8)$$

де, M – величина матеріальних витрат на загальний випуск продукції;
 Q – загальний випуск продукції.

$$M_m = \frac{104}{338} = 0,31 \quad (2.9)$$

- матеріаловіддача:

$$M_g = \frac{Q}{M} \quad (2.6)$$

$$M_g = \frac{338}{104} = 3,25 \quad (2.7)$$

- питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції:

$$d_m = \frac{M}{C_v} \quad (2.8)$$

де, C_v – повна собівартість виготовленої продукції.

$$d_m = \frac{104}{110} = 0,95 \quad (2.9)$$

- коефіцієнт використання матеріалів;

$$K_{em} = \frac{q}{M} \quad (2.10)$$

де, q – обсяг виробництва певного виду продукції.

$$K_{\text{в.м}} = \frac{6}{84,7} = 0,1 \quad (2.10)$$

- питома матеріаломісткість виробу:

$$m = \frac{M}{q} \quad (2.11)$$

де, M – витрати певного виду матеріалів на виробництво певного виду продукції;

$$m = \frac{84,7}{6} = 14,12 \quad (2.12)$$

- тощо.

За допомогою аналізу узагальнюючих і часткових показників можна зробити висновки про ефективність використання матеріальних ресурсів і скоригувати політику в області їх управління[38].

Основним напрямком підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів є впровадження ресурсозберігаючих, маловідходних і безвідходних технологій, що особливо актуально для виробників, де обсяги матеріальних витрат дуже великі [9].

Як вище зазначалося, важливе значення має також матеріаловіддача та матеріаломісткість продукції. Отже, матеріаловіддача дає можливість не лише оцінити зміни фактичного рівня використаних ресурсів порівняно з попередніми періодами, але також дозволяє виявити резерви збільшення обсягів виробництва. Питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції відображає, як рівень використання матеріальних ресурсів, так і структуру виробництва продукції, що дає змогу визначити наскільки воно є матеріаломістким (табл. 2.5).

Таблиця 2.5.

Показники матеріаломісткості підприємства

Показник	Роки		Відхилення (+/-)
	2017	2018	
Матеріаломісткість	0,39	0,31	-0,08

Матеріаловіддача	2,55	3,25	0,7
Коефіцієнт оборотності	3 обороти	0 оборотів	-3 обороти

Варто зазначити, що збільшення матеріаловіддачі або зменшення матеріаломісткості свідчить про поліпшення використання матеріальних ресурсів, що позитивно впливає на ефективність виробництва. Зниження матеріаломісткості на одиницю продукції говорить про те, що підприємство знизило затрати матеріалів, палива та електроенергії.

З таблиці видно, що в 2018 році матеріаловіддача зросла на 0,7, а матеріаломісткість зменшилася на 0,08. Матеріаловіддача зросла за рахунок збільшення вартості матеріальних витрат порівняно з попереднім роком.

Аналізуючи «Звіт про фінансові результати» ДП «Укрспирт» варто сказати, що підприємство працює збитково, проте у звітному році матеріальні затрати зменшилися 38 тис. грн., що позитивно вплинуло на фінансовий результат - збиток відповідно зменшився на 918 тис. грн.

Висновки до розділу 2

Проведене дослідження аналізу використання матеріальних ресурсів дало змогу сформулювати такі висновки:

1. Для збільшення цілеспрямованого формування матеріальних ресурсів, не допускаючи як зайвого накопичення, так і нестачі для підтримки безперервності виробничого процесу, слід: оптимізувати величину матеріальних ресурсів, в тому числі за допомогою використання моделей оптимального розміру партії поставки; оцінити якість роботи відділу постачання (чи не спостерігається явне збільшення (або, навпаки, заниження) партій поставок, бо і те й інше веде до зростання витрат по формуванню і зберіганню матеріальних ресурсів); встановити систему нормування матеріальних ресурсів; для зниження виробничих ризиків створювати резервний запас.

2. Аналізуючи структуру активів ДП «Укрспирт» можна сказати, що в період з 2017 по 2018 рр. вона змінилася на користь оборотних активів на 0,8%, що становили 47710 тис. грн. або 94,4%. Частка необоротних активів на кінець 2018 р. становила 5,6%. Як видно з таблиці 2.1., оборотні активи теж мали динаміку до зменшення, зокрема знизилась на 4122 тис. грн., що було викликано в тому числі і зменшенням виробничих запасів на 24 тис. грн, та матеріальних ресурсів у їх складі на 22 тис. грн.

3. Оцінюючи структуру матеріальних ресурсів досліджуваного підприємства слід сказати, що найбільшу питому вагу у їх складі займають сировина і матеріали, що становлять 147 тис. грн., хоча й зменшилися на 24 тис. грн.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У результаті проведеного дослідження літературних джерел, законодавчо-нормативних документів та практичних даних досліджуваного підприємства з обліку матеріальних ресурсів та аналізу їх використання можна зробити такі висновки:

1. Здійснивши узагальнення і оцінку визначення дефініції «матеріальні ресурси» у наукових та нормативно-правових джерелах, ми дійшли висновку, що у трактуванні даного поняття є суттєві розбіжності, що призводять до неточного визначення вартісного вираження матеріальних ресурсів і відповідно оцінки економічного потенціалу суб'єкта господарювання. Тому вважаємо за необхідне дати власне визначення даного поняття, відповідно до якого матеріальними ресурсами слід вважати використовувані в процесі виробництва продукції (робіт, послуг) предмети праці, які одноразово беруть участь в процесі виробництва і переносять свою вартість на вартість виробленої продукції.

2. Проаналізувавши представлене визначення поняття «матеріальні ресурси» та запропоновані різними авторами його складові, ми пропонуємо наступну структуру матеріальних ресурсів: сировина, основні і допоміжні матеріали, напівфабрикати, комплектуючі вироби, паливно-енергетичні ресурси, запасні частини, відходи.

3. У зв'язку із різноманіттям матеріальних ресурсів, які по-різному використовуються в процесі виробництва, виникає необхідність проведення їх загальної класифікації. Здійснивши узагальнення та систематизацію запропонованих різними авторами класифікаційних ознак матеріальних ресурсів нами виділено ще одну, а саме терміновість використання, за якою матеріальні ресурси поділятимуться на швидкопсувні, до яких належатимуть ресурси термінового використання, та довготривалого зберігання, до яких слід відносити ресурси, які можна використовувати тривалий час. Запропонована узагальнена класифікація матеріальних ресурсів необхідна для виявлення і

обґрунтування потреби в них, встановлення раціональної спеціалізації і ефективної політики управління.

4. У зв'язку із специфікою утворення своєрідного виду матеріальних ресурсів відходів, виникає потреба у розробці документів, що враховуватимуть їх особливості. Зважаючи на це, нами розроблено окремі документи для їх обліку, зокрема «Рапорт про утворення відходів» та «Накладна на здачу відходів на склад». Впровадження «Рапорту про утворення відходів» допоможе контролювати, на якому технічному переділі утворюються понаднормові відходи, причина такого утворення та встановлення винної особи, а також отримувати саму інформацію про утворення відходів. З метою обліку продуктивних відходів варто застосувати нову форму «Накладна на здачу відходів на склад». Впровадження таких форм дасть змогу отримувати інформацію, що дозволить аналізувати рівень створення відходів на певних стадіях та інформацію про напрямки і ефективність використання відходів.

5. В процесі аналізу опрацювання надходження матеріалів розкрито фактично подібні процедури та документи. Це стосується виписування прибуткових ордерів для оприбуткування матеріалів на склад, адже вони заповнюються на підставі рахунків-фактур та накладних, на яких завскладом робить відмітку про прийняття, раніше перевіривши правильність надходження зазначених в ньому матеріалів з подальшою передачею документів до бухгалтерії. Таким чином матеріали, що приходять від постачальників можуть бути оприбутковані тільки на підставі супроводжувальних первинних документів без складання додаткових прибуткових ордерів, що достатньо зменшить документообіг та пришвидшить процес оприбуткування. Одним з таких документів є «Видаткова накладна», що оформляється при отриманні матеріальних ресурсів від постачальників. Незважаючи на те, що даний документ повсякчас використовується регламентованої його форми немає, тому ми пропонуємо на затвердження свою.

6. Відповідно до нормативно-правової бази при заповненні фінансової звітності, зокрема Балансу (Звіту про фінансовий стан) в разі відповідності

ознакам суттєвості також може бути окремо наведена інформація про вартість виробничих запасів, незавершеного виробництва, готової продукції та товарів у додаткових статтях. З однією із складових, а саме виробничими запасами здійснюється ототожнення матеріальних ресурсів. Це, на нашу думку, не слід робити, адже матеріальні ресурси це запаси, які повністю використовуються у виробничому процесі тобто є предметами праці, а до складу виробничих запасів також відносяться МШП, які є засобами праці. Тому, ми вважаємо, що у фінансовій звітності дані категорії слід розділяти і для більшої аналітичності відображати у розділі VIII «Запаси» Приміток до річної фінансової звітності.

7. До складу матеріальних ресурсів відносяться усі напівфабрикати. Дані активи у балансі відображаються в залежності від способу їх отримання: придбані у постачальників напівфабрикати зазначаються у складі виробничих запасів, в свою чергу виготовленні власними силами відповідно у складі незавершеного виробництва. На нашу думку, усі напівфабрикати слід у повній мірі відображати на рахунку 25 «Напівфабрикати» у складі виробничих запасів тобто у додатковій статті 1101 «Виробничі запаси».

8. Аналіз забезпеченості та ефективності використання матеріальних ресурсів рекомендуємо проводити у сім етапів: формування мети та завдань аналізу; формування інформаційної бази; розробки та розрахунку системи показників за напрямками оцінки матеріальних ресурсів (аналізу формування та ефективності використання матеріальних ресурсів як виду активів та аналізу ефективності виробничого використання (споживання) матеріальних ресурсів); порівняння фактичних значень показників з нормативними; графічного представлення динаміки розрахованих показників; розробки плану заходів, спрямованих на підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів; визначення ефекту від запропонованих заходів підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів.

9. Аналізуючи структуру активів ДП «Укрспирт» можна сказати, що в період з 2017 по 2018 рр. вона змінилася на користь оборотних активів на 0,8%, що становили 47710 тис. грн. або 94,4%. Частка необоротних активів на кінець

2018 р. становила 5,6%. Як видно з проведеного аналізу, оборотні активи теж мали динаміку до зменшення, зокрема знизилась на 4122 тис. грн., що було викликано в тому числі і зменшенням виробничих запасів на 24 тис. грн, та матеріальних ресурсів у їх складі на 22 тис. грн. Порівнюючи дані підприємства за 2017 та 2018 роки, також можна сказати, що в загальному, запаси у 2018 р. зменшилися на 112 тис. грн., тобто на 14,3%. На це вплинуло безліч різних факторів, а саме: матеріальні ресурси, що зменшилися у 2018 році на 6,6%, малоцінні та швидкозношувані предмети, що знизилась на 7,1 %, незавершене виробництво не змінило свого значення порівняно з 2017 роком, проте його частка у складі запасів збільшилася на 6,9%, готова продукція знизилась на 92,5%, що дуже вплинуло на зменшення запасів, товари у 2018 році знизилась до 0.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Азрилиян А.Н. Большой бухгалтерский словарь: Институт новой экономики, 1999. 574 с.
2. Азрилиян А.Н. Большой экономический словарь - 4-е изд. доп. и перераб. Институт новой экономики, 1999. 1248 с.
3. Аникин Б.А. Основы логистики. Логистика и управления целями поставок. Теория и практика: учебник / под ред. Б.А. Аникина, Т.А. Родкиной. Проспект, 2011. 344 с.
4. Благодаров А.В., Борисовский Э.И., Матушкин М.А., Мельников А.Н. Внутрифирменное управление материальными ресурсами. / Под ред. доктора экон. наук М.А. Матушкина. Изд. Центр Саратов. гос. соц. экон. ун-та, 2000. 260с.
5. Бухгалтерський фінансовий облік : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця 6-те вид., доп. і перероб. Рута, 2013. 756 с.
6. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод. і допов.) / уклад. і гол. ред. В.Т. Бусел. 5-те вид. Перун, 2005.
7. Войтоловский Н.В., Калинина А.П., Мазурова И.И.. Комплексный экономический анализ предприятия. Питер, 2014. 576 с.
8. Волинець В. І., Гордоподова Н.В., Мельничук І.В. Автоматизований аналіз фінансового стану підприємств в системі «1С: Бухгалтерія»: Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Сер. Економічні науки. 2013. Вип. 33, ч. III. 96-101 с.
9. Гаджинский А.М. Логистика: учебник: 19-е изд., перераб. и доп. Издат.-торговая корпорация «Дашков и К», 2010. 484 с.
10. Григорців М.В., Фоменко М.В. Напрями підвищення ефективності використання матеріальних ресурсів на підприємстві. Формування ринкових відносин в Україні. 2016. № 6. 88-91 с.
11. Гинзбург А.И. Экономический анализ. Питер, 2014. 480 с.
12. Городянська Л.А. Відтворення необоротних матеріальних ресурсів у вітчизняній обліково-аналітичній системі: Бухгалтерський облік і аудит. 2008.

№ 9. 4-8 с.

13. Гуцайлюк З.В. Учет материальных ресурсов в пищевой промышленности. Техника, 1983. 104 с.
14. Донцова Л.В., Никифорова Н.А. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности. Дело и сервис, 2015. 512 с.
15. Дмитриева И.М. Бухгалтерский учет и аудит: учебное пособие. Юрайт, 2014. 306 с.
16. Задорожний З.В., В.М. Панасюк, Є.К. Ковальчук, Л.Я. Бобрівець Облік і звітність за міжнародними стандартами.: Навчальний посібник (навчально-методичний комплекс) (2-е видання). Економічна думка, 2015 р. 340 с.
17. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.
18. Задорожний, З. В. Облік надзвичайних витрат і доходів [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 1. – С. 54-58.
19. Задорожний, З. В. Управлінський облік [Текст] : навч. посіб. / З. В. Задорожний, І. Є. Давидович, І. Я. Омецінська. – Київ : ХАЙТЕК ПРЕС, 2010. – 280 с.
20. Задорожний, З. В. Облік інших витрат і доходів звичайної діяльності [Текст] / З. В. Задорожний // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 20-23.
21. Задорожний, З. Логістичні витрати та їх класифікація [Текст] / Зеновій Задорожний, Анна Грицишин // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2017. – Вип. 2. – С. 109-117.
22. Задорожний, З.-М. В. Актуальні питання облікової політики підприємств щодо необоротних активів [Текст] : монографія / З.-М. В. Задорожний, Л. Г. Семеген, Л. Т. Богуцька. – Тернопіль : ТНЕУ, 2012. – 237 с. – (До 50-річчя ТНЕУ).
23. Закон України «Про відходи» від 05.03.98 р. № 187/98-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/187/98-вр> (дата звернення: 12.05.2019).

24. Зарудна Н.Я. Облік і аналіз процесу постачання матеріальних цінностей: дис. канд. екон. наук Н.Я. Зарудна. ТНЕУ, 2013. 215 с.
25. Золотогоров В.Г. Экономический словарь по экономике. Полюмя, 1997. 1072 с.
26. Зудилин А.Б. Бухгалтерский учет на предприятиях. Бухгалтерский учет, 2014. 287 с.
27. Іванілов О.С. Економіка підприємства: підручник 2-ге вид. ЦУЛ, 2016. 728 с.
28. Іванюта П.В. Лугівська О.П. Управління ресурсами і витратами: навч. посіб. Центр навчальної літератури, 2009. 320 с.
29. Кавторєва Я.І. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: коментарі. Фактор, 2009. 1328 с.
30. Кантеева А.Р. Структура производственного потенциала и факторы эффективного управления производственными ресурсами предприятия. XXI век: итоги прошлого и проблемы настоящего плюс. 2015. Т. 2. № 6 (28). 345-350 с.
31. Кальченко А.Г. Логістика: підручник. КНЕУ, 2003. 284 с.
32. Качан Д.А. Теоретико-методичні підходи до трактування поняття «матеріально-технічна база». 2018. № 6. 33-36 с.
33. Кондрашевська, О.Г. Оцінка ефективності використання ресурсів підприємствами машинобудування. Інвестиції : практика та досвід. 2011. № 23. 68-72 с.
34. Ковалев В.В. Волкова О.Н. Анализ хозяйственной деятельности. Проспект, 2014. 488 с.
35. Крупка Я.Д. Методи оцінки майна та інвестицій в обліку й звітності. Економічний часопис Східноєвропейського національного університету ім. Лесі Українки. 2015. № 1. 76-83 с.
36. Крупка Я.Д., Назарова І.Я Про масштаби та способи розкриття інформації у примітках до фінансової звітності: Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. 2009. № 7. 144-149 с.

37. Крупка Я.Д., Задорожний З.В., Гудзь Н.В., Денчук П.Н., Починок Н.В., Микитюк Н.Я., Романів Р.В. Фінансовий облік: підруч. 4-ге вид., допов. і перероблене. Економічна думка ТНЕУ, 2017. 450 с.
38. Крупка, Я. Д. Бухгалтерський облік в будівництві [Текст] : навч. посіб. / Я. Д. Крупка, З. В. Задорожний, Р. О. Мельник. – Тернопіль : ПП«Принтер-інформ», 2004. – 514 с.
39. Крупка Я.Д., Назарова І.Я. Балансове узагальнення та звітність підприємств у період реорганізаційних перетворень: Економічний часопис Східноєвропейського національного університету імені Лесі Українки. 2016. №1. 108-114 с.
40. Крупка Я.Д., Питель С.В., Мельничук І.В. Облік, оподаткування і правове регулювання інвестиційно-інноваційної діяльності: навч. посіб. 3-тє вид., переробл. і доповн. Крок, 2017. 264 с.
41. Ладутько Н.І. Облік, контроль і аналіз матеріальних ресурсів. МН:Беларуская наука, 1997. 215 с.
42. Левченко Ю.Г. Бондаренко Ю.С. Ресурсне забезпечення ефективного функціонування підприємства: Формування ринкових відносин в Україні. 2016. № 10. 27-31 с.
43. Макаренко М.В. Організаційно-економічний механізм реформування залізничного транспорту: монографія. КУЕТТ, 2007. 428 с.
44. Мних С.В. Економічний аналіз: навч. посіб. Армія України, 2000. 144 с.
45. Миротин Л.Б. Эффективная логистика: монография. Экзамен, 2003. 159 с.
46. Михайлов М. Г. Аналіз тенденцій оснащення матеріально-технічної бази аграрних підприємств. Інвестиції : практика та досвід. 2017. № 9. 39-44 с.
47. Михайлов М.Г. Економічна ефективність інноваційно-інвестиційного розвитку матеріально-технічної бази підприємств. Інвестиції: практика та досвід. 2018. № 2. 44-48 с.
48. Михайлов М.Г. Інноваційно-інвестиційний розвиток матеріально-технічної бази хмелепідприємств. Інвестиції : практика та досвід. 2017. № 20. 23-28 с.

49. Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS): URL: zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010 (дата звернення: 19.05.2019).
50. Мочерний С.В., Ларіна Я.С., Устенко О.А., Юрій С.І. Економічний енциклопедичний словник: У двох томах. Т. 1 / За ред. С.В. Мочерного. Світ, 2005. 616 с.
51. Методичні рекомендації щодо формування собівартості продукції(робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.07 р. № 373. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07> (дата звернення: 19.05.2019).
52. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом МФУ від 10.01.07 р. № 2. URL: <https://zakon.help/law/2/> (дата звернення: 19.05.2019).
53. Назарова І.Я. Аналіз методів оцінювання активів, зобов'язань та капіталу при реорганізації підприємств: Економічний аналіз: зб. наук. праць. 2013. № 2, т. 4. 214-220 с.
54. Назарова І.Я. Облік та розкриття інформації в умовах реорганізації підприємств: дис. канд. екон. наук: Терноп. нац. екон. ун-т. 2009. 202 с.
55. Наказ Міністерства з питань житлово-комунального господарства України «Про затвердження Методики нормування витрат матеріалів і запасних частин на технічне обслуговування і ремонт рухомого складу міського електротранспорту (трамвай, тролейбус)» № 84 від 06.04.2010 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0456-10> (дата звернення: 20.05.2019).
56. Никулайчук В.Е. Заготовительная и производственная логистика: монографія. Питер, 2001. 155 с.
57. Неруш Ю.М. Логистика: учебник. 4-е изд., перероб. и доп. Проспект, 2007. 517 с.
58. Окландер М.А. Логістична система підприємства: монографія. Астропринт, 2004. 344 с.
59. 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. ТНЕУ, 2014. 94-95 с.

60. Омецінська І. Облікова інформація: економічна сутність та критерії якості . Вісник Тернопільського національного економічного університету. 2016. №3. 131-141 с.

61. Особливості облікових систем в країнах Європи. Німеччина. URL: <http://www.dsbrickworks.com/mzhnarodnij-oblk-ta-audit/169-osoblivost-oblkovix-sistem-vkranax-vropi-nmechchina.html> (дата звернення: 21.05.2019).

62. Особливості облікових систем в країнах Європи. Іспанія. URL: <http://www.dsbrickworks.com/mzhnarodnij-oblk-ta-audit/170-osoblivost-oblkovix-sistem-vkranax-vropi-spanya.html> (дата звернення: 21.05.2019).

63. Особливості облікових систем в США. URL: <http://www.dsbrickworks.com/mzhnarodnij-oblk-ta-audit/175-osoblivost-oblkovix-sistem-v-ssha.html>

64. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30 листопада 1999 р. № 291: зі змінами від 18 червня 2015 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 12.05.2019).

65. Постанова Кабінету Міністрів України «Про затвердження Загальних умов укладення та виконання договорів підряду в капітальному будівництві» № 668 від 01.08.2005 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/668-05> (дата звернення: 19.05.2019).

66. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#n147> (дата звернення: 12.05.2019).

67. Романчук К.В. Матеріальні ресурси як об'єкт бухгалтерського обліку: Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 2(20). 2011. 423-428 с.

68. Сапожникова Н.Г. Бухгалтерский учет : ученик. КНОРУС, 2016. 4 с.

69. Сиротюк Н.І. Економічна сутність матеріальних ресурсів та їх роль в діяльності підприємства. Глобалізація обліку і звітності: Збірник наукових

праць студентів. Тернопіль, 2019.

70. Снитко К.Ф., Снитко М.А. Теория бухгалтерского учета. Амалфея: Мисанта, 2013. 320 с.
71. Степанов В.И. Логистика. ТК Велби, Изд-во Проспект, 2005. 488 с.
72. Степаненко, Т.О. Методичні рекомендації з управління матеріальними ресурсами промислового підприємства :Економіка та держава. 2015. № 10. 114-119 с.
73. Суков Г.С. Вирішення проблем обліку запасів : Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. ЖДТУ, 2005. № 2(32). 187-195 с.
74. Тимошенко Л.М. Економіка і економія. Вид-во політичної літератури України, 1982. 166 с.
75. Федорова В.А. Соловйова О.А. Економіка підприємств та міжнародних компаній: навч. посіб. ЦУЛ, 2008. 232 с.
76. Хохлов М.П. Лола Ю.Ю. Логістично-реінжиніринговий підхід до управління матеріальними ресурсами підприємства: монографія. ХНЕУ, 2012. 188 с.
77. Частнов К.С., Калеев Н.В. Понятие «хозяйственная деятельность»: Балтийский гуманитарный журнал. 2016. Т. 5. № 3 (16). 282-284 с.
78. Чечевицына Л.Н. Чуев И.Н. Анализ финансово-хозяйственной деятельности: учебное пособие для вузов. Феникс, 2015. 382 с.
79. Чикишева А. Н. Финансовый менеджмент: учеб, пособие. Изд- во ООО «Радуга-ПРЕСС», 2012. 150 с.
80. Walmart Stores Inc. Balance Sheet URL: <https://finance.yahoo.com/quote/WMT/financials?p=WMT> (дата звернення: 12.05.2019).
81. J. Allah Bux Reducing Costs by Controlling Raw Material Consumption. Six Sigma. URL: isixsigma.com/methodology/dmaicmethodology/reducing-costs-controlling-raw-material-consumption (дата звернення: 12.05.2019).
82. Gierlinger S., Krausmann F. The Physical Economy of the United States of

America: *Journal of Industrial Ecology*. Volume 16, Issue 3, pp. 365– 377, June 2012.

83. Schandl H., West J. Material Flows and Material Productivity in China, Australia, and Japan: *Journal of Industrial Ecology*. Volume 16, Issue 3, pp. 352–364, June 2012.